International Public Sector Accounting Standards Board®

Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público

Edición de 2020
Volumen I

IPSAS™

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

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

Normas Internacionales de Contabilidad de Sector Público, Proyectos de Normas, Documentos de Consulta, Guías de Prácticas Recomendadas y otras publicaciones del IPSASB se publican por la IFAC y tienen 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, y el logo del IFAC son marcas registradas y marcas de servicio de la IFAC en los EE.UU y otros países.

Propiedad intelectual © deciembre de 2020 de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados. Es necesario el permiso escrito de la IFAC para reproducir, guardar o transmitir, o hacer otros usos similares de este documento, excepto cuando sea utilizado para uso privado y no comercial. Contacto permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-452-4

Publicado por:

Este *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público*, Edición de 2020 del International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), publicado por la International Federation of Accountants (IFAC) en Septiembre 2020 en inglés ha sido traducido al español por el Grupo de Investigación Gespública de l*a Universidad de Zaragoza en noviembre de 2020, 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 2020 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 2020 es el publicado en inglés.

Texto en inglés del *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público*, Edición de 2020 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 2020 de la International Federation of Accountants (IFAC). Todos los derechos reservados.

Título original: *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2020 Edition,* ISBN: 978-1-60815-451-7

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

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®

MANUAL DE PRONUNCIAMIENTOS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO

EDICIÓN DE 2020

Como está organizado este Manual

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

Introducción a las Normas Internacionales de Contablidad del Sector Público 1

El papel de la Federación Internacional de Contadores 3

Alcance De Este Manual 5

Cambios de importancia desde la edición de 2019 del Manual 7

Índice del Volumen I 9

Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público 11

El Marco Conceptual para la información financiera con propósito general de las entidades del sector público 18

Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público—NICSP 1 a 27 166

Índice del Volumen II 1023

Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público—NICSP 28 a 40 1025

Índice del Volumen III 2141

Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público—NICSP 41 a 42 2143

Introducción a la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público según la Base Contable de Efectivo—Emitida en 2017 2783

NICSP de Base de Efectivo—Información Financiera según la Base Contable de Efectivo—Emitida en 2017 2784

Introducción a las Guías de Prácticas Recomendadas 2912

Guías de Prácticas Recomendadas—GPR 1 a 3 2913

Glosario de Términos Definidos de las NICSP 1 a 42 2996

NICSP con base de acumulación (o devengo) emitidas a 31 de enero de 2020 3054

Propiedad Intelectual y Traducción.

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

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

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

INTRODUCCIÓN A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público® (IPSASB®) desarrolla normas contables para las entidades del sector público denominadas Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público™ (NICSP™). El IPSASB reconoce las importantes ventajas de lograr una información financiera 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). Las NICSP de acumulación (o devengo) están basadas en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) cuando los requerimientos de estas Normas sean aplicables al sector público. También tratan aspectos de la información financiera específicos del sector público que no son abordados en las NIIF.

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

ESTA PÁGINA SE HA DEJADO EN BLANCO INTENCIONALMENTE

EL PAPEL DE LA FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES

La Federación Internacional de Contadores® (IFAC®) sirve al interés público contribuyendo al desarrollo de organizaciones, mercados y economías fuertes y sostenibles. Aboga por la transparencia, la rendición de cuentas y la comparabilidad de la información financiera; ayuda a desarrollar la profesión contable; y comunica la importancia y el valor de los contadores a la infraestructura financiera global. Fundada en 1977, la IFAC está compuesta actualmente por 175 miembros y asociados en 130 países y jurisdicciones, representa aproximadamente 3 millones de contadores en la práctica independiente, educación, servicios gubernamentales, industria y comercio.

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

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

La independencia del IPSASB se salvaguarda de varias formas:

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

El Grupo Asesor Consultivo (GAC) del IPSASB es una parte integral e importante del proceso formal de consulta del IPSASB. Los representantes de las organizaciones miembros del GAC proporcionar asesoría en numerosas áreas, que incluyen:

- la estrategia, programa de trabajo y agenda del IPSASB, incluyendo los proyectos prioritarios;
- los proyectos del IPSASB, incluyendo las opiniones sobre aspectos técnicos clave o cuestiones que pudieran impedir la adopción o implementación efectiva de las NICSP; y
- otras cuestiones relevantes para la actividad de emisión de normas del IPSASB.

La gobernanza y las actividades de emisión de normas el IPSASB son supervisadas por el Comité del Interés Público (CIP), para asegurar que se cumple el procedimiento a seguir y se refleja el interés público.

El CIP está formado por individuos expertos en el sector público o en la información financiera, y tienen vínculos profesionales con organizaciones que tienen interés en promocionar información financiera de alta calidad y comparable internacionalmente.

Visité el sitio web de la IFAC www.ifac.org para más información.

ALCANCE DE ESTE MANUAL

EDICIÓN DE 2020

Este manual reúne información básica de referencia continua sobre la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y el texto oficial de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y otras publicaciones emitidas por el IPSASB hasta el 31 de enero de 2020.

ESTA PÁGINA SE HA DEJADO EN BLANCO INTENCIONALMENTE

CAMBIOS DE IMPORTANCIA DESDE LA EDICIÓN DE 2019 DEL MANUAL

Pronunciamientos Emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público

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

Referencias

Este manual contiene referencias a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). 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 Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Modificaciones

El IPSASB aprobó modificaciones a la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* y la NICSP 42, Prestaciones *Sociales* as como resultado de los *Servicios Individuales y Colectivos* (Modificaciones a la NICSP 19).

Un número de NICSP se modificaron también como resultado del proyecto del IPSASB *Mejoras a las NICSP, 2019*. Este proyecto involucra no urgentes pero sí necesarios cambios en las NICSP. Los siguientes documentos han sido modificados:

- NICSP 5, *Costos por Préstamos;*
- NICSP 13, *Arrendamientos;*
- NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo;*
- NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo;*
- NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar;*
- NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de base de acumulación (o devengo) (NICSP);*
- NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*.

ESTA PÁGINA SE HA DEJADO EN BLANCO INTENCIONALMENTE

TABLA DE CONTENIDOS

VOLUMEN I

Página

Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público 11

El Marco Conceptual para la información financiera con propósito general de las entidades del sector público 18

NICSP 1—Presentación de Estados Financieros 166

NICSP 2—Estado de Flujos de Efectivo 240

NICSP 3—Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores 272

NICSP 4—Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera 304

NICSP 5—Costos por Préstamos 340

NICSP 6—Estados Financieros Consolidados y Separados 356

NICSP 7—Inversiones en Asociadas 357

NICSP 8—Participaciones en Negocios Conjuntos 358

NICSP 9—Ingresos de Transacciones con Contraprestación 359

NICSP 10 - Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias 389

NICSP 11—Contratos de Construcción 406

NICSP 12—Inventarios 435

NICSP 13—Arrendamientos 455

NICSP 14—Hechos Ocurridos después de la Fecha de Presentación 495

NICSP 15—Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar 515

NICSP 16—Propiedades de Inversión 516

NICSP 17—Propiedades, Planta y Equipo 557

NICSP 18—Información Financiera por Segmentos 605

NICSP 19—Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes 640

NICSP 20—Información a Revelar sobre Partes Relacionadas 702

NICSP 21—Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo 727

NICSP 22—Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General 781

NICSP 23—Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias) 810

NICSP 24—Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros 875

NICSP 25—Beneficios a los Empleados 907

NICSP 26—Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo 908

NICSP 27—Agricultura 988

PRÓLOGO A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO

Historia del Prólogo

El *Prólogo* fue emitido en 2000.

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

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

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

En abril de 2016 el IPSASB emitió un *Prólogo* revisado.

Abril de 2016

PRÓLOGO A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO

ÍNDICE

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

PRÓLOGO A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO

Introducción

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

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

3. El IPSASB sirve al interés público desarrollando y emitiendo, bajo su propia autoridad, normas de contabilidad y otras publicaciones para ser utilizadas por parte de entidades del sector público, tal como se describen más adelante en el párrafo 10.

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

Objetivo del IPSASB

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

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

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

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

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

Alcance de las Normas

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

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

10. Las NICSP están diseñadas para aplicarse a entidades del sector público[1] que cumplen todos los siguientes criterios:

(a) Son responsables de la prestación de servicios[2] para beneficiar al público y/o para redistribuir la renta y la riqueza;

---

[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.

(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.

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

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

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

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

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

14. [Eliminados]

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

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

16. La NICSP de base de efectivo anima a una entidad a revelar voluntariamente información con base de acumulación (o devengo), aunque sus estados financieros básicos sean preparados, no obstante, bajo la base contable de efectivo. Una entidad en el proceso de cambio de la base contable de efectivo a la de acumulación (o devengo) puede desear incluir revelaciones concretas sobre base de acumulación (o devengo) durante este proceso. El estatus (por ejemplo, auditado o no auditado) y la ubicación de la información adicional (por ejemplo, en las notas a los estados financieros o en una sección suplementaria separada del informe financiero) dependerá de

las características de la información (por ejemplo, fiabilidad e integridad) y de la legislación o regulaciones que rigen la información financiera en una jurisdicción.

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

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

    Una entidad cuyos estados financieros cumplen con las NICSP hará una afirmación explícita e incondicional sobre este cumplimiento en las Notas. No debe describirse que los estados financieros cumplen con las NICSP, a menos que cumplan con todos los requerimientos de las NICSP.

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

Autoridad de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público

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

21. El IPSASB considera que la adopción de las NICSP, junto con la revelación de la conformidad con las mismas, conducirá a una mejora significativa en la calidad de los estados financieros con propósito general de las entidades del sector público. Esto, a su vez, es probable que fortalezca la gestión de las finanzas públicas, conduciendo a valoraciones mejor informadas de las decisiones sobre asignación de recursos realizadas por los gobiernos, y de ese modo, a incrementar la transparencia y rendición de cuentas.

22. El IPSASB fomenta decididamente la adopción de las NICSP y la armonización de los requerimientos nacionales con las NICSP. El IPSASB reconoce el derecho de los gobiernos y emisores de normas nacionales a establecer normas contables y guías para la información financiera en sus

jurisdicciones. Algunos gobiernos soberanos y emisores de normas nacionales han desarrollado normas contables que aplican a los gobiernos y entidades del sector público en su jurisdicción. Las NICSP pueden ayudar a estos emisores de normas en el desarrollo de nuevas normas o en la revisión de las existentes para contribuir a una mayor comparabilidad. Las NICSP tienen muchas posibilidades de ser usadas de forma considerable en las jurisdicciones que no han desarrollado aún normas contables para los gobiernos y entidades del sector público.

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

Idioma

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

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

Historia del Marco Conceptual

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

El prólogo y los capítulos 5 a 8 del *Marco Conceptual* fueron emitidos en octubre de 2014.

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

ÍNDICE

	Página
Prólogo	20-25
Capítulo 1: Función y autoridad del Marco Conceptual	26-29
Capítulo 2: Objetivos y usuarios de la información financiera con propósito general	30-49
Capítulo 3: Características cualitativas	50-69
Capítulo 4: Entidad que informa	70-76
Capítulo 5: Elementos de los estados financieros	77-106
Capítulo 6: Reconocimiento en los estados financieros	107-112
Capítulo 7: Medición de activos y pasivos en los estados financieros	113-145
Capítulo 8: Presentación en los informes financieros con propósito general	146-164
Apéndice: Publicaciones del procedimiento a seguir para el Marco Conceptual	165

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

Introducción

1. El *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* (el Marco Conceptual) establece los conceptos que han de aplicarse en el desarrollo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y Guías de Prácticas Recomendadas (GPR) aplicables a la preparación y presentación de Informes Financieros con Propósito General (IFPG) de las entidades del sector público[1].

2. El principal objetivo de la mayoría de las entidades del sector público es prestar servicios al público, en lugar de obtener beneficios y generar una rentabilidad sobre el patrimonio a los inversores. Por consiguiente, el desempeño de estas entidades puede ser evaluado solo parcialmente mediante el examen de la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo. Los IFPG proporcionan información a los usuarios a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. Por ello, los usuarios de los IFPG de las entidades del sector público necesitan información para apoyar las evaluaciones de temas como:

   - si la entidad proporciona sus servicios a sus representados de forma eficiente y eficaz;
   - los recursos actuales disponibles para desembolsos futuros, y hasta qué punto existen restricciones o condiciones asociadas a su uso;
   - en qué medida ha cambiado la carga sobre los contribuyentes de años futuros para el pago de los servicios actuales; y
   - si ha mejorado o se ha deteriorado la capacidad de la entidad de proporcionar servicios en comparación con el año anterior.

3. Los gobiernos generalmente tienen amplios poderes, incluyendo la capacidad de establecer y hacer cumplir requerimientos legales, así como cambiarlos. A escala global, el sector público varía considerablemente en sus acuerdos constitucionales y sus métodos de operación. Sin embargo, la gobernanza en el sector público generalmente involucra que el ejecutivo rinda cuentas al legislativo (o equivalente).

4. Las siguientes secciones destacan las características del sector público que el IPSASB ha considerado en el desarrollo del Marco Conceptual.

---

[1] El sector público incluye gobiernos nacionales y subnacionales (regionales, estatales/provinciales, y locales) y entidades gubernamentales relacionadas. También incluye organizaciones internacionales del sector público.

El volumen e importancia financiera de las transacciones sin contraprestación

5. En una transacción sin contraprestación, una entidad recibe valor de otra parte sin entregar directamente a cambio un valor aproximadamente igual. Estas transacciones son habituales en el sector público. El nivel y calidad de los servicios recibidos por un individuo, o grupo de individuos, no está normalmente relacionado con el nivel de impuestos gravados. Un individuo o grupo puede tener que pagar un cargo o tarifa o puede haber tenido que hacer aportaciones específicas para acceder a ciertos servicios. Sin embargo, estas transacciones son, generalmente, por naturaleza, sin contraprestación, porque el importe que un individuo o grupo de individuos obtiene en beneficios no será aproximadamente igual al importe de cualquier tarifa pagada o aportaciones realizadas por el individuo o grupo. La naturaleza de las transacciones sin contraprestación puede tener un impacto en la forma en que son reconocidas, medidas y presentadas para apoyar mejor las evaluaciones de la entidad por parte de los receptores de los servicios y de los que proporcionan los recursos.

6. La tributación es un mandato legal, una transacción sin contraprestación obligatoria entre individuos o entidades y el gobierno. Los poderes para recaudar impuestos pueden variar considerablemente, dependiendo de la relación entre los poderes del gobierno nacional y de los gobiernos subnacionales y otras entidades del sector público. Las entidades internacionales del sector público están en gran parte financiadas por transferencias de gobiernos nacionales, regionales o estatales. Tal financiación puede regirse por tratados y convenciones o puede ser sobre una base voluntaria.

7. Los gobiernos y otras entidades del sector público rinden cuentas a los suministradores de recursos, en concreto a los que proporcionan recursos a través de impuestos y otras transacciones obligatorias. El Capítulo 2, *Objetivos y usuarios de la información financiera con propósito general,* analiza el objetivo de rendición de cuentas de la información financiera.

La Importancia del presupuesto aprobado

8. La mayoría de los gobiernos y otras entidades del sector público elaboran presupuestos. En muchas jurisdicciones existe un requerimiento constitucional de elaborar y hacer públicamente disponible un presupuesto aprobado por la asamblea legislativa (o equivalente). A menudo, la legislación define los contenidos de esa documentación. La asamblea legislativa (o equivalente) ejerce una vigilancia, y los representados y sus representantes electos hacen que la dirección de la entidad rinda cuentas financieras a través del presupuesto y otros mecanismos. El presupuesto aprobado es, a menudo, la base para establecer los niveles de impuestos, y es parte del proceso para obtener la aprobación legislativa del gasto.

9. Debido a la importancia del presupuesto aprobado, la información que permite a los usuarios comparar los resultados financieros con el presupuesto facilita una evaluación de la medida en que una entidad del sector público ha

cumplido sus objetivos financieros. Esta información promueve la rendición de cuentas e informa la toma de decisiones para presupuestos posteriores. La comparación entre el presupuesto y lo ejecutado es habitualmente el mecanismo para demostrar el cumplimiento con los requerimientos legales en relación con las finanzas públicas. Las necesidades de los usuarios de información presupuestaria se trata en el Capítulo 2.

La Naturaleza de los programas del sector público y la longevidad del sector público

10. Muchos programas del sector público son a largo plazo y la capacidad de cumplir los compromisos depende de impuestos y aportaciones futuras. Muchos compromisos que surgen de los programas y poderes del sector público para recaudar impuestos en el futuro no cumplen con las definiciones de un pasivo y un activo del Capítulo 5, *Elementos de los Estados Financieros*. Por ello, estos compromisos y poderes no se reconocen en los estados financieros.

11. Por consiguiente, el estado de situación financiera y el estado de rendimiento financiero no pueden proporcionar toda la información que los usuarios necesitan sobre los programas a largo plazo, particularmente de aquellos que prestan beneficios sociales. Las consecuencias financieras de muchas decisiones tendrán un impacto de muchos años o incluso décadas en el futuro, por ello, los IFPG que contienen información financiera prospectiva sobre la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas de una entidad y programas clave son necesarios a efectos de la rendición de cuentas y de toma de decisiones, tal como se trata en el Capítulo 2.

12. Aunque el control político puede cambiar con regularidad, los estados nacionales generalmente tienen existencias muy largas. Aunque pueden encontrarse con dificultades financieras graves y pueden incumplir sus obligaciones de deuda soberana, los estados nacionales continúan existiendo. Si las entidades subnacionales tienen dificultades financieras, los gobiernos nacionales pueden actuar como prestamistas de último recurso o proporcionar garantías a gran escala. Los compromisos de prestación de servicios principales de las entidades subnacionales pueden continuar siendo financiados por un nivel de gobierno superior. En otros casos las entidades del sector público que no son capaces de atender sus pasivos a medida que vencen pueden continuar existiendo mediante la reestructuración de sus operaciones.

13. El principio de negocio en marcha respalda la preparación de los estados financieros. La interpretación del principio necesita reflejar las cuestiones tratadas en los párrafos 11 y 12.

La naturaleza y propósito de activos y pasivos en el sector público

14. En el sector público, la principal razón para mantener propiedades, planta y equipo y otros activos es por su potencial de servicio más que por su capacidad para generar flujos de efectivo[2]. Debido a los tipos de servicios proporcionados, una parte significativa de los activos utilizados por las entidades del sector público es especializada—por ejemplo, carreteras y activos militares. Puede haber un mercado limitado para estos activos e, incluso entonces, podrían necesitar una adaptación considerable para usarse por otros operadores. Estos factores tienen implicaciones para la medición de estos activos. El Capítulo 7, *Medición de Activos y Pasivos en los Estados Financieros*, trata las bases de medición para activos.

15. Los gobiernos y otras entidades del sector público pueden mantener elementos que contribuyen al carácter cultural e histórico de una nación o región—por ejemplo, tesoros de arte, edificios históricos, y otros elementos. Asimismo, pueden ser responsables de parques nacionales y otras áreas de importancia natural con flora y fauna autóctona. Estas partidas y áreas no son generalmente mantenidas para la venta, incluso si existen mercados. En su lugar, los gobiernos y entidades del sector público tienen una responsabilidad de conservarlos y mantenerlos para las generaciones actuales y futuras.

16. Los gobiernos, a menudo, tienen poder sobre recursos naturales y de otro tipo, tales como reservas minerales, agua, bancos de pesca, bosques, y el espectro electromagnético. Estos poderes permiten a los gobiernos conceder licencias para el uso de dichos recursos u obtener regalías e impuestos por su uso. La definición de un activo y los criterios de reconocimiento se tratan en los Capítulos 5 y 6, *Reconocimiento en los Estados Financieros*.

17. Los gobiernos y otras entidades del sector público contraen pasivos relacionados con sus objetivos de prestación de servicios. Muchos pasivos surgen de transacciones sin contraprestación e incluyen los relacionados con programas que operan para prestar beneficios sociales. Los pasivos pueden también surgir del papel del gobierno como prestamista de último recurso y de cualquier obligación de transferir recursos a los afectados por desastres. Además, muchos gobiernos tienen obligaciones que surgen de actividades monetarias tales como la moneda en circulación. La definición de un pasivo y los criterios de reconocimiento se tratan en los Capítulos 5 y 6.

La función reguladora de las entidades del sector público

18. Muchos gobiernos y otras entidades del sector público tienen la capacidad de regular entidades que operan en ciertos sectores de la economía, ya sea directamente, o a través de agencias específicamente creadas. Las razones de política pública que subyacen en la regulación son salvaguardar el interés

[2] Muchos activos del sector público generarán flujos de efectivo, pero esta no es, a menudo, la principal razón para mantenerlos.

público, de acuerdo con objetivos especificados de política pública. La intervención reguladora puede también tener lugar cuando hay imperfecciones en el mercado o fallos del mercado para servicios concretos o para mitigar factores tales como la polución, cuyo impacto no se refleja a través de la fijación de precios. Tales actividades reguladoras se llevan a cabo de acuerdo con procesos legales.

19. Los gobiernos pueden también regularse a sí mismos y a otras entidades del sector público. El juicio puede ser necesario para determinar si estas regulaciones crean derechos y obligaciones para las entidades del sector público que requieren su reconocimiento como activos y pasivos, o si la capacidad de las entidades del sector público para modificar estas regulaciones tiene un impacto sobre cómo se contabilizan estos derechos y obligaciones. El Capítulo 5 considera los derechos y obligaciones.

Relación con la información estadística

20. Muchos gobiernos producen dos tipos de información financiera ex-post: (a) estadísticas financieras gubernamentales (EFG) sobre el sector del gobierno general (SGG) para el propósito de análisis macroeconómicos y toma de decisiones, y (b) estados financieros con propósito general (estados financieros) para la rendición de cuentas y toma de decisiones a nivel de una entidad, incluyendo estados financieros para el gobierno en conjunto como entidad que informa.

21. Las normas generales para las estadísticas macroeconómicas se establecen en el *Sistema de Cuentas Nacionales* (SCN). El SCN es un marco para una descripción sistemática y detallada de la economía nacional y sus componentes, incluyendo el SGG. Estas normas son implementadas a nivel nacional o regional, por ejemplo en la Unión Europea a través del Sistema Europeo de Cuentas. Las guías de información de las EFG incluyen el Manual de Estadísticas de Finanzas Púbicas del Fondo Monetario Internacional.

22. Los estados financieros conforme a las NICSP y los informes de las EFG tienen mucho en común. Ambos marcos informativos se interesan por (a) la información financiera con base de acumulación (o devengo), (b) los activos, pasivos, ingresos y gastos del gobierno y (c) información integral de los flujos de efectivo. Existe una considerable superposición entre los dos marcos de información que dan soporte a esta información.

23. Sin embargo, las guías de información de las NICSP y las EFG tienen objetivos diferentes. Los objetivos de la información financiera de las entidades del sector público son proporcionar información sobre la entidad que informa que sea útil a los usuarios de los IFPG a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. Los informes de las EFG se utilizan para (a) analizar opciones de política fiscal, hacer política y evaluar el impacto de políticas fiscales, (b) determinar el impacto en la economía, y (c) comparar resultados fiscales a nivel nacional e internacional. El centro de atención

es la evaluación del impacto del SGG y del sector público en general en la economía, dentro del marco completo de estadísticas macroeconómicas.

24. Los diferentes objetivos y centros de atención en distintas entidades que informan llevan a tratamientos diversos de algunas transacciones y sucesos. La eliminación de diferencias entre los dos marcos contables que no son fundamentales para sus distintos objetivos y entidades que informan y la utilización de un sistema de información financiera integrado único para generar tanto los estados financieros según las NICSP como los informes de las EFG, puede proporcionar beneficios a los usuarios en términos de calidad, oportunidad y comprensibilidad de la información. Estos temas y sus implicaciones se consideraron en el desarrollo de los Capítulos 2, 4, *Entidad que Informa,* y 7, que tratan los objetivos de la información financiera, la entidad que informa y medición.

CAPÍTULO 1: FUNCIÓN Y AUTORIDAD DEL MARCO CONCEPTUAL

ÍNDICE

	Párrafo
Función del Marco Conceptual	1.1
Autoridad del Marco Conceptual	1.2-1.3
Informes financieros con propósito general	1.4-1.7
Aplicabilidad del Marco Conceptual	1.8
Fundamentos de las conclusiones	

Función del Marco Conceptual

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

Autoridad del Marco Conceptual

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

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

Informes financieros con propósito general

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

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

1.6 Es probable que los IFPG comprendan informes múltiples, cada uno de los cuales responde más directamente a ciertos aspectos de los objetivos de la información financiera y temas incluidos en el alcance de la información financiera. Los IFPG engloban estados financieros incluyendo sus notas

(de aquí en adelante referidos como estados financieros, a menos que se especifique otra cosa), y la presentación de información que mejora, complementa y amplía los mismos.

1.7 El alcance de la información financiera establece los límites de las transacciones y otras actividades y sucesos que pueden presentarse en los IFPG. El alcance de la información financiera se determina por las necesidades de información de los usuarios principales de los IFPG y los objetivos de la información financiera. Los factores que determinan qué puede incluirse en el alcance de la información financiera se describen en el siguiente capítulo.

Aplicabilidad del Marco Conceptual

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

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

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan al Marco Conceptual, pero no son parte del mismo.

Función y autoridad del Marco Conceptual

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

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

Informes financieros con propósito específico

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

Informes financieros con propósito general

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

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

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivos de la información financiera	2.1-2.2
Usuarios de los informes financieros con propósito general	2.3-2.6
Rendición de cuentas y toma de decisiones	2.7-2.10
Necesidades de información de los destinatarios de servicios y suministradores de recursos	2.11-2.13
Información proporcionada por los informes financieros con propósito general	2.14-2.28
Situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo	2.14-2.17
Información presupuestaria y cumplimiento con la legislación u otra normativa que regule la captación y uso de recursos	2.18-2.21
Logros de la prestación de servicios	2.22-2.24
Información financiera y no financiera prospectiva	2.25-2.27
Información explicativa	2.28
Estados financieros e información que mejora, complementa y amplía los estados financieros	2.29-2.30
Otras fuentes de información	2.31
Fundamentos de las conclusiones	

Objetivos de la información financiera

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

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

Usuarios de los informes financieros con propósito general

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

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

2.5 Los ciudadanos reciben servicios del gobierno y otras entidades del sector público y les suministran recursos. Por ello, los ciudadanos son usuarios principales de los IFPG. Algunos destinatarios de servicios y algunos suministradores de recursos que dependen de los IFPG para obtener la información que necesitan a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones pueden no ser ciudadanos –por ejemplo, residentes que pagan impuestos o reciben prestaciones pero no son ciudadanos; agencias donantes

bilaterales o multilaterales y muchos prestamistas y corporaciones que proporcionan recursos a un gobierno o realizan transacciones con él; y los que financian los servicios prestados por organizaciones gubernamentales internacionales, o se benefician de dichos servicios. En la mayoría de los casos, los gobiernos que suministran recursos a organizaciones gubernamentales internacionales dependen de los IFPG de esas organizaciones para obtener información a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones.

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

Rendición de cuentas y toma de decisiones

2.7 La principal función de los gobiernos y otras entidades del sector público es prestar servicios que mejoran o mantengan el bienestar de los ciudadanos y otros residentes que cumplan los requisitos. Esos servicios incluyen, por ejemplo, programas de bienestar y mantenimiento del orden, educación pública, seguridad nacional y servicios de defensa. En la mayoría de los casos, estos servicios se proporcionan como resultado de transacciones sin contraprestación[3] y en un entorno no competitivo.

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

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

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

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

- prestamistas, acreedores, donantes y otros que proporcionan recursos de forma voluntaria, incluyendo en una transacción con contraprestación, toman decisiones sobre si suministrar recursos para apoyar actividades presentes y futuras del gobierno u otra entidad del sector público. En algunas circunstancias, miembros del legislativo u organismo de representación similar que dependen de los IFPG para obtener la información que necesitan, pueden tomar o influir en decisiones sobre los objetivos de prestación de servicios de departamentos, agencias o programas gubernamentales y los recursos asignados para apoyar su logro; y

- los contribuyentes no proporcionan habitualmente fondos al gobierno u otra entidad del sector público de forma voluntaria o como resultado de una transacción con contraprestación. Además, en muchos casos, no tienen la capacidad de elegir si aceptan o no los servicios prestados por una entidad del sector público o de elegir un suministrador de servicio alternativo. Por consiguiente, tienen poca capacidad directa o inmediata para tomar decisiones sobre si suministrar o no recursos al gobierno, los recursos a asignar a la prestación de servicios por una entidad del sector público concreta o para comprar o consumir o no los servicios prestados. Sin embargo, los destinatarios de servicios y suministradores de recursos pueden tomar decisiones sobre sus preferencias de voto, y propuestas que hacen a los cargos electos u otros organismos representativos —estas decisiones pueden tener consecuencias sobre la asignación de recursos para ciertas entidades del sector público.

2.10 La información presentada en los IFPG a efectos de rendición de cuentas contribuirá e informará la toma de decisiones. Por ejemplo, información sobre los costos, eficiencia y eficacia de las actividades de prestación de servicios pasadas, el importe y fuentes de recuperación del costo, y los

recursos disponibles para mantener actividades futuras será necesaria para el cumplimiento de la rendición de cuentas. Esta información también será útil para la toma de decisiones de los usuarios de los IFPG, incluyendo decisiones que los donantes y otros suministradores de apoyo financiero toman sobre el suministro de recursos a la entidad.

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

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

- el rendimiento de la entidad durante el periodo sobre el que se informa para, por ejemplo:
  - el cumplimiento de sus objetivos de prestación de servicios y otros objetivos operativos y financieros;
  - la gestión de los recursos de los que es responsable;
  - el cumplimiento de la normativa presupuestaria, legislativa, y otra normativa relevante que regule la captación y uso de recursos;
- la liquidez (por ejemplo, capacidad para cumplir obligaciones presentes) y solvencia (por ejemplo, capacidad para cumplir obligaciones a largo plazo) de la entidad;
- la sostenibilidad de la prestación de servicios de la entidad y otras operaciones a largo plazo, y los cambios habidos como resultado de las actividades de la entidad durante el periodo sobre el que se informa incluyendo, por ejemplo:
  - la capacidad de la entidad para continuar financiando sus actividades y para cumplir sus objetivos operativos en el futuro (su capacidad financiera), incluyendo las fuentes probables de financiación y la medida en que la entidad depende de presiones de financiación o de demanda fuera de su control, y es por ello vulnerable a estas; y
  - los recursos físicos y de otro tipo actualmente disponibles para mantener la prestación de servicios en periodos futuros (su capacidad operativa); y
- la capacidad de la entidad para adaptarse a circunstancias cambiantes, ya sean cambios en la demografía o en las condiciones económicas globales o nacionales, que sea probable que tengan impacto en la naturaleza o composición de las actividades que lleva a cabo y los servicios que presta.

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

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

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

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

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

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

Información proporcionada por los informes financieros con propósito general

Situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo

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

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

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

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

2.17 La información sobre la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo se presenta habitualmente en los estados financieros. Para ayudar a los usuarios a comprender, interpretar y situar mejor en contexto la información presentada en los estados financieros, los IFPG pueden también proporcionar información financiera y no financiera que mejore, complete y amplíe los estados financieros, incluyendo información sobre temas tales como:

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

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

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

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

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

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

2.21 La incorporación dentro de los IFPG de información que ayuda a los usuarios a evaluar la medida en que los ingresos, gastos, flujos de efectivo y resultados financieros de la entidad cumplen con las estimaciones reflejadas en los presupuestos aprobados, y la observancia de la entidad de la legislación relevante u otra normativa que regule la captación y uso de recursos, es importante para determinar en qué medida una entidad del sector público ha cumplido sus objetivos financieros. Esta información es necesaria para el cumplimiento con la obligación de rendir cuentas de un gobierno u otra entidad del sector público a los miembros de su comunidad, mejora la evaluación del rendimiento financiero de la entidad e informará la toma de decisiones.

Logros de la prestación de servicios

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

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

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

Información financiera y no financiera prospectiva

2.25 Dada la larga duración de los gobiernos y de muchos programas gubernamentales, las consecuencias financieras de muchas decisiones realizadas en el periodo sobre el que se informa solo quedan claras muchos años después en el futuro. Los estados financieros que presentan información sobre la situación financiera en un momento dado y el rendimiento financiero y flujos de efectivo a lo largo del periodo sobre el que se informa necesitarán entonces ser evaluados en el contexto del largo plazo.

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

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

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

Información explicativa

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

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

2.29 El alcance de la información financiera establece los límites de las transacciones, otras actividades y sucesos que pueden presentarse en los IFPG. Para dar respuesta a las necesidades de información de los usuarios, el Marco Conceptual refleja un alcance para la información financiera que es más amplio que el abarcado por los estados financieros. Dicho alcance permite la presentación en los IFPG de información adicional que mejore, complemente y amplíe dichos estados.

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

Otras fuentes de información

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

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan al Marco Conceptual, pero no son parte del mismo.

Principales grupos de usuarios

FC2.1 En el desarrollo del Marco Conceptual, el IPSASB recabó opiniones sobre si en éste se debían identificar los usuarios principales de los IFPG. Muchos de quienes respondieron al documento de consulta inicial[4] expresaron la opinión de que el Marco Conceptual debería identificar los usuarios principales de los IFPG y el IPSASB debería centrarse en las necesidades de información de esos usuarios principales para desarrollar las NICSP. Estas opiniones convencieron al IPSASB.

Identificación de los grupos de usuarios principales

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

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

[4] Documento de consulta, *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público. Los Objetivos de la Información Financiera; El Alcance de la Información Financiera; Las Características Cualitativas de la Información Incluida en los Informes Financieros con Propósito General; La Entidad que Informa.*

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

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

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

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

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

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

Ciudadanos

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

Suministradores de recursos

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

FC2.9 Como se destaca en el párrafo FC2.4, el IPSASB se ha formado la opinión de que los destinatarios de servicios y los suministradores de recursos y sus representantes son usuarios principales de los IFPG. El IPSASB es de la opinión de que el Marco Conceptual no debería excluir a los ciudadanos, que pueden estar interesados en los IFPG en su condición de destinatarios de servicios, de los usuarios potenciales de los IFPG, o identificar sus necesidades de información como menos importantes que las de los suministradores de recursos. El IPSASB también es de la opinión de que no es apropiado que donantes, prestamistas y otros que suministran recursos de forma voluntaria

o involuntaria al gobierno y otras entidades del sector público sean excluidos como usuarios potenciales de los IFPG, o que se identifiquen sus necesidades de información como menos importante que las de los destinatarios de servicios.

El legislativo

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

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

Otros grupos de usuarios

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

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

Los objetivos de la información financiera

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

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

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

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

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

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

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

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

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

informa pueden tener consecuencias significativas sobre las generaciones futuras de destinatarios de servicios y generaciones futuras de contribuyentes y otros suministradores de recursos involuntarios; y

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

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

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

Limitación del alcance de la información financiera

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

FC2.22 El IPSASB ha respondido a estas preocupaciones aclarando los vínculos entre el alcance de la información financiera y las necesidades de información de los usuarios, e incluyendo explicaciones adicionales de la relación entre las

necesidades de información de los usuarios y la información que los IFPG pueden proporcionar para dar respuesta. Además, el IPSASB ha aclarado que el alcance de la información financiera con propósito general se limita a los estados financieros e información que mejora, complementa y amplía los estados financieros. Por consiguiente, lo que se incluya en el alcance más global de la información financiera se derivará de los estados financieros, y limitará a los temas que ayuden a los usuarios a comprender mejor y poner en contexto la información incluida en esos estados.

Consideraciones de recursos, requerimientos normativos y estatus de la auditoría

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

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

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

FC2.25 El IPSASB reconoce la preocupación de quienes respondieron con respecto a la utilización de recursos del IPSASB en cuestiones de alcance amplio. Sin embargo, la información presentada en los estados financieros sigue siendo el núcleo de la información financiera y, por ello, seguirá siendo el principal centro de atención de las NICSP y GPR desarrolladas por el IPSASB. Por consiguiente, el programa de trabajo de desarrollo de normas del IPSASB continuará para responder a las necesidades de los usuarios de una mejor información financiera de las transacciones y otros sucesos que se presenten en los estados financieros.

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

CAPÍTULO 3: CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS

ÍNDICE

	Párrafo
Introducción	3.1-3.5
Relevancia	3.6-3.9
Representación fiel	3.10-3.16
Comprensibilidad	3.17-3.18
Oportunidad	3.19-3.20
Comparabilidad	3.21-3.25
Verificabilidad	3.26-3.31
Restricciones sobre la información incluida en los informes financieros con propósito general	3.32-3.42
Materialidad o Importancia relativa	3.32-3.34
Costo-beneficio	3.35-3.40
Equilibrio entre las características cualitativas	3.41-3.42
Fundamentos de las conclusiones	

Introducción

3.1 Los IFPG presentan información financiera y no financiera sobre fenómenos económicos y de otro tipo. Las características cualitativas de la información incluida en los IFPG son los atributos que hacen esa información útil a los usuarios y 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.

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

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

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

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

Relevancia

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

3.7 La información financiera y no financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia expectativas pasadas (o presentes). Por ejemplo, la información será relevante a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones si confirma expectativas sobre temas tales como la medida en que los gestores hayan cumplido con sus responsabilidades sobre el eficiente y eficaz uso de

recursos, el logro de objetivos de prestación de servicios especificados, y el cumplimiento con los requerimientos presupuestarios, legislativos u otros que correspondan.

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

3.9 Las funciones confirmatorias y predictivas de la información están interrelacionadas –por ejemplo, la información sobre el nivel actual y estructura de los recursos y los derechos a esos recursos ayuda a los usuarios a confirmar el impacto de las estrategias de gestión de los recursos durante el periodo, y a predecir la capacidad de una entidad para responder a circunstancias cambiantes y las necesidades de prestación de servicios futuras anticipadas. La misma información ayuda a confirmar o corregir predicciones y expectativas pasadas de los usuarios sobre la capacidad de la entidad para responder a estos cambios. También ayuda a confirmar o corregir información financiera prospectiva incluida en IFPG anteriores.

Representación fiel

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Comprensibilidad

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

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

Oportunidad

3.19 La oportunidad significa tener información disponible para los usuarios 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 dato de entrada para evaluar la rendición de cuentas y su capacidad para informar e influir las decisiones que necesiten tomarse. Una ausencia de oportunidad puede proporcionar información menos útil.

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

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

Comparabilidad

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

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

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

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

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

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

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

Verificabilidad

3.26 La verificabilidad es la cualidad de la información que ayuda a asegurar a los usuarios que la información de los IFPG representa fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar. La tolerancia es algunas veces utilizada para describir esta cualidad cuando se aplica con respecto a la información explicativa y a la información cuantitativa financiera y no financiera prospectiva revelada en los IFPG –esto es, la cualidad de la información que ayuda a asegurar a los usuarios que la información cuantitativa financiera y no financiera prospectiva o explicativa representa fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar. Con independencia de que se haga referencia a la misma como verificabilidad o tolerancia, 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.

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

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

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

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

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

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

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

Materialidad o Importancia relativa

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

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

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

Costo-beneficio

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

3.36 Los costos de proporcionar información incluyen los costos de reunir y procesar la información, los costos de verificarla 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. La omisión de información útil también impone costos, incluyendo los costos en que incurren los usuarios para obtener la información necesitada de otras fuentes y los costos que proceden de la toma de decisiones utilizando información incompleta proporcionada por los IFPG.

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

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

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

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

Equilibrio entre las características cualitativas

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

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

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan al Marco Conceptual, pero no son parte del mismo.

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

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

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

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

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

Otras características cualitativas consideradas

FC3.5 Algunos de quienes respondieron al Proyecto de norma expresaron la opinión de que debían identificarse características cualitativas adicionales. Las

características cualitativas incluían "sinceridad", "imagen fiel", "credibilidad", "transparencia" y "regularidad".

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

Relevancia

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

Representación fiel

FC3.8 El Marco Conceptual explica que la información, para ser útil, debe ser una representación fiel de los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar. Un único fenómeno económico o de otro tipo puede ser representado fielmente de muchas formas. Por ejemplo, el logro de objetivos de prestación de servicios concretos puede describirse (a) de forma cualitativa a través de una explicación de los impactos inmediatos y a más largo plazo anticipados y los efectos del programa de prestación del servicio, (b) de forma cuantitativa como una medida del volumen y costo de los servicios prestados por el programa de prestación de servicios, o (c) por una combinación de información cuantitativa y cualitativa. De forma adicional, una descripción única en los IFPG puede representar varios fenómenos económicos. Por ejemplo, la presentación de la partida "planta y equipo" en un estado financiero puede representar un agregado de todas las plantas y equipo de una entidad, incluyendo partidas que tienen diferentes funciones, que están sujetas a riesgos y oportunidades distintos y que se llevan a importes basados en estimaciones que pueden ser más o menos complejas y fiables.

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

Representación fiel o fiabilidad

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

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

FC3.12 El uso del término «representación fiel», o «fiabilidad» para ese tema, para describir esta característica cualitativa en el Marco Conceptual no determinará la base de medición a adoptar en los IFPG, costo histórico, valor de mercado, valor razonable u otra base de medición. El IPSASB no pretende que el uso de la representación fiel se interprete tal cual. La base de medición o bases de medición que pueden adoptarse para los elementos de los estados financieros se consideran en el Capítulo 7, *Medición de activos y pasivos en los estados financieros*. Las características cualitativas operarán entonces para asegurar que los estados financieros representan fielmente la base o bases de medición reflejadas en los IFPG.

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

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

Esencia sobre la forma y prudencia

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

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

FC3.17 El IPSASB opina que el concepto de prudencia está reflejado también en la explicación de neutralidad como un componente de la representación fiel, y el reconocimiento de la necesidad actuar con precaución al tratar con la incertidumbre. Por ello, al igual que la esencia sobre la forma, prudencia no se identifica como una característica cualitativa separada porque su objeto e influencia en la identificación de la información a incluir en los IFPG ya se encuentra implícita en el concepto de representación fiel.

Comprensibilidad

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

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

Oportunidad

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

Comparabilidad

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

FC3.22 Algunos de quienes respondieron al Proyecto de norma expresaron su preocupación porque la explicación de la relación entre comparabilidad y congruencia puede interpretarse como que presenta un obstáculo al desarrollo continuado de la información financiera. Esto es porque mejoras en la información financiera a menudo involucran una revisión o cambio de los principios contables, políticas o base de preparación actualmente adoptados por la entidad.

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

Verificabilidad

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

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

FC3.26 Algunos de quienes respondieron al Proyecto de norma expresaron su preocupación sobre la aplicación de la verificabilidad a un rango amplio de temas que pueden presentarse en los IFPG fuera de los estados financieros, en particular información explicativa sobre los logros de prestación de servicios durante el periodo sobre el que se informa e información financiera

y no financiera prospectiva cuantitativa y cualitativa. El IPSASB opina que el Marco Conceptual proporciona guías adecuadas sobre la aplicación de la verificabilidad con respecto a estos temas –por ejemplo, explica que la verificabilidad no es algo absoluto y puede no ser posible verificar la exactitud de todas las representaciones cuantitativas y explicaciones hasta un periodo futuro. El Marco Conceptual también reconoce que la revelación de las suposiciones subyacentes y metodologías adoptadas para reunir la información financiera y no financiera prospectiva y explicativa es fundamental para el logro de la representación fiel.

Clasificación de las características cualitativas y orden de su aplicación

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

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

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

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

- los temas identificados como “fundamentales” pueden percibirse que son más importantes que los identificados como “de mejora”, incluso si esta distinción no se pretende en el caso de las características cualitativas. Como resultado, puede haber consecuencias no previstas por identificar algunas características cualitativas como fundamentales y otras como de mejora;
- todas las características cualitativas son importantes y trabajan juntas para contribuir a la utilidad de la información. La importancia relativa de una característica cualitativa concreta en circunstancias diferentes es un tema de juicio profesional. Así, no es apropiado identificar ciertas características cualitativas como que siempre son fundamentales y otras como que tienen solo un papel de apoyo o mejora, o especificar la secuencia de su aplicación, no importa qué información se esté considerando incluir en los IFPG, e independientemente de las circunstancias de la entidad y su entorno. Además, es cuestionable si la información que no es comprensible o que se proporciona cierto tiempo después del evento que ya no sea útil a los usuarios a efectos de rendición

de cuentas y toma de decisiones, pueda considerarse como información relevante –por ello, estas características son en sí mismas fundamentales para el logro de los objetivos de la información financiera; y

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

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

Materialidad o importancia relativa

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

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

FC3.31 Sin embargo, el IPSASB opina que la materialidad o importancia relativa tiene un papel más dominante del que se reflejaría por su clasificación solo como un aspecto de la relevancia específico de una entidad. Por ejemplo, la materialidad o importancia relativa se relaciona con un número de características cualitativas de la información incluida en los IFPG y puede impactar en éstas. Por ello, debe considerarse la materialidad o importancia relativa de un elemento al determinar si la omisión o presentación errónea de un elemento de la información debilitaría no solo la relevancia, sino también la representación fiel, comprensibilidad o verificabilidad de la información financiera y no financiera presentada en los IFPG. El IPSASB también opina que si los efectos de la aplicación de una política contable concreta o base de

preparación o el contenido informativo de la información a revelar separada de ciertos elementos de la información son probablemente significativos deben considerarse al establecer NICSP y GPR. Por consiguiente, el IPSASB opina que la materialidad o importancia relativa se refleja mejor como una restricción amplia de la información a incluir en los IFPG.

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

Costo-beneficio

FC3.33 Algunos de quienes respondieron al Proyecto de norma expresaron su preocupación porque el texto del Marco Conceptual propuesto no especifica que las entidades no pueden decidir dejar de aplicar las NICSP sobre la base de sus propias evaluaciones de los costos y beneficios de requerimientos particulares de una NICSP. El IPSASB opina que esta especificación no es necesaria. Esto es así porque, como destaca el párrafo 1.2 del Marco Conceptual, en las NICSP se especifican los requerimientos normativos relacionados con el reconocimiento, medición y presentación de los IFPG. Los IFPG se desarrollan para proporcionar información útil a los usuarios y las NICSP prescriben requerimientos solo cuando los beneficios para los usuarios del cumplimiento con dichos requerimientos se han evaluado por el IPSASB para justificar sus costos. Sin embargo, los preparadores pueden considerar los costos y beneficios, por ejemplo, para determinar si incluir o no en los IFPG información a revelar adicional a la requerida por las NICSP.

FC3.34 Algunos de quienes respondieron al Proyecto de norma también expresaron su preocupación porque el Marco Conceptual propuesto no reconocía que las compensaciones costo-beneficio pueden diferir para entidades del sector público distintas. Son de la opinión de que el reconocimiento de esto puede proporcionar un principio útil a aplicar al considerar cuestiones de información diferencial. El IPSASB ha considerado estos temas y determinó que el Marco

Conceptual no tratará cuestiones relacionadas con la información diferencial, incluyendo si los costos y beneficios de requerimientos particulares pueden diferir para entidades distintas.

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

CAPÍTULO 4: ENTIDAD QUE INFORMA

ÍNDICE

	Párrafo
Introducción	4.1-4.2
Características clave de una entidad que informa	4.3-4.11
Fundamentos de las conclusiones	

Introducción

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

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

Características clave de una entidad que informa

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan al Marco Conceptual, pero no son parte del mismo.

Características clave de una entidad que informa

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

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

Legislación, regulación u otra normativa

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

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

Interpretación y aplicación

FC4.5 Algunos de quienes respondieron expresaron su preocupación porque las características de una entidad que informa tal como se explicaban en el Proyecto de norma puedan interpretarse para identificar actividades o segmentos particulares de una organización como entidades que informan separadas. A estos segmentos o actividades se les requeriría entonces preparar IFPG de acuerdo con todas las NICSP. Algunos de quienes respondieron

también destacaron que no estaba clara la forma en que las guías del Proyecto de norma se aplicaban a organizaciones del sector público distintas de los gobiernos incluyendo, por ejemplo, organizaciones del sector público internacionales.

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

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

FC4.7 El Marco Conceptual reconoce que en algunos casos puede ser necesario ejercer el juicio profesional para determinar si deben identificarse como una entidad que informa entidades del sector público concretas. Para ejercer ese juicio, debe destacarse que, en ciertas circunstancias, las NICSP responden a las necesidades de los usuarios de obtener información sobre programas o actividades concretos llevados a cabo por un gobierno u otra entidad del sector público que informa, proporcionando información a revelar separada dentro de los IFPG de ese gobierno u otra entidad del sector público que informa[5]. Factores jurisdiccionales tales como el marco legislativo y de regulación en vigor y acuerdos administrativos e institucionales para la captación de recursos y la prestación de servicios es probable que informen también las consideraciones sobre si es probable que existan destinatarios de servicios y suministradores de recursos que dependan de los IFPG de entidades del sector público concretas.

La entidad del grupo que informa

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

- un gobierno u otra entidad del sector público puede (a) tener la autoridad y capacidad de dirigir las actividades de una o más entidades distintas de forma que se beneficie de la actividades de dichas entidades,

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

y (b) estar expuesta a una carga o pérdida financiera que pueda surgir como resultado de las actividades de esas entidades; y

- para satisfacer los objetivos de la información financiera, los IFPG de una entidad del grupo que informa, preparados con respecto a un gobierno u otra entidad del sector público, deberían incluir ese gobierno (u otra entidad del sector público) y las entidades cuyas actividades tiene la autoridad y capacidad de dirigir, cuando los resultados de esta dirección puedan (a) generar beneficios financieros o de otro tipo para el gobierno (u otra entidad del sector público), o (b) exponerle a una carga o pérdida financiera.

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

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

CAPÍTULO 5: ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

ÍNDICE

	Párrafo
Introducción	5.1-5.5
Propósito de este capítulo	5.1
Elementos y su importancia	5.2-5.4
Elementos definidos	5.5
Activos	5.6-5.13
Definición	5.6
Un recurso	5.7-5.10
Actualmente controlado por la entidad	5.11-5.12
Suceso pasado	5.13
Pasivos	5.14-5.26
Definición	5.14
Una obligación presente	5.15
Una salida de recursos de la entidad	5.16
Suceso pasado	5.17
Obligaciones legales y no legalmente vinculantes	5.18-5.26
Situación financiera neta. otros recursos y otras obligaciones	5.27-5.28
Ingresos y Gastos	5.29-5.31
Definiciones	5.29-5.31
Resultado (ahorro o desahorro) del periodo	5.32
Aportaciones de los propietarios y distribuciones a los propietarios	5.33-5.37
Definiciones	5.33-5.37
Fundamentos de las conclusiones	

Introducción

Propósito de este capítulo

5.1 Este Capítulo define los elementos usados en los estados financieros y proporciona explicación adicional sobre las definiciones.

Elementos y su importancia

5.2 Los estados financieros reflejan los efectos financieros de las transacciones y otros sucesos, agrupándolos en grandes categorías que comparten características económicas comunes. Estas grandes categorías son denominadas los elementos de los estados financieros. Los elementos son los componentes básicos a partir de los cuales se construyen los estados financieros. Estos componentes básicos proporcionan un punto inicial de registro, clasificación y agregado de la información y actividad económica de forma que proporciona a los usuarios información que cumple con los objetivos y las características cualitativas de la información financiera, a la vez que tiene en cuenta las restricciones de la información incluida en los IFPG.

5.3 Los elementos definidos en este Capítulo no hacen referencia a partidas individuales que se reconocen como resultado de transacciones y sucesos. Las subclasificaciones de partidas individuales dentro de un elemento y agregaciones de partidas se usan para mejorar la comprensibilidad de los estados financieros. La presentación se aborda en el Capítulo 8, *Presentación de los Informes Financieros con Propósito General.*

5.4 En algunas circunstancias, para asegurar que los estados financieros proporcionen información que es útil para una evaluación significativa del rendimiento financiero y de la situación financiera de una entidad, puede ser necesario el reconocimiento de los hechos económicos que no se reflejen por los elementos definidos en este Capítulo. Por consiguiente, la identificación de los elementos en este Capítulo no excluye que las NICSP requieran o permitan el reconocimiento de recursos u obligaciones que no satisfacen la definición de un elemento identificado en este Capítulo (de aquí en adelante denominados como “otros recursos” u “otras obligaciones”) cuando sea necesario para lograr mejor los objetivos de la información financiera.

Elementos definidos

5.5 Los elementos que se definen en este Capítulo son:

- activos;
- pasivos;
- ingresos;

- gastos;
- aportaciones del propietario; y
- distribuciones al propietario.

Activos

Definición

5.6 Un activo es:

Un recurso actualmente controlado por la entidad como consecuencia de un suceso pasado.

Un recurso

5.7 Un recurso es una partida con potencial de servicio o capacidad de generar beneficios económicos. La forma física no es una condición necesaria de un recurso. El potencial de servicio o capacidad de generar beneficios económicos puede surgir directamente del recurso en sí mismo o de los derechos a usarlo. Algunos recursos representan los derechos de una entidad a una variedad de beneficios, por ejemplo, el derecho a:

- usar el recurso para proporcionar servicios[6];
- usar los recursos de un tercero para proporcionar servicios, por ejemplo, arrendamientos;
- convertir el recurso en efectivo a través de su venta;
- beneficiarse de la apreciación en valor del recurso; o
- recibir una corriente de flujos de efectivo.

5.8 El potencial de servicio es la capacidad de proporcionar servicios que contribuyan a lograr los objetivos de la entidad. El potencial de servicio permite que una entidad logre sus objetivos sin generar necesariamente entradas netas de efectivo.

5.9 Los activos del sector público que incorporan potencial de servicio pueden incluir activos de esparcimiento, del patrimonio histórico, de la comunidad, de defensa y de otro tipo que se mantienen por los gobiernos y otras entidades del sector público, y que se usan para proporcionar servicios a terceros. Estos servicios pueden ser para el consumo colectivo o individual. Muchos servicios pueden ser proporcionados en áreas en las que no existe competencia de mercado o ésta sea limitada. El uso y disposición de estos activos puede ser restringido, ya que muchos activos que incorporan potencial de servicio son de naturaleza especializada.

[6] Las referencias a “servicios” en el Marco Conceptual también incluye “bienes”.

5.10 Los beneficios económicos son entradas de efectivo o una reducción de las salidas de efectivo. Las entradas de efectivo (o la reducción de las salidas de efectivo) pueden derivarse de, por ejemplo:

- el uso de un activo en la producción y venta de servicios; o
- el intercambio directo de un activo por efectivo u otros recursos.

Actualmente controlado por la entidad

5.11 Una entidad debe tener el control del recurso. El control del recurso implica la capacidad de la entidad de usar el recurso (o derivarlo a terceros para su uso), de forma que obtenga el beneficio del potencial de servicio o beneficios económicos incorporados en el recurso para la consecución de su prestación de servicios u otros objetivos.

5.12 Para evaluar si se controla actualmente un recurso, una entidad valorará si existen los siguientes indicadores de control:

- propiedad legal;
- acceso al recurso, o capacidad de denegar o restringir el acceso al recurso;
- los medios para asegurar que el recurso se usa para lograr sus objetivos; y
- la existencia de un derecho exigible al potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos que surgen del recurso.

Aunque estos indicadores no son factores concluyentes de si existe control, su identificación y análisis puede informar esa decisión

Suceso pasado

5.13 La definición de un activo requiere que un recurso que una entidad controla actualmente debe haber surgido de una transacción pasada u otro suceso pasado. Las transacciones pasadas u otros sucesos que dan lugar a que una entidad obtenga el control de un recurso y, por ello un activo, pueden ser diferentes. Las entidades pueden obtener activos mediante su compra en una transacción con contraprestación o desarrollándolos. Los activos pueden también surgir mediante transacciones sin contraprestación, incluyendo el ejercicio de poderes soberanos. El poder fiscal o de emitir licencias y acceder o restringir o denegar el acceso a beneficios incorporados en recursos intangibles, como el espectro electromagnético, son ejemplos de poderes y derechos específicos del sector público que pueden dar lugar a activos. Para evaluar cuando surge el control de una entidad de los derechos a recursos pueden considerarse los siguientes sucesos: (a) una capacidad general para establecer un poder, (b) establecimiento de un poder a través de un estatuto, (c) el ejercicio del poder de crear un derecho, y (d) el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos de un tercero. Un activo surge cuando el poder se ejerce y existen los derechos a recibir recursos.

Pasivos

Definición

5.14 Un pasivo es:

Una obligación presente de la entidad que da lugar a una salida de recursos que surge de sucesos pasados.

Una obligación presente

5.15 Las entidades del sector público pueden tener un número de obligaciones. Una obligación presente es una obligación legalmente vinculante (obligación legal) o una obligación no legalmente vinculante, en la que una entidad tiene poca o nula alternativa realista de evitar. Las obligaciones no son obligaciones presentes a menos que sean vinculantes y haya una poca o nula alternativa realista de evitar una salida de recursos.

Una salida de recursos de la entidad

5.16 Un pasivo debe involucrar una salida de recursos de la entidad para su liquidación. Una obligación que puede liquidarse sin una salida de recursos de la entidad no es un pasivo.

Suceso pasado

5.17 Para satisfacer la definición de un pasivo, es necesario que surja una obligación presente como consecuencia de una transacción pasada u otro suceso y requiere una salida de recursos de la entidad. La complejidad de los programas y actividades del sector público significa que un número de sucesos en el desarrollo, implementación y operación de un programa concreto puede dar lugar a obligaciones. A efectos de la información financiera es necesario determinar si estos compromisos y obligaciones, incluyendo las obligaciones vinculantes en que la entidad tiene poca o nula alternativa realista de evitar pero que no son exigibles legalmente (obligaciones no legalmente vinculantes) son obligaciones presentes y satisfacen la definición de un pasivo. Cuando un acuerdo tiene forma legal y es vinculante, tal como un contrato, el suceso pasado puede ser fácilmente identificable. En otros casos, el suceso pasado puede ser más difícil de identificar y dicha identificación involucra una evaluación de cuándo una entidad tiene poca o nula alternativa realista de evitar una salida de recursos de la entidad. Para hacer esta evaluación una entidad tiene en cuenta factores jurisdiccionales.

Obligaciones legales y no legalmente vinculantes

5.18 Las obligaciones vinculantes pueden ser obligaciones legales u obligaciones no legalmente vinculantes. Las obligaciones vinculantes pueden surgir de transacciones con y sin contraprestación. Una obligación debe ser con un tercero para que dé lugar a un pasivo. Una entidad no puede obligarse a sí

misma, incluso cuando haya comunicado públicamente una intención de comportarse de una forma concreta. La identificación de un tercero es un indicador de la existencia de una obligación que da lugar a un pasivo. Sin embargo, no es esencial conocer la identidad del tercero antes del momento de la liquidación para que exista una obligación presente y un pasivo.

5.19 Muchos acuerdos que dan lugar a una obligación incluyen fechas de liquidación. La introducción de una fecha de liquidación puede proporcionar una indicación de que una obligación involucra una salida de recursos y da lugar a un pasivo. Sin embargo, existen muchos acuerdos que no contienen fechas de liquidación. La ausencia de una fecha de liquidación no descarta que una obligación dé lugar a un pasivo.

Obligaciones legales

5.20 Una obligación legal es exigible por ley. Estas obligaciones exigibles pueden surgir de una variedad de supuestos legales. Las transacciones con contraprestación son habitualmente de naturaleza contractual y, por ello, exigibles a través de las leyes de contratos o normativa equivalente o acuerdos. Existen jurisdicciones en las que el gobierno y las entidades del sector público no pueden incurrir en obligaciones legales, porque, por ejemplo, no les está permitido contratar en su propio nombre, pero en las que existen procesos alternativos con efectos equivalentes. Las obligaciones que son vinculantes a través de estos procesos alternativos, se consideran obligaciones legales en el Marco Conceptual. Para algunos tipos de transacciones sin contraprestación, será necesario el juicio profesional para determinar si una obligación es exigible por ley. Cuando se determine que una obligación es exigible por ley no puede haber duda de que una entidad no tiene alternativa realista de evitar la obligación y que dicha obligación existe.

5.21 Algunas obligaciones relacionadas con transacciones con contraprestación no son estrictamente exigibles por un tercero a la fecha de presentación, pero lo serán con el paso del tiempo sin que dicho tercero tenga que cumplir condiciones adicionales—o tenga que hacer algo adicionalmente—antes de la liquidación. Los derechos que son exigibles incondicionalmente sujetos al paso del tiempo son obligaciones exigibles en el contexto de la definición de un pasivo.

5.22 El poder soberano es la autoridad última de un gobierno para hacer, modificar y revocar disposiciones legales. El poder soberano no es una razón para concluir que una obligación no cumple la definición de un pasivo en este Marco Conceptual. La disposición legal debe evaluarse en cada fecha de presentación para considerar si una obligación deja de ser vinculante y no cumple la definición de un pasivo.

Obligaciones no legalmente vinculantes

5.23 Los pasivos pueden surgir de obligaciones no legalmente vinculantes. Las obligaciones no legalmente vinculantes difieren de las obligaciones legales en que la parte para quien existe la obligación no puede tomar acciones legales (o equivalente) para exigir la liquidación. Las obligaciones no legalmente vinculantes que dan lugar a pasivos tienen los siguientes atributos:

- la entidad ha indicado a terceros por un patrón establecido de prácticas anteriores, políticas publicadas o una declaración actual suficientemente específica que aceptará ciertas responsabilidades;
- como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades; y
- la entidad tiene poca o nula alternativa realista de evitar liquidar la obligación que surge de dichas responsabilidades.

5.24 En el sector público, las obligaciones pueden surgir de una serie de puntos. Por ejemplo, al implementar un programa o servicio:

- efectuando un compromiso político tal como una promesa electoral;
- el anuncio de una política;
- introduciendo (y aprobando) el presupuesto (lo que puede ser en dos momentos distintos); y
- entre en vigencia el presupuesto (en algunas jurisdicciones el presupuesto no estará vigente hasta que se haya efectuado una autorización).
- En las primeras etapas de implementación es improbable que se de lugar a obligaciones presentes que cumplan la definición de un pasivo. Las etapas posteriores tales como solicitantes que cumplen los criterios de eligibilidad para proporcionarles el servicio, pueden dar lugar a obligaciones que cumplen la definición de un pasivo.

5.25 El momento en el que una obligación da lugar a un pasivo depende de la naturaleza de la obligación. Los factores que probablemente afecten a las estimaciones de si terceros pueden válidamente concluir que la obligación es tal que la entidad tiene poca o nula alternativa realista de evitar una salida de recursos incluyen:

- la naturaleza del suceso o sucesos pasados que dan lugar a la obligación. Por ejemplo, una promesa realizada en un proceso electoral es improbable que dé lugar a una obligación presente porque una promesa electoral muy excepcionalmente crea una expectativa válida por parte de terceros de que la entidad tiene una obligación con poca o nula alternativa realista de evitar la liquidación. Sin embargo, un anuncio en relación con un suceso o circunstancia que ha ocurrido puede tener

un apoyo político que el gobierno tenga escasa opción de retirar. En los casos en que el gobierno se ha comprometido a introducir y garantizar la tramitación de la provisión presupuestaria necesaria, este anuncio puede dar lugar a una obligación no legalmente vinculante;

- la capacidad de la entidad para modificar o cambiar la obligación antes de que se materialice. Por ejemplo, el anuncio de una política generalmente no dará lugar a una obligación no legalmente vinculante, que no pueda modificarse antes de ser implementada. De forma análoga, si una obligación depende de que ocurran sucesos futuros, puede haber discrecionalidad para evitar una salida de recursos antes de que dichos sucesos ocurran; y

- puede haber una correlación entre la disponibilidad de financiación para liquidar una obligación concreta y la creación de una obligación presente. Por ejemplo, cuando se ha aprobado una partida presupuestaria y la financiación vinculada está asegurada a través de una autorización de gasto, la disponibilidad de financiación de contingencia o una transferencia desde un nivel diferente del gobierno puede existir una obligación no legalmente vinculante. Sin embargo, la ausencia de una provisión presupuestaria no significa en sí misma que no surja una obligación presente.

5.26 "Obligación económica", "necesidad política" u otras circunstancias pueden dar lugar a situaciones en las que, aunque la entidad del sector público no está legalmente obligada a incurrir en una salida de recursos, las consecuencias económicas o políticas de rechazar hacerlo, son tales que la entidad puede tener poca o nula alternativa realista de evitar una salida de recursos. La coacción económica, necesidad política u otras circunstancias pueden conducir a que surja un pasivo de una obligación no legalmente vinculante.

Situación financiera neta, otros recursos y otras obligaciones

5.27 Como se explica en el párrafo 5.4, en algunos casos, al desarrollar o revisar una NICSP, el IPSASB puede determinar, que para lograr los objetivos de la información financiera, un recurso u obligación que no satisface la definición de un elemento definido en el Marco Conceptual necesite reconocerse en los estados financieros. En estos casos, la NICSP puede requerir o permitir que estos recursos u obligaciones se reconozcan como tales otros recursos u obligaciones, los cuales son partidas adicionales a los seis elementos definidos en este Marco Conceptual.

5.28 La situación financiera neta es la diferencia entre los activos y pasivos después de añadir otros recursos y deducir otras obligaciones reconocidas en el estado de situación financiera. La situación financiera puede ser un importe residual positivo o negativo.

Ingresos y Gastos

Definiciones

5.29 Ingresos son:

Aumentos en la situación financiera neta de la entidad distintos de los incrementos relacionados con aportaciones de los propietarios.

5.30 Gastos son:

Disminuciones de la situación financiera neta de la entidad distintas de las disminuciones relacionadas con distribuciones a los propietarios.

5.31 Los ingresos y gastos surgen de transacciones con y sin contraprestación, otros sucesos, tales como incrementos y disminuciones no realizados en el valor de activos y pasivos, y en el consumo de activos a través de la depreciación y menoscabo del potencial de servicio y capacidad para generar beneficios económicos a través de deterioros de valor. Los ingresos y gastos pueden surgir de transacciones individuales o de grupos de transacciones.

Resultado (ahorro o desahorro) del periodo

5.32 El resultado (ahorro o desahorro) del periodo es la diferencia entre ingresos y gastos presentados en el estado de rendimiento financiero

Aportaciones de los propietarios y distribuciones a los propietarios

Definiciones

5.33 Aportaciones de los propietarios son:

Entradas de recursos en una entidad, aportados por terceros en su calidad de propietarios, que establecen o incrementan una participación en la situación financiera de la entidad.

5.34 Distribuciones a los propietarios son:

Salidas de recursos desde una entidad, distribuidos a terceros en su calidad de propietarios, que devuelven o reducen una participación en la situación financiera de la entidad.

5.35 Es importante distinguir las entradas de recursos procedentes de los propietarios, incluyendo las que inicialmente establece la participación en la propiedad, y las salidas de recursos hacia los propietarios, en su calidad de tales, de los ingresos y gastos. Además, de las incorporaciones de recursos y los pagos de dividendos que pueden tener lugar, en algunas jurisdicciones es relativamente frecuente que se transfieran activos y pasivos entre entidades del sector público. En los casos en que estas transferencias satisfagan las definiciones de aportaciones de los propietarios o distribuciones a los propietarios se contabilizarán como tales.

5.36 Las participaciones en la propiedad pueden surgir de la creación de una entidad cuando otra entidad aporta recursos para proporcionar a la nueva entidad capacidad de comenzar actividades operativas. En el sector público, las aportaciones de entidades y distribuciones a entidades se vinculan algunas veces con la reestructuración del gobierno y tomarán forma de transferencias de activos y pasivos en lugar de transacciones en efectivo. Las participaciones en la propiedad pueden tomar formas diferentes, lo cual puede no estar documentado por un instrumento de patrimonio.

5.37 Las aportaciones de los propietarios pueden tomar la forma de una incorporación inicial de recursos en la creación de una entidad o de una inyección posterior de recursos, incluyendo los que tienen lugar en la reestructuración de una entidad. Las distribuciones a los propietarios pueden ser: (a) una rentabilidad de la inversión; (b) una devolución total o parcial de la inversión; o (c) en el caso de que la entidad esté en disolución o reestructuración, un retorno de cualquier recurso residual.

Fundamentos de las conclusiones

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

Alcance del capítulo

FC5.1 Quienes respondieron al Documento de Consulta, *Elementos y Reconocimiento en los Estados Financieros* (el Documento de Consulta), preguntaron por qué el IPSASB estaba abordando únicamente los elementos para los estados financieros en esta fase del Marco Conceptual. Ellos sugirieron que el IPSASB debería desarrollar elementos para los fenómenos económicos y de otro tipo en las áreas más globales de la información financiera no incluidas en los estados financieros. El IPSASB reconoce que estas opiniones son valiosas y la necesidad de desarrollar estos elementos en el futuro. Sin embargo, el IPSASB decidió que para poner sus actividades de emisión de normas futuras para los estados financieros sobre una base sólida y transparente es importante tratar en primer lugar el desarrollo de los elementos de los estados financieros.

FC5.2 El IPSASB admite la opinión de que las entradas y salidas de efectivo deben definirse como elementos del estado de flujos de efectivo. El IPSASB adoptó el punto de vista de que las entradas y salidas de efectivo son componentes de los elementos identificados en este Capítulo, y que deben proporcionarse guías adicionales a nivel de normas.

Activos

Un recurso

FC5.3 Un recurso proporciona beneficios a una entidad en forma de potencial de servicios o capacidad de generar beneficios económicos. Para alcanzar sus conclusiones sobre la naturaleza de un recurso, el IPSASB consideró si los beneficios del recurso deben haber entrado en una entidad para que exista un recurso. Sin embargo, el IPSASB concluyó que los recursos en sí mismos incorporan beneficios, siendo los mismos a los que puede acceder la entidad que controla los derechos a dichos beneficios. El IPSASB también consideró la naturaleza de los beneficios (véanse los párrafos FC5.7 y FC5.8) y del control (véanse los párrafos FC5.9 a FC5.14).

Derechos incondicionales y contratos pendientes de ejecución

FC5.4 Los derechos incondicionales a recursos habitualmente resultan de contratos u otros acuerdos vinculantes que requieren la provisión de recursos a la entidad en el futuro. El IPSASB destacó que puede haber un gran número de estos derechos y puede haberse admitido que los derechos incondicionales que representan potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos que son controlados por la entidad como resultado de sucesos

pasados den lugar a activos. Si estos activos se reconocen depende de si se han satisfecho los criterios de reconocimiento. El IPSASB concluyó que las consecuencias de la aplicación de la definición de un activo a los derechos incondicionales deben abordarse a nivel de norma.

FC5.5 Los contratos pendientes de ejecución son acuerdos vinculantes si existe un derecho incondicional a recibir recursos y una obligación presente igual de transferir recursos a la contraparte en el futuro. Las entidades del sector público están probablemente involucradas en un gran número de estos acuerdos. El IPSASB admite la opinión de que estos acuerdos pueden dar lugar a activos y pasivos, puesto que existe un derecho a recibir recursos y una obligación presente de sacrificar recursos, que la entidad tiene poca o nula alternativa realista de evitar.

FC5.6 El IPSASB también admite la opinión de que el reconocimiento de activos y pasivos de contratos pendientes de ejecución involucraría la introducción de cantidades potencialmente muy grandes de activos y pasivos en el estado de situación financiera y en el estado de rendimiento financiero y que esto puede estar en conflicto con la característica cualitativa de la comprensibilidad. Si los activos y pasivos surgen de derechos y obligaciones de contratos pendientes de ejecución se determinará por una evaluación si esos derechos y obligaciones satisfacen las definiciones de elementos y los criterios de reconocimiento identificados en el Marco Conceptual. Estas evaluaciones y el enfoque de presentación en los estados financieros de cualquier elemento que surja de contratos pendientes de ejecución se consideran a nivel de norma.

Potencial de servicio y beneficios económicos

FC5.7 El término "potencial de servicio" se ha usado para identificar la capacidad de un activo de proporcionar servicios de acuerdo con los objetivos de una entidad. El término "beneficios económicos" se ha utilizado para reflejar la capacidad de un activo de generar entradas de efectivo netas. Algunos argumentan que los beneficios económicos incluyen potencial de servicio. Otros razonan que potencial de servicio incluye beneficios económicos—una opinión adicional es que los términos pueden usarse indistintamente. El IPSASB consideró si la explicación de un recurso debería incluir una referencia tanto al potencial de servicio como a la capacidad de generar beneficios económicos.

FC5.8 El IPSASB destacó que muchos de los que respondieron al Documento de Consulta y al Proyecto de Norma apoyaron la inclusión de una referencia específica al potencial de servicio como una característica de un activo, debido a los objetivos de prestación de servicios de la mayoría de las entidades del sector público. El IPSASB, por ello, concluyó que la explicación de un recurso debería incluir los dos términos "potencial de servicio" y "beneficios económicos". Este enfoque admite que el principal objetivo de la mayoría de

las entidades del sector público es la prestación de servicios, pero también que las entidades del sector público pueden llevar a cabo actividades con el único objetivo de generar entradas netas de efectivo.

Control

FC5.9 El IPSASB consideró si el control es una característica esencial de un activo o si deben identificarse otros indicadores como características esenciales de un activo incluyendo:

- propiedad legal;
- el derecho de acceder, y de restringir o denegar el acceso de terceros al recurso;
- los medios para asegurar que los recursos se usan para lograr los objetivos de la entidad; y
- la existencia de un derecho exigible al potencial de servicio o beneficios económicos que surgen del recurso.

El IPSASB admite las opiniones de los que argumentan que el control puede ser difícil de aplicar en algunos casos, ya que requiere juicio la evaluación de la existencia de control. Además, el control puede aplicarse de forma errónea a un recurso en su totalidad y no a los beneficios individuales que se acumulan (devengan) del recurso. Sin embargo, a pesar de estas dificultades, el IPSASB concluyó que el control es una característica esencial de un activo porque la presencia de control facilita la asociación de un activo con una entidad específica.

FC5.10 La propiedad legal de un recurso, tal como una propiedad o elemento de equipo, es un método de acceder al potencial de servicio o a los beneficios económicos de un activo. Sin embargo, los derechos al potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos pueden existir sin la propiedad legal del recurso subyacente. Por ejemplo, a los derechos al potencial de servicio o de la capacidad de generar beneficios a través del mantenimiento y uso de propiedad arrendada se accede sin la propiedad legal del activo que se ha arrendado. Por ello, la propiedad legal del recurso no es una característica esencial de un activo. La propiedad legal es, sin embargo, un indicador de control.

FC5.11 El derecho de acceder a un recurso puede dar a una entidad la capacidad de determinar si:

- usar directamente el potencial de servicio para prestar servicios a los beneficiarios;
- cambia el recurso por otro activo, tal como efectivo; o
- utilizar el activo de cualquier otra forma que pueda prestar servicios o generar beneficios económicos.

FC5.12 Aunque el acceso a un recurso es fundamental, existen recursos a los que una entidad tiene acceso que no dan lugar a activos, tales como el aire. Por ello, la capacidad de acceso a un recurso debe ampliarse con la capacidad de denegar o restringir el acceso de otros a ese recurso—por ejemplo, (a) una entidad puede decidir si establecer una tarifa de entrada a un museo y restringir el acceso a los que no la paguen, y (b) el gobierno puede controlar un recurso natural bajo su terreno al que puede restringir el acceso de otros. Los derechos a exigir legalmente recursos específicos, tales como el derecho de acceso a una carretera o un derecho a explorar la tierra por depósitos de minerales, podrían representar un activo para el tenedor. Sin embargo, una entidad puede ser capaz de acceder al potencial de servicio o a la capacidad de generar beneficios económicos asociados con un recurso de forma que no requieran derechos legales. El IPSASB adoptó la opinión de que los factores identificados en el párrafo FC5.9 es probable que sean indiciadores de la existencia de control más que características esenciales de la definición de un activo.

FC5.13 El IPSASB también consideró si el enfoque de la propiedad económica es una alternativa viable al enfoque de control. El enfoque de la propiedad económica se centra en la exposición de una entidad a los atributos económicos subyacentes que contribuyen al valor de un activo para la entidad. Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma *Elementos y Reconocimiento en los Estados Financieros*, en apoyo al enfoque de control, comentaron sobre la complejidad del enfoque de la propiedad económica. El IPSASB concluyó que el enfoque de la propiedad económica es subjetivo y difícil de operar, y por ello, rechazó este enfoque.

FC5.14 El IPSASB consideró si un análisis de exposición de los riesgos y recompensas de la propiedad es un indicador útil de control. El enfoque de control se centra en el poder de la entidad para dirigir cómo se usan los recursos para beneficiarse del potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos incorporados en el recurso. El enfoque de los riesgos y recompensas se centra en la exposición de una entidad a los atributos económicos subyacentes que contribuyen al valor de un activo para la entidad y sus riesgos relacionados. La consideración de los riesgos y recompensas asociados con transacciones y sucesos concretos, y qué parte de la transacción o suceso soporta la mayoría de los riesgos y recompensas, puede ser relevante y útil para identificar la naturaleza del activo controlado por las partes de la transacción o suceso. Esto puede ser útil para determinar cómo cuantificar y asociar los derechos y obligaciones económicos con partes concretas. Sin embargo, no es en sí mismo un indicador de la parte que controla un activo. El IPSASB, por ello, decidió no incluir los riesgos y recompensas de la propiedad como un indicador de control.

Suceso pasado

FC5.15 Algunos de los que respondieron al Documento de Consulta y al Proyecto de Norma argumentaron que la identificación de una transacción pasada u otro suceso que da lugar al activo debe ser una característica esencial de la definición de un activo. Otros eran de la opinión de que no es necesaria la identificación de un suceso pasado y no debe, por ello, ser una característica esencial. Estos consideran que este requerimiento coloca un énfasis indebido en la identificación del suceso pasado que da lugar a un activo. Este énfasis puede ser una distracción y conducir a debates sobre qué suceso es el hecho desencadenante, en lugar, de la cuestión más importante de si existen los derechos a recursos en la fecha de presentación. Quienes eran de esta opinión consideran que la característica esencial de un activo debe ser la existencia de un recurso. Algunos pueden aceptar que un suceso pasado proporciona evidencia útil de apoyo a la existencia de un activo, pero no que deba ser una característica esencial.

FC5.16 Muchos de los que respondieron eran de la opinión de que debe identificarse un suceso pasado como una característica esencial de la definición de un activo. El IPSASB está de acuerdo con éstos—en concreto, que la naturaleza compleja de muchos programas y actividades del sector público significa que existe un número de momentos en los que puede surgir el control de un recurso. Por ello, el IPSASB concluyó que la identificación del suceso pasado apropiado es fundamental para identificar si existe un activo.

FC5.17 Los poderes y derechos del gobierno son particularmente significativos para la identificación de activos. El poder de gravar con impuestos y la emisión de licencias, y otros poderes de acceso o de denegar o restringir el acceso a los beneficios incorporados en recursos intangibles como el espectro electromagnético, son ejemplos de los poderes soberanos. A menudo, es difícil determinar cuándo estos poderes dan lugar a un derecho que es un recurso y activo de la entidad.

FC5.18 El poder de un gobierno de establecer un derecho a recaudar un impuesto o tarifa, por ejemplo, a menudo, da comienzo a una secuencia de sucesos que dan lugar, finalmente, al flujo de beneficios económicos para el gobierno. El IPSASB consideró dos perspectivas de cuándo surge un activo de los poderes y derechos del gobierno a recaudar un impuesto o una tarifa. La primera perspectiva es que el gobierno tiene un poder fiscal inherente en todas las fechas de presentación y, por ello, que la capacidad general de recaudar impuestos o tarifas es un activo. Quienes proponían esta perspectiva aceptan que es improbable que se pueda representar fielmente la medición de este activo, pero argumentan que esto no debería evitar un reconocimiento de que ese gobierno tiene un activo perpetuo. La perspectiva contraria es que el poder de recaudar impuestos y tarifas debe convertirse en un derecho por medios legales, y que este derecho debe ejercerse o ser ejercitable para

que pase a existir un activo. Muchos de los que respondieron al Documento de Consulta y al Proyecto de Norma apoyaron esta última perspectiva. El IPSASB está de acuerdo con estos últimos. En concreto el IPSASB concluyó que los poderes inherentes de un gobierno no dan lugar a activos hasta que se ejercen estos poderes y los derechos existan para recibir el potencial de servicio o beneficios económicos.

Pasivos

Una obligación presente

FC5.19 Al considerar cuándo las obligaciones son obligaciones presentes, el IPSASB acepta que una obligación legal da lugar a una obligación presente. En algunas jurisdicciones, no se permite que las entidades del sector público realicen ciertos acuerdos legales, pero hay mecanismos equivalentes que dan lugar a una obligación presente. Estos mecanismos se consideran legalmente vinculantes. El IPSASB, entonces, consideró cómo clasificar las obligaciones que no son legales. El IPSASB destacó que "obligación implícita" es un término arraigado en la literatura global de emisión de normas y ha sido usado en las NICSP. Sin embargo, se ha probado la dificultad de interpretarlo y aplicarlo en el contexto del sector público. Por ello, el IPSASB consideró terminología alternativa, por ejemplo el término "un deber o requerimiento social o moral". Al IPSASB le preocupa que el término "social" pudiera ser confundido con valores políticos y que el término "obligaciones morales" corriera el riesgo de percibirse como que los emisores de normas y preparadores son árbitros de la moralidad. Por ello, el IPSASB decidió que hacer una distinción entre "legalmente vinculante" y "obligaciones no legalmente vinculantes" es el enfoque más sencillo y comprensible. El IPSASB consideró y rechazó la opinión de que el término "obligaciones no legalmente vinculantes" pudiera interpretarse como que hace referencia a obligaciones cuya legalidad es cuestionable. Los párrafos FC5.30 a FC5.34 tratan las obligaciones no legalmente vinculantes y explican su significado a efectos del Marco Conceptual.

FC5.20 En el contexto de una obligación presente, el IPSASB consideró si obligaciones "condicionales" e "incondicionales", "obligaciones de disponibilidad" y "obligaciones de desempeño" podrían ser obligaciones presentes.

Obligaciones condicionales e incondicionales

FC5.21 Una obligación incondicional es una que se sostiene por sí misma, independientemente de sucesos futuros. Las obligaciones incondicionales dan lugar a pasivos si se satisface la definición de pasivo. Una obligación condicional involucra la posibilidad de que ocurra un suceso futuro, que puede o no estar bajo el control de la entidad que informa. El IPSASB concluyó que es posible que las obligaciones condicionales den lugar a pasivos tal como se definen en el Marco Conceptual. La determinación de si

una obligación condicional satisface la definición de un pasivo involucrará consideraciones de la naturaleza de la obligación y de las circunstancias en las que ha surgido. Dada la complejidad de los programas y actividades del sector público, la identificación del suceso (o sucesos) pasado, que ha dado lugar a que la entidad tenga poca o nula alternativa realista de evitar una salida de recursos, a menudo, puede no ser sencilla. Las guías de si las obligaciones condicionales que existen en acuerdos o circunstancias concretos podrían dar lugar a pasivos en congruencia con las definiciones identificadas en el Marco Conceptual es una cuestión a resolver a nivel de norma.

FC5.22 Se usan una variedad de términos para describir las obligaciones presentes que pueden surgir de obligaciones condicionales, o existir junto con éstas, en circunstancias concretas. Entre éstas están las obligaciones de disponibilidad y las obligaciones de desempeño. Las características de estas obligaciones y las conclusiones alcanzadas por el IPSASB en el contexto del Marco Conceptual se describen a continuación.

Obligaciones de disponibilidad

FC5.23 Las obligaciones de disponibilidad son un tipo de obligaciones condicionales. Las obligaciones de disponibilidad requieren que una entidad esté preparada para satisfacer una obligación si ocurre un suceso futuro incierto especificado fuera del control de la entidad (o no ocurre). El término obligación de disponibilidad se usa para describir un pasivo que puede surgir en circunstancias contractuales ciertas, tal como las relacionadas con seguros, ciertos instrumentos financieros tales como un contrato de derivados en una posición de pérdidas, y por garantías en las que la entidad tiene una obligación de transferir recursos si ocurre un suceso futuro especificado (o no ocurre). En estas circunstancias, puede haber un suceso pasado identificable y una salida de recursos de la entidad, aunque la identidad exacta de la parte a la que se realizará la liquidación no sea generalmente conocida.

FC5.24 El Documento de Consulta incluía una discusión de las obligaciones de disponibilidad. Muchos de los que respondieron encontraron ambigua la distinción entre una obligación de disponibilidad y otras obligaciones condicionales. El Proyecto de Norma explicó que el término obligación de disponibilidad no es ampliamente usado en el sector público, y no funciona bien en ciertas circunstancias de dicho sector, y sugirieron que si una obligación de disponibilidad daba lugar a un pasivo es una cuestión a resolver a nivel de norma. Algunos de los que respondieron no estaban de acuerdo con la explicación del Proyecto de Norma, y expresaron la opinión de que el Marco Conceptual debería proporcionar guías para el uso a nivel de normas de si las obligaciones de disponibilidad pueden dar lugar a pasivos en ciertas circunstancias.

FC5.25 La obligación de una entidad del sector público de transferir recursos a otra entidad en circunstancias concretas que pueden ocurrir en el futuro

incluye, por ejemplo, un prestamista potencial de último recurso y en apoyo de programas que proporcionan un amplio rango de beneficios sociales. La existencia de una obligación de transferir recursos a un tercero en estas circunstancias puede depender de la satisfacción continua de un número de condiciones de importancia y naturaleza diferente que están sujetas a cambios por el gobierno o entidad del sector público. El IPSASB es de la opinión de que las circunstancias en las que surgen los pasivos como consecuencia de la obligación de una entidad del sector público de transferir recursos a terceros en congruencia con los términos de los programas, y cómo deben describirse y contabilizarse estos pasivos, debe considerarse a nivel de norma en congruencia con los principios establecidos en el Marco Conceptual. El IPSASB decidió que el Marco Conceptual no debe resolver si todas las obligaciones que pueden clasificarse como de disponibilidad cumplen la definición de un pasivo. El IPSASB también decidió no usar el término "obligación de disponibilidad" en el Marco Conceptual.

Obligaciones de desempeño

FC5.26 Una obligación de desempeño es una obligación en un contrato u otro acuerdo vinculante entre una entidad y un tercero para transferir un recurso a ese tercero. Las obligaciones de desempeño están, a menudo, explícitamente señaladas en un contrato u otro acuerdo. No todas las obligaciones de desempeño son explícitas. Por ejemplo, un requerimiento legal puede dar lugar a una obligación de desempeño implícita de una entidad del sector público que se añade a los términos de un acuerdo o contrato.

FC5.27 Una obligación de desempeño también surge cuando una entidad realiza un acuerdo mediante el cual recibe una tarifa y, a cambio, proporciona a un tercero acceso a un activo del gobierno. El IPSASB concluyó que no es necesario identificar un tercero específico para que surja una obligación de desempeño, pero es importante analizar estas obligaciones para determinar si incluyen un requerimiento de proporcionar una salida de recursos. Las obligaciones que requieren que una entidad proporcione acceso a un recurso, pero no implican una salida de recursos no dan lugar a pasivos. Sin embargo, las obligaciones que requieren que una entidad renuncie a recursos futuros pueden ser pasivos. Las obligaciones de desempeño son, a menudo, obligaciones condicionales. La determinación de si estas obligaciones dan lugar a pasivos depende de los términos de los acuerdos vinculantes concretos y pueden variar entre jurisdicciones. El IPSASB concluyó que las circunstancias en las que las obligaciones de desempeño pueden dar lugar a pasivos deben considerarse a nivel de norma.

Suceso pasado

FC5.28 El IPSASB consideró si la definición de un pasivo debe requerir la existencia de una transacción o suceso pasado. Algunos eran de la opinión de que la identificación de un suceso pasado no es una característica esencial de un

pasivo, y que, en consecuencia, para definir un pasivo, no hay necesidad de incluir una referencia a un suceso pasado. Quienes hicieron estos comentarios argumentaron que podría haber muchos sucesos pasados posibles y que establecer el suceso pasado clave es probable que sea arbitrario. Estos sugieren que la identificación de un suceso pasado no es el principal factor para determinar si existe un pasivo en la fecha de presentación. Esta opinión es simétrica a la oposición a incluir un suceso pasado en la definición de un activo, que se trató en los párrafos FC5.15 a FC5.18.

FC5.29 El IPSASB admite esta opinión, pero también destaca que muchos de los que respondieron al Documento de Consulta y al Proyecto de Norma consideran que un suceso pasado es una característica de un pasivo. El IPSASB está de acuerdo con la opinión de que la complejidad de muchos programas y actividades del sector público y el número potencial de momentos en los que puede surgir una obligación presente significa que, aunque problemática, la identificación del suceso pasado que da lugar a un pasivo es fundamental para determinar cuándo deben reconocerse los pasivos del sector público.

Poca o nula alternativa realista de evitar

FC5.30 Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma expresaron su preocupación porque la frase "poca o nula alternativa realista de evitar" en la descripción de una obligación presente esté abierta a diferentes interpretaciones. Entre quienes respondieron algunos propusieron eliminar las palabras "poca o" de esta frase para reducir el potencial de que se malinterpretase. El IPSASB consideró esta propuesta. Al IPSASB le preocupaba que este cambio pudiera interpretarse como que se establece una prueba de umbral de certeza virtual para determinar si existe una obligación presente. El IPSASB considera este umbral demasiado alto. Por consiguiente, el IPSASB confirmó que una obligación presente es un requerimiento legal o no legalmente vinculante aunque una entidad tenga poca o nula alternativa realista de evitar.

FC5.31 La determinación de cuándo surge una obligación presente en un contexto del sector público es compleja y, en algunos casos, puede considerarse arbitraria. Esto es particularmente así, al considerar si los pasivos pueden surgir de obligaciones que no son exigibles por medios legales o equivalentes. En el contexto de programas para prestar beneficios sociales existe un número de etapas en las cuales puede surgir una obligación presente y puede haber habido diferencias significativas entre jurisdicciones, incluso cuando los programas son similares, y también a lo largo del tiempo dentro de la misma jurisdicción—por ejemplo, conjuntos de edades diferentes pueden tener distintas expectativas sobre la probabilidad de recibir beneficios en un programa de asistencia social. La evaluación de si un gobierno no puede ignorar estas expectativas y, por ello, de si tiene poca o nula alternativa realista a transferir recursos puede ser subjetiva. Esto da lugar a preocupaciones sobre si esta subjetividad debilita la congruencia de la información sobre

pasivos y puede también impactar de forma adversa en la comprensibilidad. Algunos, por ello, son de la opinión de que una característica esencial de un pasivo debe ser que sea exigible por medios legales o equivalentes en la fecha de presentación.

FC5.32 Una opinión en contrario es que cuando un gobierno tiene un historial sobre el cumplimiento de sus obligaciones, no reconocerlas como pasivos conduce a una sobreestimación de la situación financiera neta de ese gobierno. De acuerdo con esta opinión, si un gobierno tiene unos antecedente congruentes de levantar expectativas ciudadanas a través de obligaciones públicamente anunciadas de proporcionar apoyo financiero—por ejemplo, a las víctimas de un desastre natural—y ha cumplido estas obligaciones en el pasado, no tratar estas obligaciones como pasivos no está de acuerdo con los objetivos de la información financiera, y conduce a proporcionar información que no cumple las características cualitativas de representación fiel y relevancia.

FC5.33 En resumen, el IPSASB está de acuerdo con los que argumentan que, en el sector público, los pasivos pueden surgir de obligaciones vinculantes sobre los que la entidad tiene poca o nula alternativa realista de evitar, incluso si no son exigibles por ley. El IPSASB decidió usar en el Marco Conceptual, el término "obligaciones no legalmente vinculantes" para estas obligaciones. Sin embargo, el IPSASB admite las opiniones de los que son escépticos de que los pasivos puedan surgir de obligaciones que no son legalmente exigibles. Por consiguiente, el párrafo 5.23 de este Capítulo identifica los atributos que una obligación no legalmente vinculante tiene que poseer para dar lugar a un pasivo.

FC5.34 La amplia variación en la naturaleza de los programas y operaciones del sector público, y las diferentes circunstancias económicas y políticas de las jurisdicciones en general, significa que son inapropiadas las afirmaciones categóricas de que las circunstancias en la que las obligaciones no exigibles por ley pasan a ser vinculantes y dan lugar a obligaciones presentes. Sin embargo, el IPSASB es de la opinión de que las obligaciones presentes es extremadamente improbable que surjan de promesas electorales. Esto es porque las promesas electorales excepcionalmente (a) crearán una expectativa válida por parte de terceros de que la entidad cumplirá la promesa, y (b) crearán una obligación que la entidad no tenga otra alternativa realista que liquidarla. Por ello, el Marco Conceptual incluye una presunción de que los pasivos no surgen de promesas electorales. Sin embargo, se acepta que en la práctica un gobierno con una gran mayoría estará mejor situado para poner en vigor la legislación prevista que un gobierno en minoría, y que podría haber circunstancias no frecuentes en las que un anuncio del gobierno en estas circunstancias podría dar lugar a un pasivo. Para evaluar si, en estas circunstancias, una obligación no legalmente vinculante da lugar a un pasivo, un indicador podría ser la disponibilidad de fondos para liquidar la obligación. Esto se trata en el párrafo 5.25.

Poder soberano de evitar obligaciones

FC5.35 El poder soberano para hacer, modificar y revocar disposiciones legales es una característica clave de los gobiernos. El poder soberano potencialmente permite a los gobiernos rechazar obligaciones que surgen de transacciones ya sea con y sin contraprestación. Aunque en un entorno global este poder puede estar limitado por consideraciones prácticas, ya que existe un gran número de ejemplos de gobiernos que incumplen obligaciones financieras a lo largo del pasado siglo. El IPSASB consideró el impacto del poder soberano en la definición de un pasivo. El IPSASB concluyó que no reconocer obligaciones que, en otro caso, cumplen la definición de un pasivo sobre la base de que el poder soberano permite que un gobierno dé la espalda a estas obligaciones sería contrario a los objetivos de la información financiera y, concretamente, puede entrar en conflicto con las características cualitativas de la relevancia y la representación fiel. Muchos de los que respondieron al Documento de Consulta y al Proyecto de Norma apoyaron esta posición. El IPSASB, por ello, concluyó que la determinación de la existencia de un pasivo debe ser por referencia a la posición legal en la fecha de presentación.

Compromisos

FC5.36 En muchas jurisdicciones del sector público, los procedimientos de contabilización, para las entidades de dicho sector, de los compromisos son un componente central del control presupuestario. Estos pretenden asegurar que los fondos presupuestarios están disponibles para cumplir las responsabilidades de los gobiernos u otras entidades del sector público de un posible pasivo futuro, incluyendo órdenes de compras previstas o pendientes y contratos, o en los casos en que todavía no se han satisfecho las condiciones de transferencias o de financiación futuras. Los compromisos que satisfacen la definición de un pasivo y los criterios de reconocimiento se registran en los estados financieros, mientras que en otros casos podría facilitarse información sobre ellos en las notas a los estados financieros u otros informes incluidos en los IFPG. El IPSASB concluyó que la contabilización de los compromisos podría abordarse en el futuro cuando se traten los elementos de áreas más globales de la información financiera con propósito general fuera de los estados financieros.

Situación financiera neta, otros recursos y otras obligaciones

FC5.37 Esta sección de los Fundamentos de las conclusiones describe el enfoque del IPSASB sobre los modelos de rendimiento financiero a presentar en los estados financieros, y específicamente, el tratamiento de las entradas y salidas diferidas.

Documento de Consulta, Elementos y Reconocimiento en los Estados Financieros

FC5.38 El Documento de Consulta trató dos enfoques opuestos del rendimiento financiero:

- un enfoque que mide el rendimiento financiero como el resultado neto de todos los cambios en los recursos y obligaciones de la entidad durante el periodo. Esto se describió como el enfoque guiado por activos y pasivos ; y
- un enfoque que mide el rendimiento financiero como el resultado de la entrada de ingresos y salida de gastos más estrechamente asociado con las operaciones del periodo actual. Esto se describió como el enfoque guiado por ingresos y gastos.

FC5.39 El Documento de Consulta destacó que los dos enfoques diferentes podrían conducir a definiciones distintas de los elementos relacionados con el rendimiento financiero y la situación financiera. El enfoque guiado por ingresos y gastos está fuertemente vinculado al concepto de equidad entre periodos. La equidad entre periodos hace referencia a la medida en que el costo de los programas y prestación de servicios en el periodo de presentación es soportado por los actuales contribuyentes y actuales suministradores de recursos. El enfoque guiado por activos y pasivos está vinculado al concepto de cambios en los recursos disponibles para prestar servicios en el futuro y derechos sobre estos recursos como consecuencia de la actividad del periodo.

FC5.40 Una sección adicional del Documento de Consulta trató Otros elementos Potenciales y señaló que, si el IPSASB adoptó el enfoque guiado por ingresos y gastos, éste necesitaría abordar los flujos diferidos. Según este enfoque, los flujos diferidos son elementos que no cumplen las definiciones propuestas de ingreso y gasto, pero que se considera, no obstante, que afectan al rendimiento financiero del periodo. El Documento de Consulta identificó tres opciones para tratar estos flujos:

- definir entradas diferidas y salidas diferidas como elementos del estado de situación financiera;
- ampliando, las definiciones de activo y pasivo para incluir elementos que son diferidos; o
- describir los flujos diferidos como subclasificaciones de los activos netos/pasivos netos (posteriormente denominados como cantidad residual).

FC5.41 El Documento de Consulta tuvo dos temas específicos para comentar en estas áreas. El primero solicitaba a los involucrados que indicaran si preferían el enfoque guiado por activos y pasivos o un enfoque guiado por ingresos y gastos y que indicaran sus razones. El segundo preguntaba si las entradas diferidas y salidas diferidas necesitaban identificarse en el estado de situación financiera. Si quienes respondieron apoyaban la identificación en el estado de situación financiera se les solicitaba que indicaran cuál de los tres enfoques del párrafo FC5.40 apoyaban.

FC5.42 Las respuestas a estos temas específicos para comentar no fueron concluyentes. Una pequeña mayoría de los que respondieron expresaron una opinión favorable al enfoque guiado por activos y pasivos. Sin embargo, un número de quienes respondieron que apoyaron el enfoque guiado por activos y pasivos también indicaron que estaban a favor de identificar diferimientos en el estado de situación financiera. El IPSASB tuvo en cuenta estas opiniones en la etapa del Proyecto de Norma.

Proyecto de Norma, elementos y reconocimiento en los estados financieros

FC5.43 El Proyecto de Norma expresó una opinión de que es importante ser capaz de distinguir flujos que se relacionan con el periodo de presentación actual de los que lo hacen con periodos de presentación futuros especificados. El Proyecto de Norma, por ello, propuso las siguientes definiciones de una entrada diferida y una salida diferida:

- *una entrada diferida es una entrada de potencial de servicio o beneficios económicos proporcionados a la entidad para su uso en un periodo de presentación futuro especificado que procede de una transacción sin contraprestación e incrementa los activos netos; y*
- *una salida diferida es una salida de potencial de servicio o beneficios económicos proporcionados a otra entidad o un tercero para su uso en un periodo de presentación futuro especificado que proviene de una transacción sin contraprestación y disminuye los activos netos.*

FC5.44 Las dos características clave de estas definiciones eran:

- los elementos propuestos estaban restringidos a transacciones sin contraprestación; y
- los flujos tenían que estar relacionados con un periodo futuro especificado.

FC5.45 Las razones del IPSASB para incluir estas características fueron, como medidas de evitar riesgos, reducir la posibilidad de que las entradas diferidas y salidas diferidas se usaran ampliamente como mecanismo de alisamiento; y garantizar que las entradas diferidas y salidas diferidas no se presenten en el estado de situación financiera indefinidamente. El Proyecto de Norma incluía dos puntos de vista alternativos. La primera perspectiva alternativa consideraba que el significado de situación financiera neta no estaba claro a la luz del impacto combinado de las entradas diferidas y salidas diferidas. La segunda perspectiva alternativa no estaba de acuerdo con la opinión de que las entradas diferidas y salidas diferidas deban identificarse y reconocerse como elementos separados y expresaron una opinión de que estos flujos cumplen las definiciones de ingreso y de gasto.

FC5.46 Muchos de los que respondieron no estuvieron de acuerdo con definir las entradas diferidas y salidas diferidas como elementos. Algunos expresaron

reservas sobre las implicaciones de alineación con el Marco Conceptual del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, y las Normas Internacionales de Información Financiera en general. Un número de los que respondieron consideraron que el enfoque propuesto no reflejaba la realidad económica y que sería más difícil determinar una base objetiva para los ingresos y gastos diferidos según el enfoque guiado por ingresos y gastos. No obstante, un número de los que respondieron también expresaron la opinión de que la información sobre flujos relacionada con periodos de presentación concretos tiene valor informativo.

FC5.47 Las razones para restringir las definiciones a transacciones sin contraprestación fueron cuestionadas como conceptualmente débiles tanto por los que respondieron que estaban a favor de definir las entradas diferidas y salidas diferidas como elementos y los que se oponían a estos elementos propuestos. Quienes respondieron tampoco estuvieron de acuerdo con la restricción de especificar periodos de tiempo, porque conduciría potencialmente a tratamientos contables diferentes para transacciones similares dependiendo de si estaba identificado un periodo específico—una subvención sin condiciones de recepción por una entidad para financiar sus actividades generales por un periodo de cinco años, habría cumplido la definición de una entrada diferida, mientras que una subvención similar para un periodo futuro no especificado habría cumplido la definición de ingreso.

Finalización del capítulo de elementos

FC5.48 El IPSASB consideró que necesitaba equilibrar el apoyo limitado a las propuestas sobre flujos diferidos del Proyecto de Norma, y las necesidades percibidas de los usuarios sobre información de flujos relacionados con periodos de presentación concretos.

FC5.49 El IPSASB, por ello, consideró cinco opciones (A a E siguientes) para responder a la información recibida del procedimiento a seguir y su percepción de las necesidades de información de los usuarios:

A. definición de entradas diferidas y salidas diferidas como elementos de una forma más basada en principios y no especificando los estados financieros en los que se tienen que reconocer los elementos. Como tal, el Marco Conceptual no predeterminaría la presentación de los elementos;

B. derivación de las definiciones de ingreso y gasto de las definiciones de activo y pasivo;

C. ampliación de las definiciones de activo y pasivo;

D. aceptando que ciertos fenómenos económicos que no cumplen la definición de cualquier elemento puede necesitar reconocerse en los estados financieros para cumplir los objetivos de información financiera; y

E. presentación de las entradas y salidas que proporcionan potencial de servicio o beneficios económicos, pero no afectan a los activos y pasivos como se definen en el Marco Conceptual y la presentación de las entradas y salidas que no afectan a ingresos y gastos.

FC5.50 El IPSASB no considera que definir entradas diferidas y salidas diferidas como elementos en la Opción A esté justificado a la luz de las objeciones que habían hecho los que respondieron a las propuestas en el Proyecto de Norma. El IPSASB, por ello, rechazó la Opción A.

FC5.51 El IPSASB consideró dos variantes para la opción B. En la primera variante los flujos diferidos se tomarían directamente del resultado (ahorro o desahorro) del periodo, mientras que en la segunda variante los flujos diferidos se tomarían inicialmente como un importe residual y, después se reciclarían al resultado (ahorro o desahorro) del periodo, en el periodo en que ocurren las condiciones temporales.

FC5.52 El IPSASB considera que tomar los flujos diferidos directamente del resultado (ahorro o desahorro) del periodo según la primera variante de la Opción B puede no producir información que sea representación fiel del rendimiento sostenible de una entidad y, por ello, no cumple los objetivos de la información financiera. La segunda variante de la Opción B depende de la reclasificación y, en opinión de algunos miembros del IPSASB, habría implícitamente introducido el concepto de "otro resultado integral" en el Marco Conceptual. El IPSASB tiene fuertes reservas sobre este desarrollo. Por estas razones el IPSASB rechazó la Opción B.

FC5.53 El IPSASB destacó que la Opción C requeriría cambios en las definiciones de un activo y un pasivo, de forma que:

- la definición de un activo incluiría recursos que una entidad no controla; y
- la definición de un pasivo incluiría obligaciones que no son obligaciones presentes.

El IPSASB considera que estos cambios distorsionarían la característica esencial de un activo—que una entidad controla derechos a obtener recursos—y la característica esencial de un pasivo—que una entidad tiene una obligación presente para una salida de recursos. En opinión del IPSASB esto haría a los activos y pasivos menos fácilmente comprensibles. La adopción de esta opción también sería una desviación en las definiciones globalmente entendidas de un activo y un pasivo. Por estas razones el IPSASB rechazó la Opción C.

FC5.54 La Opción E era un enfoque híbrido que involucraba componentes de las otras cuatro opciones. Esto permitiría informar de entradas y salidas que proporcionan potencial de servicio o beneficios económicos, pero no afectaría las definiciones de un activo y pasivo y la información de entradas y salidas que no afectan a ingresos y gastos definidos en el Marco Conceptual. La

idea de este enfoque era reconocer que es necesario una opinión conceptual adicional sobre rendimiento financiero.

FC5.55 La Opción D es más amplia que la Opción E porque no se limita necesariamente a los flujos diferidos, sino que podría abarcar fenómenos económicos más amplios—por ejemplo, obligaciones que no son obligaciones presentes, porque, aunque contienen obligaciones de rendimiento, no está claro que requieran una salida de recursos. La Opción D reconoce que puede haber circunstancias en las que los seis elementos definidos en el Marco Conceptual puedan no proporcionar toda la información en los estados financieros que es necesaria para satisfacer las necesidades de los usuarios. En opinión del IPSASB es transparente admitir que se pueden reconocer otras partidas. A diferencia de la Opción A, la Opción D no involucra la definición de elementos adicionales y, a diferencia de la Opción C, la Opción D no implica la modificación de definiciones generalmente entendidas de un activo y un pasivo.

FC5.56 El IPSASB concluyó que la Opción D proporciona el enfoque más transparente. Los términos «otras obligaciones» y «otros recursos»se utilizan para describir estos fenómenos económicos en el Marco Conceptual. La Opción D también mejora la rendición de cuentas del IPSASB porque las circunstancias según las cuales se reconocerán otras obligaciones y otros recursos se determinarán a nivel de normas y se explicarán en los Fundamentos de las Conclusiones de las normas específicas.

Estados financieros

FC5.57 La situación financiera neta es el conjunto de los activos netos (activos menos pasivos) de una entidad y otros recursos y otras obligaciones reconocidos en el estados de situación financiera en la fecha de presentación. Cuando los recursos y obligaciones distintas de las que cumplen la definición de los elementos se reconocen en el estado de situación financiera, los importes presentados como activos netos y situación financiera neta diferirán. En estas circunstancias, la interpretación de la situación financiera neta se determinará por referencia a la naturaleza de los otros recursos y otras obligaciones reconocidas en los estados financieros según las NICSP correspondientes.

FC5.58 El IPSASB consideró si debería usar los dos términos “activos netos” y “situación financiera neta” en el Marco Conceptual. El IPSASB admite la opinión de que activos netos es un término que es generalmente entendido. Sin embargo, el IPSASB consideró que usar los dos términos podría ser confuso y, por ello, decidió usar el término “situación financiera neta” para indicar el importe residual de una entidad.

Ingresos y Gastos

Incremento bruto o neto en la "situación financiera neta" en la definición de ingreso

FC5.59 El IPSASB consideró si la definición de ingreso debería especificar que el incremento en la situación financiera neta es "bruto" o "neto". El IPSASB admite que un enfoque bruto podría no ser apropiado en áreas tales como la disposición de propiedades, planta o equipo cuando este enfoque requeriría reconocer como ingresos los recursos completos de la disposición, en lugar de la diferencia entre los recursos de la disposición y el importe en libros. Por el contrario, un enfoque neto podría ser igualmente inapropiado en ciertas circunstancias—por ejemplo, la venta de inventario. El IPSASB concluyó que si el incremento en la situación financiera neta representado por los ingresos se presenta bruto o neto debe determinarse a nivel de norma, dependiendo de qué tratamiento satisface mejor los objetivos de la información financiera.

Distinción entre actividades ordinarias de actividades fuera del curso ordinario de las operaciones

FC5.60 Algunos emisores de normas estructuran sus definiciones de elementos de forma que, por ejemplo, las entradas y salidas que surgen de transacciones o sucesos relacionados con actividades en el curso ordinario de las operaciones se distinguen de entradas y salidas que se relacionan con actividades fuera del curso ordinario de las operaciones. Un ejemplo, de este enfoque es definir ingreso y gasto como elementos que se relacionan con las "operaciones centrales u ordinarias más importantes" de una entidad y definir ganancias y pérdidas como elementos relacionados con todas las demás transacciones, sucesos y circunstancias que dan lugar a incrementos o disminuciones en los activos netos.[7]

FC5.61 El IPSASB admite que distinguir transacciones y sucesos relacionados con el curso ordinario de las operaciones de transacciones y sucesos fuera del curso ordinario de las operaciones puede proporcionar información útil para los usuarios de los estados financieros. Por ello, puede ser útil adoptar los términos "ganancias y pérdidas" para reflejar entradas y salidas de transacciones y sucesos fuera del curso ordinario de las operaciones. Sin embargo, el IPSASB es de la opinión que, conceptualmente, las ganancias y pérdidas no difieren de otras formas de ingreso y gasto, porque ambas involucran incrementos o disminuciones netos de activos o pasivos. El IPSASB también destacó que muchos de los que respondieron al Documento de Consulta y Proyecto de Norma compartieron esta opinión. Por ello, el IPSASB decidió no definir ganancias y pérdidas como elementos separados.

[7] Véase, por ejemplo, la Norma de Conceptos de Contabilidad Financiera Nº 6 *Elementos de los Estados Financieros* del Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB).

Participaciones en la propiedad en el sector público

FC5.62 Como se trató con más detalle en FC5.66 a FC5.70, el IPSASB consideró si, y solo si, según qué circunstancias, existen participaciones en la propiedad en el sector público y si las transacciones relacionadas con las participaciones en la propiedad deben excluirse de las definiciones de ingreso y gasto. Debido a que las transacciones con los propietarios, en su papel de tales, son diferentes en esencia a otras entradas y salidas de recursos, el IPSASB concluyó que es necesario distinguir los flujos relacionados con los propietarios de los ingresos y gastos. Por ello, las aportaciones de los propietarios y distribuciones a los propietarios se definen como elementos y se excluyen de las definiciones de ingreso y gasto.

Resultado (ahorro o desahorro) del periodo sobre el que se informa

FC5.63 Este capítulo señala que la diferencia entre ingreso y gasto es el resultado (ahorro o desahorro) del periodo. El IPSASB consideró si debería proporcionar guías explicativas sobre la interpretación de resultado (ahorro o desahorro) del periodo. El IPSASB trató una opinión de que las entidades del sector público tienen modelos de operación y de financiación. De acuerdo con esta opinión un resultado positivo (ahorro) del periodo proporciona un indicador de la capacidad de la entidad para:

- reducir la demanda de recursos de los suministradores de recursos;
- incrementar el volumen o calidad de los servicios a los receptores;
- reducir la deuda (cuando una entidad tiene poder para endeudarse); o
- una combinación de estos factores.

FC5.64 Por el contrario, un resultado negativo (desahorro) del periodo proporciona un indicador de:

- la necesidad de incrementar la demanda de recursos de los suministradores de recursos;
- reducir el volumen o calidad de los servicios a los receptores;
- incrementar la deuda (cuando una entidad tiene poder para endeudarse); o
- una combinación de estos factores.

FC5.65 El IPSASB admite que existe la necesidad de mayor claridad sobre el significado de resultado (ahorro o desahorro) del periodo en el sector público, y, por ello, que en el futuro podrían desarrollarse adicionalmente tales aspectos. Sin embargo, el IPSASB consideró que el concepto de un modelo de operación y financiación o modelo de negocio no está bien desarrollado en el sector público, y que es problemático el desarrollo de dichos modelos para todas las entidades del sector público. Por ello, el IPSASB decidió no incluir

guías sobre la interpretación del resultado (ahorro o desahorro) del periodo en el Marco Conceptual.

Aportaciones de los propietarios y distribuciones a los propietarios

FC5.66 El IPSASB consideró si la situación financiera neta es un importe residual, una participación residual o una participación en la propiedad. El IPSASB admite la opinión de que la participación de los suministradores de recursos y receptores de servicios en la eficiencia a largo plazo de la entidad, su capacidad para prestar servicios en el futuro y en los recursos que pueden estar disponibles para redirigir, reestructurar o disposición alternativa es similar a una participación en la propiedad. El IPSASB también acepta que los términos "participación residual" y "participación en la propiedad" se han usado en algunas jurisdicciones para caracterizar las participaciones de terceros en los activos netos. El término "participación residual" indica que los receptores de servicios y suministradores de recursos tienen una participación en la capacidad de la entidad para financiarse y financiar operaciones futuras. El término "participación en la propiedad" es análogo a la participación en la propiedad en el sector privado y, para algunos, indica que los ciudadanos poseen los recursos de la entidad del sector público y que el gobierno es responsable ante los ciudadanos del uso de esos recursos. Algunos de los que apoyaron este enfoque argumentaron que eso enfatiza la rendición de cuentas democrática de los gobiernos.

FC5.67 El IPSASB es de la opinión de que el término "participación residual" puede sugerir también que los receptores de servicios y suministradores de recursos tienen una participación financiera en la entidad del sector público. De forma análoga "participación en la propiedad" puede sugerir que los ciudadanos tienen derecho a distribuciones de la entidad del sector público y a las distribuciones de los recursos en el caso de que la entidad se disuelva. El IPSASB, por ello, concluyó que los términos "participación residual" y "participación en la propiedad" pueden ser malentendidos o malinterpretados, y que situación financiera neta es un importe residual que no debe definirse.

FC5.68 Sin embargo, el IPSASB reconoce que parte de la situación financiera neta puede, en ciertas circunstancias, ser una participación en la propiedad. Estos ejemplos se hacen patentes por las entidades que tienen una estructura de patrimonio formal. Sin embargo, puede haber ejemplos en los que una entidad se crea sin una estructura de patrimonio formal, con una orientación de ventas por operaciones como una empresa comercial o por una entidad sin fines lucrativos del sector privado. Una participación en la propiedad puede también surgir de la reestructuración del gobierno o entidades del sector público, tales como cuando se crea un departamento gubernamental nuevo. El IPSASB, por ello, consideró si las participaciones en la propiedad deben definirse como un elemento. El IPSASB admite la opinión de que identificar los recursos (o demandas sobre recursos futuros) atribuibles a los propietarios proporciona información útil a efectos de rendición de cuentas y

de toma de decisiones. El IPSASB concluyó que estas participaciones pueden identificarse a través de subclasificaciones de la situación financiera neta. Sin embargo, el IPSASB también concluyó que es importante distinguir las entradas de recursos procedentes de los propietarios y las salidas de recursos para los propietarios, en su papel de tales, de los ingresos, gastos y otros recursos y otras obligaciones. Por ello, las aportaciones de los propietarios y distribuciones a los propietarios se definen como elementos. A nivel de norma se desarrollarán, según proceda, guías detalladas que apoyen la evaluación de si ciertas entradas y salidas de recursos satisfacen las definiciones de aportaciones de los propietarios y distribuciones a los propietarios.

CAPÍTULO 6: RECONOCIMIENTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

ÍNDICE

	Párrafo
Criterios de reconocimiento y su relación con la información a revelar	6.1-6.4
Definición de un elemento	6.5-6.6
Incertidumbre de la medición	6.7-6.8
Información a revelar y reconocimiento	6.9
Baja en cuentas	6.10
Fundamentos de las conclusiones	

Criterios de reconocimiento y su relación con la información a revelar

6.1 Este capítulo identifica los criterios que deben satisfacerse para que un elemento se reconozca en los estados financieros. El reconocimiento es el proceso de incorporar e incluir en los importes expuestos en el cuerpo del estado financiero apropiado, una partida que cumple la definición de un elemento y puede medirse de forma que satisfaga las características cualitativas y tenga en cuenta las restricciones de la información incluida en los IFPG.

6.2 Los criterios de reconocimiento son que:

- una partida satisfaga la definición de un elemento; y
- pueda medirse de forma que satisfaga las características cualitativas y tenga en cuenta las restricciones de la información de los IFPG.

6.3 Todas las partidas que satisfacen los criterios de reconocimiento se reconocen en los estados financieros. En algunas circunstancias, una NICSP puede especificar también que, para lograr los objetivos de la información financiera, un recurso u obligación que no cumple la definición de un elemento se reconozca en los estados financieros, siempre que pueda medirse de forma que satisfaga las características cualitativas y limitaciones. Otros recursos y otras obligaciones se tratan en el Capítulo 5 *Elementos de los Estados Financieros.*

6.4 El reconocimiento involucra una evaluación de incertidumbre relacionada con la existencia y medición del elemento. Las condiciones que dan lugar a incertidumbre, si las hubiera, pueden cambiar. Por ello, es importante que la incertidumbre se evalúe en cada fecha de presentación.

Definición de un elemento

6.5 Para reconocer como un elemento una partida debe cumplir la definición de uno de los elementos del Capítulo 5. La incertidumbre sobre la existencia de un elemento se aborda mediante la consideración de la evidencia disponible para hacer un juicio neutral sobre si una partida satisface todas las características esenciales de la definición de ese elemento, teniendo en cuenta todos los hechos disponibles y circunstancias en la fecha de presentación.

6.6 Si se determina que existe un elemento, la incertidumbre sobre el importe del potencial de servicio o capacidad de generar beneficios económicos representados por ese elemento se toma en cuenta en la medición de dicho elemento (véanse los párrafos 6.7 y 6.8). Los que elaboran revisan y evalúan toda la evidencia disponible para determinar si existe un elemento y se reconoce, si ese elemento continúa cumpliendo los requisitos de reconocimiento (véase el párrafo 6.9), o si ha habido un cambio en un elemento existente.

Incertidumbre de la medición

6.7 Para reconocer una partida en los estados financieros, es necesario asociarles un valor monetario. Esto implica elegir una base de medición apropiada y determinar si la medición de la partida satisface las características cualitativas, teniendo en cuenta las restricciones de la información de los IFPG, incluyendo que la medición sea suficientemente relevante y fiel representación de la partida a reconocer en los estados financieros. La selección de una base de medición apropiada se considera en el Capítulo 7 *Medición de Activos y Pasivos en los Estados Financieros*.

6.8 Puede haber incertidumbre asociada con la medición de muchos importes presentados en los estados financieros. El uso de estimaciones es una parte esencial de la contabilidad con base de acumulación (o devengo). Una decisión sobre la relevancia y representatividad fiel de la medición involucra la consideración de técnicas, tales como el uso de rangos de resultados y estimaciones puntuales y si hay disponible evidencia adicional sobre las circunstancias económicas que existían en la fecha de presentación. La información a revelar puede proporcionar información útil sobre las técnicas de estimación empleadas. Puede haber circunstancias excepcionales en las que el nivel de incertidumbre de una única estimación puntual es tan grande que la relevancia y la representación fiel de la medida es cuestionable incluso si la información a revelar se proporciona para explicar las técnicas de estimación. En estas circunstancias la partida no se reconoce.

Información a revelar y reconocimiento

6.9 No reconocer partidas que cumplen la definición de un elemento y los criterios de reconocimiento no se corrige revelando las políticas contables, notas u otras explicaciones detalladas. Sin embargo, la información a revelar puede proporcionar información sobre partidas que cumplen muchas, pero no todas las características de la definición de un elemento. La información a revelar puede también proporcionar información de partidas que cumplen la definición de un elemento pero no pueden medirse de forma que satisfaga suficientemente las características cualitativas como para cumplir los objetivos de la información financiera. La información a revelar es apropiada cuando el conocimiento de la partida se considera relevante para la evaluación de la situación financiera neta de la entidad y, por ello, cumple los objetivos de la información financiera.

Baja en cuentas

6.10 La baja en cuentas es el proceso de evaluación de si han ocurrido cambios desde la fecha de presentación anterior que justifiquen la eliminación de los estados financieros de un elemento que ha sido anteriormente reconocido, y la eliminación de la partida si estos cambios han tenido lugar. Para evaluar la incertidumbre sobre la existencia de un elemento se utilizan los mismos criterios para la baja en cuentas que en el reconocimiento inicial.

Fundamentos de las conclusiones

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

Reconocimiento y su relación con la definición de elementos

FC6.1 El IPSASB consideró si los criterios de reconocimiento deben integrarse en las definiciones de los elementos. El IPSASB admite la opinión de que la introducción de criterios de reconocimiento en las definiciones de los elementos permite que los preparadores consideren todos los factores que deben tenerse en cuenta para evaluar si una partida de información se reconoce como un elemento en los estados financieros. Sin embargo, el IPSASB es de la opinión de que aunque existe una superposición en factores a considerar para determinar si una partida satisface la definición de un elemento y si dicho elemento cumple los requisitos de reconocimiento, éste debe considerarse como una etapa distinta en el proceso de presentar información financiera. Esto es porque el reconocimiento es más amplio que si se satisface la definición de un elemento. El IPSASB también destacó que unos pocos de los que respondieron al Documento de Consulta y al Proyecto de Norma apoyaron la integración de los criterios de reconocimiento en las definiciones de elementos. Tras considerar la información del proceso a seguir, el IPSASB concluyó que las definiciones de los elementos no deben incluirse en los criterios de reconocimiento.

FC6.2 Para determinar si un elemento debe reconocerse existen dos tipos de incertidumbre que necesitan ser considerados. La primera es la incertidumbre sobre si se ha satisfecho la definición de un elemento. La segunda es la incertidumbre de la medición—si el elemento puede medirse de forma que satisfaga las características cualitativas. La incertidumbre de la medición se considera si se establece que se ha cumplido la definición de un elemento. Aunque el reconocimiento se ve como una etapa distinta del proceso contable, para determinar si la partida satisface la definición de un elemento, se habrán considerado temas relevantes para la evaluación de la incertidumbre sobre la existencia de un elemento.

Cumplimiento de la definición de un elemento

FC6.3 El IPSASB consideró si, al tratar la incertidumbre sobre la existencia de un elemento, deben adoptarse criterios de umbral de probabilidad estandarizados, o si debe usarse toda la evidencia disponible para hacer juicios neutrales sobre la existencia de un elemento.

FC6.4 Los umbrales estandarizados de evidencia filtran partidas que tienen una probabilidad baja de dar lugar a una entrada o salida de potencial de servicio o de la capacidad para generar beneficios económicos. Estas partidas pueden tener valores monetarios altos, aun cuando la probabilidad de existencia pueda ser baja. Algunos consideran que es más apropiado revelar estas partidas en

lugar de reconocerlas. Los criterios de umbral también se justifican sobre la base de los costos, porque solo después de que un preparador se ha formado un juicio inicial sobre si se han cumplido los criterios del umbral considera la forma en que debe medirse ese elemento.

FC6.5 El IPSASB se formó la opinión de que la adopción de umbrales a efectos de reconocimiento corre el riesgo de omitir información que es relevante y fielmente representativa, porque informaciones similares pueden ser tratadas de diferentes maneras dependiendo de diferencias relativamente pequeñas en la probabilidad de un flujo de beneficios. El IPSASB admite que estos riesgos pueden existir también en enfoques que no especifican umbrales para el reconocimiento. Esto es porque los preparadores harán sus propias evaluaciones de las circunstancias o "el umbral" que justifica el reconocimiento, y las evaluaciones pueden cambiar para partidas diferentes y a lo largo del tiempo. Sin embargo, el IPSASB concluyó que, en resumen, un enfoque que se base en una evaluación de toda la evidencia disponible para determinar si existe un elemento y tener en cuenta la incertidumbre en la medición sobre los flujos de potencial de servicio o de la capacidad para generar beneficios económicos es una respuesta más apropiada para hacer frente a la incertidumbre por parte de los preparadores de los estados financieros. Esto es más probable que dé lugar al reconocimiento de información que satisfaga las características cualitativas que al establecimiento de un umbral arbitrario que debe cumplirse. Las guías pueden proporcionarse a nivel de normas sobre el tratamiento de circunstancias en las que existe incertidumbre significativa sobre si un elemento existe en circunstancias concretas, y por ello, si satisface los criterios de reconocimiento.

FC6.6 El IPSASB estudió si la incertidumbre sobre la existencia de un elemento es específica de ciertas características de los activos y pasivos—en concreto para activos si una entidad controla los derechos a un recurso y para pasivos si una entidad tiene poca o nula alternativa realista de evitar una salida de potencial de servicio o de beneficios económicos. Las razones de esta opinión es que estas son características esenciales de un activo y un pasivo cuando es probable que surja incertidumbre.

FC6.7 El IPSASB es de la opinión de que, la incertidumbre se refiere a algo más que estas características. También podría haber incertidumbre sobre la existencia de una obligación presente y un suceso pasado para los pasivos y, para los activos si existe un recurso que genera beneficios económicos futuros o potencial de servicio en el momento, en lugar de un recurso futuro o derecho futuro a un recurso. Como destacó el párrafo FC6.2, estos temas también habrán sido considerados para determinar si una partida satisface la definición de un elemento.

Baja en cuentas

FC6.8 El IPSASB consideró si los mismos criterios deben usarse para el reconocimiento inicial y la baja en cuentas. Muchos de los que respondieron al Documento de Consulta y al Proyecto de Norma apoyaron el uso de los mismos criterios para la baja en cuentas que para el reconocimiento inicial. El IPSASB concluyó que adoptar criterios de reconocimiento diferentes entraría en conflicto con la característica cualitativa de la congruencia puesto que daría lugar al reconocimiento de partidas con estándares distintos de evidencia sobre su existencia. Por ello, deben usarse los mismos criterios para el reconocimiento inicial y la baja en cuentas.

CAPÍTULO 7: MEDICIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

ÍNDICE

	Párrafo
Introducción	7.1
El objetivo de medición	7.2-7.12
Bases de medición y su selección	7.5-7.7
Valores de entrada y salida	7.8-7.9
Medidas observables y no observables	7.10
Mediciones específicas y no específicas de la entidad	7.11
Nivel de agregación o desagregación para la medición	7.12
Bases de medición para activos	7.13-7.68
Costo histórico	7.13-7.21
Mediciones del valor actual	7.22-7.23
Valor de mercado	7.24-7.36
Costo de reposición	7.37-7.48
Precio de venta neto	7.49-7.57
Valor en uso	7.58-7.68
Bases de medición para pasivos	7.69-7.91
Costo histórico	7.70-7.73
Costo de cumplimiento	7.74-7.79
Valor de mercado	7.80-7.81
Costo de cancelación	7.82-7.86
Precio supuesto	7.87-7.91
Fundamentos de las conclusiones	

Introducción

7.1 Este Capítulo identifica los conceptos de medición que guían al IPSASB en la selección de las bases de medición para las NICSP y a los preparadores de los estados financieros para seleccionar las bases de medición para activos y pasivos cuando no haya requerimientos en las NICSP.

El objetivo de medición

7.2 El objetivo de la medición es:

Seleccionar las bases de medición que reflejen más fielmente el costo de los servicios, la capacidad operativa y la capacidad financiera de la entidad de forma que sea útil para que la entidad rinda cuentas, y a efectos de la toma de decisiones.

7.3 La selección de una base de medición para activos y pasivos contribuye a cumplir los objetivos de la información financiera en el sector público proporcionando información que permita a los usuarios evaluar:

- el costo de los servicios prestados en el periodo en términos históricos y actuales;
- capacidad operativa—la capacidad de la entidad de mantener la prestación de servicios en periodos futuros a través de recursos físicos y de otro tipo; y
- la capacidad financiera—la capacidad de la entidad de financiar sus actividades.

7.4 La selección de una base de medición también incluye una evaluación de la medida en que la información proporcionada satisface las características cualitativas a la vez que tiene en cuenta las restricciones de la información en los informes financieros.

Bases de medición y su selección

7.5 No es posible identificar una base de medición única que cumpla mejor el objetivo de medición a nivel de un Marco Conceptual. Por ello, el Marco Conceptual no propone una base de medición única (o combinación de bases) para todas las transacciones, sucesos y condiciones. El Marco Conceptual proporciona guías sobre la selección de una base de medición para activos y pasivos con el fin de cumplir el objetivo de medición.

7.6 Las siguientes bases de medición para activos se identifican y tratan en términos de la información que proporcionan sobre el costo de los servicios prestados y la capacidad operativa y financiera de una entidad, así como en qué medida la información que proporcionan cumple con las características cualitativas:

- costo histórico;
- valor de mercado;
- costo de reposición;
- precio de venta neto; y
- valor en uso.

La Tabla 1 resume estas bases de medición en términos de si (a) proporcionan valores de entrada o salida; (b) son observables en un mercado; y (c) si son específicos de la entidad.[8]

Tabla 1: Resumen de bases de medición de activos

Base de medición	Entrada o salida	Observable o no observable en un mercado	Específico o no de la entidad
Costo histórico	Entrada	Observable generalmente	Específico de la entidad
Valor de mercado, en un mercado abierto activo y organizado	Entrada y salida	Observable	No específico de la entidad
Valor de mercado en un mercado inactivo	Salida	Dependiente de la técnica de valoración	Dependiente de la técnica de valoración
Costo de reposición	Entrada	Observable	Específico de la entidad
Precio de venta neto	Salida	Observable	Específico de la entidad
Valor en uso	Salida[9]	No observable	Específico de la entidad

7.7 Las siguientes bases de medición para pasivos se identifican y tratan en términos de (a) la información que proporcionan sobre el costo de los servicios prestados y la capacidad operativa y financiera de una entidad; y (b) la medida en que proporcionan información que satisface las características cualitativas:

- costo histórico;
- costo de cumplimiento;

[8] En algunos casos, se ha realizado un juicio para clasificar una base de medición concreta como observable o no en un mercado o como específica o no de la entidad.

[9] Como se señaló en el párrafo 7.66 para activos no generadores de efectivo, el cálculo del valor en uso puede requerir el uso del costo de reposición como sustituto.

- valor de mercado;
- costo de cancelación; y
- precio supuesto.

La Tabla 2 resume estas bases de medición en términos de si (a) proporcionan valores de entrada o salida; (b) son observables en un mercado; y (c) si son específicos de la entidad.

Tabla 2: Resumen de bases de medición de pasivos

Base de medición	Entrada o salida	Observable o no observable en un mercado	Específico o no de la entidad
Costo histórico	Entrada	Observable generalmente	Específico de la entidad
Costo de cumplimiento	Salida	No observable	Específico de la entidad
Valor de mercado, en un mercado abierto activo y organizado	Entrada y salida	Observable	No específico de la entidad
Valor de mercado en un mercado inactivo	Salida	Dependiente de la técnica de valoración	Dependiente de la técnica de valoración
Costo de cancelación	Salida	Observable	Específico de la entidad
Precio supuesto	Entrada	Observable	Específico de la entidad

Valores de entrada y salida

7.8 Las bases de medición pueden proporcionar valores de entrada o de salida. Para activos, los valores de entrada reflejan el costo de compra. El costo histórico y el costo de reposición son valores de entrada. Los valores de salida reflejan los beneficios económicos de la venta. Un valor de salida también refleja el importe que se obtendrá por el uso del activo. En una economía diversificada los precios de entrada y salida difieren habitualmente a medida que las entidades:

- adquieren activos ajustados a los requerimientos operativos concretos de la entidad, por los que otros participantes del mercado no estarían interesados en pagar un precio similar; y
- incurren en costos de transacción relacionados con la adquisición.

7.9 Las bases de medición de pasivos pueden también clasificarse en términos de si son valores de entrada o de salida. Los valores de entrada se relacionan con

transacciones según las cuales se recibe una obligación o el importe que una entidad aceptaría por asumir una obligación. Los valores de salida reflejan el importe requerido para cumplir con una obligación o el importe requerido para liberar a la entidad de una obligación.

Medidas observables y no observables

7.10 Ciertas mediciones pueden clasificarse de acuerdo con si son o no observables en un mercado abierto, activo y organizado.[10] Las mediciones que son observables en un mercado es probable que sean más comprensibles y verificables que las que no son observables. Estas pueden también ser más fielmente representativas de los fenómenos que miden.

Mediciones específicas y no específicas de la entidad

7.11 Las mediciones pueden también clasificarse de acuerdo con si son "específicas de la entidad" o "no específicas de la entidad". Las bases de medición que son específicas de la entidad reflejan las restricciones de política actual y económica que afectan al posible uso de un activo y la liquidación de un pasivo por la entidad. Las mediciones específicas de la entidad pueden reflejar oportunidades económicas que no están disponibles para otras entidades y se corre el riesgo de que no se experimenten otras entidades. Las mediciones no específicas de la entidad reflejan oportunidades y riesgos generales de mercado. La decisión de si utilizar una medición específica o no específica de la entidad se toma por referencia al objetivo de medición y a las características cualitativas.

Nivel de agregación o desagregación para la medición

7.12 Para presentar activos y pasivos en los estados financieros de forma que proporcionen información que mejor satisfaga el objetivo de medición y las características cualitativas puede ser necesario agregarlos o desagregarlos a efectos de medición. Para evaluar si esta agregación o desagregación es apropiada los costos se comparan con los beneficios.

Bases de medición para activos

Costo histórico

7.13 El costo histórico de un activo es:

La contraprestación entregada para adquirir o desarrollar un activo, que es el efectivo o equivalentes al efectivo o el valor de otra contraprestación entregada, en el momento de la adquisición o desarrollo.

[10] El término "mercados abiertos, activos y organizados" se desarrolló por el Dr. J. Alex Milburn. Por ejemplo, véase *Hacia un Marco Conceptual de Medición para Entidades Orientadas al Beneficio*, publicado por el Instituto Canadiense de Contadores en 2012.

7.14 El costo histórico es una entrada, un valor específico de la entidad.[11] Según el modelo del costo histórico los activos se presentan inicialmente al costo incurrido en su adquisición. Posteriormente al reconocimiento inicial, este costo puede asignarse como gasto a los periodos de presentación en forma de depreciación o amortización para ciertos activos, a medida que el potencial de servicio o capacidad para generar beneficios económicos proporcionados por estos activos se consume a lo largo de sus vidas útiles. Después del reconocimiento inicial, la medición de un activo no cambia para reflejar cambios en los precios o incrementos en el valor del activo.

7.15 Según el modelo del costo histórico el importe de un activo puede reducirse para reconocer deterioros de valor. El deterioro de valor es la medida en que el potencial de servicio o capacidad para generar beneficios económicos proporcionados por un activo ha disminuido debido a cambios en las condiciones económicas o de otro tipo, distintas a su consumo. Esto involucra evaluaciones de recuperabilidad. Por el contrario, el importe de un activo puede incrementarse para reflejar el costo de adiciones y mejoras (excluyendo incrementos de precios de activos que no suponen mejoras) u otros sucesos, tales como la acumulación (o devengo) de intereses sobre un activo financiero.

Costos de los servicios

7.16 Cuando se usa el costo histórico, el costo de los servicios refleja el importe de los recursos gastados para adquirir o desarrollar los activos consumidos en la prestación de servicios. El costo histórico generalmente proporciona un vínculo directo con las transacciones realmente llevadas a cabo por la entidad. Puesto que los costos usados son los trasladados de un periodo anterior sin ajustes por cambios en precios, no reflejan el costo de los activos cuando éstos se consumen. Puesto que el costo de los servicios se presenta usando precios pasados, la información sobre costo histórico no facilitará la evaluación del costo futuro de prestar servicios si los cambios acumulados de precios desde la adquisición son significativos. Cuando se preparan los presupuestos sobre una base de costo histórico, esta información demuestra la medida en que se ha ejecutado el presupuesto.

Capacidad operativa

7.17 Si un activo ha sido adquirido en una transacción con contraprestación, el costo histórico proporciona información sobre los recursos disponibles para prestar servicios en periodos futuros, sobre la base de sus costos de adquisición. En el momento en que se compra o desarrolla un activo, puede suponerse que el valor para la entidad de su potencial de servicio es al menos

[11] El término “costo histórico” puede también denominarse como el “modelo del costo” o generalmente como “medidas basadas en el costo.”

tan grande como el costo de compra.[12] Cuando se reconoce la depreciación o amortización se refleja la medida en que se ha consumido el potencial de servicio de un activo. La información de costo histórico muestra que los recursos disponibles para servicios futuros son al menos tan grandes como el importe en el que están expresados. Los incrementos en el valor de un activo no se reflejan según el modelo del costo histórico. Si un activo se ha adquirido en una transacción sin contraprestación el precio de transacción no proporcionará información sobre la capacidad operativa.

Capacidad financiera

7.18 El importe al que los activos se expresan en los estados financieros ayuda a la evaluación de la capacidad financiera. El costo histórico proporciona información del importe de los activos que pueden usarse como garantía efectiva de préstamos. Una evaluación de la capacidad financiera también requiere información sobre el importe que podría recibirse en la venta de un activo, y reinversión en activos para proporcionar distintos servicios. El costo histórico no proporciona esta información cuando es significativamente distinto de los valores de salida actuales.

Aplicación de las características cualitativas

7.19 Los párrafos 7.16 a 7.18 explican las áreas en las que el costo histórico proporciona información relevante en términos de su valor predictivo o confirmatorio. La aplicación del costo histórico es, a menudo, sencilla, porque la información sobre la transacción está habitual y fácilmente disponible. Como consecuencia, los importes derivados del modelo del costo histórico son generalmente fielmente representativos, puesto que representan lo que se proponen representar—esto es, el costo de adquirir o desarrollar un activo sobre la base de transacciones reales. Las estimaciones de la depreciación y deterioro de valor usadas en el modelo del costo histórico, concretamente para activos no generadores de efectivo, pueden afectar la representación fiel. Puesto que la aplicación del costo histórico generalmente refleja los recursos consumidos por referencia a las transacciones reales, las mediciones de costo histórico son verificables, comprensibles y pueden prepararse de forma oportuna.

7.20 La información de costo histórico es comparable en la medida en que los activos tienen las mismas fechas de adquisición o similares. Puesto que el costo histórico no refleja el impacto de cambios del precio, no es posible comparar los importes de activo que se adquirieron en momentos distintos cuando los precios difieren en una dirección significativa.

[12] Cuando éste no sea el caso, la medición del costo histórico inicial se reducirá por el importe del deterioro de valor.

7.21 En ciertas circunstancias la aplicación del costo histórico necesita el uso de asignaciones—por ejemplo cuando:

- varios activos se adquieren en una transacción única;
- los activos se construyen por la propia entidad y tienen que atribuírseles costos de administración u otros; y
- el uso de un supuesto de flujo, tal como primera entrada primera salida (FIFO), es necesario cuando se mantienen numerosos activos similares. En la medida en que estas asignaciones son arbitrarias reducen el grado en que la medición resultante satisfaga las características cualitativas.

Mediciones del valor actual

7.22 Las mediciones del valor actual reflejan el entorno económico dominante en la fecha de presentación.

7.23 Existen cuatro bases de medición del valor actual para activos;

- valor de mercado;
- costo de reposición;
- precio de venta neto; y
- valor en uso.

Valor de mercado

7.24 El valor de mercado para activos es:

El importe por el que puede ser intercambiado un activo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

7.25 El valor de mercado de adquisición y el costo histórico serán los mismos, si se ignoran los costos de transacción y la transacción es una transacción con contraprestación. La medida en que el valor de mercado cumple los objetivos de la información financiera y las necesidades de información de los usuarios, depende en parte de la calidad de la evidencia del mercado. La evidencia de mercado, por su parte, depende de las características del mercado en que se negocia el activo. El valor de mercado es particularmente apropiado cuando se juzga que la diferencia entre los valores de entrada y salida es improbable que sea significativa o que el activo se esté manteniendo con una perspectiva de venta.

7.26 En principio, los valores de mercado proporcionan información útil porque reflejan fielmente el valor del activo de la entidad. En un mercado abierto, activo y organizado (véase el párrafo 7.28), el activo no puede valer menos que el valor de mercado, puesto que la entidad puede obtener ese importe vendiéndolo, y no puede valer más que el valor de mercado, puesto que la

entidad puede obtener un potencial de servicio equivalente o la capacidad de generar beneficios económicos comprando el mismo activo.

7.27 La utilidad de los valores de mercado es más cuestionable cuando no se mantiene la suposición de mercados abiertos, activos y organizados. En estas circunstancias no puede suponerse que el activo pueda venderse por el mismo precio por el que pueda ser adquirido y es necesario determinar si el precio de entrada o de salida es una medida más útil. Los valores de mercado basados en salidas son útiles para activos que se mantienen para negociar, tal como ciertos instrumentos financieros, pero puede no ser útil para activos operativos especializados. Además, aunque la compra de un activo proporciona evidencia de que el valor del activo para la entidad es, al menos, tan grande como su precio de compra, los factores operativos pueden significar que el valor para la entidad puede ser mayor. Por ello, los valores de mercado pueden no reflejar el valor del activo para la entidad, representado por su capacidad operativa.

Valores de mercado, en un mercado abierto, activo y organizado

7.28 Los mercados abiertos, activos y organizados tienen las siguientes características:

- no existen barreras que impidan a la entidad transacciones en el mercado;
- son activos, de forma tal que, exista frecuencia y volumen suficiente de transacciones para proporcionar información del precio; y
- son organizados, con muchos compradores y vendedores bien informados que actúan sin coacción, de forma tal que exista seguridad de "equidad" al determinar los precios actuales—incluyendo que los precios no representen ventas forzadas.

Un mercado organizado es uno que funciona de forma fiable, segura, precisa y eficiente. Estos mercados tratan con activos que son idénticos y, por ello, mutuamente intercambiables, tal como materias primas cotizadas, monedas y valores donde los precios están públicamente disponibles. En la práctica pocos mercados, si existe alguno, muestran totalmente todas estas características, pero algunos pueden aproximarse a un mercado organizado como se ha descrito.

Valores de mercado cuando no puede suponerse que los mercados sean abiertos, activos y ordenados

7.29 Los mercados para activos que son únicos y excepcionalmente negociados que no son abiertos, activos y organizados: cualquier compra y venta se negocia individualmente y puede haber un gran rango de precios al que una transacción puede acordarse. Por ello, los participantes incurrirán en costos significativos para comprar o vender un activo. En estas circunstancias, es necesario utilizar una técnica de estimación para determinar el precio

al que una transacción ordenada para vender el activo tendría lugar entre participantes de mercado en la fecha de la medición bajo condiciones de mercado actuales.

Costos de los servicios

7.30 Los ingresos de servicios presentados en los estados financieros se miden sobre la base de los precios actuales en el periodo de presentación. Si los activos utilizados para prestar servicios se miden a valor de mercado, la asignación del costo de ventas para reflejar su consumo en el periodo de presentación actual se basa en el valor de mercado actual del activo.

7.31 El uso de valores de mercado permite la determinación de una rentabilidad de los activos. Sin embargo, las entidades del sector público no llevan a cabo, generalmente, actividades con el objetivo principal de generar beneficios, y los servicios se prestan, a menudo, en transacciones sin contraprestación o en condiciones subvencionadas. Por consiguiente, podría haber una relevancia limitada en presentar una rentabilidad derivada de los precios de mercado basados en salidas.

7.32 Como se destacó anteriormente, los ingresos de servicios presentados en los estados financieros se miden sobre la base de los precios actuales en el periodo de presentación. Por ello, el resultado (ahorro o desahorro) del periodo incluye los movimientos de precios que tienen lugar a lo largo del periodo durante el cual los activos y pasivos se mantienen, y no se presenta resultado sobre la venta de un activo. Cuando el activo se negocia en un mercado abierto, activo y organizado, la existencia de mercado proporciona la seguridad de que la entidad sería capaz de realizar el valor de mercado (y no más) en la fecha de presentación: es, por ello, innecesario posponer el reconocimiento de cambios en el valor hasta que un resultado positivo (ahorro) se realice en la venta. Sin embargo, cuando los activos utilizados para prestar servicios no se negocian en mercados abiertos, activos y organizados, o en una aproximación cercana a estos mercados, la importancia de los ingresos y gastos relacionados con cambios en el valor de mercado es más cuestionable.

Capacidad operativa

7.33 La información sobre el valor de mercado de los activos mantenidos para prestar servicios en periodos futuros es útil si refleja el valor que la entidad es capaz de obtener de los activos usándolos para proporcionar o prestar servicios. Sin embargo, si un valor de mercado basado en salidas es significativamente menor que el costo histórico, el valor mercado es probable que sea menos relevante que el costo histórico de estos activos para proporcionar información sobre la capacidad operativa—este valor de mercado es también probable que sea menos relevante que las medidas actuales basadas en valores de entrada.

Capacidad financiera

7.34 Una evaluación de la capacidad financiera requiere información sobre el importe que se recibiría en la venta de un activo. Esta información se proporciona por el valor de mercado.

Aplicación de las características cualitativas

7.35 Los valores determinados en mercados abiertos, activos y organizados pueden utilizarse fácilmente a efectos de información financiera. La información cumplirá las características cualitativas—esto es será relevante, fielmente representativa, comprensible, comparable y verificable. Según estas condiciones de mercado los valores de entrada y de salida puede suponerse que sean los mismos o muy similares. Puesto que puede prepararse rápidamente, esta información es también probable que sea oportuna.

7.36 La medida en que los valores de mercado cumplen las características cualitativas decrecerá según la calidad de la evidencia del mercado disminuya y la determinación de estos valores dependa de técnicas de estimación. Como se indicó anteriormente, los valores de mercado basados en salidas solo es probable que sean relevantes para evaluar la capacidad financiera y operativa.

Costo de reposición

7.37 El costo de reposición[13] es:

El costo más económico requerido para que la entidad sustituya el potencial de servicio de un activo (incluyendo el importe que la entidad recibirá[13] El término completo es "costo de reposición depreciado optimizado" para indicar que se refiere a la reposición del potencial de servicio incorporado en un activo y no el activo en sí mismo. (véase el párrafo 7.41) El término "costo de reposición" se usa por facilidad de expresión en el Marco Conceptual.*por su disposición al final de su vida útil) a la fecha de presentación.*

7.38 El costo de reposición difiere del valor mercado porque:

- en un contexto del sector público es explícitamente un valor de entrada que refleja el costo de sustituir el potencial de servicio de un activo;
- esto incluye todos los costos en los que se incurriría necesariamente en la sustitución del potencial de servicio de un activo; y
- es específico de la entidad y, por ello, refleja la situación económica de la entidad, en lugar de la posición dominante de un mercado hipotético. Por ejemplo, el costo de reposición de un vehículo es menor para una entidad que habitualmente adquiere un gran número de vehículos en una

[13] El término completo es "costo de reposición depreciado optimizado" para indicar que se refiere a la reposición del potencial de servicio incorporado en un activo y no el activo en sí mismo. (véase el párrafo 7.41) El término "costo de reposición" se usa por facilidad de expresión en el Marco Conceptual.

sola transacción y es regularmente capaz de negociar descuentos mayores de los que obtiene una entidad que compra vehículos individualmente.

7.39 Puesto que las entidades habitualmente adquieren sus activos por los medios más económicos disponibles, el costo de reposición refleja el proceso de adquisición o construcción que sigue generalmente una entidad. El costo de reposición refleja la sustitución del potencial de servicio en el curso normal de las operaciones, y no de los costos en que podría incurrir si surgiera una necesidad urgente como consecuencia de algunos sucesos imprevisibles, tal como un fuego.

7.40 El costo de reposición es el costo de sustituir el potencial de servicio de un activo. El costo de reposición adopta un enfoque optimizado y difiere del costo de reproducción, que es el costo de adquirir un activo idéntico.[14] Aunque en muchos casos, la sustitución más económica del potencial de servicio será comprando un activo que sea similar al que se controla, el costo de reposición se basa en un activo alternativo si esa alternativa proporcionara el mismo potencial de servicio de forma más barata. A efectos de información financiera, es, por ello, necesario reflejar la diferencia en el potencial de servicio entre el activo existente y el de reposición.

7.41 El potencial de servicio apropiado es el que la entidad puede utilizar o esperar usarlo, habiendo considerado la necesidad de mantener la capacidad de servicio suficiente para atender contingencias. Por ello, el costo de reposición de un activo refleja reducciones en la capacidad de servicio requerida. Por ejemplo, si una entidad posee una escuela que alberga a 500 alumnos pero, debido a cambios demográficos desde su construcción, una escuela de 100 alumnos sería adecuada para las necesidades actuales previsibles razonablemente, el costo de reposición del activo es el de una escuela de 100 alumnos.

7.42 En algunos casos el valor que se obtendrá de un activo será mayor que su costo de reposición. Sin embargo, no sería apropiado medir el activo por ese valor, puesto que incluye beneficios de actividades futuras, en lugar de potencial de servicio en la fecha de presentación. El costo de reposición representa el mayor valor potencial de un activo, ya que, por definición, la entidad es capaz de asegurar un potencial de servicio equivalente incurriendo en dicho costo de reposición.

Costos de los servicios

7.43 El costo de reposición proporciona una medida relevante del costo de la prestación de servicios. El costo de consumir un activo es equivalente al importe de sacrificar el potencial de servicio incurrido por ese uso. Ese importe es su costo de reposición—la entidad es capaz de restaurar su posición a la existente inmediatamente antes del consumo del activo por un desembolso igual al costo de reposición.

[14] Podría haber casos en los que el costo de reposición es igual al costo de reproducción. Esto es en los casos en los que la forma más económica de reponer el potencial de servicio es reproducir el activo.

7.44 Los costos de los servicios se presentan en términos actuales cuando se basan en el costo de reposición. Por ello, el importe de los activos consumidos se establece al valor de los activos al mismo tiempo que se consumen—y no, al costo histórico, en el momento en que se adquirió. Esto proporciona una base válida para una comparación entre el costo de los servicios y el importe de los impuestos y otros ingresos recibidos en el periodo— que son generalmente transacciones del periodo actual y medidos a precios actuales—y para evaluar si los recursos se han usado de forma económica y eficiente. Asimismo, proporciona una base útil para la comparación con otras entidades que informan sobre la misma base, ya que los valores del activo no se verán afectados por fechas de adquisición diferentes, ni para evaluar el costo de proporcionar servicios en el futuro y necesidades de recursos futuras, ya que los costos futuros es más probable que se parezcan a los costos actuales que a los incurridos en el pasado, cuando los precios eran diferentes (véase el párrafo 7.48).

Capacidad operativa

7.45 En principio, el costo de reposición proporciona una medida útil de los recursos disponibles para prestar servicios en periodos futuros, ya que se centra en el valor actual de los activos y su potencial de servicio para la entidad.

Capacidad financiera

7.46 El costo de reposición no proporciona información sobre los importes que se recibirían en la venta de los activos. Por ello, no facilita una evaluación de la capacidad financiera.

Aplicación de las características cualitativas

7.47 Como se destacó anteriormente, el costo de reposición es relevante para la evaluación de los costos de los servicios y la capacidad operativa. No es relevante para evaluaciones de la capacidad financiera. En algunas circunstancias el cálculo del costo de reposición es complejo, y se requieren juicios subjetivos. Estos factores pueden reducir la representación fiel del costo de reposición. En estas circunstancias, la oportunidad, comparabilidad y verificabilidad de la información preparada sobre una base de costo de reposición pueden verse afectadas, y calcular el costo de reposición puede ser más costoso que algunas alternativas. La información sobre el costo de reposición puede también no ser sencilla de comprender, concretamente cuándo esa información refleja una reducción en la capacidad de servicio requerida (véase el párrafo 7.41).

7.48 La información sobre el costo de reposición es comparable dentro de una entidad, ya que los activos que proporcionan un potencial de servicio equivalente se expresan por importes similares, independientemente de cuándo se adquirieron esos activos. En principio, entidades diferentes

pueden presentar activos similares por importes distintos, porque el costo de reposición es una medida específica de la entidad que refleja las oportunidades de reposición que están disponibles para la entidad. Las oportunidades de reposición pueden ser las mismas o similares para entidades distintas del sector público. Cuando son distintas, la ventaja económica de una entidad que puede adquirir activos más baratos se presenta en los estados financieros a través de valores de activos menores y un costo más bajo de servicios para ser fielmente representativo.

Precio de venta neto

7.49 El precio de venta neto es:

El importe que la entidad puede obtener de la venta del activo, después de deducir los costos de venta.

7.50 El precio de venta neto difiere del valor de mercado en que no requiere un mercado abierto, activo y organizado o la estimación de un precio en un mercado que incluye el costo de venta de la entidad. El precio de venta neto, por ello, refleja restricciones sobre la venta. Es específico de la entidad.

7.51 La utilidad potencial de medir activos por el precio de venta neto es que un activo no puede valer menos para la entidad que el importe que podría obtener por la venta del activo. Sin embargo, no es apropiado como una base de medición si la entidad puede utilizar sus recursos más eficientemente, empleando el activo de otra forma, por ejemplo, usándolo en la prestación de servicios.

7.52 El precio de venta neto es, por ello, útil cuando la actuación posible más eficiente para la entidad es vender el activo. Este es el caso cuando el activo no puede proporcionar potencial de servicio o la capacidad para generar beneficios económicos es al menos tan valiosa como el precio de venta neto. El precio de venta neto puede proporcionar información útil cuando una entidad está contractualmente obligada a vender un activo por debajo del valor de mercado. Puede haber casos, en los que el precio de venta neto puede indicar una oportunidad de desarrollo.

Costos de los servicios

7.53 No es apropiado cuantificar el costo de la prestación de servicios a precios de venta netos. Este enfoque involucraría el uso de un valor de salida como la base del gasto presentado.

Capacidad operativa

7.54 Activos mantenidos para su uso en la prestación de servicios que se expresan por el precio de venta neto no proporcionan información útil para una evaluación de la capacidad operativa. El precio de venta neto muestra el importe que podría obtenerse de la venta de un activo, en lugar del valor del potencial de servicio que podría obtenerse de ese activo.

Capacidad financiera

7.55 Como se destacó anteriormente, una evaluación de la capacidad financiera requiere información sobre el importe que se recibiría en la venta de un activo. Esta información es proporcionada utilizando el precio de venta neto. Sin embargo, esta medida no es relevante para activos que pueden rendir potencial de servicio valioso y se continua usándolos para prestar servicios.

Aplicación de las características cualitativas

7.56 Como se indicó en el párrafo 7.52, el precio de venta neto proporciona información relevante solo cuando la actuación posible más eficiente es vender el activo. Las evaluaciones del precio de venta neto pueden realizarse por referencia a mercados activos, cuando existan. Para activos importantes, puede ser posible y ventajoso en términos de costo-eficacia obtener evaluaciones profesionales. El precio de venta neto generalmente proporcionará información comprensible.

7.57 En la mayoría de los casos cuando el precio de venta neto es relevante, satisfará las características cualitativas de representación fiel, verificabilidad y oportunidad.

Valor en uso

7.58 El valor en uso es:

El valor presente para la entidad del potencial de servicio restante o capacidad de generar beneficios económicos del activo si se continúa usando y del importe que la entidad recibirá por su disposición al final de su vida útil.

Adecuación del valor en uso

7.59 El valor en uso es un valor específico de la entidad que refleja el importe que puede obtenerse de un activo a través de su utilización y su disposición el final de su vida útil. Como se destacó en el párrafo 7.42 anterior, el valor que se obtendrá de un activo es, a menudo, mayor que su costo de reposición—es también habitualmente mayor que su costo histórico. Cuando es este el caso, la presentación de un activo por su valor en uso es de utilidad limitada, ya que, por definición, la entidad puede asegurar un potencial de servicio equivalente al costo de reposición.

7.60 El valor en uso tampoco es una base de medición apropiada cuando el precio de venta neto es mayor que el valor en uso, ya que en el caso de que el uso más eficiente del recurso del activo es venderlo, en lugar de continuar usándolo.

7.61 Por ello, el valor en uso es apropiado cuando es menor que el costo de reposición y mayor que el precio de venta neto. Esto ocurre cuando no merece la pena reponer un activo, pero el valor de su potencial de servicio o

capacidad de generar beneficios económicos es mayor que su precio de venta neto. En estas circunstancias el valor en uso representa el valor del activo para la entidad.

7.62 El valor en uso es una base de medición apropiada para la evaluación de ciertos deterioros de valor, porque se usa en la determinación del importe recuperable para un activo o grupo de activos.

Costos de los servicios, capacidad operativa y capacidad financiera

7.63 Debido a su complejidad potencial[15], su limitada aplicabilidad y el hecho de que su operatividad en un contexto del sector público para activos que no generan efectivo involucra el uso del costo de reposición como un sustituto, el valor en uso es generalmente inapropiado para determinar el costo de los servicios. Su utilidad para evaluaciones de la capacidad operativa es limitada, y es solo probable que sea significativo en circunstancias no habituales cuando las entidades tienen un gran número de activos que no merece la pena reponer, pero cuyo valor en uso es mayor que su precio de venta neto. Este puede ser el caso si, por ejemplo, una entidad discontinuará la prestación de un servicio en el futuro, pero los recursos de la venta inmediata son menores que el potencial de servicio incorporado en los activos. El valor en uso involucra una estimación del importe neto que una entidad recibirá de la disposición del activo. Sin embargo, su limitada aplicabilidad reduce su relevancia para evaluaciones de la capacidad financiera.

Aplicación de las características cualitativas

7.64 Aunque el valor en uso puede utilizarse en evaluaciones de ciertos deterioros de valor, su relevancia a efectos de presentación de la información financiera limita a las circunstancias descritas en el párrafo 7.61.

7.65 La medida en que el valor en uso satisface las otras características cualitativas depende de la forma en que se determina. En algunos casos, el valor de un activo puede cuantificarse mediante el cálculo del valor que la entidad obtendrá del activo suponiendo su uso continuado. Este puede estar basado en entradas de efectivo futuras relacionadas con el activo, o con ahorros de costos que se acumularán para la entidad a través de su control del activo. El cálculo del valor en uso tiene en cuenta el valor temporal del dinero y, en principio, el riesgo de variaciones en el importe y calendario de los flujos de efectivo.

7.66 El cálculo del valor en uso puede ser complejo. Los activos que se emplean en actividades generadoras de efectivo, a menudo proporcionan flujos de efectivo conjuntamente con otros activos. En estos casos, el valor en uso puede estimarse solo mediante el cálculo del valor presente de los flujos de efectivo de un grupo de activos y, seguidamente, haciendo una asignación a activos individuales.

[15] Véase el párrafo 7.66 siguiente

7.67 En el sector público, la mayoría de los activos se mantienen con el objetivo principal de contribuir a la prestación de servicios, en lugar de para generar un rendimiento comercial: estos activos se denominan "activos no generadores de efectivo." Puesto que el valor en uso es habitualmente obtenido de los flujos de efectivo esperados, su operatividad en este contexto puede ser difícil. Puede ser inapropiado calcular el valor en uso sobre la base de los flujos de efectivo esperados, porque esta medida no sería fielmente representativa del valor en uso de este activo para la entidad. Por ello, sería necesario usar el costo de reposición como un sustituto a efectos de la información financiera.

7.68 El método de determinar el valor en uso reduce su representación fiel en muchos casos. Esto también afecta la oportunidad, comparabilidad, comprensibilidad y verificabilidad de la información preparada sobre una base del valor en uso.

Bases de medición para pasivos

7.69 Esta sección trata las bases de medición para pasivos. Esta sección no repite toda la discusión de la sección de los activos. Esta sección considera las siguientes bases de medición:

- costo histórico;
- costo de cumplimiento;
- valor de mercado;
- Costo de cancelación; y
- precio supuesto.

Costo histórico

7.70 El costo histórico de un pasivo es:

La contraprestación recibida por asumir una obligación, que es el efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o el valor de la contraprestación recibida, en el momento de incurrir en el pasivo.

7.71 Según el modelo de costo histórico, las medidas iniciales pueden ajustarse para reflejar factores tales como la acumulación (devengo) de intereses, la adición del descuento o amortización de una prima.

7.72 Cuando el valor temporal de un pasivo es significativo—por ejemplo, cuando el plazo para la liquidación del pago es significativo—el importe del pago futuro se descuenta, de forma que, en el momento en que un pasivo se reconoce por primera vez, representa el valor del importe recibido. La diferencia entre el importe del pago futuro y el valor presente del pasivo se amortiza a lo largo de la vida del pasivo, de forma que, el pasivo se expresa por el importe del pago requerido cuando se pague.

7.73 Las ventajas e inconvenientes de usar la base del costo histórico para pasivos son similares a las aplicables en relación con los activos. El costo histórico es apropiado cuando los pasivos se van probablemente a liquidar en los términos señalados. Sin embargo, el costo histórico no puede aplicarse a pasivos que no surgen de una transacción, tal como un pasivo para pagar daños por una responsabilidad o daños civiles. Asimismo, es improbable proporcionar información relevante cuando se ha incurrido en el pasivo en una transacción sin contraprestación, porque no proporciona una representación fiel de los derechos contra los recursos de la entidad. También es difícil aplicar el costo histórico a pasivos que pueden variar en importe, tal como los relativos a pasivos por pensiones de beneficios definidos.

Costo de cumplimiento

7.74 El costo de cumplimiento es:

Los costos en que la entidad incurrirá para cumplir las obligaciones representadas por el pasivo, suponiendo que se hace de la forma menos costosa.

7.75 Cuando el costo de cumplimiento depende de sucesos futuros inciertos, en el costo estimado de cumplimiento se tienen en cuenta todos los resultados posibles, lo cual pretende reflejar todos los resultados posibles de forma imparcial.

7.76 Cuando el cumplimiento requiere hacer algo—por ejemplo, cuando el pasivo es para rectificar un daño medioambiental—los costos relevantes son en los que incurrirá la entidad. Este puede ser el costo para la entidad de hacer los trabajos de rehabilitación por sí misma, o de contratar con un tercero para llevar a cabo el trabajo. Sin embargo, los costos de contratación con un tercero son solo relevantes cuando emplear un contratista es el medio menos costoso de cumplir la obligación.

7.77 Si el cumplimiento se realizará por la entidad misma, el costo de cumplimiento no incluye ningún resultado positivo (ahorro), porque cualquier resultado positivo (ahorro) no representa un uso de los recursos de la entidad. Cuando el importe del cumplimiento se basa en el costo de emplear un contratista, el importe incluirá implícitamente la ganancia requerida por el contratista, ya que el importe total cargado por el contratista será un derecho sobre los recursos de la entidad—esto es congruente con el enfoque para activos, cuando el costo de reposición incluiría la ganancia requerida por un suministrador, pero ninguna ganancia se incluirá en el costo de reposición para activos que la entidad repondría a través de la construcción propia.

7.78 Cuando el cumplimiento no tendrá lugar durante un periodo amplio, los flujos de efectivo necesitan descontarse para reflejar el valor del pasivo en la fecha de presentación.

7.79 El costo de cumplimiento es generalmente relevante para medir pasivos, excepto en las siguientes circunstancias:

- cuando la entidad puede obtener la cancelación de una obligación por un importe menor que el costo de cumplimiento, entonces, el costo de cancelación es una medida más relevante de la carga actual de un pasivo, de igual modo que para un activo, el precio de venta neto es más relevante cuando es mayor que el valor en uso; y
- en el caso de pasivos asumidos por una contraprestación, el precio supuesto (véase los párrafos 7.87 a 7.91) es más relevante cuando el precio supuesto es mayor que el costo de cumplimiento y el costo de cancelación.

Valor de mercado

7.80 El valor de mercado para pasivos es:

El importe por el que puede ser cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

7.81 Las ventajas y desventajas del valor de mercado para pasivos son las mismas que para los activos. Esta base de medición puede ser apropiada, por ejemplo, cuando el pasivo se atribuye a cambios en una tasa especificada, precio o índice cotizado en un mercado abierto, activo y organizado. Sin embargo, en casos en los que la capacidad de transferir un pasivo está restringida y los términos sobre los que puede realizarse esta transferencia no están claros, el caso de los valores de mercado, incluso si existen, es significativamente más débil. Este es concretamente el caso de pasivos, que surgen de obligaciones en transacciones sin contraprestación, porque es improbable que haya un mercado abierto, activo y organizado para estos pasivos.

Costo de cancelación

7.82 "Costo de cancelación" es el término usado en el contexto de pasivos para referirse al mismo concepto de "precio de venta neto" en el contexto de los activos. El costo de cancelación se refiere al importe de una salida inmediata de la obligación. El costo de cancelación es el importe que el acreedor aceptará para la liquidación de su derecho, o que un tercero cobraría para aceptar la transferencia del pasivo por el emisor de la obligación. Cuando hay más de una forma de asegurar la cancelación del pasivo, el costo de cancelación es el importe más bajo—esto es congruente con el enfoque para los activos, cuando el precio de venta neto no reflejase el importe que se recibiría sobre la venta a un intermediario al por menor, si un precio mayor pudiera obtenerse de la venta a un comprador que usara el activo.

7.83 Para algunos pasivos, concretamente en el sector público, la transferencia de un pasivo no es posible prácticamente y el costo de cancelación será, por ello, el importe que el acreedor aceptará por la liquidación de su derecho. Este importe será conocido si está especificado en el acuerdo con el acreedor—por ejemplo, cuando un contrato incluye una cláusula específica de cancelación.

7.84 En algunos casos puede haber evidencia del precio al que un pasivo puede ser transferido—por ejemplo, en el caso de algunos pasivos de pensiones. La transferencia de un pasivo puede distinguirse de la realización de un acuerdo con un tercero que cumpliría la obligación de la entidad o asumirá todos los costos provenientes de un pasivo. Para que un pasivo sea transferido es necesario que se extingan todos los derechos del acreedor contra la entidad. Si no es este el efecto de un acuerdo, el pasivo permanece como tal para la entidad.

7.85 Para evaluar si el costo de cancelación es apropiado para medir pasivos es necesario considerar si la cancelación en la forma prevista es una opción que está abierta a la entidad en la práctica, teniendo que considerar las consecuencias de obtener la cancelación, tal como daños en la reputación de la entidad.

7.86 De igual modo que el precio de venta neto es relevante solo cuando la actuación posible más eficiente para la entidad es vender el activo, así, el costo de cancelación es relevante solo cuando la actuación posible más eficiente para la entidad es buscar la cancelación inmediata de una obligación. En concreto, cuando el costo de cumplimiento es menor que el costo de cancelación, el costo de cumplimiento proporciona información más relevante que el costo de cancelación, incluso si es factible negociar una cancelación de la obligación de acuerdo con los métodos para transferir un pasivo del párrafo 7.84.

Precio supuesto

7.87 "Precio supuesto" es el término usado en el contexto de pasivos para referirse al mismo concepto que costo de reposición en el contexto de los activos. De igual modo que el costo de reposición representa el importe que una entidad pagaría razonablemente para adquirir un activo, así el precio supuesto es el importe que la entidad estaría dispuesta razonablemente a aceptar a cambio de asumir un pasivo existente. Las transacciones con contraprestación llevadas a cabo en condiciones de independencia proporcionarán evidencia del precio supuesto—este no es el caso de las transacciones sin contraprestación.

7.88 En el contexto de una actividad que se lleva a cabo con una perspectiva de obtener un beneficio, una entidad asumirá un pasivo solo si el importe que se paga para asumir el pasivo es mayor que el costo de cumplimiento o cancelación— es decir, el importe de liquidación. Una vez que se ha recibido ese precio supuesto por la entidad, la entidad tiene una obligación con su acreedor.

7.89 En el momento en que se incurre en un pasivo por primera vez en una transacción con contraprestación, el precio supuesto representa el importe que se aceptó por la entidad para asumir el pasivo—es, por ello, usualmente razonable suponer que el precio supuesto es el precio que la entidad razonablemente aceptaría por asumir un pasivo similar. Se cargaría un importe más alto, si presiones competitivas permitían hacerlo así, pero podría no estar interesada en aceptar un precio menor. De igual modo el costo de reposición es un valor actual de forma que, conceptualmente, es un precio supuesto. Existen, sin embargo, problemas prácticos en reflejar los cambios en los precios de las obligaciones que se expresan por el precio supuesto.

7.90 Una consecuencia de expresar las obligaciones de desempeño por el precio supuesto es que no se presentan resultados positivos (ahorro) del periodo en el momento que se toma la obligación. Un resultado (ahorro o desahorro) del periodo se presenta en los estados financieros en el periodo cuando el cumplimiento (o cancelación) tiene lugar, ya que es la diferencia entre el ingreso que surge de la satisfacción del pasivo y el costo de cancelación.

7.91 Una entidad puede tener una obligación potencial que es mayor que el precio supuesto. Si la entidad tiene que proceder a la liberalización de un contrato, el tercero del contrato puede ser capaz de reclamar compensación por pérdidas que soportará, así como la devolución de los importes pagados. Sin embargo, siempre que la entidad pueda cancelar la obligación por cumplimiento, puede evitar estas obligaciones adicionales y es fielmente representativo presentar la obligación por no más que el precio supuesto—esto es análogo a la posición en la que un activo rendirá mayores beneficios que el costo de reposición. Según estas circunstancias, como explicaba el párrafo 7.42 el costo de reposición en lugar del valor en uso es la base de medición más relevante.

Fundamentos de las conclusiones

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

La función de la medición del Marco Conceptual

FC7.1 El IPSASB decidió que el centro inicial del Marco Conceptual debe colocarse sobre la medición de los elementos para los estados financieros para organizar las actividades de emisión de normas futuras para los estados financieros sobre una base sólida y transparente. Aunque unos pocos de los que respondieron al Documento de Consulta *Medición de Activos y Pasivos en los Estados Financieros* (el Documento de Consulta), cuestionaron este enfoque, el IPSASB consideró que la razón original para restringir el alcance de esta fase era sólida y lo reafirmó.

El objetivo de medición

FC7.2 El IPSASB consideró si debe desarrollarse un objetivo de medición específico. El IPSASB inicialmente adoptó la opinión de que un objetivo de medición separado era innecesario, porque un objetivo de medición podría competir con los objetivos de la información financiera y las características cualitativas, en lugar de completarlos. Por consiguiente, el Proyecto de Norma *Medición de Activos y Pasivos en los Estados Financieros* (el Proyecto de Norma) propuso factores relevantes para la selección de una base de medición congruente con los objetivos de la información financiera y las características cualitativas, pero no incluían un objetivo de medición.

FC7.3 Por congruencia con este enfoque el Proyecto de Norma propuso que el Marco Conceptual no buscara identificar una base de medición única (o combinación de bases) para todas circunstancias. El IPSASB admite que proponer una base de medición única a usar en todas circunstancias aclararía la relación entre importes diferentes presentados en los estados financieros—en concreto, permitiría agregar los importes de activos y pasivos diferentes para proporcionar totales que tengan sentido. Sin embargo, el IPSASB es de la opinión de que no existe una base de medición única que maximice la medida en que los estados financieros cumplen los objetivos de información financiera y satisfacen las características cualitativas.

FC7.4 El Proyecto de Norma incluía una Opinión Alternativa que propuso un objetivo de medición sobre la base de que un Marco Conceptual que no conecta el objetivo de medición con los objetivos de la información financiera es incompleto y limitaría la capacidad del IPSASB para tomar decisiones congruentes sobre la medición a través de normas de información financiera y a lo largo del tiempo. Adicionalmente, en ausencia de un objetivo de medición, la Opinión Alternativa consideraba que existe un riesgo de que bases de medición diferentes o inapropiadas pudieran usarse para medir

clases similares de activos y pasivos. La Opinión Alternativa propuso el objetivo de medición siguiente:

Seleccionar los atributos de medición que reflejen más fielmente la capacidad financiera, capacidad operativa y el costo de los servicios de la entidad de forma que sea útil para que la entidad rinda cuentas, y a efectos de toma de decisiones.

FC7.5 Muchos de los que respondieron, aunque generalmente estaban a favor del enfoque en el Proyecto de Norma, apoyaron la Opinión Alternativa. El IPSASB también admite la opinión de que el enfoque del Marco Conceptual para la medición debe ser una aspiración y que el Marco Conceptual debería identificar una base de medición única sustentada por un concepto ideal de capital[17]. El IPSASB acepta que el concepto de capacidad operativa es relevante y podría desarrollarse para entidades del sector público con un objetivo principal de prestar servicios. Sin embargo, la adopción de este objetivo de medición involucra un reconocimiento prácticamente explícito de que las medidas de costo actual son superiores a las medidas de costo histórico para representar la capacidad operativa cuando se presenta la situación financiera. Por las razones tratadas en los párrafos FC7.15 a FC7.19, el IPSASB consideró que las mediciones del costo histórico, a menudo, cumplen el objetivo de medición y, por ello, se les debe dar un énfasis apropiado en el Marco Conceptual.

FC7.6 Posteriormente el IPSASB fue persuadido por las opiniones de los que argumentan que es necesario un objetivo de medición, para guiar las decisiones a nivel de norma sobre las bases de medición. Sin embargo, el IPSASB destaca que los activos y pasivos contribuyen al rendimiento financiero y a la situación financiera de las entidades de formas diferentes y que esta evaluación debe basarse en la medida en que contribuyan a la capacidad financiera y a la capacidad operativa. El IPSASB concluyó que vincular una base de medición con un concepto ideal de capital puede indebidamente restringir la elección de las bases de medición. El IPSASB, por ello, rechazó la opinión de que la adopción del objetivo de medición debe basarse sobre un concepto ideal de capital y reafirmó su opinión de que un enfoque de medición mixto es apropiado para la emisión de normas en el sector público.

FC7.7 El IPSASB consideró si el objetivo de medición propuesto en la Opinión Alternativa era apropiado. Algunos argumentaron que el objetivo de medición propuesto estaba demasiado alineado con medidas de valor actual. Sin embargo, el IPSASB se formó una opinión de que[16] la referencia a "costo de los servicios" proporciona un vínculo suficiente con el costo histórico, porque el costo de los servicios puede determinarse usando el costo histórico

[176] Estos conceptos de capital incluyen capital monetario invertido, equivalentes al efectivo actual y capacidad operativa.

y medidas de valor actual. El IPSASB, por ello, adoptó el objetivo de medición siguiente con solo una modificación menor del propuesto en la Opinión Alternativa:

Seleccionar las bases de medición que reflejen más fielmente el costo de los servicios, la capacidad operativa y la capacidad financiera de la entidad de forma que sea útil para que la entidad rinda cuentas, y a efectos de la toma de decisiones.

FC7.8 El IPSASB también destaca que las desventajas de usar bases de medición diferentes pueden minimizarse mediante:

- la selección de bases de medición diferentes solo cuando esté justificado por circunstancias económicas, asegurando de ese modo que los activos y pasivos se presentan sobre la misma base cuando las circunstancias son similares; y
- el requerimiento de la presentación transparente y la información a revelar para asegurar que las bases de medición usadas y los importes presentados sobre cada base son claros.

Medición inicial y posterior

FC7.9 Se necesita seleccionar una base de medición cuando un activo o pasivo se reconoce por primera vez—medición inicial— y cuando se presenta en los estados financieros de un periodo posterior—medición posterior. Algunas políticas contables se expresan de una forma que pueden sugerir que se aplican principios diferentes a la medición inicial y a la posterior. Por ejemplo, un activo puede reconocerse inicialmente por el precio de transacción y posteriormente por el valor actual. El IPSASB, por ello, consideró si el Marco Conceptual debería tratar la medición inicial y posterior por separado.

FC7.10 Una razón por la que pueden especificarse bases de medición diferentes para la medición inicial y posterior es que la base a usar en la medición posterior no esté disponible en el momento del reconocimiento inicial. Esto es particularmente común en el sector público cuando los activos se aportan algunas veces, o proporcionan en términos subvencionados, o a cambio de activos distintos al efectivo. En este caso, el valor de la transacción puede ser desconocido, y si el activo se va a contabilizar posteriormente por un valor de entrada tal como el costo histórico o costo de reposición, tiene que especificarse otra base para la medición inicial como un sustituto del importe al que se expresaría el activo si se comprara en condiciones de independencia. También se pueden requerir sustitutos para la medición inicial de activos adquiridos antes de la introducción de la contabilidad de acumulación (o devengo) cuando el precio de transacción no es conocido. El uso de sustitutos que cumplen el objetivo de medición y las características cualitativas es una aplicación de una base de medición en lugar de un abandono de ella.

FC7.11 Otra razón para una diferencia aparente en la medición inicial y posterior surge cuando un activo se va a contabilizar a valor actual, y el precio de la transacción se atribuye para reflejar la base de medición actual que se usará. En tal caso, la especificación de que el activo va a ser reconocido inicialmente al precio de transacción deja claro que esa aplicación de la política no dará lugar al reconocimiento inicial de ingresos y gastos —ganancias o pérdidas desde el "primer día". En principio, la misma base de medición se usa para el reconocimiento inicial y posteriores—los requerimientos para cada uno están especificados de forma distinta para facilitar su comprensión.

FC7.12 El IPSASB concluyó que, en principio, la misma consideración se aplica a la medición inicial y posteriores. Por consiguiente, las consideraciones de este Capítulo son aplicables a las dos situaciones.

Valores de entrada y de salida: Valor en uso

FC7.13 Las bases de medición pueden clasificarse de acuerdo con si proporcionan una perspectiva de entrada o salida. Como se indicó en el párrafo 7.8 los valores de entrada reflejan el costo de compra y los valores de salida reflejan:

- los beneficios económicos de la venta inmediata; o
- el importe que se obtendrá del activo por su uso y venta posterior.

El IPSASB es de la opinión de que hay que conocer si una base de medición es un valor de entrada o salida es útil para poder determinar qué base de medición cumple mejor el objetivo de medición.

FC7.14 El IPSASB consideró si el valor en uso debe clasificarse como un valor de entrada o de salida. Para un activo generador de efectivo el valor en uso involucra un modelo de flujos de efectivo descontados usando los flujos de efectivo esperados de la venta de bienes y servicios. Para activos no generadores de efectivo, el valor en uso utiliza el costo de reposición como sustituto—el costo de reposición es un valor de entrada. Esto lleva a expresar la opinión de que para un activo no generador de efectivo el valor en uso tiene una perspectiva de entrada, mientras está siendo usado y una perspectiva de salida cuando se vende—con este punto de vista no indicar que el valor en uso contiene ambas perspectivas de entrada y salida no refleja las circunstancias del sector público. El IPSASB admite esta opinión, pero no cree que el uso del costo de reposición como un sustituto para calcular el valor en uso suponga que el valor en uso se convierta en un valor de entrada. El IPSASB, por ello, concluyó que el valor en uso es un valor de salida para los activos generadores y no generadores de efectivo.

Bases de medición para activos

Costo histórico

FC7.15 El costo histórico es una base de medición ampliamente aplicada en muchas jurisdicciones. Muchos de los que respondieron al Documento de Consulta y al Proyecto de Norma defendían la continuidad del uso extendido del costo histórico como base de medición, en la mayoría de los casos en combinación con otras bases de medición. Estos apoyaban esta opinión en relación con el objetivo de rendición de cuentas y comprensibilidad y verificabilidad del costo histórico. Asimismo, destacaron que, puesto que el costo histórico está ampliamente adoptado en combinación con otras bases de medición, la continuidad de su uso evita los costos que surgirían si una revisión futura de una norma actual que requiera o permita el costo histórico fuera a exigir el uso de una base de medición diferente.

FC7.16 Algunos de los que respondieron consideraron que la información del costo histórico proporciona una base altamente relevante para la información de los costos de los servicios porque el vínculo entre costo histórico y las transacciones reales llevadas a cabo por la entidad es particularmente importante para la evaluación de la rendición de cuentas. En concreto, el costo histórico proporciona información que los suministradores de recursos pueden usar para evaluar la razonabilidad de los impuestos que han sido fijados, o cómo se han usado los recursos que han aportado de otra forma, en un periodo de presentación.

FC7.17 El IPSASB está de acuerdo en que, en muchos contextos, es relevante proporcionar información sobre las transacciones realmente efectuadas por la entidad, y acepta que los usuarios estén interesados en el costo de los servicios sobre la base de transacciones reales. El costo histórico proporciona información sobre cuánto cuestan realmente los servicios en el periodo sobre el que se informa, en vez de lo que costarán en el futuro; las decisiones de fijación de precios basadas en información a costo histórico pueden favorecer la razonabilidad a los consumidores de servicios.

FC7.18 El IPSASB también admite las opiniones de los que consideran que el uso del costo histórico facilita una comparación de resultados financieros reales y el presupuesto aprobado. El IPSASB acepta que los presupuestos pueden, a menudo, prepararse sobre una base de costo histórico y que, cuando éste es el caso, el costo histórico mejora la comparación con el presupuesto.

FC7.19 El IPSASB también admitió una opinión contraria: que evaluar e informar del costo de prestar servicios en términos del valor que se ha sacrificado para proporcionarlos facilita información útil a efectos de la toma de decisiones y de la rendición de cuentas. Puesto que el costo histórico no refleja el valor de los activos en el momento en que se consumen, no proporciona información sobre ese valor en circunstancias en las que el efecto de los cambios de precios es significativo. El IPSASB concluyó que es importante que el Marco Conceptual responda a estas dos perspectivas opuestas.

Valor de mercado y valor razonable

FC7.20 El Proyecto de Norma no propone el valor razonable como base de medición. En su lugar propone el valor de mercado, que se definía de la misma forma que el valor razonable en la literatura del IPSASB en la fecha en que se desarrolló el Marco Conceptual. Un número de los que respondieron cuestionaron la omisión del valor razonable como una base de medición. Entre quienes respondieron, algunos señalaron que el valor razonable es una base de medición que está definida y utilizada para especificar los requerimientos de medición por muchos emisores globales y nacionales de normas y que una definición de valor razonable se ha usado ampliamente en la literatura del IPSASB. Muchos de los que apoyan el valor razonable consideraron que la definición debe ser un valor de salida como se define en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).[17]

FC7.21 Las razones del IPSASB para el enfoque propuesto en el Proyecto de Norma era que el valor razonable es similar al valor de mercado y la introducción de ambas bases de medición podría confundir a los usuarios de los estados financieros. El IPSASB también destacó que el valor razonable en las NIIF es explícitamente un valor de salida—a diferencia de la definición de valor razonable en la literatura del IPSASB en el momento en que se desarrolló el Marco Conceptual. Por ello, la relevancia del valor razonable en el sector público está probablemente limitada de forma importante para proporcionar información sobre la capacidad financiera, en lugar de proporcionar información sobre la capacidad operativa y el costo de los servicios. Además, en este capítulo el costo de reposición es una base de medición por derecho propio, en lugar de una técnica de valoración para determinar el valor razonable.

FC7.22 En el sector público muchos activos son especializados y las diferencias entre los precios de entrada y salida son, por ello, significativos. Cuando un activo proporcione servicios futuros o beneficios económicos con un valor mayor que el precio de salida del activo, una medida que refleja los valores de salida no es la base más relevante. Cuando la actuación más eficiente es vender el activo—porque el valor de los servicios que proporcionará o los flujos de efectivo esperados del uso no es tan grande como el valor a recibir de la venta, la base de medición más relevante probablemente sea el precio de venta neto, que refleja los costos de venta y, aunque es posible que se base en evidencia de mercado, no supone la existencia de un mercado abierto, activo y organizado.

FC7.23 Al considerar lo que aporta el valor razonable como una base de medición, el IPSASB aceptó que el valor razonable proporciona una base relevante para evaluar la rentabilidad financiera. Cuando un activo se expresa a valor razonable, el rendimiento financiero puede evaluarse en el contexto de la

[17] La NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*, proporciona la definición de valor razonable.

rentabilidad implícita en los valores de mercado. Sin embargo, las actividades del sector público no se llevan generalmente a cabo con una perspectiva de obtener una rentabilidad financiera, de forma que la relevancia de evaluar cualquier rentabilidad es limitada.

FC7.24 Para finalizar el capítulo de medición el IPSASB consideró tres opciones principales para tratar esta cuestión:

- adoptar una definición de valor razonable basada en el valor de salida;
- conservar la definición de valor razonable de las NICSP anterior al desarrollo del Marco Conceptual; o
- incluir el valor de mercado, en lugar del valor razonable, como una base de medición como proponía el Proyecto de Norma.

FC7.25 La adopción de una definición del valor razonable basada en el valor de salida habría significado utilizar una definición que no está bien alineada con los objetivos de la mayoría de las entidades del sector público—la prestación de servicios en lugar de la generación de flujos de efectivo. Es discutible si las medidas basadas en el valor de salida proporcionarían información más relevante para muchos activos mantenidos por su capacidad operativa y para pasivos en los que no es viable transferir el pasivo.

FC7.26 Incluir la definición actual del IPSASB de valor razonable o una versión ligeramente modificada de la definición en el Marco Conceptual habría significado que dos emisores globales de normas tendrían definiciones conceptuales distintas del mismo término.

FC7.27 El IPSASB admitió que no incluir el valor razonable como base de medición tendría implicaciones para la literatura existente del IPSASB al momento en que se finalizó el Marco Conceptual, porque un número de NICSP contenía el valor razonable en las opciones o requerimientos de medición.

FC7.28 En resumen, el IPSASB concluyó que, en lugar de incluir una definición del valor razonable basada en valores de salida, o una definición específica del sector público, el Marco Conceptual debería incluir el valor de mercado como una base de medición en lugar del valor razonable. El IPSASB ve al valor razonable como un modelo que representa un resultado de medición específico. El IPSASB puede llevar a cabo iniciativas adicionales a nivel de norma para explicar la forma en que las bases de medición de este capítulo se alinean con el valor razonable, tal como se implementó en las NIIF.

Costo de reposición, valor neto de venta y valor en uso

FC7.29 Dado que el objetivo de las entidades del sector público es prestar servicios, a menudo a través de transacciones sin contraprestación, en lugar de obtener beneficios, muchos activos no financieros se mantienen por razones operativas. Además, muchos de estos activos son especializados y no es probable que se compren o vendan en mercados abiertos, activos y organizados. El valor

de mercado facilita una evaluación de la capacidad financiera y capacidad operativa cuando los activos operativos no son especializados y se negocian en mercados abiertos, activos y organizados. Sin embargo, las bases de medición actuales, distintas de las del valor de mercado son necesarias para proporcionar información útil sobre el costo de los servicios y la capacidad operativa cuando los activos son especializados y cuando la información basada en el mercado es limitada.

FC7.30 Para evaluar las bases de medición que proporcionan la mayoría de la información útil para activos operativos especializados, el IPSASB buscó una base que refleje la prestación continua de bienes y servicios por las entidades del sector público. La base más apropiada para estos activos es una que proporciona información sobre el costo potencial de los servicios que es atribuible a un activo.

FC7.31 El IPSASB consideró el costo de reproducción como una base de medición potencial. El costo de reproducción es fácilmente comprensible. Sin embargo, refleja el costo de obtener un activo idéntico, en lugar del costo de reemplazar el potencial de servicio proporcionado por un activo. Por ello, el costo de reproducción puede reflejar características de activos que han dejado de servir para cualquier propósito y su uso puede exagerar el valor de un activo. El costo de reposición evita este riesgo porque se basa en el costo más económico requerido por la entidad para sustituir el potencial de servicio de un activo. Aunque la aceptación que el cálculo del costo de reposición puede, en algunos casos, ser complejo e involucra juicios subjetivos, el IPSASB concluyó que el costo de reposición es la base de medición del valor actual que mejor cumple, a menudo, el objetivo de medición y satisface las características cualitativas. El IPSASB admite que las guías serán necesarias a nivel de normas sobre el enfoque de implementación del costo de reposición.

FC7.32 El IPSASB admitió que el costo de reposición no siempre será una base de medición apropiada para activos operativos especializados. Puede haber circunstancias en las que una entidad ya no pretenda continuar utilizando un activo. En estas circunstancias, el costo de reposición no es una base de medición útil, porque no sería racional para la entidad sustituir el potencial de servicio proporcionado por un activo. El IPSASB, por ello, consideró la base de medición apropiada para estas circunstancias. Bajo estas circunstancias es más apropiada una base de medición específica de la entidad que refleje las restricciones sobre la venta para una entidad y proporcione un valor de salida. El IPSASB concluyó que el precio de venta neto cumple mejor el objetivo de medición. Por ello, se incluyó el precio de venta neto como una base de medición en este capítulo. El precio de venta neto proporciona información que cumple el objetivo de medición, cuando una entidad es requerida contractualmente, o exigida por un acuerdo vinculante, para que venda un activo a un valor por debajo del mercado, quizá para cumplir un objetivo social o político.

FC7.33 Para proporcionar un análisis completo de las circunstancias según las cuales operan las entidades del sector público, el IPSASB también consideró la situación en la que para una entidad no sería razonable buscar la sustitución del potencial de servicio incorporado en un activo, pero es aún más racional para la entidad continuar utilizando el activo que venderlo inmediatamente. El valor en uso incluye los flujos de efectivo o potencial de servicio de la operación continua del activo y el producto de la venta. Por ello, el IPSASB concluyó que el valor en uso debe incluirse como una base de medición potencial. El IPSASB admitió que esta base de medición no es sencilla de utilizar en un contexto no generador de efectivo, y que, para determinar el valor en uso, puede, por ello, que sea necesario usar el costo de reposición como un sustituto.

Modelo del valor razonable

FC7.34 Como se indicó en el párrafo FC7.20, el Proyecto de Norma no proponía propiamente el valor razonable como una base de medición. Sin embargo, proponía el modelo de medición del valor razonable como un método de estimar una medición cuando se ha determinado que el valor de mercado es la base de medición apropiada, pero no en el caso de que el mercado está inactivo o, no abierto o no organizado.

FC7.35 Una minoría de los que respondieron al Proyecto de Norma apoyó el modelo de medición del valor razonable. Algunos de los que respondieron pensaban que el IPSASB debería proporcionar detalles adicionales de su aplicación. Otros apoyaron el modelo, pero sugerían que un modelo de medición detallado sería inapropiado para el Marco Conceptual—algunos de los que respondieron consideraron que debe abordarse como una técnica de estimación a nivel de norma. Muchos de los que respondieron expusieron la opinión de que el valor razonable debe proponerse como una base de medición en sí misma, usando la definición de las NIIF, mientras que otros querían más detalles sobre los enfoques para considerar el valor razonable y complementar su adopción como una base de medición. Por el contrario, otros de los que respondieron expresaron la opinión de que el valor razonable es inapropiado para el sector público.

FC7.36 El IPSASB encontró convincentes las opiniones de los que consideraban el modelo del valor razonable de nivel demasiado bajo para el Marco Conceptual. El IPSASB también aceptó la opinión de los que respondieron que consideraban no definir el valor razonable como base de medición, pero que reintroducirlo a través del modelo era confuso. El IPSASB, por ello, decidió no incluir el modelo del valor razonable en el capítulo final.

Modelo del valor de privación

FC7.37 FC7.37 El Documento de Consulta trató el modelo de valor de privación como un razonamiento para seleccionar una base de valor actual. Algunos de

los que respondieron expresaron reservas—en concreto que ese modelo sería costoso e impone una carga desproporcionada a los preparadores de tener que considerar tres posibles bases de medición para cada activo que se presenta. Un número de los que respondieron también consideraron que es demasiado complejo. También se expresó una opinión de que el modelo de valor de privación exageraba desproporcionadamente la característica cualitativa de la relevancia y desatendía otras características cualitativas.

FC7.38 Aunque el IPSASB reconoció que el modelo del valor de privación ha sido adoptado con éxito en algunas jurisdicciones, el IPSASB admitió estas reservas en todo o en parte. El IPSASB, por ello, incluyó el modelo del valor de privación en el Proyecto de Norma como un método opcional de elegir entre el costo de reposición, el precio de venta neto y el valor en uso, en los casos en que había decidido usar una base de medición actual, pero la base apropiada podría no ser identificada por referencia a los objetivos de la información financiera y las características cualitativas.

FC7.39 Aunque una minoría de los que respondieron al Proyecto de Norma eran altamente partidarios del modelo del valor de privación, muchos de los que lo hicieron continuaron expresando reservas sobre la complejidad del modelo. El IPSASB también admitió una ambigüedad técnica en el modelo del valor de privación—si el precio de venta neto es mayor que el costo de reposición, podría ser indicio de una oportunidad de desarrollo y que se debe proporcionar a los usuarios esta información, que el modelo del valor de privación no daría. Debido a estos factores, el IPSASB decidió no incluir el modelo del valor de privación en el Marco Conceptual. Sin embargo, algunas de las percepciones proporcionadas por el modelo en su análisis de la relación entre costo de reposición, precio de venta neto y valor en uso se han conservado—por ejemplo, que es inapropiado medir un activo al costo de reposición si el mayor del precio de venta neto o el valor en uso es menor que el costo de reposición.

Valores simbólicos

FC7.40 En algunas jurisdicciones ciertos activos se reconocen en el estado de situación financiera a valores simbólicos, habitualmente una unidad de moneda de presentación. Este tratamiento se adopta para reconocer activos en el cuerpo del estado de situación financiera cuando es difícil de obtener una valoración. Quienes apoyan los valores simbólicos consideran que proporcionan información útil a los usuarios de los estados financieros y facilitan un vínculo entre la gestión de activos y los procesos de contabilización.

FC7.41 El IPSASB admite que este enfoque pretende proporcionar información útil. Sin embargo, la mayoría de los miembros del IPSASB eran de la opinión de que los valores simbólicos no cumplen el objetivo de medición, porque no proporcionan información relevante sobre la capacidad financiera, capacidad operativa o el costo de los servicios. La mayoría del IPSASB concluyó que la decisión de reconocer una partida como un activo debe tomarse siguiendo

una evaluación de si la partida cumple la definición de un activo y los criterios de reconocimiento del Capítulo 5 *Elementos de los Estados Financieros*, y Capítulo 6 *Reconocimiento en los Estados Financieros*.. El IPSASB también aceptó que, en los casos en los que es imposible o muy costoso obtener una valoración, es importante que la información que se proporcione a través de la información a revelar sea cuidadosamente considerada a nivel de normas.

Bases de medición para pasivos

Precio supuesto y costo de cancelación

FC7.42 El IPSASB admitió las opiniones de los que destacaron que, como muchos servicios se prestan por entidades del sector público en transacciones sin contraprestación no habrá, a menudo, un precio supuesto. El IPSASB aceptó que las circunstancias bajo las cuales el precio supuesto cumplirá el objetivo de medición son limitadas. Sin embargo, seguros y obligaciones similares, tales como garantías financieras, son pasivos en los que el precio supuesto podría proporcionar información relevante y fielmente representativa. En estos casos los pasivos podrían revaluarse al precio supuesto para reflejar los cambios en las primas de riesgo después del reconocimiento inicial.

FC7.43 Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma también cuestionaron si debe incluirse el costo de cancelación. El IPSASB admitió que en muchos casos en el sector público, concretamente para transacciones sin contraprestación, es improbable que haya un costo de cancelación, porque no habrá un tercero dispuesto a aceptar la transferencia de un pasivo del emisor por un importe especificado. Incluso cuando para un costo de cancelación pueda determinarse es improbable que el tercero acepte una suma inferior al costo de cumplimiento en la liquidación. Por ello, los pasivos que surgen de transacciones sin contraprestación es probable que se midan al costo del cumplimiento, y este será, a menudo, la única base de medición práctica y relevante. No obstante, el IPSASB decidió conservar el precio supuesto y el costo de cancelación como bases de medición en el Marco Conceptual, ya que puede haber circunstancias limitadas en las que estas bases de medición cumplan el objetivo de medición.

Otras Cuestiones

FC7.44 El Documento de Consulta buscaba opiniones de quienes respondieron sobre las dos cuestiones siguientes relacionados con la medición.

- el tratamiento del riesgo crediticio propio de una entidad y los cambios en el valor atribuible a cambios en el riesgo crediticio propio de una entidad; y
- si la medición de un activo debería reflejar solo el potencial de servicio en relación con su uso existente, o si la medición de un activo debería incluir el incremento del valor en relación con su uso alternativo posible.

FC7.45 La mayoría de los que respondieron y comentaron sobre estas cuestiones consideraron que era más apropiado tratar a nivel de norma en lugar de hacerlo en el Marco Conceptual. El IPSASB coincidió con esta opinión, y estas cuestiones, por consiguiente, no se abordan en el Marco Conceptual. El IPSASB destacó que cuando se usa un valor de mercado para medir un pasivo es necesario considerar el tratamiento del riesgo crediticio propio de la entidad.

CAPÍTULO 8: PRESENTACIÓN EN LOS INFORMES FINANCIEROS CON PROPÓSITO GENERAL

ÍNDICE

	Párrafo
Introducción	8.1-8.8
Presentación	8.4-8.8
Selección de la información	8.9-8.35
Selección de la información—naturaleza de la información	8.11-8.14
Información seleccionada para exponer o revelar	8.15-8.24
Principios aplicables a la selección de información	8.25-8.35
Localización de la información	8.36-8.44
Principios de asignación de la información entre diferentes informes	8.38-8.40
Principios de localización de la información dentro de un informe	8.41-8.44
Organización de la información	8.45-8.64
Naturaleza de la relevancia de la información para la organización	8.47-8.53
Principios aplicables a la organización de la información	8.54-8.64
Fundamentos de las conclusiones	

Introducción

8.1 Este Capítulo establece los conceptos aplicables a la presentación de la información en los IFPG, incluyendo los estados financieros de los gobiernos y otras entidades del sector público (entidades).

8.2 La presentación está vinculada a los Capítulos 1 a 4—Los objetivos de la información financiera, necesidades de los usuarios, las características cualitativas, restricciones de la información incluida en los IFPG y la entidad que informa, influyendo todos en las decisiones de presentación. Para la información presentada en los estados financieros, la presentación está también vinculada a las definiciones de los elementos, criterios de reconocimiento y bases de medición identificadas en los Capítulos 5 a 7 — por ejemplo:

- la definición de los elementos afecta a las partidas que pueden presentarse en los estados financieros;
- la aplicación de los criterios de reconocimiento afecta a la localización de la información; y
- la selección de las bases de medición afecta a la información presentada sobre metodologías de medición.

Idioma utilizado para emitir los estados financieros y otros IFPG

8.3 El idioma (o idiomas) en que se emiten los estados financieros y otros IFPG sustenta el logro de los objetivos de la información financiera y las características cualitativas. Todas las versiones traducidas necesitan ser fieles a la versión del idioma original. La versión traducida se hace disponible para satisfacer las necesidades de los usuarios con referencia a:

- los requerimientos legales de la jurisdicción de la entidad; y
- los costos y beneficios de la traducción.

Presentación

8.4 La presentación es la selección, localización y organización de la información que se presenta en los IFPG.

8.5 La presentación pretende proporcionar información que contribuya a los objetivos de la información financiera y satisfaga las características cualitativas, a la vez que tenga en cuenta las restricciones sobre la información incluida en los IFPG. Las decisiones sobre la selección, localización y organización de la información se realizan en respuesta a las necesidades de los usuarios de información sobre fenómenos económicos o de otro tipo.

8.6 El Capítulo 1 explica que los IFPG probablemente comprenden informes múltiples, cada uno de los cuales responde más directamente a ciertos aspectos de los objetivos de la información financiera y temas incluidos en

el alcance de la información financiera. Además de los estados financieros, los IFPG proporcionan información relevante para evaluar, por ejemplo, el rendimiento del servicio de una entidad y la sostenibilidad de sus finanzas. Los objetivos de la información financiera, aplicados al área cubierta por un informe concreto, guían las decisiones de presentación de ese informe.

8.7 Las decisiones de presentación pueden:

- dar lugar al desarrollo de IFPG nuevos, el movimiento de la información entre informes, o la fusión de informes existentes; o
- ser decisiones detalladas en la selección de la información, localización y organización dentro de los IFPG.

Las decisiones de presentación están interconectadas

8.8 Las decisiones de selección, localización y organización de la información están interconectadas y, en la práctica, van a ser probablemente consideradas conjuntamente. El importe o tipo de información seleccionada podría tener implicaciones sobre si se incluye en un informe separado u organizado en tablas o en anexos separados. Las siguientes tres secciones se centran por separado en cada decisión de presentación.

Selección de la información

8.9 Las decisiones sobre selección de la información abordan qué información se presenta:

- en el estado de situación financiera; y
- en los IFPG fuera de los estados financieros (otros IFPG).

8.10 Así el Capítulo 2 *Objetivos y Usuarios de la Información Financiera con Propósito General*, explica que los objetivos de la información financiera son proporcionar información sobre la entidad que sea útil a los usuarios de los IFPG a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones. El Capítulo 2 describe los tipos de información que los usuarios necesitan para cumplir los objetivos de la información financiera. Esa descripción orienta las decisiones sobre si son necesarios tipos de informes concretos. Este Capítulo se centra en la selección de información a presentar en los IFPG, incluyendo los estados financieros y otros informes.

Selección de la información—naturaleza de la información

Naturaleza de la información en los estados financieros

8.11 Las necesidades de los usuarios de la información identificadas en el Capítulo 2 son la base de la selección de la información para los estados financieros. Las necesidades incluyen información sobre la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de una entidad para:

- permitir a los usuarios identificar los recursos de la entidad y los derechos sobre esos recursos en la fecha de presentación;
- informar sobre las evaluaciones de temas tales como si la entidad ha adquirido recursos de forma económica, y los ha usado de forma eficiente y eficaz para lograr sus objetivos de prestación de servicios; y
- informar sobre las evaluaciones del rendimiento financiero y la liquidez y solvencia de la entidad.

8.12 Los estados financieros pueden proporcionar también información que ayude a los usuarios a evaluar la medida en que:

- una entidad ha cumplido sus objetivos financieros;
- los ingresos, los gastos, los flujos de efectivo y los resultados financieros de la entidad cumplen con los presupuestos aprobados; y
- una entidad ha cumplido con la legislación u otra normativa relevante que regule la recaudación y el uso de dinero público.

8.13 Los estados financieros no informan de forma integral sobre el rendimiento del servicio de una entidad. Sin embargo, la información en los estados financieros puede proporcionar información relevante sobre aspectos financieros del rendimiento del servicio, así como información sobre:

- los ingresos, gastos y flujos de efectivo, relacionados con los servicios; y
- los activos y pasivos que informan las evaluaciones de los usuarios sobre, por ejemplo, la capacidad operativa o los riesgos financieros de una entidad que podrían afectar a la prestación de servicios.

8.14 Otros informes en los IFPG presentan información adicional a los estados financieros. Esta información podría, por ejemplo, incluir:

- información sobre la sostenibilidad de las finanzas públicas de una entidad;
- análisis y comentario de los estados financieros; o
- información sobre el rendimiento del servicio.

Información seleccionada para exponer o revelar

8.15 La información se selecciona para exponer o revelar en los IFPG. La información seleccionada para exponer comunica mensajes clave en un IFPG, mientras que la información seleccionada para revelar hace que la información expuesta sea más útil proporcionando detalles que ayudarán a los usuarios a entender la información expuesta. La información a revelar no es un sustituto de la de a exponer.

8.16 La repetición de información en un IFPG necesita, generalmente, ser evitada. Sin embargo, la misma información puede estar a la vez expuesta y revelada. Por ejemplo, un total expuesto en el cuerpo de los estados financieros puede repetirse en las notas, cuando éstas proporcionan una desagregación del total expuesto. De forma análoga, la misma información puede presentarse en diferentes IFPG para abordar sus metas distintas.

Información seleccionada para exponer

8.17 Cada IFPG contiene mensajes clave que se comunican, de forma que todos los IFPG contienen la información expuesta. La información expuesta se conserva a un nivel conciso, comprensible, de forma que los usuarios pueden centrarse en los mensajes clave presentados y no distraerse por detalles que podrían ocultar, en otro caso, esos mensajes. La información expuesta se presenta de forma destacada, usando técnicas de presentación apropiadas, tales como denominaciones, cuadros, tablas y gráficos claros.

8.18 Las partidas se exponen en el cuerpo de los estados financieros proporcionando información sobre temas como la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de la entidad que informa.

8.19 La evaluación de si una partida satisface los criterios de reconocimiento es uno de los mecanismos clave para determinar si la información se expone en el cuerpo del estado de situación financiera o en el estado de rendimiento financiero o se revela en las notas o en otra parte de los IFPG. En otros casos, por ejemplo el estado de flujos de efectivo, la información expuesta dará soporte a la consecución de los objetivos de la información financiera.

8.20 El desarrollo de requerimientos para exponer partidas y totales involucra equilibrar la estandarización de la información expuesta, lo que facilita la comprensibilidad, con información hecha a medida para los factores específicos de la entidad. El objetivo de los requerimientos de exposición estandarizados e información específica de la entidad es asegurar que la información necesaria para cumplir los objetivos de la información financiera está disponible para todas las entidades, a la vez que permitir que la información se exponga de forma que refleje la naturaleza de las operaciones de entidades específicas.

Información seleccionada para revelar

La información revelada es probable que incluya:

8.21 la base de la información expuesta, tales como políticas aplicables o metodologías;

- desagregaciones de la información expuesta; y
- partidas que comparten algunos, pero no todos los aspectos de la información expuesta—por ejemplo, información a revelar sobre partidas que cumplen algunas, pero no todas, las características de la definición de un elemento[18] o información a revelar sobre partidas que cumplen la definición de un elemento, pero no el criterio de reconocimiento.

8.22 El nivel de detalle proporcionado por la información revelada contribuye al logro de los objetivos de la información financiera, sin ser excesivo. La información revelada, al igual que la expuesta, es necesaria para el logro de los objetivos de la información financiera.

8.23 La información revelada en las notas a los estados financieros:

- es necesaria para la comprensión de un usuario de los estados financieros;
- proporciona información que presenta los estados financieros en el contexto de la entidad y el entorno en que opera; y
- generalmente tendrá una relación clara y demostrable con la información expuesta en el cuerpo de los estados financieros a los que pertenece.

8.24 La información revelada en las notas puede incluir también:

- factores relacionados con la entidad que podrían influir en los juicios sobre la información presentada (por ejemplo, información sobre partes relacionadas y entidades controladas o participaciones en otras entidades);
- los fundamentos de lo que se expone (por ejemplo, información sobre políticas contables y medición, incluyendo métodos de medición e incertidumbres de la medición, cuando proceda);
- las desagregaciones de importes expuestos en el cuerpo de los estados (por ejemplo, un desglose de propiedades, planta y equipo en diferentes clases);
- partidas que no cumplen la definición de un elemento o los criterios de reconocimiento, pero que son importantes para una comprensión de las finanzas de la entidad y su capacidad para prestar servicios—por ejemplo, información sobre sucesos y condiciones que podrían afectar a los flujos de efectivo futuros o potencial de servicio, incluyendo sus naturalezas, efectos posibles o flujos de efectivo o potencial de servicio, probabilidad de que ocurra, y sensibilidad a cambios en las condiciones; y
- información que podría explicar las tendencias subyacentes que afectan a los totales expuestos.

[18] El Capítulo 5 *Elementos de los Estados Financieros*, explica que otros recursos y otras obligaciones que no cumplen la definición de elemento pueden reconocerse para contribuir a los objetivos de la información financiera.

Principios aplicables a la selección de información

8.25 Las decisiones sobre qué necesidades de información se exponen y revelan involucran las consideraciones de:

- los objetivos de la información financiera;
- las características cualitativas y restricciones de la información incluida en los IFPG; y
- la relevancia económica u otros fenómenos sobre cuál es la información que puede ser necesaria

8.26 La selección de información da lugar a información que contribuye a cumplir los objetivos de la información financiera, ya que se aplica al área cubierta por un informe concreto, y proporciona el nivel apropiado de detalle. Las decisiones sobre la selección de información involucran la priorización y resumen de la información. La selección de información evita la sobrecarga de información que reduce la comprensibilidad. Demasiada información puede hacer difícil para los usuarios comprender los mensajes clave y, por consiguiente debilita el logro de los objetivos de la información financiera.

8.27 Los preparadores que aplican los pronunciamientos y su juicio profesional, son responsables de asegurar que la información que cumple los objetivos de la información financiera y satisface las características cualitativas se proporciona en los IFPG que preparan.

8.28 Las decisiones sobre selección de información requieren una revisión crítica y continua. La información identificada para su posible selección se revisa a medida que se desarrolla y considera para su presentación, con particular referencia a su relevancia, materialidad o importancia relativa y costo beneficio, aunque todas las características cualitativas y restricciones se aplican a las decisiones sobre selección de información. Decisiones pasadas pueden requerir su reconsideración porque una nueva información puede hacer que existan requerimientos de información redundantes con el resultado de que esas partidas dejan de satisfacer las características cualitativas o las restricciones.

8.29 Todas las transacciones significativas, sucesos y otras partidas presentadas se reflejan de forma que transmitan su esencia en lugar de su forma legal o de otro tipo, de forma que se logren las características cualitativas de relevancia y en la representación fiel.

8.30 Los beneficios para los usuarios de recibir información tienen que justificar los costos para las entidades de reunir y presentar esa información. Para hacer esta evaluación es importante considerar la forma en que las partidas individuales afectan la visión global presentada y la naturaleza de la información presentada. Las partidas que pueda parecer que tienen poca utilidad, cuando se observan de forma aislada, podrían tener un beneficio mayor al contribuir a completar el conjunto de información presentada.

8.31 La información necesita presentarse con suficiente oportunidad para permitir que los usuarios puedan pedir cuentas a la gerencia y para informar las decisiones de los usuarios.

8.32 Los IFPG pueden incluir información adicional obtenida de fuentes distintas de los sistemas de información financiera. Las características cualitativas se aplican a esta información. La fecha de entrega de cualquier información adicional necesita ser tan próxima como sea posible a la fecha de presentación de los estados financieros, de forma que la información presentada sea puntual.

Principios para la selección de información a exponer y revelar

8.33 Las decisiones sobre exposición o revelación se aplican a los estados financieros y a otros IFPG. Los objetivos de la información financiera, se aplican al área cubierta por un informe concreto, para guiar la identificación de la información que se expone o revela. La identificación de la información para exponer y revelar en un IFPG puede involucrar el desarrollo de:

- principios de clasificación;
- una lista de tipos de información que se exponen y una lista similar de tipos amplios de información que se revelan; o
- listas de información específica que los preparadores deben exponer o revelar.

8.34 Las decisiones sobre selección de información a exponer y revelar se realizan:

- con referencia de una a otra en lugar de forma aislada; y
- para comunicar con eficacia un conjunto integrado de información.

8.35 Las decisiones de selección con respecto a información en otros IFPG se realizan tras la consideración cuidadosa de la relación de los otros IFPG con los estados financieros.

Localización de la información

8.36 Las decisiones sobre localización de la información se realizan sobre qué:

- información se ubica en el informe; y
- la ubicación de los componentes del informe.

8.37 La localización de la información tiene efectos sobre la la forma en la que la información contribuye a la consecución de los objetivos de la información financiera y de las características cualitativas. La localización puede afectar a la forma en que los usuarios interpretan la información y su comparabilidad. La localización puede usarse para:

- transmitir la importancia relativa de la información y sus conexiones con otros elementos de información;

- transmitir la naturaleza de la información;
- vincular elementos diferentes de información que se combinen para cumplir una necesidad del usuario concreta; y
- distinguir entre información seleccionada para exponer e información seleccionada para revelar.

Principios de asignación de la información entre diferentes informes

8.38 Los factores relevantes para tomar decisiones sobre la asignación de la información entre los estados financieros y otros IFPG incluyen:

- *Naturaleza*: si la naturaleza de la información, por ejemplo, histórica o prospectiva, da soporte para incluir la información en el mismo o en un IFPG diferente, debido a consideraciones relativas, por ejemplo, a la comparabilidad o comprensibilidad;
- *Jurisdicción específica*: si factores específicos de la jurisdicción, tales como disposiciones legales, especifican requerimientos sobre localización de la información; y
- *Vinculación*: si la información adicional prevista necesita *vincularse más estrechamente con información ya incluida en un informe existente.* Se necesitan evaluar los vínculos entre toda la información no solo entre la información nueva y la existente.

8.39 Los factores anteriores, que se manifiestan desde la perspectiva de añadir información a un conjunto de información existente, también se aplican a consideraciones de si podría mejorarse la agrupación de información existente; lo cual se trata en la sección sobre organización de la información.

8.40 Un IFPG separado puede ser necesario cuando:

- se identifican necesidades *adicionales* de información de los usuarios, que no se satisfacen por un informe existente; y
- un IFPG separado para satisfacer esas necesidades es más probable que logre los objetivos de la información financiera y las características cualitativas que incluir información en un informe existente.

Principios de localización de la información dentro de un informe

8.41 El párrafo 8.17 de este Capítulo señala que la información se expone de forma destacada, usando técnicas de presentación apropiadas, siendo la localización una forma de lograr esto. La localización de la información dentro de un informe asegura que a la información expuesta se le da el realce apropiado y no se oculta con información revelada más detallada y amplia.

8.42 La localización de la información en los estados financieros contribuye a comunicar una imagen financiera global de una entidad.

8.43 Para los estados financieros, la información expuesta se muestra en el cuerpo del estado apropiado, mientras que la información a revelar se hace en las notas. La distinción entre información expuesta e información revelada a través de la localización asegura que esos elementos que se relacionan directamente con temas de comunicación, tales como la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de una entidad, pueden destacarse, proporcionando información más detallada adicional a través de la información a revelar en las notas.

8.44 Para otros IFPG, la información expuesta puede estar localizada de forma separada de la información revelada o ubicada en la misma área, pero diferenciada de la información revelada y destacándola a través del uso de otra técnica de presentación.

Organización de la información

8.45 La organización de la información aborda la disposición, agrupación y ordenación de la información, lo cual incluye decisiones sobre:

- la forma en que se ordena la información dentro de un IFPG; y
- la estructura global de un IFPG.

8.46 La organización de la información involucra un rango de decisiones incluyendo decisiones sobre el uso de referencias cruzadas, tablas, gráficos, encabezados, numeración, y la disposición de las partidas dentro de un componente concreto de un informe, incluyendo decisiones sobre el orden de las partidas. La forma en que se organiza la información puede afectar a su interpretación por los usuarios.

Naturaleza de la relevancia de la información para la organización

8.47 Las decisiones sobre la organización de la información tienen en cuenta:

- relaciones importantes entre la información; y
- si la información es para exponer o revelar.

Tipos de relaciones

8.48 Las relaciones importantes incluyen, pero no se limitan a:

- mejora;
- similitud; y
- propósito compartido.

8.49 Mejora: La información situada en un lugar de un IFPG puede mejorarse a través de la información proporcionada en otra parte. Por ejemplo, información presupuestaria, prospectiva y sobre el rendimiento del servicio, mejora la información de los estados financieros. Las tablas y los gráficos pueden usarse para mejorar la comprensión de la información narrativa. Los

enlaces con la información presentada fuera de los IFPG pueden mejorar la comprensibilidad de la información presentada en los IFPG.

8.50 Similitud: Una relación de similitud existe cuando la información presentada en un lugar se basa en información presentada en otro sitio de los IFPG, y la información no ha sido ajustada o ha tenido ajustes relativamente menores. Por ejemplo, si la información sobre rendimiento del servicio incluye el costo de los servicios o el valor de los activos usados en los distintos servicios, entonces, puede ser útil mostrar la forma en que los totales relativos a gastos y activos se presentan en los estados financieros. Otro ejemplo, es la relación entre el total de gasto presentado en el presupuesto y el gasto total presentado en el estado de rendimiento financiero. Una conciliación entre los dos importes diferentes puede mejorar la comprensión de los usuarios de las finanzas de una entidad.

8.51 Propósito compartido: Una relación de propósito compartido existe cuando la información presentada en diferentes sitios contribuye al mismo propósito. Un ejemplo es cuando estados y revelaciones diferentes proporcionan información necesaria para evaluar la rendición de cuentas de los servicios prestados. Información sobre (a) el costo real y presupuestado de los distintos servicios, (b) recursos financieros y no financieros usados en la prestación de los diferentes servicios, y (c) la provisión futura de diversos servicios puede incluirse en distintos sitios. Para dejar clara la relación entre la información en distintos sitios, puede ser apropiado organizar la información usando técnicas tales como encabezados y referencias comunes.

8.52 Las relaciones pueden existir entre la información en diferentes:

- IFPG;
- componentes dentro de un IFPG; y
- parte de un solo componente.

Agrupación de información

8.53 Los tres factores destacados en la sección sobre selección de la información, ya que son aplicables a las decisiones de localización de la información—vinculación, naturaleza de la información y consideraciones de jurisdicción específicas—también se aplican a consideraciones de si puede mejorarse la agrupación de información existente. Las decisiones sobre la agrupación efectiva de información consideran los vínculos entre conjuntos de información, y, en la medida en que sea apropiado, los factores de jurisdicción específicos.

Principios aplicables a la organización de la información

8.54 La organización de la información:

- apoya el logro de los objetivos de la información financiera; y

- ayuda a que la información presentada cumpla las características cualitativas.

8.55 La organización de la información:

- ayuda a asegurar que los mensajes clave son comprensibles;
- identifica claramente las relaciones importantes;
- destaca de forma apropiada la información que transmiten los mensajes clave; y
- facilita las comparaciones.

8.56 La información relacionada se vincula a través del uso de encabezados, orden de presentación u otros métodos apropiados congruentes con la relación y tipo de información. Si los vínculos son con la información presentada fuera de los IFPG es importante que:

- los vínculos con la información de otras fuentes no debiliten la consecución de las características cualitativas por parte de un IFPG; y
- la fecha de emisión de cualquier información vinculada sea tan próxima como sea posible a la fecha de presentación de los estados financieros, de forma que la información presentada sea puntual.

Comparabilidad

8.57 La organización de la información tendrá en cuenta los beneficios de la presentación congruente a lo largo del tiempo. La presentación congruente respalda la capacidad de los usuarios de comprender la información y facilita su acceso a ésta. Ayuda a satisfacer las características cualitativas de la comparabilidad.

Principios de organización de la información dentro de los estados financieros

8.58 La información expuesta en el cuerpo de los estados financieros habitualmente se organiza en totales y subtotales numéricos. Su organización proporciona una visión estructurada de temas como la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de la entidad que informa.

8.59 Para los estados financieros, pueden existir relaciones entre:

- subconjuntos de importes expuestos o cambios en los importes expuestos y su efecto sobre la situación financiera, rendimiento financiero o flujos de efectivo de una entidad;
- diferentes importes presentados en estados financieros distintos, que todos reflejen el efecto de un suceso externo común, o que contribuyan juntos a la comprensión de un aspecto de la situación financiera o el rendimiento financiero de la entidad; y

- importes presentados y notas de información a revelar relacionadas que proporcionen información que explique o podría apoyar de otra forma la comprensión de los usuarios de las partidas presentadas.

8.60 La organización de la información en los estados financieros incluye decisiones sobre:

- el tipo y número de estados;
- desagregación de totales en categorías que tengan sentido;
- ordenación y agrupación de partidas expuestas dentro de cada estado;
- identificación de agregados (aditivos y sustractivos); y
- identificación de otra información a introducir en el cuerpo del estado.

8.61 La información revelada en las notas a los estados financieros se organiza de forma que las relaciones con las partidas presentadas en el cuerpo de los estados financieros sean claras. Las notas forman parte integrante de los estados financieros.

Principios de organización de la información dentro de otros IFPG

8.62 Como en el caso de los estados financieros, la organización de la información en otros IFPG ayuda a asegurar que los mensajes clave transmitidos por la información expuesta son comprensibles. La presentación que identifica claramente las relaciones importantes es probable que mejore la medida en que un informe:

- cumple los objetivos de la información financiera; y
- satisfaga las características cualitativas.

8.63 La vinculación de la información relacionada ayuda a los usuarios a encontrar información importante. Alguna información es más comprensible cuando se organiza en gráficos, diagramas, tablas, ratios o indicadores de gestión clave. Otra información puede presentarse más eficazmente en forma narrativa. La organización de la información apoya la comprensión de los usuarios de los vínculos entre la información dentro del mismo IFPG.

8.64 La organización de la información facilita comparaciones tales como dejar claro cuándo las partidas son similares o diferentes. La comparabilidad entre periodos se facilita evitando cambios en la forma en que se organiza la información para la misma entidad de año a año a menos que estos cambios mejoren la relevancia y la comprensibilidad. Las comparaciones entre entidades se facilitan cuando diferentes entidades que informan organizan la información que presentan de formas similares.

Fundamentos de las conclusiones

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

Conceptos aplicables a la presentación en los IFPG

FC8.1 Este Capítulo describe conceptos aplicables a la presentación en los IFPG, incluyendo los estados financieros e información adicional que mejora, complementa y amplía los estados financieros. Durante el desarrollo de este Capítulo algunos de los que respondieron al Documento de Consulta *Presentación en los Informes Financieros con Propósito General* (el Documento de Consulta), y el Proyecto de Norma *Presentación en los Informes Financieros con Propósito General* (el Proyecto de Norma)*,* argumentaron que el IPSASB debería centrarse exclusivamente en los estados financieros. Algunos de los que respondieron que apoyaron el enfoque más global propuesto consideraron que los conceptos resultantes deben también detallarse suficientemente para abordar cuestiones concretas para los estados financieros.

FC8.2 El IPSASB considera que la presentación efectiva de la información de los estados financieros y otros IFPG es muy importante para cumplir los objetivos de la información financiera. La presentación de información en otros IFPG plantea problemas concretos al IPSASB y a los preparadores, lo que hace esencial el desarrollo de conceptos aplicables para guiar el desarrollo de los requerimientos de presentación en las NICSP y en los GPR. No obstante, el IPSASB admitió la necesidad de proporcionar conceptos que sean suficientemente detallados para su aplicación a los estados financieros. Por ello, este Capítulo describe los conceptos de presentación para todos los IFPG y establece los conceptos aplicables a los estados financieros en mayor profundidad.

Presentación en los estados financieros

FC8.3 El detalle adicional proporcionado sobre los estados financieros responde, como se destacó anteriormente, a la necesidad de asegurar que los conceptos propuestos son aplicables a los estados financieros. Sin embargo, este Capítulo no propone el número o tipo de estados financieros que deben especificarse en las NICSP y en las GPR. Este enfoque admite que, internacionalmente, algunos preparadores tratan los estados financieros "principales" como un requerimiento mínimo, con flexibilidad para los preparadores de agregar estados adicionales—por ejemplo, estados adicionales que enumeren compromisos o deudas del sector público—a los estados financieros requeridos por las NICSP. Esto es congruente con la necesidad de evitar la especificación excesiva a nivel de Marco Conceptual.

FC8.4 El Capítulo tampoco pretende identificar una lista de información que debe incluirse en los estados financieros incluyendo las notas. Esto significa que los

conceptos de presentación aplicables a los estados financieros se mantendrán relevantes a medida que tengan lugar cambios en áreas tales como:

- el tipo de información requerida para cumplir adecuadamente los objetivos de la información financiera;
- la información tecnológica disponible para presentar información en los IFPG; y
- el tipo de fenómenos económicos o de otro tipo sobre los que presentan información los estados financieros.

Idioma en que se emiten los estados financieros y otros IFPG

FC8.5 Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma expresaron una opinión de que el idioma (o idiomas) en el que se emiten los estados financieros y otros IFPG tiene implicaciones sobre si sustentarán el logro de los objetivos de la información financiera y satisfarán las características cualitativas. En respuesta a esta preocupación, el IPSASB decidió que este Capítulo debería abordar el idioma en el que se emiten los IFPG. La calidad de cualquier traducción afectará a la utilidad de los IFPG para los usuarios que dependen de esa traducción. La calidad de la traducción debe ser suficiente para asegurar que la versión traducida sea fiel a la versión del idioma original. Una traducción fiel permite a los usuarios obtener la misma comprensión que un hablante del idioma original que interprete la versión en el idioma original.

Presentación, exposición e información a revelar

FC8.6 Durante el desarrollo de este Capítulo se propusieron descripciones de "presentación", "exposición", "información a revelar", "información fundamental" e "información de apoyo". Los que respondieron tenían diferentes opiniones sobre si eran apropiadas las descripciones. Había un apoyo significativo para la descripción de presentación, que cubría la selección, localización y organización de la información. Algunos de los que respondieron se opusieron a la introducción de estas descripciones, porque consideraban que los términos "presentación", "exposición" e "información a revelar" han sido ampliamente usados por los emisores de normas y tienen significados generalmente aceptados. Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma eran partidarios de alinear la terminología del IPSASB con la terminología de presentación de los estados financieros en desarrollo por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad en su proyecto de actualización de su Marco Conceptual.

FC8.7 El IPSASB considera que tener terminología que se aplique a toda la información incluida en los IFPG, en lugar de solo a los estados financieros, puede impedir el alineamiento total con la terminología que se relaciona solo con los estados financieros. Si el término "presentación" se aplica a la

información que transmite mensajes clave en los estados financieros, entonces ampliar el mismo término a otra información incluida en los IFPG cambia el significado del término. El término "exposición" señala que la información que traslada los mensajes clave puede seleccionarse de los estados financieros o de otra información incluida en los IFPG.

FC8.8 El IPSASB es de la opinión de que la distinción entre presentación e información a revelar usada en algunas jurisdicciones, donde la presentación se aplica al proceso de transmitir información en el cuerpo de un estado y la información a revelar se aplica al proceso de transmitir información en las notas, es inadecuada para los conceptos de presentación para los IFPG. Las distinciones centradas en los estados financieros tienen utilidad limitada y pueden ser confusas para otros IFPG fuera de los estados financieros. En el contexto de los estados financieros, exposición e información a revelar sostienen una distinción clara entre el proceso de transmitir información en el cuerpo de un estado financiero—exposición—y el de transmitir información en las notas a los estados—información a revelar. Por estas razones el IPSASB mantuvo las descripciones de presentación, exposición e información a revelar propuesta en el Proyecto de Norma con explicaciones revisadas.

FC8.9 La descripción de presentación propuesta en el Documento de Consulta incluía lo que la presentación es—selección de información, localización y organización— y lo que la presentación debería ser—debería cumplir los objetivos de la información financiera, las necesidades de los usuarios, y la satisfacción de las características cualitativas. Después de consideraciones adicionales, el IPSASB decidió que la separación de estas dos áreas facilitaría mejor la consideración de cuestiones de presentación. Por ello, la presentación se describe como selección de información, localización y organización. Asimismo, existe una descripción de lo que pretende lograr la presentación, que es proporcionar información que contribuya a los objetivos de la información financiera y satisfaga las características cualitativas, a la vez que tiene en cuenta las restricciones sobre la información incluida en los IFPG.

FC8.10 Algunos de los que respondieron consideraron la distinción entre información fundamental y de apoyo propuesta en el Documento de Consulta daba a entender que la información en las notas a los estados financieros es menos importante que la información en el cuerpo de un estado y que se creaba una jerarquía. Aunque el IPSASB no pretendía dar a entender que la información de apoyo es menos importante que la información fundamental, admitió estas preocupaciones. El IPSASB, por ello, reconsideró la necesidad de una distinción entre la información fundamental y la de apoyo y concluyó que sería más apropiado la incorporación de las ideas relacionadas con estos dos tipos de información en las descripciones de exposición e información a revelar dentro de cada uno de los IFPG. Por consiguiente, los términos de información fundamental y de apoyo no se conservaron en el Proyecto

de Norma y las descripciones de exposición e información a revelar fueron revisadas para explicar qué tipos de información se expondrían y cuáles se revelarían, sin la implicación de que un tipo de información es más importante que otros. Este enfoque se refleja en este Capítulo.

FC8.11 El IPSASB también consideró si todos los IFPG contienen información para exponer e información para revelar, y si es posible tener un IFPG que solo contenga información para revelar. Puesto que los mensajes clave existen para cada tipo de IFPG, y la información para comunicar esos mensajes clave necesita exponerse, el IPSASB concluyó que todos los IFPG contienen información para exponer e información para revelar.

Enfoque global de presentación

FC8.12 El Documento de Consulta propuso un enfoque para la presentación de:

- centrarse en las necesidades de los usuarios para identificar los objetivos de la presentación;
- aplicar las características cualitativas a las decisiones de presentación; y
- identificar los conceptos de presentación separada—los conceptos propuestos eran Concepto 1: seleccionar información que cumpla las necesidades de los usuarios, satisfaga la prueba costo beneficio, y sea suficientemente oportuna; Concepto 2: localizar información para satisfacer las necesidades de los usuarios; y Concepto 3: organizar información para dejar claras las relaciones importantes y apoyar la comparabilidad.

El Documento de Consulta también propuso que los objetivos de presentación deben establecerse al nivel de norma, para la aplicación a informes concretos o temas de información.

FC8.13 Quienes respondieron generalmente estuvieron de acuerdo en que las necesidades de los usuarios y satisfacción de las características cualitativas eran importantes para las decisiones de presentación. Estos apoyaban el desarrollo de objetivos de presentación, pero defendían que estos objetivos deben incluirse en el Marco Conceptual, en lugar de solo a nivel de norma. Aunque generalmente estuvieron de acuerdo en que deben desarrollarse los conceptos de presentación separada, un número significativo de quienes respondieron no estuvieron de acuerdo con los tres conceptos de presentación propuestos. Algunos de los que respondieron no estaban de acuerdo con la forma en que los tres conceptos de presentación enfatizaban características cualitativas o restricciones concretas de la información incluida en los IFPG. Estos argumentaban que debían abordarse otras características cualitativas o restricciones. Otros argumentaron que los conceptos añadían poco, si algo, a la discusión de las características cualitativas y restricciones de la información incluidas en los IFPG en el Capítulo 3 *Características Cualitativas*.

FC8.14 En resumen, el IPSASB concluyó que era apropiado un enfoque más simple, más centrado que aplicara directamente los conceptos de los Capítulos 1 a 4 a las decisiones de presentación. El IPSASB es de la opinión de que las decisiones sobre la selección, localización y organización de la información se realizan en respuesta a las necesidades de los usuarios de información sobre la economía u otros fenómenos. Las decisiones de presentación se toman para buscar el logro de los objetivos de la información financiera e involucran la aplicación de las características cualitativas y restricciones sobre la información incluida en los IFPG.

FC8.15 Las decisiones de presentación pueden ser (a) decisiones que pueden dar lugar al desarrollo de un nuevo informe, el movimiento de información entre informes o la fusión de informes existentes; o (b) decisiones detalladas sobre selección, localización y organización de la información dentro de un informe. Es útil distinguir entre estos dos tipos de decisiones de presentación en el contexto del alcance más integral de la información financiera tratadas en el Capítulo 2. Los dos tipos de decisiones son importantes y no existe intención de expresar una jerarquía. La diferencia es de amplitud o secuencia de decisiones—por ejemplo, una decisión de crear un informe nuevo expresa que se presentará un amplio conjunto de información. Las decisiones posteriores más específicas abordarán lo que se presentará dentro de ese informe y son igualmente importantes.

FC8.16 La necesidad de distinguir entre la exposición y revelación de información es un aspecto adicionalmente importante del enfoque global del IPSASB para la presentación. Un ejemplo de una decisión detallada dentro de un informe es una decisión sobre si la información debe exponerse en el cuerpo de un estado financiero o revelado en las notas.

Objetivos de presentación

FC8.17 Como se señaló anteriormente, en el Documento de Consulta, el IPSASB propuso el desarrollo de "objetivos de presentación" para guiar las decisiones de presentación. Aunque muchos de los que respondieron apoyaban la identificación de objetivos de presentación, el IPSASB decidió en contra de introducir objetivos de presentación en este Capítulo, porque crearían un nivel adicional innecesario de objetivos por debajo de los objetivos de la información financiera del Capítulo 2. El desarrollo de un segundo nivel de objetivos de presentación podría confundir y devaluar los objetivos de la información financiera. Este enfoque se propuso en el Proyecto de Norma y fue apoyado en general por los que respondieron

Aplicación de las características cualitativas y restricciones

FC8.18 Durante el desarrollo de este Capítulo muchos de los que respondieron apoyaron la aplicación de las características cualitativas a las decisiones de presentación. Sin embargo, algunos de los que respondieron expresaron

reservas de que las restricciones de la información incluida en los IFPG no habían sido adecuadamente integradas en el enfoque global de presentación. El IPSASB está de acuerdo en que las restricciones se apliquen a las decisiones de presentación. Estas están, por ello, incluidas en el enfoque global de presentación y en discusiones posteriores de la aplicación de las tres decisiones de presentación.

Conceptos de presentación

FC8.19 Después de considerar las preocupaciones de los que respondieron sobre los tres conceptos de presentación propuestos en el Documento de Consulta y cambios adicionales posibles para abordar las preocupaciones, el IPSASB concluyó que las ideas en los tres conceptos estaban adecuadamente abordadas a través de la aplicación de las características cualitativas y restricciones sobre la información incluida en los IFPG para decisiones de presentación. Por ello, en el Proyecto de Norma el IPSASB sustituyó los tres conceptos de presentación propuestos en el Documento de Consulta por una descripción revisada de la aplicación de las características cualitativas y restricciones de la información incluida en los IFPG para decisiones de presentación. Quienes respondieron al Proyecto de Norma generalmente apoyaron la aplicación directa de los conceptos establecidos en los Capítulos 1 a 4 en lugar del desarrollo de un conjunto intermedio de conceptos o de objetivos de presentación.

Organización de la información: Vínculos con la información externa

FC8.20 El Capítulo 2 del Marco Conceptual explica que los usuarios de los IFPG pueden también necesitar la consideración de información de otras fuentes, incluyendo informes sobre condiciones económicas presentes y anticipadas, presupuestos y previsiones e información sobre las iniciativas de política gubernamental no presentada en los IFPG. El IPSASB consideró si los IFPG deberían incluir vínculos con esta información. Aunque el IPSASB admitió el riesgo que esta información puede no satisfacer las características cualitativas, el IPSASB concluyó que estos vínculos puede apoyar la comprensibilidad. Por ello, siempre que la información de fuentes externas no debilite la consecución de las características cualitativas, el IPSASB concluyó que los IFPG podrían incluir vínculos con esta información.

Apéndice

Publicaciones del procedimiento a seguir para Marco Conceptual

Título	Fecha de emisión	Finalización de los periodos de consulta
Documento de Consulta, *Los objetivos de la Información Financiera; El Alcance de la Información Financiera; Las Características Cualitativas de la Información incluida en los Informes Financieros con Propósito General; La Entidad que Informa.*	30 de septiembre de 2008	30 de marzo de 2009
Documento de Consulta, *Elementos y Reconocimiento en los Estados Financieros*	15 diciembre de 2010	14 de junio de 2011
Documento de Consulta, *Medición de Activos y Pasivos en los Estados Financieros*	15 diciembre de 2010	14 de junio de 2011
Proyecto de Norma 1 *Papel, Autoridad y Alcance; Objetivos y Usuarios; Características Cualitativas; y la Entidad que Informa.*	15 diciembre de 2010	14 de junio de 2011
Proyecto de Norma, *Características Clave del Sector Público con Implicaciones Potenciales para la Información Financiera*	29 de abril de 2011	31 de agosto de 2011
Documento de Consulta, *Presentación en Informes Financieros de Propósito General*	29 de enero de 2012	31 de mayo de 2012
Proyecto de Norma 2, *Elementos y Reconocimiento en los Estados Financieros*	7 de noviembre de 2012	30 de abril de 2013
Proyecto de Norma 3, *Medición de Activos y Pasivos en los Estados Financieros*	7 de noviembre de 2012	30 de abril de 2013
Proyecto de Norma 4, *Presentación en Informes Financieros de Propósito General*	17 de abril de 2013	15 de agosto de 2013

NICSP 1—PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Reconocimiento

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

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IASB: IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 1—PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2020.

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

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

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

- NICSP 42, *Beneficios Sociales* (emitida en enero de 2019)
- La NICSP 41, *Instrumentos Financieros* (emitida en agosto de 2018)
- NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público* (emitida en enero de 2017)
- NICSP 39, *Beneficios a los Empleados* (emitida en julio de 2016).
- *La aplicabilidad de las NICSP* (emitida en abril de 2016)
- *Mejoras a las NICSP 2015* (emitida en abril de 2016)
- NICSP 38, *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades* (emitida en enero de 2015)
- NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados* (emitida en enero de 2015)
- La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* (emitida en enero de 2015)
- *Mejoras a las NICSP 2014* (emitida en enero de 2015)
- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitida en octubre de 2011)
- *Mejoras a las NICSP* (emitida en enero de 2010)
- NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación* (emitida en enero de 2010)
- NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* (emitida en enero de 2010)
- NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar* (emitida en enero de 2010).
- *Mejoras a las NICSP* (emitida en noviembre de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 1

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección de Introducción	Eliminado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
4	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
5	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
6	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
7	Modificado	NICSP 35 enero de 2015 La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016 NICSP 41 agosto de 2018
7A	Nuevo	NICSP 28 enero de 2010
12	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
21	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2015
29	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
44	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
53	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2015
53A	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2015
54	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2015
70	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
73	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
74	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
75	Modificado	NICSP 30 enero de 2010

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
79	Modificado	NICSP 29 enero de 2010 Mejoras a las NICSP enero de 2010 NICSP 41 agosto de 2018
80	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
82	Modificado	NICSP 29 enero de 2010 Mejoras a las NICSP enero de 2010 Mejoras a las NICSP noviembre de 2010 NICSP 41 agosto de 2018
88	Modificado	NICSP 35 enero de 2015 NICSP 42 enero de 2019
94	Modificado	NICSP 42 enero de 2019
95	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
95A	Nuevo	NICSP 28 enero de 2010
97	Modificado	NICSP 35 enero de 2015 La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
101	Modificado	NICSP 29 enero de 2010 NICSP 41 agosto de 2018
102	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
103	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
109	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
112	Modificado	NICSP 42 enero de 2019
113	Modificado	NICSP 42 enero de 2019
114	Modificado	NICSP 42 enero de 2019
115	Modificado	NICSP 42 enero de 2019
116	Modificado	NICSP 39 julio de 2016 Mejoras a las NICSP abril de 2016

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
118	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
125A	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
125B	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
125C	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
129	Modificado	NICSP 30 enero de 2010
134	Modificado	NICSP 38 enero de 2015
135	Modificado	NICSP 35 enero de 2015 NICSP 40 enero de 2017
138	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
139	Modificado	NICSP 38 enero de 2015
148	Modificado	NICSP 30 enero de 2010
148A	Nuevo	NICSP 30 enero de 2010
148B	Nuevo	NICSP 30 enero de 2010
148C	Nuevo	NICSP 30 enero de 2010
148D	Nuevo	NICSP 28 enero de 2010
150	Modificado	NICSP 28 enero de 2010
151	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
152	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
153A	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2010
153B	Nuevo	NICSP 28 enero de 2010
153C	Nuevo	NICSP 30 enero de 2010
153D	Nuevo	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
153E	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2015
153F	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
153G	Nuevo	NICSP 38 enero de 2015 NICSP 35 enero de 2015
153H	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
153I	Nuevo	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
153J	Nuevo	NICSP 39 julio de 2016
153K	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
153L	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
153M	Nuevo	NICSP 42 enero de 2019
154	Modificado	NICSP 33 enero de 2015

NICSP 1—PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

ÍNDICE

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

Distinción entre corriente y no corriente 70-75
Activos corrientes 76-79
Pasivos corrientes 80-87
Información a presentar en el estado de situación financiera 88-92
Información a presentar en el estado de situación financiera o en las notas 93-98
Estado de Rendimiento Financiero 99-117
Resultado (ahorro o desahorro) del periodo 99-101
Información a presentar en el estado de rendimiento financiero 102-105
Información a presentar en el estado de rendimiento financiero o en las notas 106-117
Estado de Cambios en los Activos Netos/Patrimonio 118-125
Estado de flujos de efectivo 126
Notas 127-150
Estructura 127-131
Información a revelar sobre políticas contables 132-139
Supuestos clave para la estimación de la incertidumbre 140-148
Capital 148A-148C
Instrumentos financieros con opción de venta clasificados como activos netos/patrimonio 148D
Otra información a revelar 149-150
Disposiciones transitorias 151-152
Fecha de vigencia 153-154
Derogación de la NICSP 1 (2000) 155
Apéndice A: Características cualitativas de la información financiera
Apéndice B: Modificaciones a otras NICSP
Fundamentos de las conclusiones
Guía de implementación
Comparación con la NIC 1

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 1, *Presentación de Estados Financieros*, está contenida en los párrafos 1 a -155. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 1 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones, 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 la presente Norma es establecer la forma de presentación de los estados financieros con propósito general, para poder asegurar su comparabilidad, tanto con los estados financieros de ejercicios anteriores de la propia entidad, como con los de otras entidades. Para alcanzar dicho objetivo, la Norma establece, en primer lugar, consideraciones generales para la presentación de los estados financieros y, a continuación, ofrece guías para determinar su estructura, a la vez que fija los requisitos mínimos sobre el contenido de los estados financieros cuya preparación se hace sobre la base contable de acumulación (o devengo). Tanto el reconocimiento, como la medición y la información a revelar sobre determinadas transacciones y otros sucesos, se abordan en otras NICSP.

Alcance

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

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

4. Esta Norma se aplicará de la misma forma a todas las entidades, incluyendo las que presentan estados financieros consolidados de acuerdo con la NICSP 35 *Estados Financieros Consolidados* y las que presentan estados financieros separados, de acuerdo con la NICSP 34 *Estados Financieros Separados*.

5. [Eliminados]

6. [Eliminados]

Definiciones

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

   Base de acumulación (o devengo) es una base contable por la cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa su cobro o su pago en efectivo o su equivalente). Por ello, las transacciones y otros hechos se registran en los libros contables

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

Activos 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.

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

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

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

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

Una entidad económica es una entidad controladora y sus entidades controladas.

Gastos 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.

Impracticable La aplicación de un requisito será impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo.

Pasivos 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.

Material Las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales o tendrán importancia relativa si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las valoraciones o en las decisiones económicas tomadas por

los usuarios con base en los estados financieros. La importancia relativa depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciadas en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. La magnitud o la naturaleza de la partida o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.

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

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

(a) **(cambios en el superávit de revaluación (véase la NICSP 17 *Propiedades, Planta y Equipo* y la NICSP 31 *Activos Intangibles*);**

(b) **nuevas mediciones de los planes de beneficios definidos (véase la NIC 39 *Beneficios a los Empleados*);**

(c) **ganancias y pérdidas producidas por la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero (véase la NICSP 4 *Efectos de la Variación en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*);**

(d) **las ganancias y pérdidas procedentes de inversiones en instrumentos de patrimonio designados a valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio de acuerdo con el párrafo 106 de la NICSP 41 *Instrumentos Financieros*;**

(e) **las ganancias y pérdidas sobre activos financieros medidos al valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio de acuerdo con el párrafo 41 de la NICSP 41;**

(f) **la parte efectiva de las ganancias y pérdidas de los instrumentos de cobertura en una cobertura de flujos de efectivo y las ganancias y pérdidas de los instrumentos de cobertura que cubren inversiones en instrumentos de patrimonio medidos a valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio de acuerdo con el párrafo 106 de NICSP 41 (véanse los párrafos 113 a 155 de la NICSP 41);**

(g) **para pasivos particulares designados como a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro), el importe del cambio en el valor razonable que sea atribuible a cambios en el riesgo crediticio del pasivo (véase el párrafo 108 de la NICSP 41);**

(h) **los cambios en el valor temporal de las opciones al separar el valor intrínseco y el valor temporal de un contrato de opción y la designación como el instrumento de cobertura solo de los cambios en el valor intrínseco (véanse los párrafos 113 a 155 de la NICSP 41); y y**

(i) **los cambios en el valor de los elementos a término de contratos a término al separar el elemento a término y el elemento al contado de un contrato a término y la designación como el instrumento de cobertura solo de los cambios en el elemento al contado, y los cambios en el valor del diferencial de la tasa de cambio de la moneda extranjera de un instrumento financiero al excluirlo de la designación de ese instrumento financiero como el instrumento de cobertura (véanse los párrafos 113 a 155 de la NICSP 41).**

Notas 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.

Ingreso 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 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.

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

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

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

Entidad económica

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

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

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

Beneficios económicos o potencial de servicio futuros

11. Los activos proporcionan un medio a las entidades para alcanzar sus objetivos. Los activos empleados para suministrar bienes y servicios de acuerdo con los objetivos de la entidad, pero que no generan directamente flujos de entrada de efectivo, se suelen definir como portadores de un potencial de servicio. A los activos empleados para generar flujos de entrada de efectivo netos se les suele definir como portadores de beneficios económicos futuros. Para abarcar todos los objetivos a los que puede destinarse un activo, la presente Norma emplea el término "beneficios económicos o potencial de servicio futuros" para describir la característica esencial de los activos.

Empresas públicas

12. [Eliminados]

Materialidad o Importancia relativa

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

Activos netos/patrimonio

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

Finalidad de los Estados Financieros

15. Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de una entidad. El objetivo de los estados financieros con propósito general es suministrar información acerca de la situación financiera, rendimiento financiero, y flujos de efectivo de una entidad, que sea útil para un amplio espectro de usuarios a efectos de

que puedan tomar y evaluar decisiones respecto a la asignación de recursos. Concretamente, los objetivos, con propósitos de información general en el sector público, deben ser suministrar información útil para la toma de decisiones y constituir un medio para la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados, esto se conseguirá:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(a) activos;

(b) pasivos;

(c) activos netos/patrimonio;

(d) ingresos;

(e) gastos;

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

(g) flujos de efectivo.

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

Responsabilidad por la emisión de los estados financieros

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

20. La responsabilidad de la preparación de los estados financieros consolidados del gobierno en su conjunto descansa conjuntamente, por lo general, en el jefe del organismo financiero central (o el más alto funcionario de finanzas, como el controlador o el contador general) y el ministro de finanzas (o su equivalente).

Componentes de los estados financieros

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

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

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

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

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

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

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

(g) **información comparativa con respecto al periodo inmediato anterior como se especifica en los párrafos 53 y 53A de la NICSP 1.**

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

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

24. Es típico de las entidades del sector público estar sujetas a limitaciones presupuestarias bajo la forma de asignaciones o autorizaciones presupuestarias (o su equivalente), que pueden hacerse efectivas mediante la legislación pertinente. Los estados financieros de uso general emitidos por las entidades del sector público pueden suministrar información que indique si la obtención y uso de los recursos se hizo de acuerdo al presupuesto legalmente aprobado. Se requiere que las entidades que ponen a disposición pública sus presupuestos aprobados cumplan con los requerimientos de la NICSP 24, *Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros* . Para otras entidades en las que los estados financieros y el presupuesto estén en la misma base contable, esta Norma recomienda que los estados financieros incluyan la comparación de sus cifras con las presupuestadas para el ejercicio. La comparación entre cifras de los estados financieros y cifras presupuestadas puede presentarse de diferentes maneras, que incluyan:

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

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

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

Consideraciones generales

Presentación razonable y conformidad con las NICSP

27. **Los estados financieros deberán presentar razonablemente la situación financiera y el rendimiento financiero, así como los flujos de efectivo de una entidad. Esta presentación razonable requiere proporcionar la representación fiel de los efectos de las transacciones, así como de otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en las NICSP. Se presume que la aplicación de las NICSP, acompañada de informaciones adicionales cuando sea preciso, dará lugar a estados financieros que proporcionen una presentación razonable.**

28. **Una entidad cuyos estados financieros cumplen con las NICSP hará una afirmación explícita e incondicional sobre este cumplimiento en las Notas. No debe describirse que los estados financieros cumplen con las NICSP, a menos que cumplan con todos los requerimientos de las NICSP.**

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

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

(b) presente la información, incluidas las políticas contables, de una forma que se proporcione información relevante, fielmente representativa, comprensible, oportuna, comparable y verificable.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

37. La falta de aplicación de los requisitos de una NICSP para cumplir con los requisitos de presentación de información financiera reglamentaria/legal en una determinada jurisdicción, no son faltas de aplicación que entren en

conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en esta Norma, como se señala en el párrafo 31. Si las faltas de aplicación son materiales, una entidad no puede expresar que cumple con las NICSP.

Negocio en marcha

38. **Al preparar los estados financieros de la entidad se deberá realizar una evaluación sobre la posibilidad de que la entidad continúe en funcionamiento. Esta evaluación deben hacerla los responsables de la preparación de los estados financieros. Los estados financieros deberán prepararse con base en el principio de negocio en marcha a menos que exista una intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones, o no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Cuando los responsables de la preparación de los estados financieros, al realizar esta evaluación, sean conscientes de la existencia de incertidumbres materiales, relacionadas con sucesos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para seguir en funcionamiento con normalidad, esas incertidumbres deberán ser reveladas. En el caso de que los estados financieros no se elaboren bajo la hipótesis de negocio en marcha, se revelará tal hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no puede ser considerada como un negocio en marcha.**

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

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

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

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

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

Congruencia de la presentación

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

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

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

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

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

Materialidad y agrupación de datos

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

46. Los estados financieros son el producto del procesamiento de un gran número de transacciones y otros sucesos, que se agrupan por clases de acuerdo con su naturaleza o función. La etapa final del proceso de agrupación y clasificación consistirá en la presentación de datos condensados y clasificados, que constituirán el contenido de las líneas de partidas, ya aparezcan éstas en el estado de situación financiera, en el estado de rendimiento financiero, en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio y en el estado de flujos de efectivo, o en las notas. Si una partida concreta no fuese material por sí sola, se agregará con otras partidas, ya sea en los estados financieros o en las notas. Una partida que no tenga la suficiente materialidad como para requerir presentación separada en los estados financieros puede, sin embargo, tenerla para ser presentada por separado en las notas.

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

Compensación

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

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

50. En la NICSP 9, *Ingresos de Operaciones con Contraprestación* , se define el concepto de ingreso de actividades ordinarias y se exige medirlo según el valor razonable de la contraprestación, recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de cualesquiera descuentos comerciales y rebajas por volumen de ventas que sean practicados por la entidad. Una entidad lleva a cabo, en el curso de sus actividades ordinarias, otras transacciones que no generan ingresos de actividades ordinarias sino que son accesorias con respecto a las actividades principales que generan estos ingresos. Los resultados de tales

transacciones se presentarán compensando los ingresos con los gastos que genere la misma operación, siempre que este tipo de presentación refleje el fondo de la transacción. Por ejemplo:

(a) las pérdidas o ganancias por la disposición de activos no corrientes, entre los que se encuentran ciertas inversiones y activos de operación, se suelen presentar netas, deduciendo del importe recibido por la disposición el importe en libros del activo y los gastos de venta relacionados; y

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

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

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

Información comparativa

Información comparativa mínima

53. **A menos que una NICSP permita o requiera otra cosa, la información comparativa, respecto del periodo anterior, se presentará para toda clase de información cuantitativa incluida en los estados financieros. Una entidad incluirá información comparativa para la información descriptiva y narrativa, cuando esto sea relevante para la comprensión de los estados financieros del periodo corriente.**

53A. **Una entidad presentará, como mínimo, un estado de situación financiera con información comparativa del periodo anterior, un estado del rendimiento financiero con información comparativa del periodo anterior, un estado de flujos de efectivo con información comparativa del periodo anterior y un estado de cambios en los activos netos/patrimonio con información comparativa del periodo anterior y notas relacionadas.**

54. En algunos casos, la información narrativa proporcionada en los estados financieros de periodo(s) inmediatamente anterior(es) continúa siendo relevante en el periodo actual. Por ejemplo, una entidad revelará en el periodo actual detalles de una disputa legal cuyo resultado era incierto al final del periodo inmediato anterior y que todavía está pendiente de resolución. Los

usuarios se beneficiarán de la información revelada sobre la incertidumbre existente al final del periodo inmediato anterior, así como de la relativa a los pasos dados durante el periodo para resolver dicha incertidumbre.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Estructura y contenido

Introducción

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

60. En esta Norma se utiliza en ocasiones el término información a revelar en su más amplio sentido, incluyendo en él la información que se encuentra (a) en el estado de situación financiera, (b) en el estado de rendimiento financiero,

(c) en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio y (d) en el estado de flujos de efectivo, así como en las notas. Otras NICSP también requieren revelar información. A no ser que en esta u otra Norma se especifique lo contrario, esta información a revelar se incluirá, indistintamente, en el estado de situación financiera, en el estado de rendimiento financiero, en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio o en el estado de flujos de efectivo (donde sea relevante), o en las notas.

Identificación de los estados financieros

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

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

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

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

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

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

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

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

64. Los requisitos exigidos en el párrafo 63, se cumplen, normalmente, mediante la información que se suministra en las cabeceras de las páginas y en los encabezados de las columnas abreviados de cada página de los estados financieros. Se requiere el juicio profesional para determinar la mejor forma de presentación de esta información. Por ejemplo, cuando los estados financieros son leídos electrónicamente, la separación de hojas no se usa;

por ello los anteriores elementos se presentarán con la suficiente frecuencia como para asegurar una comprensión apropiada de la información que se suministra en los estados financieros.

65. A menudo, los estados financieros resultan más comprensibles presentando las cifras en miles o millones de unidades monetarias de la moneda de presentación. Esto será aceptable en la medida en que se informe sobre el nivel de agregación o redondeo de las cifras, y siempre que no se pierda información material al hacerlo.

Periodo sobre el que se informa

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

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

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

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

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

Oportunidad

69. La utilidad de los estados financieros se ve perjudicada si éstos no se ponen a disposición de los usuarios dentro de un periodo razonable de tiempo, tras la fecha de presentación. Una entidad debe estar en posición de emitir sus estados financieros dentro de los seis meses posteriores a esta fecha. Factores

recurrentes tales como la complejidad de las operaciones de una entidad no son una razón suficiente para no informar con oportunidad. Las fechas límite más específicas son tratadas por ley y regulaciones en muchas jurisdicciones.

Estado de Situación Financiera

Distinción entre corriente y no corriente

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

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

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

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

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

75. La información sobre las fechas esperadas de realización de los activos y pasivos es útil para evaluar la liquidez y la solvencia de una entidad. La NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*, requiere la revelación de información acerca de las fechas de vencimiento de los activos financieros y pasivos financieros. Los activos financieros incluyen las cuentas de deudores comerciales y otras cuentas por cobrar, y los pasivos financieros

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

Activos corrientes

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

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

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

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

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

Todos los demás activos se clasificarán como no corrientes.

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

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

79. Los activos corrientes incluyen activos (tales como: las cuentas por cobrar por impuestos, servicios suministrados, multas, tarifas reglamentarias, inventarios e ingresos acumulados (o devengados) provenientes de inversiones), que se realizan, consumen o venden como parte del ciclo normal de operaciones aun cuando no se haya previsto su realización dentro de los doce meses posteriores a la fecha de presentación Los activos corrientes también incluyen activos que se mantienen fundamentalmente para negociar (por ejemplo algunos activos financieros que cumplen la definición de mantenidos para negociar de la NICSP 41) y la parte a corto plazo de los activos financieros no corrientes.

Pasivos corrientes

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

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

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

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

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

Todos los demás pasivos se clasificarán como no corrientes.

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

82. Otros tipos de pasivos corrientes no se liquidan como parte del ciclo normal de la operación, pero deben ser cancelados dentro de los doce meses siguientes a la fecha de presentación o se mantienen fundamentalmente con propósitos de negociación. Son ejemplos de este tipo algunos pasivos financieros que cumplen la definición como mantenidos para negociar de acuerdo con la NICSP 41, los sobregiros bancarios, y la parte corriente de los pasivos financieros no corrientes, los dividendos o distribuciones similares por pagar, los impuestos sobre las ganancias y otras cuentas por pagar no comerciales. Los pasivos financieros que proporcionan financiación a largo plazo (es decir, no forman parte del capital de trabajo utilizado en el ciclo normal de operación de la entidad), y que no deban liquidarse después de los doce meses a partir de la fecha de presentación, se clasificarán como pasivos no corrientes, sujetos a las condiciones de los párrafos 85 y 86.

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

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

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

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

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

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

87. Respecto a los préstamos clasificados como pasivos corrientes, si se produjese cualquiera de los siguientes eventos entre la fecha de presentación y la fecha en que los estados financieros son autorizados para su publicación, estos hechos cumplen las condiciones para revelarse como hechos que no requieren ajustes, de acuerdo con la NICSP 14, *Hechos Ocurridos Después de la Fecha de Presentación:*

(a) refinanciación a largo plazo;

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

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

Información a presentar en el estado de situación financiera

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

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

(b) **propiedades de inversión;**

(c) **activos intangibles;**

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

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

(f) **inventarios;**

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

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

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

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

(ja) **pasivos por beneficios sociales;**

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

(l) **provisiones;**

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

(n) **Participaciones no controladoras, presentadas dentro de los activos netos/patrimonio; y**

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

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

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

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

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

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

(a) la naturaleza y liquidez de los activos;

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

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

92. El empleo de diferentes bases de medición para distintas clases de activos sugiere que su naturaleza o función difieren y, en consecuencia, que deben ser presentados en rúbricas separadas. Por ejemplo, ciertas clases de propiedades, planta y equipo pueden ser contabilizadas al costo, o por sus importes revaluados, de acuerdo con la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*.

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

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

94. El detalle suministrado en las subclasificaciones dependerá de los requerimientos de las NICSP, así como del tamaño, la naturaleza y la función de los importes afectados. Los factores establecidos en el párrafo 91 se utilizarán también para decidir sobre los criterios de subclasificación. El nivel de información suministrada variará para cada partida, por ejemplo:

(a) las partidas de propiedades, planta y equipo se desagregarán por clases, de acuerdo con la NICSP 17;

(b) las cuentas por cobrar se desagregarán en importes por cobrar en concepto de: impuestos y otros ingresos sin contraprestación, cuentas por cobrar de partes vinculadas, los pagos anticipados y otros importes;

(c) los inventarios se subdividirán, de acuerdo con la NICSP 12, *Inventarios*, en categorías tales como mercaderías, materias primas, materiales, productos en curso y productos terminados;

(d) las cuentas por pagar por impuestos y transferencias se desagregan en devoluciones de impuestos, las cuentas por pagar por transferencias e importes por pagar a otras entidades pertenecientes a la entidad económica;

(da) los pasivos por beneficios sociales se desagregan en planes separados de beneficios sociales en los casos en que estos sean materiales o tengan importancia relativa;

(e) las provisiones se desagregarán, en provisiones por beneficios a empleados y otras partidas; y

(f) los componentes de los activos netos/patrimonio se desagregan en capital aportado, los resultados acumulados y cualquier reserva.

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

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

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

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

(d) **las participaciones minoritarias.**

95A. **Si una entidad ha reclasificado:**

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

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

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

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

97. En algunos casos, puede haber una participación no controladora en los activos netos/patrimonio de la entidad. Por ejemplo, a nivel del gobierno en su conjunto, la entidad económica podría incluir una entidad del sector público comercial que hubiera sido parcialmente privatizada. Por consiguiente, puede haber accionistas privados que tengan una participación financiera en los activos netos/patrimonio de la entidad.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Estado de Rendimiento Financiero

Resultado (ahorro o desahorro) del periodo

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

100. Normalmente, todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas en un periodo se incluyen en el resultado (ahorro o desahorro) de dicho periodo. Esto incluye los efectos de los cambios en las estimaciones contables. Sin embargo, pueden existir circunstancias en las que determinadas partidas

podrían ser excluidas del resultado (ahorro o desahorro) del periodo corriente. La NICSP 3 se ocupa de dos de tales circunstancias: la corrección de errores y el efecto de cambios en las políticas contables.

101. Otras NICSP tratan casos de partidas que cumplen las definiciones de ingreso o gasto establecidas en esta Norma, pero que normalmente se excluyen del resultado (ahorro o desahorro) del periodo. Ejemplos de las mismas podrían ser los superávit de revaluación (véase la NICSP 17), (a) las pérdidas o ganancias específicas que surjan de la conversión de los estados financieros de un negocio en moneda extranjera (véase la NICSP 4), y (b) las pérdidas o ganancias derivadas de la revisión de valor de los activos financieros disponibles para la venta medidos a valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio (en la NICSP 41 pueden encontrase guías sobre la medición de activos financieros).

Información a presentar en el Estado de Rendimiento Financiero

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

(a) **ingresos presentados por separado:**

(i) **ingresos por intereses calculados utilizando el método del interés efectivo; y**

(ii) **ganancias y pérdidas que surgen de la baja en cuentas de activos financieros medidos al costo amortizado;**

(b) **costos financieros;**

(ba) pérdidas por deterioro de valor (incluyendo reversiones de pérdidas por deterioro de valor o ganancias por deterioro de valor) determinados de acuerdo con los párrafos 73 a 93 de la NICSP 41;

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

(ca) **si un activo financiero se reclasifica desde la categoría de medición del costo amortizado, y se pasa a medir a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro), cualquier ganancia o pérdida que surja de una diferencia entre el costo amortizado anterior del activo financiero y su valor razonable en la fecha de la reclasificación (como se define en la NICSP 41);**

(cb) **si un activo financiero se reclasifica desde la categoría de medición de valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio de forma que se mida a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro), las ganancias o pérdidas acumuladas anteriormente reconocidas en activos netos/patrimonio que se reclasifican al resultado (ahorro o desahorro) del periodo;**

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

(e) **Resultado (ahorro o desahorro) del periodo.**

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

(a) **resultado (ahorro o desahorro) del periodo atribuible a las participaciones no controladoras; y**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(d) las privatizaciones u otras disposiciones de inversiones;

(e) las operaciones en discontinuación;

(f) cancelaciones de pagos por litigios; y

(g) otras reversiones de provisiones.

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

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

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

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

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

Ingresos		X
Costos por beneficios a los empleados	X	
Gastos por beneficios sociales	X	
Gasto de depreciación y amortización	X	
Otros gastos	X	
Total de gastos		(X)
Resultado positivo (ahorro)		X

113. El segundo método de desglose se conoce como método funcional de clasificación del gasto y los gastos se clasifican de acuerdo al programa o propósito por el cual se ha incurrido en ellos. Este método puede proporcionar a los usuarios una información más relevante que la clasificación de gastos por naturaleza, pero la distribución de los costos por función puede requerir

asignaciones arbitrarias, e implicar la realización de juicios profesionales de importancia. Un ejemplo de clasificación utilizando el método de gastos por función es el siguiente:

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

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

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

116. La elección entre el método de la naturaleza de los gastos o de la función de los gastos dependerá de factores históricos, así como del sector industrial y de la naturaleza de la entidad. Ambos métodos suministran una indicación de los costos que puedan variar directa o indirectamente, con el nivel de ventas o de producción de la entidad. Puesto que cada uno de los métodos de presentación tiene sus ventajas para tipos distintos de entidades, esta Norma requiere que la gerencia seleccione la presentación que considere más relevante y fielmente representativa. Sin embargo, puesto que la información sobre la naturaleza de los gastos es útil para predecir los flujos de efectivo futuros, se requiere información a revelar adicional cuando se utiliza la clasificación de la función de los gastos. En el párrafo 115, el concepto beneficios a los empleados tiene el mismo significado que en la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*.

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

Estado de Cambios en los Activos Netos/Patrimonio

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

(a) **el resultado (ahorro o desahorro) del periodo;**

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

(c) **el total de los ingresos y gastos del periodo [calculado como la suma de los apartados (a) y (b)], mostrando separadamente el importe total atribuido a los propietarios de la entidad controladora y a las participaciones no controladoras; y**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

125A. Otras NICSP especifican si y cuándo reclasificar en resultados (ahorro o desahorro) los importes previamente reconocidos en activos netos/patrimonio. Estas reclasificaciones se denominan en esta Norma ajustes por reclasificación. Un ajuste por reclasificación se incluye con el componente relacionado de activos netos/patrimonio en el periodo en el que tal ajuste se reclasifica dentro del resultado (ahorro o desahorro) del periodo. Estos importes pueden haber sido reconocidos en activos netos/patrimonio como ganancias no realizadas en el periodo corriente o en periodos anteriores. Dichas ganancias no realizadas debe deducirse de los activos netos/patrimonio en el periodo en el que se reclasifican las ganancias realizadas al resultado

(ahorro o desahorro) del periodo para evitar incluirlas dos veces en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio.

125B. Los ajustes por reclasificación surgen, por ejemplo, al disponer un negocio en el extranjero (véase la NIC 4), y cuando algunos flujos de efectivo previstos cubiertos afectan al resultado (ahorro o desahorro) del periodo (véase el párrafo 140(d) de la NICSP 41 en relación con la cobertura de flujos de efectivo).

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

Estado de flujos de efectivo

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

Notas

Estructura

127. **Las notas:**

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

(b) **revelarán la información requerida por las NICSP que no se presenta en el estado de situación financiera, estado de rendimiento**

financiero, estado de cambios en los activos netos/patrimonio o en el estado de flujos de efectivo; y

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

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

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

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

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

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

(d) otra información a revelar, que incluya:

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

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

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

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

Información a revelar sobre políticas contables

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

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

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

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

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

134. Al decidir si una determinada política contable debe revelarse, la gerencia considerará si tal información a revelar podría ayudar a los usuarios a comprender la forma en la que las transacciones y otros eventos y condiciones han quedado reflejados en la información sobre el desempeño y la posición financiera. La información a revelar acerca de las políticas contables particulares, será especialmente útil para los usuarios cuando estas políticas se seleccionen de entre las alternativas permitidas en las NICSP. Un ejemplo es revelar información sobre si una entidad aplica el modelo del valor razonable o del costo a sus propiedades de inversión (véase la NICSP 16, *Propiedades de Inversión*). Algunas NICSP exigen, de forma específica, revelar información acerca de determinadas políticas contables, incluyendo las opciones escogidas por la gerencia entre las diferentes políticas permitidas en esas Normas. Por ejemplo, la NICSP 17 requiere revelar información acerca de las bases de medición utilizadas para las distintas clases de propiedades, planta y equipo. La NICSP 5, *Costos por Préstamos*, exige revelar información acerca de si los costos por préstamos se han reconocido inmediatamente como un gasto, o bien han sido capitalizados como parte del costo de los activos aptos.

135. Cada entidad considerará la naturaleza de sus operaciones y las políticas que los usuarios de sus estados financieros 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 produzca una combinación de negocios, se revelarán las políticas utilizadas para la medición de la plusvalía y de las participaciones no controladoras.

136. Una política contable podría ser significativa debido a la naturaleza de las operaciones de la entidad, incluso cuando los importes del periodo corriente o de los anteriores no sean materiales. También será adecuado revelar información acerca de cada política contable significativa que no esté requerida específicamente por las NICSP, pero que se haya seleccionado y aplicado de acuerdo con la NICSP 3.

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

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

- si los activos son propiedades de inversión;
- si los acuerdos para la provisión de bienes o servicios que implican el uso de activos especializados son arrendamientos;
- si, en esencia, ciertas ventas de bienes son acuerdos de financiación y, en consecuencia, no ocasionan ingresos;
- si la esencia de la relación entre la entidad que informa y otras entidades indica que estas últimas se encuentran controladas por la entidad que informa. y,
- si las condiciones contractuales de un activo financiero dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente.

139. Algunas de las informaciones a revelar de conformidad con el párrafo 137, serán exigidas por otras NICSP. Por ejemplo, la NICSP 38, *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades,* requiere que una entidad revele los juicios que ha realizado para determinar si controla a otra entidad. La NICSP 16, *Propiedades de Inversión,* requiere, cuando la clasificación de una determinada inversión presente dificultades, que se revele información acerca de los criterios desarrollados por la entidad para distinguir las

propiedades de inversión de las propiedades ocupadas por el dueño y de las propiedades mantenidas para su venta en el curso ordinario del negocio.

Supuestos clave para la estimación de la incertidumbre

140. **Una entidad revelará en las notas información sobre (a) los supuestos clave acerca del futuro, y (b) otros datos clave para la estimación de la incertidumbre en la fecha de presentación, siempre que lleven asociado un riesgo significativo de suponer ajustes materiales en el valor en libros de los activos o pasivos dentro del año próximo. Con respecto a esos activos y pasivos, las notas incluirán detalles de:**

(a) **su naturaleza; y**

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

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

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

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

144. Las informaciones a revelar del párrafo 140 se presentarán de tal forma que ayuden a los usuarios de los estados financieros a entender los juicios

profesionales efectuados por la gerencia, sobre el futuro y sobre otros supuestos clave en la estimación de la incertidumbre. La naturaleza y el alcance de la información proporcionada variarán de acuerdo con la naturaleza de los supuestos, y con otras circunstancias. Ejemplos de los tipos de información a revelar son los siguientes:

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

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

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

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

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

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

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

148. La información a revelar sobre alguno de los supuestos clave, que de otro modo sería requerida de acuerdo con el párrafo 140, es requerida también en otras NICSP. Por ejemplo, la NICSP 19 requiere revelar, en circunstancias específicas, las principales suposiciones sobre los sucesos futuros que afecten a las diferentes clases de provisiones. La NICSP 30 exige revelar los supuestos significativos aplicados en la estimación del valor razonable de los activos y pasivos financieros, que se contabilicen al valor razonable. La NICSP 17 requiere revelar los supuestos significativos aplicados en la estimación del valor razonable de las partidas de propiedades, planta y equipo que se hayan revaluado.

Capital

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Otra información a revelar

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Disposiciones transitorias

151. [Eliminados]

152. [Eliminados]

Fecha de vigencia

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

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

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

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

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

153E. **Los párrafos 21, 53 y 54 fueron modificados y el párrafo 53A fue añadido por el documento *Mejoras a las NICSP 2014,* emitido en enero de 2015. Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2015. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2015, deberá revelar este hecho.**

153F. **La NICSP 33 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP),* emitida en enero de 2015, modificó los párrafos 151, 152 y 154. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la NICSP 33 para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, las modificaciones también se aplicarán para dicho periodo.**

153G. **La NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados* y la NICSP 38, *Información a revelar sobre participaciones en otras entidades*, emitidas en enero de 2015, modificaron los párrafos 4, 7, 12, 88(n), 95(d), 97, 103, 118(c), 134, 135 y 139. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las NICSP 35 y NICSP 38.**

153H. **El documento de *Mejoras a las NICSP 2015* , emitido en abril de 2016, modificó los párrafos 29, 44, 70, 73, 74, 109 y 116 eliminó el Apéndice A, *Características cualitativas de la información financiera*. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, deberá revelar este hecho.**

153I. ***La aplicabilidad de las NICSP,* emitida en abril de 2016. eliminó los párrafos 5, 6 y 12 y modificó los párrafos 7 y 97. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.**

153J. **El párrafo 116 fue modificado por la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*, emitida en julio de 2016. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 39.**

153K. **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.**

153L. **Los párrafos 7, 79, 82, 101, 102 y 138 fueron modificados y los párrafos 125A, 125B y 125C añadidos por la NICSP 41 emitida en agosto de 2018. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2022. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2022, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 41.**

153M. **La NICSP 42, *Beneficios Sociales,* emitida en enero de 2019, modificó los párrafos 88, 94 y 112 a 115. Una entidad aplicará esas modificaciones al mismo tiempo que aplique la NICSP 42.**

154. Cuando una entidad adopte las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) tal como se definen en la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* (*NICSP*) para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Derogación de la NICSP 1 (2000)

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

Apéndice A

Características cualitativas de la información financiera

Este apéndice es una parte integrante de la NICSP 1.

[Eliminados]

Apéndice B

Modificaciones a otras NICSP

[Eliminados]

Fundamentos de las conclusiones

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

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

Antecedentes

FC1. El Programa de convergencia con las NIIF del IPSASB es un elemento importante del programa de trabajo del IPSASB. La política del IPSASB es la convergencia de las NICSP con las NIIF emitidas por el IASB, cuando sea adecuado para las entidades del sector público.

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

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

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

FC5. El IPSASB revisó la NIC 1 mejorada y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la NIC y con las modificaciones realizadas. (Los Fundamentos de las conclusiones del IASB no se reproducen aquí. Los subscriptores del *Comprehensive Subscription Service* del IASB pueden consultar los Fundamentos de las conclusiones en el sitio web del

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

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

IASB www.iasb.org). En aquellos casos donde la NICSP difiere de la NIC correspondiente, los Fundamentos de las conclusiones explican las razones específicas del sector público para la falta de aplicación.

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

Ingresos

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

Partidas extraordinarias

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

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

FC10. Esta Norma no prohíbe de forma específica la presentación de partidas de ingresos y gastos como partidas extraordinarias en el estado de rendimiento financiero o en las notas. La NIC 1 prohíbe que cualquier partida de ingresos

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

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

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

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

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

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

Revisión de la NICSP 1 como resultado del documento del IASB *Mejoras a las NIIF* emitido en 2012

FC13. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 1 incluidas en *Mejoras a las NIIF* emitida por el IASB en mayo de 2012 y en general coincidió que no había razón específica del sector público para no adoptar ciertas modificaciones. El IPSASB indicó algunas de las modificaciones que afectan a la NIIF 1 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* y la NIC 34 *Información Financiera Intermedia* para las cuales no existen normas equivalentes en las NICSP y, por lo tanto, estas modificaciones fueron excluidas. Además, una parte de las modificaciones propone cambios relacionados con la presentación de un estado de situación financiera al principio de un periodo inmediato anterior para los cambios retroactivos procedentes de cambios en políticas contables, reexpresiones y

reclasificaciones. La presentación de un estado de situación financiera inicial no es actualmente un requerimiento de la NICSP 1 e introducir cambios relacionados con estas modificaciones del IASB no se considera una cuestión menor y por lo tanto han sido excluidos. Una parte complementaria de las modificaciones relacionada con la presentación de información comparativa adicional no se consideró un cambio menor y también ha sido excluido.

Revisión de la NICSP 1 como resultado de los cuatro primeros capítulos del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público del IPSASB (Mejoras a las NICSP 2015)*

FC14. Tras la finalización del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* (el Marco Conceptual) el IPSASB inició un proyecto de alcance limitado para hacer cambios a las NICSP que reflejen los primeros cuatro capítulos del Marco Conceptual. Esos capítulos abordan el papel y autoridad; objetivos y usuarios; características cualitativas (CC) y restricciones sobre la información en los informes financieros con propósito general; y la entidad que informa. El Marco Conceptual adoptó la CQ de la "representación fiel" en lugar de la "fiabilidad".

FC15. Tanto la versión de la NICSP 1 emitida en mayo de 2000 como la versión revisada de diciembre de 2006 incluían un apéndice que resumía las CQs y las restricciones que el IPSASB había adoptado indirectamente. Dichas CQs y restricciones fueron extraídas del anterior Marco Conceptual de 1989 del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. El IPSASB valoró si este Apéndice debía ser eliminado por completo o modificado para reflejar las CQ y restricciones del propio Marco Conceptual del IPSASB. El IPSASB decidió que es importante que los conceptos del Marco Conceptual sean considerados directamente en lugar de que se haga a través de fuentes secundarias. Por lo tanto, el IPSASB decidió eliminar el Apéndice A. En coherencia con esta decisión, el IPSASB también decidió eliminar una réplica del Apéndice A en la NICSP 18, *Información Financiera por Segmentos.*

FC16. El IPSASB señaló que los criterios de reconocimiento de las NICSP incluían las palabras "fiabilidad" o "fiable". Muchas otras NICSP no incluían criterios de reconocimiento específicos, pero incluían referencias a "fiabilidad" y "fiable" en guías más generales de reconocimiento, estimación, distribución y otros documentos asociados a la medición. El IPSASB consideró que no era apropiado introducir cambios parciales de los criterios de reconocimiento antes de llevar a cabo una revisión más completa de los criterios de reconocimiento y guías relacionadas. Por lo tanto, el IPSASB decidió incluir una nota a pie de página explicando el significado de "fiabilidad" en cada NICSP con los criterios de reconocimiento o guías relacionadas con los aspectos de medición. Esta nota a pie de página establece que "la información es 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 podría esperarse razonablemente que represente."

Revisión de la NICSP 1 como resultado del documento *La aplicabilidad de las NICSP* , emitido en abril de 2016

Antecedentes

FC17. La NICSP 1 incluía la siguiente definición de Empresa Pública (EP):

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.*

FC18. El propósito de la definición era excluir del alcance de las NICSP las entidades del sector público comercial que cumplieran la definición anterior de EP. Sin embargo, la información recibida por el IPSASB indicaba que hay un amplia variedad de entidades que se describen como EPs, algunas de las cuales claramente no satisfacen la definición de EP del IPSASB. Hubo asimismo diferentes interpretaciones de los componentes de la definición.

FC19. Para abordar este problema, en agosto de 2014 el IPSASB publicó un Documento de Consulta (DC), *Aplicabilidad de las NICSP a Empresas Públicas y Otras Entidades del Sector Público*. El DC proponía dos enfoques principales para comunicar su política sobre las entidades del sector público para las que está desarrollando normas contables y sobre empresas públicas.

FC20. El enfoque 1 proponía (i) eliminar la definición de empresa pública (EP); y (ii) facilitar una descripción de alto nivel de las características de las entidades del sector público a las que se dirigen las NICSP. Este enfoque tenía dos opciones: usar la literatura actual y en desarrollo del IPSASB (Opción 1a) o usar las guía sobre información de las Estadísticas Financieras Gubernamentales (EFG) y guías explicativas (Opción 1b).

FC21. Según la Opción 1a, el IPSASB describiría las características de las entidades del sector público del modo siguiente:

Las NICSP están diseñadas para aplicarse a entidades que:

(a) son responsables de la prestación de servicios al público[4] con activos que se poseen fundamentalmente para su potencial de servicio y llevar a cabo pagos de transferencias para redistribuir los ingresos y la riqueza;

(b) financian sus actividades, directamente o indirectamente, por medio de impuestos y/o transferencias procedentes de otros niveles de gobierno, contribuciones sociales, deuda o comisiones y no tienen proveedores de capital que persigan un rendimiento de su inversión o el retorno de la inversión.

FC22. El enfoque 2 proponía retener y modificar la definición de EP de la NICSP 1 para resolver los problemas de su aplicación, y proponía dos opciones para la modificación de la definición. La opción 2a proponía clarificar la definición actual de EP y la opción 2b proponía ajustar la definición existente de EP.

FC23. El IPSASB expresó en el DC una opinión preliminar unánime de que el enfoque 1 era más apropiado ya que se centra en las características de las entidades del sector público a las que se dirigen las NICSP. La mayoría de miembros del IPSASB apoyó la opción 1a porque es un enfoque basado en principios de un alto nivel que se apoya en *El Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público (Marco Conceptual)*, y reconoce el papel de los reguladores y otras autoridades relevantes para determinar que entidades deben aplicar las NICSP.

FC24. Hubo un fuerte apoyo de quienes respondieron por la opción 1a. En general, los que respondieron apoyaban la opción 1a por las razones expuestas en párrafo anterior. Algunos de los que respondieron también dieron razones adicionales para apoyar la opción 1a. Estas razones incluían el basarse en la literatura de un tercero sobre la cual el IPSASB no tiene control, y la posibilidad de incongruencias con la propia literatura del IPSASB, las cuales eran identificadas como riesgos con la opción 1b.

FC25. Las razones de quienes respondieron para no apoyar la opción 1a incluían:

(a) una falta de capacidad de recursos de los reguladores en los países menos desarrollados que dificulta desarrollar criterios detallados para los requerimientos de información financiera;

(b) utilización de criterios diferentes por los distintos reguladores nacionales, lo cual reduciría la congruencia entre jurisdicciones; y

(c) las complejidades de las entidades del sector público en comparación con las entidades del sector privado que requieren un enfoque diferente para la determinación de los requerimientos de la información financiera.

[4] los servicios incluyen bienes y servicios.

FC26. Para llegar a su decisión, el IPSASB consideró:

(a) el papel de los reguladores al determinar el marco contable para las entidades del sector público en su jurisdicción puede variar;

(b) la alineación entre las NICSP y las guías de información de las EFG.

(c) el significado del término "sector público" con referencia al Prólogo al Marco Conceptual;

(d) como los tenedores de activos con potencial de servicio en lugar de para generación de efectivo es una característica distintiva de las entidades del sector público a las que se dirigen las NICSP; y

(e) sustituir cuando resulte apropiado, el término empresa pública por los términos "entidades comerciales" y "entidades del sector público comercial".

El papel de los reguladores y otras autoridades relevantes

FC27. El IPSASB reconoció que los reguladores y otras autoridades relevantes podrían tener diferentes opiniones a las del IPSASB sobre la aplicabilidad de las NICSP en cada jurisdicción. Muchas jurisdicciones desarrollan sus propios criterios para decidir qué entidades deben aplicar las NICSP. Dichos criterios pueden variar por razones legales, económicas o fiscales. En consecuencia, el IPSASB es de la opinión de que resulta apropiado un enfoque basado en los principios, ya que permite flexibilidad en cada jurisdicción.

Alineación entre las NICSP y las guías sobre información de las EFG

FC28. El IPSASB tiene la política de reducir, cuando resulte apropiado, las diferencias innecesarias entre las NICSP y las guías sobre información de las EFG. El IPSASB decidió que, en la publicación de la aplicabilidad de las NICSP, los objetivos de la información financiera están mejor atendidos desarrollando características que se fundamenten en la literatura actual y en desarrollo del IPSASB, sobre la cual se tiene control, antes que basarse en guías de terceros.

El significado del término "sector público"

FC29. De acuerdo con el párrafo 1.8 del Marco Conceptual, el término "sector público" incluye los gobiernos nacional, regional, provincial y local. También incluye organizaciones gubernamentales internacionales. El IPSASB reconoce que el sector público también incluye otras entidades que buscan una rentabilidad sobre el patrimonio para los inversores. Las NICSP no están contempladas para su aplicación a los estados financieros de propósito general de este tipo de entidades. Sin embargo, cuando se incluyen en los estados financieros consolidados por una entidad controladora que aplica las NICSP, se efectúan los ajustes apropiados para asegurar la conformidad con las políticas contables de la entidad económica. En consecuencia, el IPSASB

es de la opinión que el término sector público está relacionado con entidades individuales y grupos de entidades, como se describe en el Marco Conceptual.

Activos mantenidos por su potencial de servicio

FC30. El IPSASB es de la opinión de que la descripción "son responsables de la prestación de servicios al público" que se da en el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* indica que las NICSP están dirigidas para las entidades del sector público que mantienen sus activos principalmente por su potencial de servicio en lugar de la generación de flujos de efectivo.

Entidades comerciales y entidades del sector público comercial

FC31. El IPSASB era de la opinión de que sólo eliminando el término "EP" dejaría un vacío en la literatura del IPSASB ya que el sector público comprende no sólo las entidades para las que están diseñadas las NICSP, sino también entidades comerciales. En consecuencia, el IPSASB propuso reemplazar el término "EP" por el término "entidades del sector público comercial" y "entidades comerciales", según resulte apropiado.

Modificación del Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público

FC32. En agosto de 2015, el IPSASB publicó el Proyecto de Norma 56, *La Aplicabilidad de las NICSP* . El proyecto de norma reflejaba la decisión del IPSASB de eliminar la definición de EP de la NICSP 1 y de otras NICSP y GPR. El IPSASB consideró que este enfoque protege mejor el interés público ya que elimina una definición que ha sido ambigua y difícil de implementar, y describe las características de las entidades del sector público para las que se diseñan las NICSP. El IPSASB propuso incorporar esta descripción en el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* y fundamentar dicha descripción propuesta en la literatura del IPSASB. A pesar de no ser un tema del procedimiento a seguir del IPSASB, el IPSASB puso a disposición las características revisadas el Resumen Ejecutivo del Proyecto de Norma 56.

Respuestas al Proyecto de Norma

FC33. En general, quienes respondieron apoyaron el enfoque propuesto y la mayoría de comentarios estaban relacionados con:

(a) Las características de las entidades del sector público en el párrafo 10 del Prólogo a las NICSP;

(b) El uso de la mención "entidades comerciales" y "entidades del sector público comercial"; y

(c) Otras modificaciones de la literatura del IPSASB.

Características de las entidades del sector público en el párrafo 10 del Prólogo a las NICSP

FC34. Las características de las entidades del sector público en el párrafo 10 del Prólogo de las NICSP fueron modificadas para reflejar el acuerdo del IPSASB con las sugerencias de quienes respondieron de incrementar la congruencia con el Marco Conceptual, pero manteniendo un enfoque basado en principios para la descripción de dichas características.

FC35. Algunos de quienes respondieron cuestionaron si la referencia "suministradores de capital" en el párrafo 10(b) debía ser corregida a "suministradores de patrimonio" para ser congruentes con la terminología del Marco Conceptual. Otros de los que respondieron indicaron que la referencia "suministradores de capital" no es necesaria, porque está claro que las entidades no debían tener objetivo de beneficio. El IPSASB estuvo de acuerdo con esta sugerencia y decidió eliminar la referencia a "suministradores de capital".

Entidades del sector público comercial

FC36. En el Proyecto de Norma, el IPSASB propuso sustituir el término "EP" por los términos "entidades del sector público comercial" y "entidades comerciales" El término "entidades comerciales" se usaría por economizar la expresión, en aquellos contextos en los que IPSASB consideraba que estaba claro que la discusión era sobre el sector público. Sin embargo, algunos de los que respondieron opinaban que tener diferentes términos para el mismo tipo de entidad podría generar confusión. En consecuencia, decidió sustituir el término "EP" por un único término - "entidades del sector público comercial" - y admitir que los reguladores pueden interpretar el término teniendo en cuenta factores jurisdiccionales.

Otras modificaciones de la literatura del IPSASB

FC37. Algunos de los que respondieron sugirieron centrar las NICSP en las entidades del sector público para las que están diseñadas eliminando de la literatura del IPSASB la expresión "distintas de las EP". El Proyecto de Norma había propuesto la expresión "distintas de las entidades comerciales". El IPSASB estuvo de acuerdo con la sugerencia de los que respondieron y ha eliminado la expresión porque está de acuerdo con el enfoque del Proyecto de Norma de comunicar de forma positiva con las entidades del sector público para las que están diseñadas las NICSP, en lugar de centrar la atención en entidades para las que las NICSP no están dirigidas, entre las que se incluyen las entidades del sector público comercial.

FC38. Otros de los que respondieron proponían cambio a la literatura del IPSASB que ya habían sido discutidos anteriormente, incluyendo:

- Proporcionar explicación para los casos dudosos— Algunas partes constituyentes sugerían una mayor explicación sobre la distinción entre entidades del sector público "puras" y entidades que buscan un beneficio "puras". Por ejemplo, una entidad del sector podría no buscar el beneficio pero tener beneficios. El IPSASB es de la opinión que los reguladores deciden qué entidades deben aplicar las NICSP.
- Cambiar los objetivos podría implicar cambiar la aplicabilidad de las NICSP—El IPSASB es de la opinión de que los reguladores tienen el papel de desarrollar los requerimientos transitorios cuando las entidades del sector público cambian su marco contable.

Guía de implementación

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

Estructura ilustrativa de los estados financieros

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

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

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

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

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

Entidad que Informa

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

- los ministerios del gobierno central; y
- entidades del sector público comercial.

Bases de preparación

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

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

Entidad del sector público – Estado de situación financiera

Al 31-Diciembre-20X2

(miles de unidades monetarias)

	20X2	**20X1**
ACTIVOS		
Activos corrientes		
Efectivo y equivalentes al efectivo	X	X
Cuentas por cobrar	X	X
Inventarios	X	X
Pagos anticipados	X	X
Otros activos corrientes	X	X
	X	X
Activos no corrientes		
Cuentas por cobrar	X	X
Inversiones en asociadas	X	X
Otros activos financieros	X	X
Infraestructuras, planta y equipo	X	X
Terrenos y Edificios	X	X
Activos intangibles	X	X
Otros activos no financieros	X	X
	X	X
Activos totales	X	X
PASIVOS		
Pasivos corrientes		
Cuentas por pagar	X	X
Préstamos a corto plazo	X	X
Parte corriente de préstamos a largo plazo	X	X
Provisiones a corto plazo	X	X
Beneficios sociales	X	X
Beneficios a los empleados	X	X
Pensiones	X	X
	X	X
Pasivos no corrientes		
Cuentas por pagar	X	X
Préstamos a largo plazo	X	X
Provisiones a largo plazo	X	X

	20X2	20X1
Beneficios sociales	X	X
Beneficios a los empleados	X	X
Pensiones	X	X
	X	X
Pasivos totales	X	X
Activos netos	X	X

ACTIVOS NETOS/PATRIMONIO		
Capital aportado por		
Otras entidades gubernamentales	X	X
Reservas	X	X
Resultado positivo (ahorro)/negativo (desahorro) acumulado	X	X
Participación no controladora	X	X
Total activos netos/patrimonio	X	X

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

(Ilustración de la clasificación de gastos por función)

(miles de unidades monetarias)

	20X2	20X1
Ingresos		
Impuestos	X	X
Cuotas, multas, penalizaciones y licencias	X	X
Ingresos por transacciones con contraprestación	X	X
Transferencias de otras entidades gubernamentales	X	X
Otros ingresos	X	X
Total ingresos	X	X
Gastos		
Servicios públicos generales	(X)	(X)
Defensa	(X)	(X)
Orden público y seguridad nacional	(X)	(X)
Educación	(X)	(X)
Sanidad	(X)	(X)

	20X2	**20X1**
Beneficios sociales	(X)	(X)
Otras protecciones sociales	(X)	(X)
Vivienda y bienestar social	(X)	(X)
Ocio, cultura y religión	(X)	(X)
Asuntos económicos	(X)	(X)
Protección medioambiental	(X)	(X)
Otros gastos	(X)	(X)
Costos financieros	(X)	(X)
Total de gastos	(X)	(X)
Participación en resultado de entidades asociadas*	X	X
Resultado (ahorro o desahorro) del periodo	X	X
Atribuible a:		
Propietarios de la entidad controladora	X	X
Participaciones no controladoras	X	X
	X	X

* Esto representa la parte del resultado positivo (ahorro) de las asociadas atribuible a los propietarios de las mismas, es decir, es después de impuestos y participaciones no controladoras en las asociadas.

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

(Ilustración de la clasificación de gastos por naturaleza)

(miles de unidades monetarias)

Ingresos		
Impuestos	**20X2**	**20X1**
Cuotas, multas, penalizaciones y licencias	X	X
Ingresos por transacciones con contraprestación	X	X
Transferencias de otras entidades gubernamentales	X	X
Otros ingresos	X	X
Ingresos totales	X	X
Gastos		
Sueldos, salarios y beneficios a los empleados	(X)	(X)
Beneficios sociales	(X)	(X)
Subvenciones y otros pagos por transferencias	(X)	(X)
Suministros y material para consumo	(X)	(X)
Gasto de depreciación y amortización	(X)	(X)
Deterioro del valor de propiedades, planta y equipo	(X)	(X)
Otros gastos	(X)	(X)
Costos financieros	(X)	(X)
Total gastos	(X)	(X)
Participación en resultado de entidades asociadas*	X	X
Resultado (ahorro o desahorro) del periodo	(X)	X
Atribuible a:	(X)	X
Propietarios de la entidad controladora	(X)	X
Participación no controladora	(X)	X

* En un estado de rendimiento financiero en el que los gastos se clasifican por naturaleza, un deterioro del valor de las propiedades, planta y equipo se muestra como una línea de partida separada. Por el contrario, si los gastos se clasifican por función, el deterioro del valor se incluirá en la función con la que se relaciona.

Public Sector Entity—Statement of Changes in Net Assets/Equity for the Year Ended December 31, 20X1

(miles de unidades monetarias)	Atribuible a los propietarios de la entidad controladora					Partici-pación no contro-ladora	Total activos netos/ patri-monio
	Capital aportado	Otras Reservas[5]	Reserva de conver-sión	Resultados Acumulados(ahorro o desahorro) del periodo)	Total		
Saldo a 31 de diciembre de 20X0	X	X	(X)	X	X	X	X
Cambios en políticas contables				(X)	(X)	(X)	(X)
Saldo reexpresado	X	X	(X)	X	X	X	X
Cambios en los activos netos/ patrimonio para 20X1							
Ganancias por la revaluación de propiedades, planta y equipo		X			X	X	X
Pérdidas por revaluación de inversiones		(X)			(X)	(X)	(X)
Diferencias de cambio al convertir negocios en el extranjero			(X)		(X)	(X)	(X)
Ingresos netos reconocidos directamente en los activos netos/patrimonio		X	(X)		X	X	X
Resultado (ahorro) del periodo				X	X	X	X
Ingreso y gasto total reconocido durante el periodo		X	(X)	X	X	X	X
Saldo al 31 de diciembre de 20X1 diferido	X	X	(X)	X	X	X	X

(miles de unidades monetarias)	Atribuible a los propietarios de la entidad controladora					Participación no controladora	Total activos netos/ patrimonio
	Capital aportado	Otras Reservas[5]	Reserva de conversión	Resultados Acumulados(ahorro o desahorro) del periodo)	Total		
Saldo al 31 de diciembre de 20X1 anticipado	X	X	(X)	X	X	X	X
Cambios en los activos netos/ patrimonio para 20X2							
Pérdidas por la revaluación de propiedades, planta y equipo		(X)			(X)	(X)	(X)
Pérdidas por revaluación de inversiones		X			X	X	X
Diferencias de cambio al convertir negocios en el extranjero			(X)		(X)	(X)	(X)
Ingresos netos reconocidos directamente en los activos netos/patrimonio		(X)	(X)		(X)	(X)	(X)
Resultado negativo (desahorro) del período				(X)	(X)	(X)	(X)
Ingreso y gasto total reconocido durante el periodo		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Saldo a 31 de diciembre de 20X2	X	X	(X)	X	X	X	X

[5] Otras reservas se descompondrán en sus componentes si son materiales.

Comparación con la NIC 1

La NICSP 1 se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 1 (2003) e incluye las modificaciones efectuadas a la NIC 1 como resultado de Mejoras a las NIIF emitidos en mayo de 2008 y abril de 2009, respectivamente. En el momento de emitir esta Norma, el IPSASB no ha considerado la aplicabilidad de la NIIF 5, Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas, a las entidades del sector público, por lo tanto, la NICSP 1 no refleja las modificaciones realizadas en la NIC 1 con posterioridad a la emisión de la NIIF 5. Las principales diferencias entre la NICSP 1 y la NIC 1 son las siguientes:

- La NICSP 1 incluye comentarios adicionales a los de la NIC 1 sobre la aplicación del concepto de negocio en marcha para las entidades del sector público.
- La NIC 1 permite la presentación de un estado que muestre todos los cambios en los activos netos/patrimonio o un estado que muestre los cambios en los activos netos/patrimonio, con excepción de los provenientes de las transacciones de capital con los propietarios y las distribuciones a los mismos en su condición de tales. La NICSP 1 requiere la presentación de un estado que muestre todos los cambios en los activos netos/patrimonio.
- La NICSP 1 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 1. Los ejemplos más significativos son los términos "estado de rendimiento financiero" y "activos netos/patrimonio" en la NICSP 1. Los términos equivalentes en la NIC 1 son "estado de resultados" y "patrimonio".
- La NICSP 1 no utiliza el término "ingreso", que en la NIC 1 tiene un significado más amplio que el término "ingreso (de actividades ordinarias)."
- La NIC 1 define "Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)" para incluir las NIIF, NIC e Interpretaciones SIC/CINIIF. La NICSP 1 no define "Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público."
- La NICSP 1 contiene un conjunto de definiciones de términos técnicos diferentes a los de la NIC 1 (párrafo 7).
- La NICSP 1 contiene comentarios sobre la responsabilidad de la preparación de los estados financieros. La NIC 1 no incluye los mismos comentarios (párrafos 19 y 20).
- La NICSP 1 utiliza la frase "el objetivo de los estados financieros establecido en esta Norma" para reemplazar la frase equivalente en la NIC 1 "el objetivo de los estados financieros establecido en el Marco Conceptual". Esto se debe a que no existe un Marco Conceptual en las NICSP.

- LA NICSP 1 contiene comentarios sobre la oportunidad de los estados financieros debido a la carencia de un Marco Conceptual equivalente en las NICSP (párrafo 69).
- La NICSP 1 no prohíbe de forma específica la presentación de partidas de ingresos y gastos como partidas extraordinarias en el estado de rendimiento financiero o en las notas. La NIC 1 prohíbe que cualquier partida de ingresos o gastos se presentare como partida extraordinaria en el estado de resultados o en las notas.
- La NICSP 1 contiene una disposición transitoria que permite no revelar las partidas que han sido excluidas de los estados financieros a causa de la aplicación de una disposición transitoria de otra NICSP (párrafo 151).

NICSP 2—ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

Reconocimiento

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

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IASB: IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 2—ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2020.

La NICSP 2, *Estado de Flujos de Efectivo* fue emitida en mayo de 2000.

Desde entonces, la NICSP 2 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- La NICSP 42, *Prestaciones Sociales* (emitida en enero de 2019)
- *Mejoras a las NICSP 2018* (emitido en octubre de 2018)
- *La Aplicabilidad de las NICSP* (emitido en abril de 2016)
- La NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos* (emitida en enero de 2015)
- La NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados* (emitida en enero de 2015)
- La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* (emitida en enero de 2015)
- La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* (emitida en diciembre de 2006)
- Las NICSP 4, *TEfectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* (emitida en diciembre de 2006)
- *Mejoras a las NICSP* (emitida en enero de 2010)
- *Mejoras a las NICSP* (emitido en noviembre de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 2

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
3	Eliminado	La Aplicabilidad de las NICSP de abril de 2016
4	Eliminado	La Aplicabilidad de las NICSP de abril de 2016
8	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
16	Eliminado	La Aplicabilidad de las NICSP de abril de 2016

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
22	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010 Mejoras a las NICSP noviembre de 2010 NICSP 42 enero de 2019
25	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
27	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
30	Modificado	NICSP 35 enero de 2015 Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
36	Modificado	NICSP 4 diciembre de 2006
37	Modificado	NICSP 4 diciembre de 2006
40[1]	Eliminado	NICSP 3 diciembre de 2006 Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
41	Eliminado	NICSP 3 diciembre de 2006
42	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
43	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
47	Modificado	NICSP 37 enero de 2015 Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
48	Modificado	NICSP 37 enero de 2015
50A	Nuevo	NICSP 35 enero de 2015
52A	Nuevo	NICSP 35 enero de 2015
52B	Nuevo	NICSP 35 enero de 2015

[1] Los párrafos posteriores han sido renumerados.

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Encabezamiento encima del párrafo 55A	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
55A	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
55B	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
55C	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
55D	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
55E	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
61	Modificado	NICSP 37 enero de 2015
63A	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2010
63B	Nuevo	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
63C	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
63D	Nuevo	NICSP 37 enero de 2015 NICSP 35 enero de 2015
63E	Nuevo	La Aplicabilidad de las NICSP de abril de 2016
63F	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
63G	Nuevo	NICSP 42 enero de 2019
64	Modificado	NICSP 33 enero de 2015
EI	Modificado	NICSP 3 diciembre de 2006 NICSP 42 enero de 2019

NICSP 2—ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	
Alcance	1-4
Beneficios de la información sobre flujos de efectivo	5-7
Definiciones	8-17
Efectivo y equivalentes al efectivo	9-11
Entidad económica	12-14
Beneficios económicos o potencial de servicio futuros	15
Empresas públicas	16
Activos netos/patrimonio	17
Presentación de un estado de flujos de efectivo	18-26
Actividades de operación	21-24
Actividades de inversión	25
Actividades de financiación	26
Información sobre flujos de efectivo de las actividades de operación	27-30
Información sobre flujos de efectivo de las actividades de inversión y financiación	31
Información sobre flujos de efectivo en términos netos	32-35
Flujos de efectivo en moneda extranjera	36-39
Intereses y dividendos	40-43
Impuesto sobre la ganancia neta	44-46
Inversiones en entidades controladas, asociadas y negocios conjuntos	47-48
Adquisiciones y disposiciones de las entidades controladas y otras unidades operativas	49-53
Transacciones no monetarias	54-55

Componentes del efectivo y equivalentes al efectivo 56-58
Otra información a revelar 59-62
Fecha de vigencia 63-64
Ejemplos Ilustrativos
Comparación con la NIC 7

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 2, *Estado de Flujos de Efectivo*, está contenida en el objetivo y párrafos 1 a 64. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 2 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, 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

El estado de flujos de efectivo identifica (a) las fuentes de entrada de efectivo, (b) las partidas en que se ha gastado el efectivo durante el periodo sobre el que se informa, y (c) el saldo de efectivo a la fecha de presentación. La información sobre los flujos de efectivo de una entidad es útil porque suministra información a los usuarios de los estados financieros, tanto a efectos de rendición de cuentas como de toma de decisiones. La información sobre flujos de efectivo permite a los usuarios determinar la forma en que una entidad del sector público ha obtenido el efectivo que necesitaba para financiar sus actividades y la manera en que dicho efectivo ha sido usado. Al tomar y evaluar decisiones sobre la asignación de recursos, respecto, por ejemplo, al sostenimiento de las actividades de la entidad, es necesario que los usuarios adquieran la debida comprensión acerca de las fechas en que se producen los flujos de efectivo y el grado de certidumbre relativa de su aparición. El objetivo de esta Norma es exigir a las entidades que suministren información sobre las variaciones históricas del efectivo y equivalentes al efectivo que posee, mediante la presentación de un estado de flujos de efectivo, clasificados según procedan de actividades de operación, de inversión y de financiación.

Alcance

1. **Una entidad que prepare y presente estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) debe confeccionar un estado de flujos de efectivo de acuerdo con los requerimientos de esta Norma, y debe presentarlo como parte integrante de sus estados financieros para cada periodo en que se presenten.**

2. La información sobre flujos de efectivo puede ser útil para los usuarios de los estados financieros al (a) evaluar los flujos de efectivo de la entidad, (b) evaluar el cumplimiento de la entidad con las leyes y reglamentos (incluyendo los presupuestos, cuando proceda) y (c) tomar decisiones relativas al suministro de recursos a, o realización de transacciones con, una entidad. Los usuarios suelen estar interesados en la forma en que la entidad genera y usa su efectivo y equivalentes al efectivo. Esta necesidad es independiente de la naturaleza de las actividades de la entidad, incluso cuando el efectivo pueda ser considerado como el producto de la entidad en cuestión, como puede ser el caso de una institución financiera pública. Las entidades necesitan efectivo por las mismas razones básicas, por muy diferentes que sean las actividades que constituyen su principal fuente de ingresos. Las entidades necesitan el efectivo para pagar los bienes y servicios que consumen, para satisfacer los gastos financieros de su deuda, y, en algunos casos, para reducir sus niveles de deuda. Por consiguiente, esta Norma exige que todas las entidades presenten un estado de flujos de efectivo.

3. [Eliminado]

4. [Eliminado]

Beneficios de la información sobre flujos de efectivo

5. La información sobre los flujos de efectivo de una entidad es útil para ayudar a los usuarios a predecir (a) las necesidades futuras de efectivo de la entidad, (b) la capacidad de ésta para generar flujos de efectivo en el futuro, y (c) su capacidad para financiar los cambios que se produzcan en el alcance y naturaleza de sus actividades. El estado de flujos de efectivo también proporciona los medios a través de los que la entidad puede sustentar su rendición de cuentas por los flujos de entrada y salida de efectivo durante el periodo sobre el que se informa.

6. Un estado de flujos de efectivo, cuando se utiliza conjuntamente con el resto de estados financieros, suministra información que permite a los usuarios evaluar los cambios en los activos netos/patrimonio de la entidad, su estructura financiera (incluyendo su liquidez y solvencia) y su capacidad para modificar tanto los importes como las fechas de cobros y pagos, a fin de adaptarse a la evolución de las circunstancias y a las oportunidades que se puedan presentar. También fortalece la comparabilidad de la información sobre el rendimiento operativo de diferentes entidades, puesto que elimina los efectos de utilizar distintos tratamientos contables para las mismas transacciones y otros eventos.

7. Con frecuencia, la información histórica sobre flujos de efectivo se usa como indicador del importe, oportunidad y certidumbre de los flujos de efectivo futuros. Es también útil para comprobar la exactitud de evaluaciones pasadas de los flujos de efectivo futuros.

Definiciones

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

   Efectivo comprende tanto el efectivo como los depósitos bancarios a la vista.

   Equivalentes al efectivo 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 son las entradas y salidas de efectivo y equivalentes al efectivo.

   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 la otra entidad.

   Actividades de financiación 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 son la adquisición y disposición de activos a largo plazo, así como otras inversiones no incluidas en los equivalentes de efectivo.

Actividades de operación son las actividades de la entidad que no son inversiones ni actividades de financiación.

Fecha de presentación es la fecha del último día del periodo sobre el que se informa al que se refieren los estados financieros.

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

Efectivo y equivalentes al efectivo

9. Los equivalentes al efectivo se tienen con el fin cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para inversión u otros fines. Para que una inversión se considere como equivalente al efectivo, debe poder ser fácilmente convertible en una cantidad determinada de efectivo y estar sujeta a un riesgo insignificante de cambios en su valor. Por tanto, una inversión normalmente 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.

10. Los préstamos bancarios se consideran, en general, como actividades de financiación. Sin embargo, en algunos países, los sobregiros o descubiertos bancarios que sean exigibles en cualquier momento forman parte integrante de la gestión del efectivo de una entidad. En tales circunstancias, tales sobregiros se incluyen como un componente del efectivo y equivalentes al 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.

11. Los flujos de efectivo excluyen los movimientos entre partidas que constituyen efectivo o equivalentes al efectivo, puesto que estos componentes son parte de la gestión de efectivo de la entidad más que de sus actividades de operación, de inversión y financiación. La gestión del efectivo comprende también la inversión del excedente de efectivo y equivalentes al efectivo.

Entidad económica

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

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

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

Beneficios económicos o potencial de servicio futuros

15. Los activos proporcionan un medio a las entidades para alcanzar sus objetivos. Los activos empleados para suministrar bienes y servicios de acuerdo con los objetivos de la entidad, pero que no generan directamente flujos de entrada de efectivo, se suelen definir como portadores de un potencial de servicio. A los activos empleados para generar flujos de entrada de efectivo netos se les suele definir como portadores de beneficios económicos futuros. Para abarcar todos los objetivos a los que puede destinarse un activo, la presente Norma emplea el término "beneficios económicos o potencial de servicio futuros" para describir la característica esencial de los activos.

Empresas públicas

16. [Eliminado]

Activos netos/patrimonio

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

Presentación de un estado de flujos de efectivo

18. **El estado de flujos de efectivo debe informar de los flujos de efectivo del periodo clasificados por actividades de operación, de inversión y de financiación.**

19. Una entidad presenta sus flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación, de inversión y de financiación de la manera que resulte más apropiada para sus actividades. La clasificación por actividad suministra información que permite a los usuarios evaluar el impacto de las mismas sobre la posición financiera de la entidad, y el importe de su efectivo y equivalentes al efectivo. Esta información puede ser útil también al evaluar las relaciones entre tales actividades.

20. Una transacción puede contener flujos de efectivo pertenecientes a las diferentes categorías. Por ejemplo, cuando los reembolsos correspondientes a

un préstamo incluyen capital e interés, la parte de intereses puede clasificarse como una actividad de operación y el elemento de capital se clasificaría como una actividad de financiación.

Actividades de operación

21. 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); o

    (b) por los receptores de los bienes y servicios suministrados por la entidad.

    El importe de los flujos de efectivo netos también ayuda a mostrar la habilidad de la entidad para mantener su capacidad operativa, pagar sus obligaciones, pagar un dividendo o distribución similar a su propietario, y realizar nuevas inversiones sin recurrir a fuentes externas de financiación. Los flujos de efectivo de operaciones consolidados a nivel del gobierno en su conjunto es un indicador del grado en que el gobierno ha financiado sus actividades corrientes a través de los impuestos y otros cargos. La información acerca de los componentes específicos de los flujos de efectivo históricos de las actividades de operación es útil, junto con otra información, para pronosticar los flujos de efectivo futuros de tales actividades.

22. Los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación se derivan fundamentalmente de las transacciones que constituyen la principal fuente de generación de efectivo de la entidad. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de operación son los siguientes:

    (a) cobros en efectivo procedentes de impuestos, contribuciones y multas;

    (b) cobros en efectivo en concepto de cargos por bienes y servicios suministrados por la entidad;

    (c) cobros en efectivo procedente de subvenciones o transferencias y otras asignaciones o dotaciones presupuestarias hechas por el gobierno central o por otras entidades del sector público;

    (d) cobros en efectivo procedentes de regalías, cuotas, comisiones y otros ingresos de actividades ordinarias;

    (da) pagos en efectivo a beneficiarios de los planes de beneficios sociales;

    (e) pagos en efectivo a otras entidades del sector público para financiar sus operaciones (sin incluir los préstamos);

    (f) pagos en efectivo a proveedores por el suministro de bienes y servicios;

    (g) pagos en efectivo a y por cuenta de los empleados;

(h) cobros y pagos en efectivo de las entidades de seguros por primas y prestaciones, anualidades y otros beneficios de las pólizas;

(i) pagos en efectivo en concepto de los impuestos locales a la propiedad o impuestos a la renta (según proceda) en relación con las actividades de operación;

(j) cobros y pagos en efectivo derivados de contratos que se tienen para intermediación o para negociar con ellos;

(k) cobros o pagos en efectivo procedentes de operaciones discontinuadas; y

(l) cobros o pagos en efectivo derivados de resolución de litigios.

Algunas transacciones, tales como la venta de un elemento de propiedades, planta y equipo, pueden dar lugar a una ganancia o pérdida que se incluirá en el resultado (ahorro o desahorro). Los flujos de efectivo relacionados con estas transacciones son flujos de efectivo procedentes de actividades de inversión. Sin embargo, los pagos para construir o adquirir activos mantenidos para arrendar a terceros, que posteriormente se clasifiquen como mantenidos para la venta en los términos descritos en el párrafo 83A de la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo,* son flujos de efectivo procedentes de actividades de operación. Los cobros por el arrendamiento y posterior venta de esos activos también se considerarán como flujos de efectivo procedentes de actividades de operación.

23. Una entidad puede tener títulos o conceder préstamos por razones de intermediación u otro tipo de acuerdos comerciales, en cuyo caso estas inversiones se considerarán similares a los inventarios adquiridos específicamente para revender. Por tanto, los flujos de efectivo de tales operaciones se clasifican como procedentes de actividades de operación. De forma similar, los anticipos de efectivo y préstamos realizados por instituciones financieras se clasificarán habitualmente como actividades de operación, puesto que están relacionados con la principal actividad generadora de efectivo de dicha entidad.

24. En algunas jurisdicciones, los gobiernos u otras entidades del sector público asignarán o autorizarán fondos a las entidades para financiar las operaciones de una entidad, sin hacer una clara distinción en la disposición de dichos fondos, entre actividades corrientes, inversiones de capital y capital aportado. Cuando la entidad no pueda identificar separadamente las asignaciones o autorizaciones presupuestarias como actividades corrientes, inversiones de capital y aportaciones de capital, dichas asignaciones o autorizaciones presupuestarias deberán clasificarse como flujos de efectivo provenientes de las actividades de operación y este hecho deberá revelarse en las notas a los estados financieros.

Actividades de inversión

25. La información a revelar separada de los flujos de efectivo procedentes de las actividades de inversión es importante porque los flujos de efectivo representan la medida en la que se han hecho desembolsos para constituir los recursos con que se pretende contribuir a la prestación de servicios de la entidad en el futuro. Solo las salidas de efectivo que den lugar al reconocimiento de un activo en el estado de situación financiera cumplen las condiciones para su clasificación como actividades de inversión. Ejemplos de flujos de efectivo 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 una institución financiera pública);

(f) cobros en efectivo derivados del reembolso de anticipos y préstamos a terceros (distintos de anticipos y préstamos hechos por una institución financiera pública);

(g) pagos en efectivo de contratos de futuros, contratos a término, opciones y contratos de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantengan por motivos de intermediación o comercialización, o los pagos se clasifiquen como actividades de financiación; y

(h) cobros 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 contabiliza como una cobertura de una posición identificable determinada, los flujos de efectivo del mismo se clasifican de la misma forma que los procedentes de la posición que se está cubriendo.

Actividades de financiación

26. Es importante revelar información separada de los flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación, puesto que resulta útil al realizar la predicción de necesidades de efectivo para cubrir compromisos con los suministradores de capital a la entidad. Ejemplos de flujos de efectivo 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; y

(c) pagos en efectivo realizados por el arrendatario para reducir la deuda pendiente procedente de un arrendamiento financiero.

Información sobre flujos de efectivo de las actividades de operación

27. **Una entidad debe informar acerca de los flujos de efectivo de las operaciones usando uno de los dos siguientes métodos:**

(a) **el método directo, según el cual se presentan las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos; o**

(b) **el método indirecto, según el cual el resultado (ahorro o desahorro) se corrige por los efectos de las transacciones no monetarias, por todo tipo de partidas de pago diferido o acumulaciones (o devengos) de cobros o pagos de operación en efectivo pasados o futuros y las partidas de ingresos o gastos asociadas con flujos de efectivo de inversión o financiación.**

28. Se aconseja a las entidades que presenten los flujos de efectivo utilizando el método directo. El método directo suministra información que (a) puede ser útil para estimar los flujos de efectivo futuros, y (b) no está disponible utilizando el método indirecto. En el método directo, la información acerca de las principales categorías de cobros o pagos en términos brutos puede ser obtenida por uno de los siguientes procedimientos:

(a) utilizando los registros contables de la entidad; o

(b) ajustando los ingresos y gastos de operación, (intereses recibidos e ingresos e intereses pagados y otros cargos similares en el caso de una institución financiera pública), y otras partidas del estado de rendimiento financiero, para:

(i) los cambios habidos durante el periodo en los inventarios y en las partidas por cobrar y por pagar derivadas de las actividades de operación;

(ii) otras partidas distintas al efectivo; y

(iii) otras partidas cuyos efectos monetarios se consideran flujos de efectivo de inversión o financiación.

29. Es recomendable que las entidades que presentan flujos de efectivo provenientes de las actividades de operación aplicando el método directo suministren también una conciliación entre el resultado (ahorro o desahorro) de las actividades ordinarias y el flujo de efectivo neto de las actividades de operación. Esta conciliación puede presentarse como parte del estado de flujos de efectivo o en las notas a los estados financieros.

30. En el método indirecto, el flujo neto por actividades de operación se determina corrigiendo el resultado (ahorro o desahorro) del periodo procedente de actividades ordinarias por los efectos de:

(a) los cambios habidos durante el periodo en los inventarios y en las partidas por cobrar y por pagar derivadas de las actividades de operación;

(b) las partidas distintas al efectivo, tales como depreciación, provisiones, impuestos diferidos, pérdidas y ganancias en moneda extranjera no realizadas, resultados (ahorros) no distribuidos provenientes de asociadas, y participaciones no controladoras; y

(c) cualquier otra partida cuyos efectos monetarios se consideren flujos de efectivo de inversión o financiación.

(d) [Eliminado]

Información sobre flujos de efectivo de las actividades de inversión y financiación

31. **La entidad debe informar por separado sobre las principales categorías de cobros y pagos brutos procedentes de actividades de inversión y financiación, excepto por lo que se refiere a los flujos de efectivo descritos en los párrafos 32 y 35, que pueden ser incluidos en términos netos.**

Información sobre flujos de efectivo en términos netos

32. **Los flujos de efectivo que proceden de los siguientes tipos de actividades de operación, de inversión y de financiación, pueden presentarse en términos netos:**

(a) **cobros y pagos por cuenta de clientes, contribuyentes o beneficiarios, siempre y cuando los flujos de efectivo reflejen la actividad de la otra parte más que la correspondiente a la entidad; y**

(b) **cobros y pagos procedentes de partidas en las que la rotación es elevada, los importes grandes y el vencimiento próximo.**

33. El apartado (a) del párrafo 32 se refiere sólo a las transacciones en que los saldos de efectivo resultantes son controlados por la entidad que informa. Ejemplos de tales cobros y pagos incluyen:

(a) la recaudación de impuestos efectuada por un nivel del gobierno por cuenta de otro nivel de gobierno; sin incluir los impuestos recaudados por un gobierno para su propio uso, como parte de un acuerdo de coparticipación en la recaudación;

(b) la aceptación y reembolso de depósitos a la vista por parte de una institución financiera pública;

(c) los fondos mantenidos para clientes en una entidad de inversión o fiduciaria; y

(d) los alquileres cobrados por cuenta de, y pagados a, los poseedores de propiedades de inversión.

34. Ejemplos de cobros y pagos a los que se ha hecho referencia en el apartado (b) del párrafo 32 son los anticipos y reembolsos hechos por causa de:

(a) la compra y venta de inversiones financieras; y

(b) otros préstamos a corto plazo, por ejemplo los que tienen un periodo de vencimiento de tres meses o menos.

35. **Los flujos de efectivo procedentes de las siguientes actividades de una entidad financiera pública pueden presentarse en términos netos:**

(a) **pagos y cobros por la aceptación y reembolso de depósitos con una fecha fija de vencimiento;**

(b) **colocación y recuperación de depósitos en otras instituciones financieras; y**

(c) **anticipos y préstamos hechos a clientes, así como el reembolso de tales partidas.**

Flujos de efectivo en moneda extranjera

36. **Los flujos de efectivo procedentes de transacciones en moneda extranjera se convertirán a la moneda funcional de la entidad aplicando al importe en moneda extranjera la tasa de cambio entre ambas monedas en la fecha en que se produjo cada flujo de efectivo.**

37. **Los flujos de efectivo de una entidad controlada extranjera se convertirán utilizando la tasa de cambio entre la moneda funcional y la moneda extranjera, en la fecha en que se produjo cada flujo de efectivo.**

38. Los flujos denominados en moneda extranjera se presentarán de una manera congruente con la NICSP 4, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*. Esto permite utilizar una tasa de cambio que se aproxime al cambio efectivo. Por ejemplo, esto supone que puede utilizarse una media ponderada de las tasas de cambio de un periodo para contabilizar las transacciones en moneda extranjera o la conversión de los flujos de efectivo de una entidad controlada extranjera. La NICSP 4 no permite usar el tipo de cambio de la fecha de los estados financieros para convertir los flujos de efectivo de una entidad controlada extranjera.

39. Las pérdidas o ganancias no realizadas que surgen de diferencias de cambio en moneda extranjera no son flujos de efectivo. Sin embargo, el efecto que la variación en las tasas de cambio tiene sobre el efectivo y los equivalentes al efectivo, mantenidos o debidos en moneda extranjera, será objeto de presentación en el estado de flujos de efectivo para permitir la conciliación entre las existencias de efectivo y equivalentes al efectivo al principio y al final del periodo. Este importe se presentará por separado de los flujos procedentes de las actividades de operación, de inversión y de financiación, y en el mismo se incluirán las diferencias que, en su caso, hubieran resultado de haber presentado esos flujos a las tasas de cambio del final del periodo.

Intereses y dividendos o distribuciones similares

40. **Los flujos de efectivo correspondientes tanto a los intereses recibidos y pagados, como a los dividendos o distribuciones similares percibidos y satisfechos, deben ser revelados por separado. Cada una de las anteriores partidas debe ser clasificada de forma congruente, periodo a periodo, como perteneciente a actividades de operación, de inversión o de financiación.**

41. El importe total de intereses pagados durante el ejercicio se presentará, en el estado de flujos de efectivo, tanto si ha sido reconocido como gastos del mismo como si ha sido capitalizado, de acuerdo con el tratamiento alternativo de la NICSP 5, *Costos por Préstamos*.

42. Los intereses pagados, así como los intereses y dividendos o distribuciones similares percibidos se clasifican usualmente como flujos de efectivo por actividades de operación para una institución financiera pública. Sin embargo, no existe consenso para la clasificación de este tipo de flujos en el resto de las entidades. Los intereses pagados, así como los intereses y dividendos o distribuciones similares percibidas, pueden ser clasificados como procedentes de actividades de operación, porque forman parte de la determinación del resultado (ahorro o desahorro). De forma alternativa, los intereses pagados, así como los intereses y dividendos o distribuciones similares percibidas, pueden clasificarse como flujos de efectivo de financiación e inversión respectivamente, puesto que son costos de obtener recursos financieros o rendimientos de las inversiones.

43. Los dividendos o distribuciones similares pagados pueden clasificarse como flujos de efectivo de actividades de financiación, puesto que representan el costo de obtener recursos financieros. Alternativamente, los dividendos o distribuciones similares pagadas pueden ser clasificados como componentes de los flujos procedentes de las actividades de operación, a fin de ayudar a los usuarios a determinar la capacidad de la entidad para atender tales pagos con flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación.

Impuesto sobre la ganancia neta

44. **Los flujos de efectivo procedentes de pagos relacionados con el impuesto sobre la ganancia neta deben revelarse por separado, y deben ser clasificados como flujos de efectivo procedentes de actividades de operación, a menos que puedan ser específicamente asociados con actividades de inversión y financiación.**

45. Las entidades del sector público están, por lo general, exentas de impuestos sobre la ganancia neta. Sin embargo, puede ocurrir que algunas de ellas operen bajo regímenes tributarios equivalentes, en los que la recaudación de impuestos se haga en la misma forma que para las entidades del sector privado.

46. Los impuestos sobre la ganancia neta aparecen en transacciones clasificadas tanto como actividades de operación, de inversión o de financiación en el estado de flujos de efectivo. Aun cuando el gasto acumulado (o devengado) por impuestos sobre las ganancias pueda ser fácilmente asociable con determinadas actividades de inversión o financiación, los flujos de efectivo asociados al mismo son, a menudo, imposibles de identificar y pueden surgir en un periodo diferente del que corresponda a la transacción subyacente. Por eso, los impuestos pagados se clasifican normalmente como flujos de efectivo de actividades de operación. No obstante, cuando sea posible identificar el flujo impositivo con operaciones individuales, que den lugar a cobros y pagos clasificados como actividades de inversión o financiación, se clasificará igual que la transacción a la que se refiere. En caso de distribuir el pago por impuestos entre más de un tipo de actividad, se informará también del importe total de impuestos pagados en el periodo.

Inversiones en entidades controladas, asociadas y negocios conjuntos

47. Al contabilizar una inversión en una entidad asociada, negocio conjunto o controlada mediante el uso del método del costo o el del patrimonio, un inversor limita su información en el estado de flujos de efectivo a los flujos de efectivo habidos entre ella misma y la participada, por ejemplo, los dividendos o distribuciones similares y anticipos.

48. Una entidad que informe sobre su participación en una entidad asociada o un negocio conjunto utilizando el método de la participación, incluirá en su estado de flujos de efectivo los flujos de efectivo relacionados con sus inversiones en la entidad asociada o negocio conjunto y las distribuciones y otros pagos o cobros entre las mismas.

Adquisiciones y disposiciones de las entidades controladas y otras unidades operativas

49. **Los flujos de efectivo agregados derivados de adquisiciones y disposición o enajenación de entidades controladas u otras unidades operativas deben ser presentados por separado, y clasificados como actividades de inversión.**

50. **La entidad debe revelar, de forma agregada, respecto de cada adquisición y disposición o enajenación de entidades controladas u otras unidades operativas, habidas durante el periodo, todos y cada uno de los siguientes extremos:**

    (a) **la contraprestación total derivada de la compra o disposición o enajenación;**

    (b) **la proporción de la contraprestación anterior satisfecha o cobrada mediante efectivo o equivalentes al efectivo;**

    (c) **el importe de efectivo y equivalentes al afectivo con que contaba la entidad controlada o unidad operativa adquirida o enajenada; y**

    (d) **el importe de los activos y pasivos, distintos de efectivo y equivalentes al efectivo, reconocidos por la entidad controlada o unidad operativa adquirida o enajenada, agrupados para cada una de las categorías principales.**

50A. Una entidad de inversión, tal como se define en la NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*, no necesita aplicar los párrafos 50(c) o 50(d) a una inversión en una entidad controlada que se requiera medir al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro). Una entidad controladora que no es en sí misma una entidad de inversión no necesita aplicar los párrafos 50(c) ni 50(d) a una inversión en una entidad inversora controlada en la medida que dicha inversión se mida a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro).

51. La presentación separada en una sola partida de las consecuencias que en el efectivo y equivalentes al efectivo han producido las adquisiciones y disposición o enajenación de las entidades controladas y otras unidades operativas, junto con la información diferenciada de los importes de activos y pasivos comprados o dispuestos, ayudará a distinguir estos flujos de efectivo de aquéllos otros que surgen de las actividades de operación, de inversión o de

financiación. Los flujos de efectivo procedentes de disposición o enajenación no se presentarán compensados con los correspondientes a adquisiciones.

52. En el estado de flujo de efectivo se incluirán los importes agregados que se han pagado o cobrado por la compra o venta, netos de los saldos de efectivo y equivalentes al efectivo adquiridos o dispuestos.

52A. Los flujos de efectivo que surgen de cambios en las participaciones en la propiedad de una entidad controlada que no dan lugar a una pérdida de control se clasificarán como flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación, a menos que la entidad controlada sea mantenida por una entidad de inversión, tal como se define en la NICSP 35, o a través de una entidad de inversión controlada, y se requiera medir al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro).

52B. Los cambios en las participaciones en la propiedad de una entidad controlada que no den lugar a una pérdida de control, tales como la compra o venta posteriores por la entidad controladora de instrumentos de patrimonio de una entidad controlada, se contabilizarán como transacciones de patrimonio (véase NICSP 35), a menos que la entidad controlada se mantenga por una entidad de inversión o a través de una entidad de inversión controlada, y que se requiera medir al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro). Por consiguiente, los flujos de efectivo resultantes se clasificarán de la misma forma que otras transacciones descritas en el párrafo 26.

53. Los activos y pasivos distintos del efectivo o equivalentes al efectivo de una entidad controlada o unidad operativa que ha sido adquirida o dispuesta o enajenada solo deben ser revelados cuando la entidad controlada o unidad operativa haya reconocido previamente dichos activos o pasivos. Por ejemplo, si una entidad del sector público que prepara su información sobre la base de efectivo es adquirida por otra entidad del sector público, no se exige que la entidad adquiriente revele los activos y pasivos (distintos del efectivo y equivalentes al efectivo) de la entidad adquirida, puesto que dicha entidad no habrá reconocido activos o pasivos no monetarios.

Transacciones no monetarias

54. **Las transacciones de inversión y financiación que no han requerido el uso de efectivo o equivalentes al efectivo, se excluirán del estado de flujos de efectivo. Estas transacciones deben ser objeto de información, en cualquier otra parte dentro de los estados financieros, de manera que suministren toda la información relevante acerca de tales actividades de inversión o financiación.**

55. Muchas actividades de inversión o financiación no tienen un impacto directo en los flujos de efectivo del periodo, a pesar de que afectan a la estructura de los activos y del capital utilizado por la entidad. La exclusión de esas transacciones no monetarias del estado de flujos de efectivo resulta congruente

con el objetivo de dicho estado, puesto que tales partidas no producen flujos de efectivo en el periodo corriente. Ejemplos de transacciones no monetarias son:

(a) la adquisición de activos mediante la permuta de activos, asumiendo directamente los pasivos por su financiación o por medio de operaciones de arrendamiento financiero; y

(b) la conversión de deuda en patrimonio.

Cambios en pasivos que surgen de actividades de financiación

55A. **Una entidad proporcionará la información a revelar que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar los cambios en los pasivos que surgen de actividades de financiación, incluyendo tanto cambios que surgen de flujos de efectivo como distintos al efectivo.**

55B. En la medida que sea necesario satisfacer el requerimiento del párrafo 55A, la entidad revelará los siguientes cambios en los pasivos que surgen de las actividades de inversión:

(a) cambios de flujos de efectivo de financiación;

(b) cambios que surgen de obtener o perder el control de entidades controladas u otras operaciones;

(c) efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera;

(d) cambios en valores razonables; y

(e) otros cambios.

55C Los pasivos que surgen de actividades de financiación son pasivos para los que los flujos de efectivo fueron, o los futuros flujos de efectivo serán, clasificados en el estado de flujos de efectivo como flujos de efectivo de financiación. Además, el requerimiento de información a revelar en el párrafo 55A también se aplica a cambios en los activos financieros (por ejemplo, activos que cubren pasivos que surgen de actividades de financiación) si los flujos de efectivo de dichos activos financieros fueron, o los futuros flujos de efectivo serán, incluidos como flujos de efectivo de actividades de financiación.

55D Una forma de cumplir el requerimiento de información a revelar del párrafo 55A es proporcionar una conciliación entre los saldos de apertura y cierre en el estado de situación financiera para los pasivos que surgen de actividades de financiación, incluyendo los cambios identificados en el párrafo 55B. Cuando una entidad revela dicha conciliación, debe proporcionar suficiente información que permita a los usuarios de los estados financieros relacionar las partidas incluidas en la conciliación con el estado de posición financiera y el estado de flujos de efectivo.

55E. Cuando una entidad proporciona la información a revelar requerida en el párrafo 55A conjuntamente con las revelaciones de los cambios en otros activos y pasivos, debe mostrar separadamente los cambios en los pasivos que surgen de actividades de financiación de otros cambios en dichos activos y pasivos.

Componentes del efectivo y equivalentes al efectivo

56. **Una entidad debe revelar los componentes de la partida de efectivo y equivalentes al efectivo, y debe presentar una conciliación de los saldos en su estado de flujos de efectivo con las partidas equivalentes en el estado de situación financiera.**

57. En vista de la variedad de prácticas de gestión de efectivo y operaciones bancarias en todo el mundo, y para cumplir con la NICSP 1, una entidad revelará los criterios adoptados para determinar la composición del efectivo y equivalentes al efectivo.

58. El efecto de cualquier cambio en las políticas de determinación del efectivo y equivalentes al efectivo, por ejemplo un cambio en la clasificación de instrumentos financieros que antes se consideraban parte de la cartera de inversión, se presentará, en los estados financieros de la entidad, de acuerdo con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

Otra información a revelar

59. **Una entidad debe revelar en las notas a los estados financieros, acompañado de un comentario por parte de la administración de la entidad, cualquier importe significativo de sus saldos de efectivo y equivalentes al efectivo que no esté disponible para ser utilizado por la entidad económica a la que pertenece.**

60. Existen diversas circunstancias en las que los saldos de efectivo y equivalentes al efectivo mantenidos por una entidad no están disponibles para el uso por la entidad económica. Un ejemplo de tal situación son los saldos de efectivo y equivalentes al efectivo de una entidad controlada que opera en un país donde existen controles de cambio u otras restricciones legales, de manera que los citados saldos no están disponibles para uso por la controladora ni del resto de entidades controladas.

61. Puede ser relevante, para los usuarios, conocer determinadas informaciones adicionales, sobre la entidad, que les ayuden a comprender su posición financiera y liquidez. Se recomienda revelar esta información, junto con una descripción en las notas a los estados financieros, y puede incluir:

    (a) el importe de los préstamos no dispuestos, que pueden estar disponibles para actividades de operación o para el pago de operaciones de inversión o financiación, indicando las restricciones sobre el uso de tales medios financieros; y

(b) [Eliminado]

(c) el importe y naturaleza de los saldos de efectivo sobre los que existan restricciones.

62. Cuando las asignaciones o autorizaciones presupuestarias se preparan sobre la base de efectivo, el estado de flujos de efectivo puede servir a los usuarios como una ayuda para comprender la relación entre las actividades o programas de la entidad y la información presupuestaria del gobierno. Referencia a la NICSP 1 con un breve análisis de la comparación entre las cifras reales y presupuestadas.

Fecha de vigencia

63. **Una entidad debe aplicar esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de julio de 2001. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en un periodo que comience antes del 1 de julio de 2001, deberá revelar este hecho.**

63A. **El párrafo 22 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NICSP* emitido en enero de 2010. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2011, deberá revelar este hecho y aplicará el párrafo 83A de la NICSP 17.**

63B. **El párrafo 25 fue modificado por el documento *Mejoras a las NICSP* emitido en noviembre de 2010. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2012. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2012, deberá revelar este hecho.**

63C **El párrafo 64 fue modificado por la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)*, emitida en enero 2015. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la NICSP 33 para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, las modificaciones también se aplicarán para dicho periodo.**

63D. **La NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados* y la NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos*, emitidas en enero de 2015, modificaron el párrafo 8 y 30(b), 47, 48 y 61(b), y añadieron los párrafos 50A, 52A y 52B. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las NICSP 35 y NICSP 37.**

63E. **Los párrafos 3, 4 y 16 fueron eliminados por *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitida en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.**

63F **Los párrafos 55A a 55E fueron modificados por *Mejoras a las NICSP 2018* emitida en abril de 2018. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2021. Se permite su aplicación anticipada. Cuando una entidad aplica por primera vez dichas modificaciones, no se requiere que proporcione información comparativa de periodos anteriores.**

63G. **El párrafo 22 fue modificado por la NICSP 42, *Prestaciones Sociales*, emitida en enero de 2019. Una entidad aplicará esas modificaciones al mismo tiempo que aplique la NICSP 42.**

64. Cuando una entidad adopte las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) tal y como se define en la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales que abarquen periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 2, pero no son parte de la misma.

Revisión de la NICSP 2 como resultado del documento del IASB *Mejoras a las NIIF* emitido en 2009

FC1. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 7 incluidas en el documento Mejoras a las NIIF emitido por el IASB en abril de 2009 y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la norma. El IPSASB concluyó que no había una razón específica del sector público para la no adopción de la modificación.

Revisión de la NICSP 2 como resultado del documento del IPSASB *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016

FC2. El IPSASB emitió el documento *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias en 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.

Revisión de la NICSP 2 como resultado de *Mejoras a las NICSP* emitida en *2018*

FC3. *El IPSASB examinó las revisiones a la NIC 7 incluidas en el ámbito limitado a las modificaciones bajo el título* Transferencias de Propiedades de Inversión (Modificaciones a la NIC 7) emitida por el IASB en diciembre de 2016, y los razonamientos del IASB para hacer estas modificaciones como se establecen en sus Fundamentos de las conclusiones, y coincidió en que no había razones específicas del sector público para no adoptar las modificaciones. El IPSASB reconoce que las entidades pueden necesitar tiempo para implementar esta modificación, y por tanto establece como fecha de vigencia para esta modificación el 1 de enero de 2021, dos años más tarde que otras modificaciones en *Mejoras a las NICSP 2018*.

Ejemplos Ilustrativos

Estos Ejemplos acompañan a la NICSP 2, pero no son parte de la misma.

Estado de flujos de efectivo (para una entidad distinta a una institución financiera)

Estado de flujos de efectivo por el método directo [párrafo 27(a)]

Entidad del sector público—Estado de flujos de efectivo consolidado para el año que finaliza el 31 de diciembre de 20X2

(miles de unidades monetarias)	**20X2**	**20X1**
FLUJOS DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE OPERACIÓN		
Cobros		
Impuestos	X	X
Venta de bienes y servicios	X	X
Subvenciones	X	X
Intereses cobrados	X	X
Otros cobros	X	X
Pagos		
Costos de los empleados	(X)	(X)
Pensiones	(X)	(X)
Proveedores	(X)	(X)
Prestaciones sociales	(X)	(X)
Intereses pagados	(X)	(X)
Otros pagos	(X)	(X)
Flujos de efectivo netos de las actividades de operación	X	X
FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN		
Compra de planta y equipo	(X)	(X)
Cobros por venta de planta y equipo	X	X
Cobros por venta de inversiones	X	X
Compra de valores en moneda extranjera	(X)	(X)
Flujos de efectivo netos por actividades de inversión	(X)	(X)

FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN		
Efectivo recibido por préstamos	X	X
Reembolsos de préstamos	(X)	(X)
Distribución/dividendos al gobierno	(X)	(X)
Flujos de efectivo netos por actividades de financiación	X	X
Incremento/(Disminución) neta en el efectivo y equivalentes al efectivo	X	X
Efectivo y equivalentes al efectivo al principio del periodo	X	X
Efectivo y equivalentes al efectivo al final del periodo	X	X

Notas al Estado de Flujos de Efectivo

(a) *Efectivo y equivalentes al efectivo*

Las partidas de efectivo y equivalentes al efectivo se componen de efectivo en caja, saldos en bancos e inversiones en instrumentos del mercado monetario. El efectivo y equivalentes al efectivo incluidos en el estado de flujos de efectivo comprenden los siguientes importes del estado de situación financiera:

(miles de unidades monetarias)	**20X2**	**20X1**
Efectivo en caja y saldos en bancos	X	X
Inversiones a corto plazo	X	X
	X	X

La entidad ha utilizado préstamos disponibles por un importe de X, de los cuales puede aplicar X a proyectos de infraestructura.

(b) *Propiedades, Planta y Equipo*

Durante el periodo, la entidad económica adquirió propiedades, planta y equipo por un costo global de X, de los cuales un importe de X fueron adquiridos mediante subvenciones de capital del gobierno central. Se hicieron pagos por importe de X por la compra de los anteriores elementos.

(c) *Conciliación de los flujos de efectivo netos de las actividades de operación y el resultado (ahorro/desahorro).*

(miles de unidades monetarias)	**20X2**	**20X1**
Resultado (ahorro o desahorro)	X	X
Movimientos de partidas que no afectan al efectivo		
Depreciación	X	X
Amortización	X	X
Incremento en la provisión de deudas de dudoso cobro	X	X

Incremento en cuentas por pagar	X	X
Incremento en el endeudamiento	X	X
Incremento de pasivos por beneficios sociales	X	X
Incremento en provisiones relacionadas con los costos de los empleados	X	X
(Ganancia)/pérdida en la venta de propiedades, planta y equipo	(X)	(X)
(Ganancias)/pérdidas en la venta de inversiones	(X)	(X)
Incremento en otros activos corrientes	(X)	(X)
Incremento en las inversiones debido a revaluaciones	(X)	(X)
Incremento en cuentas por cobrar	(X)	(X)
Flujos de efectivo netos de las actividades de operación	**X**	**X**

(d) *Conciliación de pasivos que surgen de actividades de financiación*

	20X1	**Flujos de efectivo**	**Cambios distintos al efectivo**		**20X2**
			Adquisición	**Nuevos arrendamientos**	
Préstamos a largo plazo	X	X	X	X	X
Pasivos por arrendamientos	X	X	X	X	X
Deudas a largo plazo	X	X	X	X	X

Estado de flujos de efectivo por el método indirecto [párrafo 27(b)]

Entidad del sector público—Estado de flujos de efectivo consolidado para el año que finaliza el 31 de diciembre de 20X2

(miles de unidades monetarias)	**20X2**	**20X1**
FLUJOS DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE OPERACIÓN		
Resultado (ahorro o desahorro)	X	X
Movimientos de partidas que no afectan al efectivo		
Depreciación	X	X
Amortización	X	X
Incremento en la provisión de deudas de dudoso cobro	X	X
Incremento en cuentas por pagar	X	X
Incremento en el endeudamiento	X	X
Incremento de pasivos por beneficios sociales	X	X

Incremento en provisiones relacionadas con los costos de los empleados	X	X
(Ganancia)/pérdida en la venta de propiedades, planta y equipo	(X)	(X)
(Ganancias)/pérdidas en la venta de inversiones	(X)	(X)
Incremento en otros activos corrientes	(X)	(X)
Incremento en las inversiones debido a revaluaciones	(X)	(X)
Incremento en cuentas por cobrar	(X)	(X)
Flujos de efectivo netos de las actividades de operación	**X**	**X**

Notas al Estado de Flujos de Efectivo

(a) *Efectivo y equivalentes al efectivo*

Las partidas de efectivo y equivalentes al efectivo se componen de efectivo en caja, saldos en bancos e inversiones en instrumentos del mercado monetario. El efectivo y equivalentes al efectivo incluidos en el estado de flujos de efectivo comprenden los siguientes importes del estado de situación financiera:

(miles de unidades monetarias)	**20X2**	**20X1**
Efectivo en caja y saldos en bancos	X	X
Inversiones a corto plazo	X	X
	X	X

La entidad ha utilizado préstamos disponibles por un importe de X, de los cuales puede aplicar X a proyectos de infraestructura.

(b) *Propiedades, Planta y Equipo*

Durante el periodo, la entidad económica adquirió propiedades, planta y equipo por un costo global de X, de los cuales un importe de X fueron adquiridos mediante subvenciones de capital del gobierno central. Se hicieron pagos por importe de X por la compra de los anteriores elementos.

(c) *Conciliación de pasivos que surgen de actividades de financiación*

	20X1	**Flujos de efectivo**	**Cambios distintos al efectivo**		**20X2**
			Adquisición	**Nuevos arrendamientos**	
Préstamos a largo plazo	X	X	X	X	X
Pasivos por arrendamientos	X	X	X	X	X
Deudas a largo plazo	X	X	X	X	X

Conciliación de pasivos que surgen de actividades de financiación

1 Este ejemplo ilustra una forma posible de proporcionar la información a revelar requerida en los párrafos 55A a 55E.

2 El ejemplo sólo contiene cifras del periodo corriente. De acuerdo con la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*, las cantidades correspondientes al periodo anterior deben incluirse en los estados financieros.

	20X1	**Flujos de efectivo**	**Cambios distintos al efectivo**			**20X2**
			Adquisición	**Movimientos por diferencias de cambio en moneda extranjera**	**Cambios en el valor razonable**	
Préstamos a largo plazo	X	X	X	X	X	X
Préstamos a corto plazo	X	X	X	X	X	X
Pasivos por arrendamientos	X	X	X	X	X	X
Activos mantenidos para cubrir préstamos a largo plazo	X	X	X	X	X	X
Pasivos totales de actividades de financiación	X	X	X	X	X	X

Comparación con la NIC 7

La NICSP 2, *Estado de Flujos de Efectivo* se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 7, *Estado de Flujos de Efectivo* incluye una modificación efectuada a la NIC 7 como resultado de las *Mejoras a las NIIF* emitida en abril de 2009. Las principales diferencias entre la NICSP 2 y la NIC 7 son las siguientes:

- La NICSP 2 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 7. Los ejemplos más significativos son los términos "ingresos" (en lugar de ingreso de actividades ordinarias), "estado de rendimiento financiero", y "activos netos/patrimonio" en la NICSP 2. Los términos equivalentes en la NIC 7 son "ingreso", "estado de resultados" y "patrimonio".
- La NICSP 2 contiene un conjunto de definiciones de términos técnicos diferentes a los de la NIC 7 (párrafo 8).
- Al igual que la NIC 7, la NICSP 2 permite usar el método directo o el método indirecto para presentar los flujos de efectivo de las actividades de operación. La NICSP 2 recomienda que, cuando se use el método directo para presentar los flujos de efectivo de las actividades de operación, en las notas a los estados financieros se muestre una conciliación entre el resultado y los flujos de efectivo provenientes de las actividades de operación (párrafo 29).
- Los ejemplos ilustrativos de la NICSP 2 no contienen ilustraciones sobre el estado de flujos de efectivo de una institución financiera.

NICSP 3—POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 8 (revisada en diciembre de 2003), *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 8, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IASB: IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 3—POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2020.

La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* fue emitida en mayo de 2000.

En diciembre de 2006 el IPSASB emitió una NICSP 3 revisada.

Desde entonces, la NICSP 3 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *La Aplicabilidad de las NICSP* (emitido en abril de 2016)
- *Mejoras a las NICSP 2015* (emitido en abril de 2016)
- La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* (emitida en enero de 2015)
- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitida en octubre de 2011)
- *Mejoras a las NICSP* (emitida en enero de 2010)
- NICSP 31, *Activos Intangibles* (emitida en enero de 2010)
- *Mejoras a las NICSP* (emitido en noviembre de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 3

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección de Introducción	Eliminado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
Encabezamiento sobre el IN11	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
5	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
6	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
7	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
9	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
10	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010 Mejoras a las NICSP abril de 2016
11	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
12	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
13	Eliminado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
14	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010 Mejoras a las NICSP abril de 2016
15	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
17	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
22	Modificado	NICSP 31 enero de 2010
34	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
59A	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2010
59B	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
59C	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016
59D	Nuevo	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
60	Modificado	NICSP 33 enero de 2015

NICSP 3—POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLE Y ERRORES

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1-2
Alcance	3-6
Definiciones	7-8
Materialidad o Importancia relativa	8
Políticas contables	9-36
Selección y aplicación de políticas contables	9-15
Congruencia de políticas contables	16
Cambios en políticas contables	17-36
Aplicación de cambios en las políticas contables	24-32
Aplicación retroactiva	27
Limitaciones a la aplicación retroactiva	28-32
Información a revelar	33-36
Cambios en estimaciones contables	37-45
Información a revelar	44-45
Errores	46-54
Limitaciones a la reexpresión retroactiva	48-53
Información a revelar sobre errores de periodos anteriores	54
Impracticabilidad de la aplicación y de la reexpresión retrospectiva	55-58
Fecha de vigencia	59-60
Derogación de la NICSP 3 (2000)	61
Apéndice: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	
Comparación con la NIC 8	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, está contenida en los párrafos 1–61. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 3 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones, 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 facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es prescribir los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el (a) tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, (b) cambios en las estimaciones contables, y (c) la corrección de errores. La Norma trata de realzar la relevancia y representación fiel de los estados financieros de una entidad, así como la comparabilidad con los estados financieros emitidos por ésta en periodos anteriores, y con los elaborados por otras entidades.

2. Los requerimientos de información a revelar relativos a políticas contables, excepto los referentes a cambios en las políticas contables, han sido establecidos en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.

Alcance

3. **Esta Norma se aplicará en la selección y aplicación de políticas contables, así como en la contabilización de los cambios en éstas y en las estimaciones contables, y en la corrección de errores de periodos anteriores.**

4. Los efectos fiscales de correcciones de errores de periodos anteriores y de ajustes retroactivos hechos para aplicar cambios en las políticas contables, no se consideran en esta Norma, ya que no son relevantes para muchas entidades del sector público. Las normas de contabilidad internacionales o nacionales que tienen relación con impuestos a las ganancias contienen guías sobre el tratamiento de los efectos fiscales.

5. [Eliminado]

6. [Eliminado]

Definiciones

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

   Políticas contables son los principios, bases, convencionalismos, reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros.

   Un cambio en una estimación contable es un ajuste en el importe en libros de un activo o de un pasivo, o en el importe del consumo periódico de un activo, que se produce tras la evaluación de la situación actual del elemento, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes. Los cambios en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o de nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.

Impracticable la aplicación de un requisito será impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo. Para un periodo anterior en particular, es impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente o realizar una reexpresión retroactiva para corregir un error si:

(a) **los efectos de la aplicación o de la reexpresión retroactivas no son determinables;**

(b) **la aplicación o la reexpresión retroactivas implican establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de la gerencia en ese periodo; o**

(c) **la aplicación o la reexpresión retroactivas requieren estimaciones de importes significativos, y es imposible distinguir objetivamente información de tales estimaciones que:**

(i) **suministre evidencia de las circunstancias que existían en la fecha o fechas en que tales importes fueron reconocidos, medidos o fue revelada la correspondiente información; y**

(ii) **tendría que haber estado disponible cuando los estados financieros del periodo previo fueron autorizados para su emisión;**

de otro tipo de información.

Errores en periodos anteriores son las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más periodos anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable que:

(a) **estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron autorizados para su emisión; y**

(b) **podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.**

Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.

La aplicación prospectiva de un cambio en una política contable y del reconocimiento del efecto de un cambio en una estimación contable consiste, respectivamente, en:

(a) **la aplicación de la nueva política contable a las transacciones, otros sucesos y condiciones ocurridos tras la fecha en que se cambió la política; y**

(b) **el reconocimiento del efecto del cambio en la estimación contable para el periodo corriente y los futuros, afectados por dicho cambio.**

La aplicación retroactiva consiste en aplicar una nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones, como si se hubiera aplicado siempre.

La reexpresión retroactiva consiste en corregir el reconocimiento, medición e información a revelar de los importes de los elementos de los estados financieros, como si el error cometido en periodos anteriores no se hubiera cometido nunca.

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

Materialidad o Importancia relativa

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

Políticas contables

Selección y aplicación de políticas contables

9. **Cuando una NICSP sea específicamente aplicable a una transacción, otro evento o condición, la política o políticas contables aplicadas a esa partida se determinarán aplicando la Norma.**

10. Las NICSP establecen las políticas contables sobre las que el IPSASB ha llegado a la conclusión de que dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre las transacciones, otros eventos y condiciones a las que son aplicables. Estas políticas no necesitan ser aplicadas cuando el efecto de su utilización no sea significativo. Sin embargo, no es adecuado dejar de aplicar las NICSP, o dejar de corregir errores, apoyándose en que el efecto no es significativo, con el fin de alcanzar una presentación particular de la situación financiera, rendimiento financiero o flujos de efectivo de la entidad.

11. Las NICSP se acompañan de guías que ayudan a las entidades a aplicar sus requerimientos. Todas estas guías señalan si son parte integrante de las NICSP. Las guías que sean parte integrante de las NICSP serán de cumplimiento

obligatorio. Las guías que no sean parte integrante de las NICSP no contienen requerimientos aplicables a los estados financieros.

12. **En ausencia de una NICSP que sea específicamente aplicable a una transacción, otro evento o condición, la gerencia deberá usar su juicio en el desarrollo y aplicación de una política contable a fin de suministrar información que sea relevante a efectos de rendición de cuentas y necesidades de los usuarios para la toma de decisiones, que represente de forma fidedigna la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad, que cumpla con las características cualitativas de comprensibilidad, oportunidad, comparabilidad y verificabilidad y que tenga en cuenta las restricciones de la información incluida en los estados financieros con propósito general y el equilibrio entre las características cualitativas.**

13. [Eliminado]

14. **Al realizar los juicios profesionales descritos en el párrafo 12, la gerencia se referirá, y considerará la aplicabilidad de, las siguientes fuentes según el siguiente orden:**

    (a) **los requerimientos de las NICSP que traten temas similares y relacionados; y**

    (b) **las definiciones y criterios de reconocimiento y medición de activos, pasivos, ingresos y gastos descritos en el *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*.**

15. **Al realizar los juicios profesionales descritos en el párrafo 12, la gerencia podría considerar también (a) los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas y (b) las prácticas aceptadas del sector público o privado en la medida que, pero solo en la medida que estas no entren en conflicto con las fuentes del párrafo 14. Ejemplos de tales pronunciamientos incluyen los pronunciamientos del IASB, incluyendo las NIIF e Interpretaciones emitidas por el Comité de Interpretaciones del IASB (CINIIF) o el anterior Comité de Interpretaciones (SIC).**

Congruencia de políticas contables

16. **Una entidad seleccionará y aplicará sus políticas contables de manera congruente para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, a menos que una NICSP específicamente requiera o permita establecer categorías de partidas para las cuales podría ser apropiado aplicar diferentes políticas. Si una NICSP requiere o permite establecer esas categorías, se seleccionará una política contable adecuada, y se aplicará de manera congruente a cada categoría.**

Cambios en políticas contables

17. **Una entidad cambiará una política contable sólo si tal cambio:**

    (a) **se requiere por una NICSP; o**

    (b) **lleva a que los estados financieros suministren información más fiable y relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos y condiciones que afecten a la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.**

18. Los usuarios de los estados financieros tienen la necesidad de poder comparar los estados financieros de una entidad a lo largo del tiempo, a fin de identificar tendencias en su situación financiera, rendimiento y flujos de efectivo. En consecuencia, se aplicarán las mismas políticas contables dentro de cada periodo, así como de un periodo a otro, excepto si se produjera un cambio en una política contable que cumpliera alguno de los criterios del párrafo 17.

19. **Un cambio de una base contable a otra base contable es un cambio de política contable.**

20. **Un cambio en el tratamiento contable, reconocimiento o medición de una transacción, evento o condición dentro de la aplicación de un mismo método contable, se considera como un cambio en la política contable.**

21. **Las siguientes situaciones no constituyen cambios en las políticas contables:**

    (a) **la aplicación de una política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que difieren sustancialmente de aquéllos que han ocurrido previamente; y**

    (b) **la aplicación de una nueva política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que no han ocurrido anteriormente o que, de ocurrir, no fueron significativos.**

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

23. Los párrafos 24 a 36 no serán de aplicación a los cambios en las políticas contables descritos en el párrafo 22.

Aplicación de cambios en las políticas contables

24. **Con sujeción al párrafo 28:**

    (a) **una entidad contabilizará un cambio en una política contable derivado de la aplicación inicial de una NICSP, de acuerdo con las disposiciones transitorias específicas de tal Norma, si las hubiere; y**

(b) **cuando una entidad cambie una política contable, ya sea por la aplicación inicial de una NICSP que no incluya disposición transitoria específica aplicable a tal cambio, o porque haya decidido cambiarla de forma voluntaria, aplicará dicho cambio retroactivamente.**

25. Para los propósitos de esta Norma, la aplicación anticipada de una Norma no se considera un cambio voluntario en una política contable.

26. En ausencia de una NICSP que específicamente se aplica a una transacción, otro evento o condición, la gerencia puede, de acuerdo con el párrafo, aplicar una política contable conforme a (a) los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas y (b) prácticas aceptadas del sector público o privado, pero solo en la medida que, éstas sean congruentes con el párrafo 15. Ejemplos de tales pronunciamientos incluyen los pronunciamientos del IASB, incluyendo el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*, las NIIF e Interpretaciones emitidas por el IFRIC o el anterior SIC. Si, debido a una modificación de tal pronunciamiento, la entidad optase por el cambio de una política contable, ese cambio se contabilizará, y se revelará como un cambio voluntario de una política contable.

Aplicación retroactiva

27. **Con sujeción al párrafo 28, cuando un cambio en una política contable se aplique retroactivamente de acuerdo con el párrafo 24(a) o (b), la entidad ajustará los saldos iniciales de cada componente afectado de los activos netos/patrimonio para el periodo anterior más antiguo que se presente, revelando información acerca de los demás importes comparativos para cada periodo anterior presentado, como si la nueva política contable se hubiese estado aplicando siempre.**

Limitaciones a la aplicación retroactiva

28. **Cuando sea obligatoria la aplicación retroactiva en función de lo establecido en el párrafo 24(a) o (b), el cambio en la política contable se aplicará retroactivamente, salvo y en la medida en que fuera impracticable determinar los efectos del cambio en cada periodo específico o el efecto acumulado del cambio.**

29. **Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada periodo específico, del cambio de una política contable sobre la información comparativa en uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad aplicará la nueva política contable a los saldos iniciales de los activos y pasivos al principio del periodo más antiguo para el que la aplicación retroactiva sea practicable, que podría ser el propio periodo corriente, y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente de los activos netos/patrimonio que se vean afectado para ese periodo.**

30. **Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del periodo corriente, por la aplicación de una nueva política contable a todos los periodos anteriores, la entidad ajustará la información comparativa aplicando la nueva política contable de forma prospectiva, desde la fecha más antigua en que sea practicable hacerlo.**

31. Cuando la entidad aplique una nueva política contable retroactivamente, la aplicará a la información comparativa de periodos anteriores, retrotrayéndose en el tiempo tanto como sea practicable. La aplicación retroactiva a un periodo anterior no será practicable a menos que sea posible determinar el efecto acumulado tanto sobre los saldos de apertura como sobre los de cierre del estado de situación financiera correspondiente a ese periodo. El importe del ajuste resultante, referido a los periodos previos a los presentados en los estados financieros, se efectuará contra los saldos iniciales de cada componente afectado de los activos netos/patrimonio del periodo previo más antiguo sobre el que se presente información. Normalmente, el ajuste se hace en resultados (ahorro o desahorro) acumulados. Sin embargo, los ajustes pueden hacerse contra otro componente de los activos netos/patrimonio (por ejemplo, para cumplir con una NICSP). Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a periodos anteriores, tal como resúmenes históricos de datos financieros, será asimismo objeto de ajuste, retrotrayéndose en el tiempo tanto como sea practicable.

32. Cuando sea impracticable para una entidad aplicar una nueva política contable retroactivamente, debido a que no pueda determinar el efecto acumulado de la aplicación de la política para todos los periodos anteriores, la entidad, de acuerdo con el párrafo 30, aplicará la nueva política contable de forma prospectiva desde el inicio del periodo más antiguo que sea practicable. En consecuencia, se ignorará la porción del ajuste acumulado de los activos, pasivos y activos netos/patrimonio surgido antes de esa fecha. Se permitirán los cambios de políticas contables, incluso si fuera impracticable la aplicación de dicha política de forma prospectiva a algún periodo anterior. Los párrafos 55 a 58 suministran guías sobre cuándo resulta impracticable aplicar una nueva política contable a uno o más periodos anteriores.

Información a revelar

33. **Cuando la aplicación por primera vez de una NICSP (a) tenga efecto en el periodo corriente o en alguno anterior, (b) tuviera tal efecto, salvo que fuera impracticable determinar el importe del ajuste, o (c) pudiera tener un efecto sobre periodos futuros, una entidad revelará:**

    (a) **el título de la Norma;**

    (b) **en su caso, que el cambio en la política contable se ha efectuado de acuerdo con sus disposiciones transitorias;**

    (c) **la naturaleza del cambio en la política contable;**

(d) **en su caso, una descripción de las disposiciones transitorias;**

(e) **en su caso, las disposiciones transitorias que podría tener efectos sobre periodos futuros;**

(f) **para el periodo corriente y para cada periodo anterior del que se presente información, en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste para cada línea de partida de los estados financieros afectados;**

(g) **el importe del ajuste relativo a periodos anteriores presentados, en la medida en que sea practicable; y**

(h) **si la aplicación retroactiva, exigida por los apartados 24(a) o (b), fuera impracticable para un periodo previo en concreto, o para periodos anteriores sobre los que se presente información, las circunstancias que conducen a la existencia de esa situación y una descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable.**

Esta información a revelar podrá omitirse en los estados financieros de periodos posteriores.

34. **Cuando un cambio voluntario en una política contable (a) tenga efecto en el periodo corriente o en algún periodo anterior, (b) tuviera efecto en ese periodo si no fuera impracticable determinar el importe del ajuste, o (c) podría tener efecto sobre periodos futuros, la entidad revelará:**

(a) **la naturaleza del cambio en la política contable;**

(b) **las razones por las que la aplicación de la nueva política contable suministra información más fiable y relevante;**

(c) **para el periodo corriente y para cada periodo anterior del que se presente información, en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste para cada línea de partida de los estados financieros afectados;**

(d) **el importe del ajuste relativo a periodos anteriores presentados, en la medida en que sea practicable; y**

(e) **si la aplicación retroactiva fuera impracticable para un periodo anterior en particular, o para periodos anteriores a los presentados, las circunstancias que conducen a esa situación, junto con una descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable.**

Esta información a revelar podrá omitirse en los estados financieros de periodos posteriores.

35. **Cuando una entidad no haya aplicado una nueva NICSP que habiendo sido emitida todavía no ha entrado en vigor, la entidad deberá revelar:**

(a) **este hecho; y**

(b) **información relevante, conocida o razonablemente estimada, para evaluar el posible impacto que la aplicación de la nueva Norma tendría sobre los estados financieros de la entidad en el periodo en que se aplique por primera vez.**

36. Para cumplir con el párrafo 35, la entidad revelará:

(a) El título de la nueva NICSP;

(b) la naturaleza del cambio o cambios inminentes en la política contable;

(c) la fecha en la cual es obligatoria la aplicación de la Norma;

(d) la fecha a partir de la que está previsto aplicar la Norma por primera vez; y

(e) Indistintamente:

(i) una explicación del impacto esperado, derivado de la aplicación inicial de la Norma, sobre los estados financieros de la entidad; o

(ii) si el impacto fuera desconocido o no pudiera ser estimado razonablemente, una declaración al efecto.

Cambios en estimaciones contables

37. Como resultado de las incertidumbres inherentes a la prestación de servicios, realización de actividades comerciales u otro tipo de actividades, muchas de las partidas de los estados financieros no pueden ser medidas con precisión, sino sólo a través de estimaciones. El proceso de estimación implica la utilización de juicios profesionales basados en la información fiable disponible más reciente. Por ejemplo, podría requerirse estimaciones para:

(a) ingresos fiscales adeudados al gobierno;

(b) deuda sobre tributos de dudoso cobro;

(c) la obsolescencia de los inventarios;

(d) el valor razonable de activos o pasivos financieros;

(e) las vidas útiles o patrones previsibles de consumo de los beneficios económicos futuros o potencial de servicio incorporado en los activos depreciables, o sobre el porcentaje de terminación de la carretera en construcción; y

(f) las obligaciones por garantías concedidas.

38. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros, y no menoscaba su fiabilidad[1].

39. Si se produjesen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, es posible que ésta pueda necesitar ser revisada, como consecuencia de nueva información obtenida o de poseer más experiencia. La revisión de la estimación, por su propia naturaleza, no está relacionada con periodos anteriores ni tampoco es una corrección de un error.

40. Un cambio en los criterios de medición aplicados es un cambio en una política contable, y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, el cambio se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.

41. **El efecto de un cambio en una estimación contable, diferente de aquellos cambios a los que se aplique el párrafo 42, se reconocerá de forma prospectiva, incluyéndolo en el resultado (ahorro o desahorro) del:**

    (a) **periodo en que tiene lugar el cambio, si éste afecta a un sólo periodo; o**

    (b) **el periodo del cambio y periodos futuros, si el cambio afectase a todos ellos.**

42. **En la medida que un cambio en una estimación contable dé lugar a cambios en activos y pasivos, o se refiera a una partida de los activos netos/patrimonio, deberá ser reconocido ajustando el valor en libros de la correspondiente partida de activo, pasivo o activos netos/patrimonio en el periodo en que tiene lugar el cambio.**

43. El reconocimiento prospectivo del efecto del cambio en una estimación contable significa que el cambio se aplica a las transacciones, otros eventos y condiciones, desde la fecha del cambio en la estimación. Un cambio en una estimación contable podría afectar sólo al resultado (ahorro o desahorro) del periodo corriente, o bien al de éste y al de periodos futuros. Por ejemplo, un cambio en la estimación del importe de los clientes de dudoso cobro afectará solo al resultado (ahorro o desahorro) del periodo corriente y, por tanto, se reconocerá en este periodo. Sin embargo, un cambio en la vida útil estimada de, o en los patrones de consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados a, un activo depreciable afectará al gasto por depreciación del periodo corriente y de cada uno de los periodos de vida útil restante del activo. En ambos casos, el efecto del cambio relacionado con el

[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.

periodo corriente se reconoce como ingreso o gasto en el periodo corriente. El efecto, si lo hubiera, sobre periodos futuros se reconocerá en dichos periodos.

Información a revelar

44. **La entidad revelará la naturaleza e importe de cualquier cambio en una estimación contable que haya producido efectos en el periodo corriente, o que se espere vaya a producirlos en periodos futuros, excepto por la información a revelar sobre el efecto sobre periodos futuros, en el caso de que fuera impracticable estimar ese efecto.**

45. **Si no se revela el importe del efecto en periodos futuros debido a que la estimación es impracticable, la entidad revelará este hecho.**

Errores

46. Los errores pueden surgir con respecto al reconocimiento, medición, presentación o información a revelar de los elementos de los estados financieros. Los estados financieros no cumplen con las NICSP si contienen errores, tanto materiales o que tienen importancia relativa como inmateriales o que no tienen importancia relativa, cuando han sido cometidos intencionadamente para conseguir, respecto de una entidad, una determinada presentación de su situación financiera, de su rendimiento financiero o de sus flujos de efectivo. Los errores potenciales del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que los estados financieros se autoricen para su emisión. Sin embargo, los errores materiales en ocasiones no se descubren hasta un periodo posterior, de forma que tales errores de periodos anteriores se corregirán en la información comparativa presentada en los estados financieros de los periodos siguientes (véanse los párrafos 47 a 52).

47. **Con sujeción a lo establecido en párrafo 48, la entidad corregirá los errores materiales de periodos anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto:**

    (a) **reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o**

    (b) **si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y activos netos/patrimonio para dicho periodo.**

Limitaciones a la reexpresión retroactiva

48. **El error correspondiente a un periodo anterior se corregirá mediante reexpresión retroactiva, salvo que sea impracticable determinar los efectos en cada periodo específico o el efecto acumulado del error.**

49. **Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada periodo específico, de un error sobre la información comparativa de uno o**

más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y activos netos/ patrimonio para los periodos más antiguos en los cuales tal reexpresión retroactiva sea practicable (que podría también ser el propio periodo corriente).

50. **Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del periodo corriente, de un error sobre todos los periodos anteriores, la entidad reexpresará la información comparativa corrigiendo el error de forma prospectiva, desde la fecha más antigua en que sea posible hacerlo.**

51. El efecto de la corrección de un error de periodos anteriores no se incluirá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo en el que se descubra el error. Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a periodos anteriores, incluyendo resúmenes históricos de datos financieros, será objeto de reexpresión, yendo tan atrás como sea posible.

52. Cuando sea impracticable determinar el importe de un error para todos los periodos previos (por ejemplo, una equivocación al aplicar una política contable), la entidad, de acuerdo con el párrafo 50, reexpresará la información comparativa de forma prospectiva desde la fecha más antigua posible. En consecuencia, se ignorará la porción del ajuste acumulado de activos, pasivos y activos netos/patrimonio que haya surgido antes de esa fecha. En los párrafos 55 a 58 se suministran guías sobre cuándo resulta impracticable corregir un error para uno o más periodos anteriores.

53. La corrección de errores se distingue de los cambios en las estimaciones contables. Las estimaciones contables son, por su naturaleza, aproximaciones que pueden necesitar revisión cuando se tenga conocimiento de información adicional. Por ejemplo, las pérdidas o ganancias reconocidas como resultado del desenlace de una contingencia, no constituye la corrección de un error.

Información a revelar sobre errores de periodos anteriores

54. **En aplicación del párrafo 47, la entidad revelará la siguiente información:**

(a) **la naturaleza del error del periodo anterior;**

(b) **para cada periodo anterior presentado, en la medida que sea practicable, el importe de la corrección para cada línea de partida del estado financiero afectado;**

(c) **el importe del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y**

(d) **si fuera impracticable la reexpresión retroactiva para un periodo anterior en particular, las circunstancias que conducen a esa situación, junto con una descripción de cómo y desde cuándo se ha corregido el error.**

Esta información a revelar podrá omitirse en los estados financieros de periodos posteriores.

Impracticabilidad de la aplicación y de la reexpresión retroactivas

55. En algunas circunstancias, cuando se desea conseguir la comparabilidad con el periodo corriente, el ajuste de la información comparativa de uno o más periodos anteriores es impracticable. Por ejemplo, los datos podrían no haberse obtenido, en el periodo o periodos anteriores, de forma que permitan la aplicación retroactiva de una nueva política contable (incluyendo, para el propósito de los párrafos 56 a 58, su aplicación prospectiva a periodos anteriores), o la reexpresión retroactiva para corregir un error de un periodo anterior, como consecuencia de lo cual la reconstrucción de la información es impracticable.

56. Con frecuencia es necesario efectuar estimaciones al aplicar una política contable a los elementos de los estados financieros reconocidos o revelados que hacen referencia a determinadas transacciones, otros sucesos o condiciones. La estimación es subjetiva en sí misma, y podría haberse realizado después de la fecha de presentación. El desarrollo de estimaciones puede ser todavía más difícil cuando se aplica retroactivamente una política contable, o cuando se efectúa una reexpresión retroactiva para corregir un error de periodos anteriores, debido al dilatado periodo de tiempo que podría haber transcurrido desde que se produjo la transacción afectada, otro suceso o condición objeto de la reexpresión. Sin embargo, el objetivo de estimaciones que se refieren a periodos anteriores, es el mismo que para las estimaciones realizadas en el periodo corriente, esto es, una y otra han de reflejar las circunstancias existentes cuando la transacción, suceso o condición haya ocurrido.

57. En consecuencia, la aplicación retroactiva de una nueva política contable o la corrección de un error de un periodo anterior, exige diferenciar la información que:

    (a) suministra evidencia de las circunstancias existentes en la fecha o fechas en la que la transacción, otro suceso o condición haya ocurrido; y

    (b) tendría que haber estado disponible cuando los estados financieros del periodo previo fueron autorizados para su emisión;

    de otro tipo de información. Para algunos tipos de estimaciones (por ejemplo, una estimación del valor razonable que no esté basada en precios o factores observables), es impracticable distinguir tales tipos de información. Cuando la aplicación o la reexpresión retroactivas exijan efectuar estimaciones significativas, para las que sea imposible distinguir aquellos dos tipos de información, resultará impracticable aplicar la nueva política contable o corregir el error del periodo previo de forma retroactiva.

58. Cuando se esté aplicando una nueva política contable o se corrijan importes de un periodo anterior, no deberán establecerse hipótesis retroactivas, ya sea

que consistan en suposiciones acerca de las intenciones de la gerencia en un periodo previo o en estimaciones de los importes que se hubieran reconocido, medido o revelado en tal periodo anterior. Por ejemplo, cuando una entidad corrige un error de un periodo anterior al clasificar un edificio del gobierno como una propiedad de inversión (el edificio era clasificado previamente como propiedades, planta y equipo), no cambia la base de clasificación para ese periodo, si la gerencia decidiera más tarde utilizar ese edificio como un edificio de oficinas ocupado por el dueño. Además, cuando una entidad corrige un error de un periodo anterior al calcular su pasivo para la provisión de costos de limpieza de contaminación resultante de operaciones del gobierno de acuerdo con la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, ignorará la información sobre un escape de petróleo inusualmente grande de un barco petrolero durante el periodo siguiente que ha estado disponible después de que los estados financieros para el periodo anterior fueran autorizados para su emisión. El hecho de que frecuentemente se exija efectuar estimaciones significativas cuando se modifica la información comparativa presentada para periodos anteriores, no impide ajustar o corregir dicha información comparativa.

Fecha de vigencia

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

59A. **Los párrafos 9, 11 y 14 fueron modificados mediante el documento *Mejoras a las NICSP* emitido en enero de 2010. Una entidad debe aplicar esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se aconseja su aplicación anticipada.**

59B. **El párrafo 60 fue modificado por la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)* emitida en enero 2015. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la NICSP 33 para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, las modificaciones también se aplicarán para dicho periodo.**

59C. **El documento *Mejoras a las NICSP 2015* emitido en abril de 2016 modificó los párrafos 7, 10, 12, 14, 15, 17 y 34 y eliminó el párrafo 13. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las**

modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, deberá revelar este hecho.

59D. **Los párrafos 5 y 6 fueron eliminados por el documento *La aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.**

60. Cuando una entidad adopte las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) tal como se define en la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)* para para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales que abarquen periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Derogación de la NICSP 3 (2000)

61. Esta Norma sustituye a la NICSP 3, *Resultado Neto del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables*, emitida en 2000.

Apéndice

Modificaciones a otras NICSP

[Eliminado]

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 3, pero no son parte de la misma.

Revisión de la NICSP 3 como resultado del Proyecto general de mejoras del IASB.

Antecedentes

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

FC2. Las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) que han convergido con las NIIF mantienen los requerimientos, estructura y texto de las NIIF, a menos que haya una razón específica del sector público para apartarse. La desviación de la NIIF equivalente ocurrirá cuando los requerimientos o terminología de la NIIF no sean apropiados para el sector público, o cuando sea necesaria la introducción de comentarios adicionales o ejemplos para ilustrar ciertos requerimientos en el contexto del sector público. Las diferencias entre las NICSP y sus equivalentes NIIF se identifican en la *Comparación con la NIIF* incluida en cada NICSP. La Comparación con la NIC 8 hace referencia a la versión de diciembre de 2003 de la NIC 8 y no a cualquier otra.

FC3. En mayo de 2002, el IASB emitió un proyecto de norma de modificaciones propuestas a 13 NIC[2] como parte de su Proyecto general de mejoras. Los objetivos del proyecto de Mejora General del IASB eran "reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos entre las Normas, para tratar ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras". Las NIC finales se emitieron en diciembre de 2003.

FC4. La NICSP 3, emitida en enero de 2000 se basó en la NIC 8 (revisada en 1993), *Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables* que fue emitida nuevamente en diciembre de 2003, como la NIC 8, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Al final de 2003 el predecesor del IPSASB, el Comité del Sector Público (PSC),[3] puso en marcha un Proyecto de Mejoras de las NICSP para la convergencia, cuando fuera apropiado, de las NICSP con las NIC mejoradas emitidas en diciembre de 2003.

---

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

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

FC5. El IPSASB revisó la NIC 8 mejorada y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la NIC y con las modificaciones realizadas. (Los Fundamentos de las Conclusiones del IASB no se reproducen aquí. Los subscriptores del *Comprehensive Subscription Service* del IASB pueden consultar los Fundamentos de las conclusiones en el sitio web del IASB http://www.iasb.org). En aquellos casos donde la NICSP difiere de la NIC correspondiente, los Fundamentos de las conclusiones explican las razones específicas del sector público para la falta de aplicación.

FC6. La NICSP 3 no incluye las modificaciones resultantes surgidas desde la emisión de las NIIF a partir de diciembre de 2003. Esto es así porque el IPSASB no ha revisado todavía ni se ha formado una opinión sobre la aplicabilidad de los requerimientos incluidos en las NIIF a las entidades del sector público.

Revisión de la NICSP 3 como resultado del documento del IASB *Mejoras a las NIIF* emitido en 2008

FC7. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 10 incluidas en el documento *Mejoras a las NIIF* emitido por el IASB en mayo de 2008 y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la norma. El IPSASB concluyó que no había una razón específica del sector público para la no adopción de las modificaciones.

La revisión de la NICSP 3 como resultado de la publicación del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* (*Mejoras a las NICSP 2015*)

FC8. A partir de la publicación del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* (el Marco Conceptual) el IPSASB inició un proyecto de alcance limitado para hacer cambios en las NICSP con el fin de reflejar los cuatro primeros capítulos. Esos capítulos abordan el papel y autoridad; objetivos y usuarios; características cualitativas (CC) y restricciones sobre la información en los informes financieros con propósito general; y la entidad que informa. El IPSASB propuso esas modificaciones en el Proyecto de Norma 58, *Mejoras a las NICSP 2015*.

FC9. El párrafo 12 de la NICSP 3 proporciona el primer nivel de requerimientos para el desarrollo de una política contable cuando no hay NICSP que específicamente se aplique a una transacción, otro evento o condición. La versión 2006 de la NICSP 1 especificaba que la gerencia debía usar su juicio en el desarrollo y aplicación de una política contable a fin de suministrar información que sea relevante y fiable. El IPSASB decidió sustituir la referencia a la fiabilidad por representación fiel a fin de asegurar la congruencia con el Marco Conceptual. En congruencia con su decisión de no distinguir CC fundamentales y de mejora, el IPSASB decidió reconocer las otras CC y las restricciones en la información incluida en los informes financieros con propósito general en el párrafo 12. Uno de los

que respondieron al Proyecto de Norma 58 consideró que las referencias a lo largo de los pronunciamientos de las NICSP debían modificarse para referirse al conjunto de CC y restricciones. El Marco Conceptual dice que cada una de las CC es parte integrante y cumple su función con las otras CC para proporcionar información en los informes financieros con propósito general, que es útil para lograr los objetivos de la información financiera. Sin embargo, esta interacción no impide que CC individuales tengan más o menos importancia, dependiendo de las circunstancias específicas y, por tanto, el IPSASB concluyó que no debería haber referencia a todas las CC y restricciones, cada vez que se haga referencia a una o más CC.

FC10. La NICSP 3 también ha enumerado una serie de atributos, que incluyen la esencia económica, neutralidad, prudencia e integridad. El IPSASB consideró si esos atributos debían ser explícitamente establecidos en la NICSP 3. El IPSASB reconoce que el valor de esos atributos, pero destacó que mientras que habían sido específicamente referidos y explicados en el Apéndice A de la NICSP 1, no eran identificados de forma específica como CC en el Marco Conceptual.

FC11. El Marco Conceptual explica que "la representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre error significativo" y además que "la información que representa fielmente un fenómeno económico o de otro tipo describe la esencia de la transacción, otro evento, actividad o circunstancia subyacente –que no es necesariamente siempre la misma que la de su forma legal". Por ello, la esencia sobre la forma permanece como una cualidad clave que debe poseer la información incluida en los IFPG. No se identifica como una CC adicional o separada porque ya está implícita en el concepto de representación fiel.

FC12. El IPSASB opina que el concepto de prudencia está reflejado también en la explicación de neutralidad como un componente de la representación fiel, y el reconocimiento de la necesidad actuar con precaución al tratar con la incertidumbre. En consecuencia, el IPSASB concluyó que no hay necesidad de referirse de forma explícita a la esencia económica, neutralidad, prudencia e integridad en el párrafo 12.

FC13. El párrafo 14 proporciona las fuentes a las que la gerencia se referirá y sobre las que considerará su aplicabilidad, para el desarrollo de una política contable cuando no hay NICSP que específicamente se aplique a una transacción, otro evento o condición. El IPSASB consideró si la gerencia debía dirigirse por las definiciones y criterios de reconocimiento y medición para activos, pasivos, ingresos y gastos descritos en otras NICSP o el Marco Conceptual. El IPSASB reconoció que las NICSP no han sido todavía actualizadas para reflejar las definiciones y criterios de reconocimiento y medición en el Marco Conceptual. Sin embargo, el Marco Conceptual refleja los pensamientos más actualizados del IPSASB que concluyó que la gerencia debía dirigirse por esta fuente.

FC14. El párrafo 15 permite la consideración de los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas, en tanto en cuanto no entren en conflicto con las fuentes que surgen de las NICSP, al hacer juicios sobre el desarrollo y aplicación de una política contable. El IPSASB consideró si debería conservar los ejemplos de los pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Destacando que la revisión del Marco Conceptual del IASB no se había completado en ese momento, el IPSASB opinaba que había diferencias entre el Marco Conceptual del IPSASB y la revisión en desarrollo del Marco Conceptual del IASB. En consecuencia, el desarrollo y aplicación de las políticas contables basada en el Marco Conceptual del IASB podría no ser siempre apropiado en el sector público. En respuesta a los comentarios de uno de los que respondieron al Proyecto de Norma 58, el IPSASB también reafirmó que el Marco Conceptual no está subordinado al Marco Conceptual del IASB. El IPSASB consideró que los otros ejemplos de los pronunciamientos del IASB en el párrafo 15-NIIF e Interpretaciones emitidas por Comité de Interpretaciones de las NIIF del IASB (IFRIC) o el anterior Comité de Interpretaciones (SIC)-son útiles y deben conservarse.

Revisión del de la NICSP 33 como resultado del documento *La Aplicabilidad de la NICSP*, emitido por el IPSASB en abril de 2016

FC15. El IPSASB emitió el documento *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias en todas las NICSP de la forma siguiente:

(a) elimina los párrafos estándar sobre la aplicabilidad de las NICSP a "entidades del sector público distintas de las EP" de la sección de alcance de cada Norma;

(b) sustituye el término "EP" por el término "entidades comerciales del sector público", cuando procede; y

(c) modifica el párrafo 10 del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* proporcionando una descripción positiva de las entidades del sector público para las que se han diseñado las NICSP.

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

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 3, pero no es parte de la misma.

Reexpresión retroactiva de errores

GI1. Durante el 20X2, la entidad descubrió que el ingreso por impuesto sobre la renta era incorrecto. El impuesto sobre la renta por 6.500 u.m.[4], que debería haber sido reconocido en 20X1, fue omitido indebidamente en dicho año y reconocido como ingreso en 20X2.

GI2. Los registros contables de la entidad para el 20X2 muestran los ingresos fiscales por 60.000 u.m. (incluyendo el ingreso por impuesto sobre la renta por 6.500 u.m. que debería haber sido reconocido en 20X1) y gastos por 86.500 u.m.

GI3. En 20X1, la entidad presentó las siguientes cifras:

	u.m.
Ingresos por impuestos	34.000
Cargos a los usuarios	3.000
Otros ingresos de actividades ordinarias	30.000
Total ingresos	67.000
Gastos	(60.000)
Resultado positivo (ahorro)	7.000

GI4. En 20X1 el resultado positivo acumulado inicial (ahorro) era 20.000 u.m. y el resultado positivo acumulado inicial (ahorro) al cierre era 27.000 u.m.

GI5. La entidad no tenía otros ingresos de actividades ordinarias o gastos.

GI6. La entidad tenía 5.000 u.m. de capital aportado a lo largo del periodo, y ningún otro componente de activos netos/patrimonio excepto para el resultado positivo (ahorro) acumulado.

Estado de rendimiento financiero de la entidad del sector público

	20X2	(reexpresado) 20X1
	u.m.	u.m.
Ingresos por impuestos	53.500	40.500
Cargos a los usuarios	4.000	3.000
Otros ingresos de actividades ordinarias	40.000	30.000
Total ingresos	97.500	73.500
Gastos	(86.500)	(60.000)
Resultado positivo (ahorro)	11.000	13.500

[4] En estos ejemplos, los importes monetarios se denominan en "unidades monetarias" (u.m.).

Estado de cambios en el patrimonio de la entidad del sector público X

	Capital aportado	Resultado positivo (Ahorro) Acumulado	Total
	u.m.	u.m.	u.m.
Saldo a 31 de diciembre de 20X0	5.000	20.000	25.000
Resultado positivo (ahorro) del periodo finalizado a 31 de diciembre de 20X1 reexpresado	–	13.500	13.500
Saldo a 31 de diciembre de 20X1	5.000	33.500	38.500
Resultado positivo (ahorro) del periodo finalizado al 31 de diciembre de 20X2	–	11.000	11.000
Saldo al 31 de diciembre de 20X2	5.000	44.500	49.500

Extracto de las Notas a los Estados Financieros

1. El ingreso tributario de 6.500 u.m. fue omitido incorrectamente en los estados financieros del 20X1. Los estados financieros de 20X1 han sido reexpresados para corregir este error. El efecto de la reexpresión sobre esos estados financieros se resume a continuación. No hay efecto en 20X2.

	Efecto en 20X1
	u.m.
Incremento de los ingresos	6.500
Incremento en el resultado positivo (ahorro)	6.500
Incremento en deudores	6.500
Incremento en activos netos/patrimonio	6.500

Cambio en la política contable con aplicación retroactiva

GI7. Durante el 20X2 la entidad cambió de política contable para el tratamiento de los costos por préstamos que son directamente atribuibles a la adquisición de una central hidroeléctrica en fase de construcción. En los periodos previos, la entidad había capitalizado estos costos. La entidad ha decidido ahora tratarlos como gasto, en lugar de capitalizarlos. La gerencia considera que la nueva política es preferible porque da lugar a un tratamiento más transparente de los costos de financiación y es congruente con la práctica del sector industrial local, haciendo los estados financieros de la entidad más comparables.

GI8. La entidad capitalizó costos por préstamos incurridos por 2.600 u.m. durante 20X1 y 5.200 u.m. en los periodos anteriores a 20X1. Todos los costos por préstamos incurridos en periodos anteriores, con motivo de la adquisición de la central hidroeléctrica, fueron capitalizados.

GI9. Los registros contables del 20X2 muestran que el resultado positivo (ahorro) antes de intereses asciende a 30.000 u.m.; y el gasto por intereses asciende a 3.000 u.m (solo para 20X2).

GI10. La entidad no ha reconocido todavía ninguna depreciación sobre la central porque no está todavía en uso.

GI11. En 20X1, la entidad presentó las siguientes cifras:

	u.m.
Resultado positivo (ahorro) antes de intereses	18.000
Gastos por intereses	–
Resultado positivo (ahorro)	18.000

GI12. En 20X1 el resultado positivo (ahorro) acumulado inicial era 20.000 u.m. y el resultado positivo (ahorro) acumulado al cierre era 38.000 u.m.

GI13. La entidad tenía 10.000 u.m. de capital aportado a lo largo del periodo, y ningún otro componente de activos netos/patrimonio excepto para el resultado positivo (ahorro) acumulado.

Estado de rendimiento financiero de la entidad del sector público

	20X2	(reexpresado) 20X1
	u.m.	u.m.
Resultado positivo (ahorro) antes de intereses	30.000	18.000
Gastos por intereses	(3.000)	(2.600)
Resultado positivo (ahorro)	27.000	15.400

Estado de cambios en activos netos/patrimonio de la entidad del sector público

	Capital aportado	(reexpresado) Resultados positivos (ahorro) acumulados	Total
	u.m.	u.m.	u.m.
Saldo al 31 de diciembre de 20X0 según se presentó previamente	10.000	20.000	30.000
Cambio en el criterio contable relacionado con la capitalización de intereses (Nota 1)	–	(5.200)	(5.200)
Saldo al 31 de diciembre de 20X0 según se reexpresó	10.000	14.800	24.800
Resultado positivo (ahorro) del periodo finalizado a 31 de diciembre de 20X1 (reexpresado)	–	15.400	15.400
Saldo a 31 de diciembre de 20X1	10.000	30.200	40.200
Resultado positivo (ahorro) del periodo finalizado al 31 de diciembre de 20X2	–	27.000	27.000
Saldo al 31 de diciembre de 20X2	10.000	57.200	67.200

Extracto de las Notas a los Estados Financieros

1. Durante 20X2, la entidad cambió su política contable para el tratamiento de los costos por préstamos relativos a una central eléctrica. Previamente, la entidad capitalizó dichos costos. Ahora se dan de baja como gastos según se incurren. La gerencia considera que esta política proporciona información fiable y más relevante porque da lugar a un tratamiento más transparente de los costos de financiación y es congruente con la práctica del sector industrial local, haciendo los estados financieros de la entidad más comparables. Este cambio en la política contable ha sido contabilizado retroactivamente, y los estados comparativos para 20X1 han sido reexpresados. A continuación, se presenta el efecto del cambio en 20X1 en forma de tabla. Los resultados positivos (ahorro) acumulados iniciales para el 20X1 se han reducido en 5.200, que es el montante del ajuste correspondiente a los ejercicios anteriores a 20X1.

Efecto en 20X1	u.m.
(Incremento) en el gasto por intereses	(2.600)
(Disminución) en el resultado positivo (ahorro) del periodo	(2.600)
Efecto en periodos anteriores a 20X1	
(Disminución) en el resultado positivo (ahorro) del periodo	(5.200)
(Disminución) en activos en el curso de la construcción y en el resultado positivo (ahorro) acumulado	(7.800)

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

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

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

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

GI17. Información adicional:

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

Extracto de las Notas a los Estados Financieros

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

Comparación con la NIC 8

La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 8 (2003), *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* e incluye las modificaciones efectuadas a la NIC 8 como resultado del documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Las principales diferencias entre la NICSP 3 y la NIC 8 son las siguientes:

- La NICSP 3 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 8. Los ejemplos más significativos son los términos "estado de rendimiento financiero", "resultado (ahorro o desahorro) acumulado" y "activos netos/patrimonio" en la NICSP 3. Los términos equivalentes en la NIC 8 son "estado de resultados", "ganancias acumuladas" y "patrimonio".
- La NICSP 3 no utiliza el término "ingreso", que en la NIC 8 tiene un significado más amplio que el término "ingreso (de actividades ordinarias)."
- La NICSP 3 contiene un conjunto de definiciones de términos técnicos diferentes a los de la NIC 8 (párrafo 7).
- La NICSP 3 tiene una jerarquía similar a la NIC 8.
- Las NICSP 3 no requiere revelar información sobre ajustes a ganancias por acción básicas o diluidas. La NIC 8 requiere revelar información del importe del ajuste o corrección para ganancias básicas o diluidas por acción.

NICSP 4—EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 21 (revisada en 2003, modificada en 2005), *Efectos de las Variaciones en la Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 21, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IASB: IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 4—EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2020.

La NICSP 4, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* fue emitida en mayo de 2000.

En diciembre de 2006 el IPSASB emitió una NICSP 4 revisada.

En abril de 2008 el IPSASB emitió una NICSP 4 revisada.

Desde entonces, la NICSP 4 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- Mejoras a las NICSP 2018 *(emitido en octubre de 2018)*
- La NICSP 41, *Instrumentos Financieros* (emitida el 14 de agosto de 2018)
- *La Aplicabilidad de las NICSP* (emitido en abril de 2016)
- La NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos* (emitida en enero de 2015)
- La NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados* (emitida en enero de 2015)
- La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* (emitida en enero de 2015)
- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitido en octubre de 2011)
- La NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* (emitida en enero de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 4

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección de Introducción	Eliminado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
3	Modificado	NICSP 37 enero de 2015 NICSP 29 enero de 2010 NICSP 41 agosto de 2018
4	Modificado	NICSP 29 enero de 2010 NICSP 41 agosto de 2018

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
5	Modificado	NICSP 29 enero de 2010 NICSP 41 agosto de 2018
6	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
7	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
10	Modificado	NICSP 37 enero de 2015
13	Modificado	NICSP 37 enero de 2015
21	Modificado	NICSP 37 enero de 2015
22	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
31	Modificado	NICSP 29 enero de 2010 NICSP 41 agosto de 2018
38	Modificado	NICSP 37 enero de 2015
47	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
50	Modificado	NICSP 37 enero de 2015
51	Modificado	NICSP 37 enero de 2015 NICSP 35 enero de 2015
53	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
55	Modificado	NICSP 37 enero de 2015 NICSP 35 enero de 2015
57	Modificado	NICSP 37 enero de 2015
57A	Nuevo	NICSP 37 enero de 2015
57B	Nuevo	NICSP 37 enero de 2015
57C	Nuevo	NICSP 37 enero de 2015
57D	Nuevo	NICSP 37 enero de 2015
58	Modificado	NICSP 37 enero de 2015
61	Modificado	NICSP 29 enero de 2010 NICSP 41 agosto de 2018
67	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
68	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
69	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
70	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
Encabezamiento encima del párrafo 70A	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
70A	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
70B	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
71A	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
71B	Nuevo	NICSP 37 enero de 2015 NICSP 35 enero de 2015
71C	Nuevo	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
71D	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
71E	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
72	Modificado	NICSP 33 enero de 2015
Encabezamiento encima del párrafo A1	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
A1	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
A2	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
A3	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
Encabezamiento encima del párrafo A4	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
A4	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
A5	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
A6	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
Encabezamiento encima del párrafo A7	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
A7	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
A8	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
A9	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
Encabezamiento encima del párrafo EI1	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
EI1	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
Encabezamiento encima del párrafo EI2	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
EI2	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
EI3	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
EI4	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
Encabezamiento encima del párrafo EI5	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
EI5	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
EI6	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
EI7	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
EI8	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
EI9	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
EI10	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
Encabezamiento encima del párrafo EI11	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
EI11	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
EI12	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
EI13	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
EI14	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
EI15	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
Encabezamiento encima del párrafo EI16	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
EI16	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
EI17	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
EI18	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
EI19	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018

NICSP 4—EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1-2
Alcance	3-9
Definiciones	10-19
Moneda funcional	11-16
Partidas monetarias	17
Inversión neta en un negocio en el extranjero	18-19
Resumen del enfoque requerido por esta Norma	20-22
Información sobre las transacciones en moneda extranjera en la moneda funcional	23-42
Reconocimiento inicial	23-26
Reconocimiento en estados financieros posteriores	27-30
Reconocimiento de las diferencias de cambio	31-39
Cambio de moneda funcional	40-42
Utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional	43-58
Conversión a la moneda de presentación	43-49
Conversión de un negocio en el extranjero	50-56
Disposición de un negocio en el extranjero	57-58
Efectos impositivos de las diferencias de cambio	59
Información a revelar	60-66
Disposiciones transitorias	67-70
Adopción por primera vez de la base contable de acumulación (o devengo)	67-68
Disposiciones de transición para todas las entidades	69-70
Fecha de vigencia	71-72

Derogación de la NICSP 4 (2006) 73

Fundamentos de las conclusiones

Tabla de Concordancias

Comparación con la NIC 21

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 4, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*,está contenida en los párrafos 1 a 73. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 4 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones, 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. Una entidad puede llevar a cabo actividades en el extranjero de dos maneras diferentes. Puede realizar transacciones en moneda extranjera o bien puede tener negocios en el extranjero. Además, la entidad puede presentar sus estados financieros en una moneda extranjera. El objetivo de esta Norma es prescribir cómo se incorporan, en los estados financieros de una entidad, las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero, y cómo convertir los estados financieros a la moneda de presentación elegida.

2. Los principales problemas que se presentan son (a) la tasa o tasas de cambio a utilizar, y (b) la manera de informar sobre los efectos de las variaciones en las tasas de cambio dentro de los estados financieros.

Alcance

3. **Una entidad que prepare y presente sus estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo), aplicará la presente Norma:**

   (a) **al contabilizar las transacciones y saldos en moneda extranjera, excepto las transacciones y saldos con derivados que estén dentro del alcance de la NIIF 41, *Instrumentos Financieros;***

   (b) **al convertir el rendimiento financiero y la situación financiera de los negocios en el extranjero que se incluyan en los estados financieros de la entidad, ya sea por consolidación o por el método de la participación; y**

   (c) **al convertir el rendimiento financiero y la situación financiera de la entidad en una moneda de presentación.**

4. La NICSP 41 es de aplicación a muchos derivados en moneda extranjera y, por consiguiente, éstos quedan excluidos del alcance de esta Norma. No obstante, aquellos derivados en moneda extranjera que no están dentro del alcance de la NICSP 41 (por ejemplo, ciertos derivados en moneda extranjera implícitos en otros contratos), entran dentro del alcance de esta Norma. Además, esta Norma se aplica cuando la entidad convierte los importes relacionados con derivados desde su moneda funcional a la moneda de presentación.

5. Esta Norma no es aplicable a la contabilidad de coberturas para partidas en moneda extranjera, incluyendo la cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero. La contabilidad de coberturas se trata en la NICSP 41.

6. [Eliminado]

7. [Eliminado]

8. Esta Norma se aplica a la presentación de los estados financieros de una entidad en una moneda extranjera, y establece los requisitos para que los

estados financieros resultantes puedan ser calificados como que cumplen con las NIIF. También se especifica la información a revelar, en el caso de conversión de información financiera a una moneda extranjera que no cumpla los anteriores requerimientos.

9. Esta Norma no se aplica a la presentación, dentro del estado de flujo de efectivo, de los flujos de efectivo que se deriven de transacciones en moneda extranjera, ni de la conversión de los flujos de efectivo de los negocios en el extranjero (véase la NICSP 2, *Estado de Flujos de Efectivo*).

Definiciones

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

Tasa de cambio de cierre es la tasa de cambio de contado existente a la fecha de presentación.

Diferencia de cambio 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 es la ratio de intercambio entre dos monedas.

Moneda extranjera es cualquier otra distinta de la moneda funcional de la entidad.

Negocio en el extranjero es una entidad controlada, asociada, negocio conjunto o sucursal de la entidad que informa, cuyas actividades están basadas o se llevan a cabo en un país o moneda distintos a los de la entidad que informa.

Moneda funcional es la moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad.

Partidas monetarias son unidades monetarias mantenidas en efectivo, así como activos y pasivos que se van a recibir o pagar, mediante una cantidad fija o determinable de unidades monetarias.

Inversión neta en un negocio en el extranjero es el importe que corresponde a la participación de la entidad que informa, en los activos netos/patrimonio del citado negocio.

Moneda de presentación es la moneda en que se presentan los estados financieros.

Tasa de cambio de contado es la tasa de cambio utilizado en las transacciones con entrega inmediata.

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

Moneda funcional

11. El entorno económico principal en el que opera la entidad es, normalmente, aquél en el que ésta genera y emplea el efectivo. Para determinar su moneda funcional, la entidad considerará los siguientes factores:

    (a) La moneda:

        (i) en que se produzcan los ingresos, tales como impuestos, subvenciones y multas;

        (ii) que influya fundamentalmente en los precios de venta de los bienes y servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden los precios de venta de sus bienes y servicios); y

        (iii) del país cuyas fuerzas competitivas y regulaciones determinen fundamentalmente los precios de venta de sus bienes y servicios.

    (b) La moneda que influya fundamentalmente en los costos de la mano de obra, de los materiales y de otros costos de producir los bienes o suministrar los servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden tales costos).

12. Los siguientes factores también pueden suministrar evidencia acerca de la moneda funcional de una entidad:

    (a) La moneda en la cual se generan los fondos de las actividades de financiación (esto es, emisión de deuda e instrumentos del patrimonio neto).

    (b) La moneda en que se mantienen los importes cobrados por las actividades de operación.

13. Se considerarán, además, los siguientes factores al determinar la moneda funcional de un negocio en el extranjero, así como al decidir si esta moneda funcional es la misma que la correspondiente a la entidad que informa (en este contexto, la entidad que informa es la que tiene el negocio en el extranjero como subsidiaria, sucursal, asociada o acuerdo conjunto):

    (a) Si las actividades del negocio en el extranjero se llevan a cabo como una extensión de la entidad que informa, en lugar de hacerlo con un grado significativo de autonomía. Un ejemplo del primero es cuando un departamento de defensa tiene un número de bases militares en el extranjero, que desarrollan sus actividades en nombre del gobierno central. Las bases militares podrían llevar a cabo sus actividades sustancialmente en la moneda de los estados financieros de la entidad que informa. Por ejemplo, podría pagarse al personal militar en moneda funcional y recibir solo una pequeña asignación en moneda local. Las compras de suministros y equipo podrían hacerse en su

mayor parte a través de la entidad que informa, y las compras en moneda local reducirse al mínimo. Otro ejemplo sería el del campus de una universidad pública, situado en el extranjero, que operara bajo la administración y dirección del campus nacional. Por el contrario, un negocio en el extranjero con un significativo grado de autonomía puede acumular efectivo y otras partidas monetarias, incurrir en gastos, generar ingresos y posiblemente concertar préstamos, pero todo ello lo hace, sustancialmente, en su moneda local. Algunos ejemplos de entidades extranjeras de propiedad estatal que pueden operar independientemente de otros organismos estatales incluyen las oficinas de turismo, las compañías de exploración petrolera, organismos de comercio y operaciones de radiodifusión. Estas entidades pueden establecerse como entidades comerciales del sector público.

(b) Si las transacciones con la entidad que informa constituyen una proporción alta o baja de las actividades del negocio en el extranjero.

(c) Si los flujos de efectivo de las actividades del negocio en el extranjero afectan directamente a los flujos de efectivo de la entidad que informa, y están disponibles para ser remitidos a la misma.

(d) Si los flujos de efectivo de las actividades del negocio en el extranjero son suficientes para atender las obligaciones por deudas actuales y esperadas, en el curso normal de la actividad, sin que la entidad que informa deba poner fondos a su disposición.

14. Cuando los indicadores descritos anteriormente sean contradictorios, y no resulte obvio cuál es la moneda funcional, la gerencia empleará su juicio para determinar la moneda funcional que más fielmente represente los efectos económicos de las transacciones, sucesos y condiciones subyacentes. Como parte de este proceso, la gerencia concederá prioridad a los indicadores fundamentales del párrafo 11 antes de tomar en consideración los indicadores de los párrafos 12 y 13, que han sido diseñados para suministrar evidencia adicional que apoye la determinación de la moneda funcional de la entidad.

15. La moneda funcional de la entidad reflejará las transacciones, sucesos y condiciones que subyacen y son relevantes para la misma. Por consiguiente, una vez escogida la moneda funcional, no se cambiará a menos que se produzca un cambio en tales transacciones, sucesos o condiciones.

16. Si la moneda funcional es la moneda de una economía hiperinflacionaria, los estados financieros de la entidad serán reexpresados de acuerdo con la NICSP 10, *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*. Una entidad no podrá evitar la reexpresión de acuerdo con la NICSP 10, por ejemplo, adoptando como moneda funcional una moneda diferente de la que hubiera determinado aplicando esta Norma (tal como la moneda funcional de su controladora).

Partidas monetarias

17. La característica esencial de una partida monetaria es el derecho a recibir (o la obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. Algunos ejemplos incluyen: obligaciones de política social y otros beneficios a los empleados que se pagan en efectivo; provisiones que se liquidan en efectivo; y dividendos en efectivo o distribuciones similares que se reconocen como pasivos. Por el contrario, la característica esencial de una partida no monetaria es la ausencia de un derecho a recibir (o una obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. Ejemplos incluyen: importes pagados por anticipado de bienes y servicios (por ejemplo, cuotas anticipadas en un alquiler); plusvalía; activos intangibles; inventarios; propiedades, planta y equipo; y provisiones que se van a saldar por la prestación de un activo no monetario.

Inversión neta en un negocio en el extranjero

18. Una entidad puede tener una partida monetaria que ha de cobrar o pagar al negocio en el extranjero. Si la liquidación de esa partida no está contemplada, ni es probable que se produzca, en un futuro previsible, la partida es, en esencia, una parte de la inversión neta de la entidad en ese negocio en el extranjero, y se contabilizará de acuerdo con los párrafos 37 y 38. Entre estas partidas monetarias pueden estar incluidos préstamos o partidas a cobrar a largo plazo. No se incluyen las cuentas de deudores o acreedores comerciales.

19. La entidad que tiene una partida monetaria por cobrar o por pagar a un negocio en el extranjero descrito en el párrafo 18 puede ser cualquier entidad controlada de la entidad económica. Por ejemplo, una entidad tiene dos entidades controladas, A y B. La entidad controlada B es un negocio en el extranjero. La controlada A concede un préstamo a la controlada B. El préstamo por cobrar por A de la controlada B sería parte de la inversión neta de la entidad en la controlada B si el pago del préstamo no estuviera planeado ni fuese probable que ocurriera en el futuro previsible. Esto también sería cierto si la controlada A fuera en sí misma un negocio en el extranjero.

Resumen del enfoque requerido por esta Norma

20. Al preparar los estados financieros, cada entidad - ya se trate de una entidad aislada, una entidad con negocios en el extranjero (tal como una controladora) o un negocio en el extranjero (por ejemplo una entidad controlada o sucursal)- determinará su moneda funcional de acuerdo con los párrafos 11 a 16. La entidad convertirá las partidas en moneda extranjera a la moneda funcional, e informará de los efectos de esta conversión de acuerdo con los párrafos 23 a 42 y 59.

21. Muchas entidades que informan están compuestas por varias entidades individuales (por ejemplo, una entidad económica formada por una controladora y una o más controladas). Varios tipos de entidades, sean o no

miembros de la entidad económica, pueden tener inversiones en asociadas o acuerdos conjuntos. También pueden tener sucursales. Es necesario que el rendimiento financiero y la situación financiera de cada entidad individual incluida en la entidad que informa, se conviertan a la moneda en la que esta entidad presenta sus estados financieros. Esta Norma permite a la entidad que informa utilizar cualquier moneda (o monedas) para presentar sus estados financieros. El rendimiento financiero y la situación financiera de cada entidad individual que forme parte de la entidad que informa, pero cuya moneda funcional sea diferente de la moneda de presentación, se convertirán de acuerdo con los párrafos 43-59.

22. Esta Norma permite asimismo, a una entidad aislada que prepare estados financieros, o bien a una entidad que prepare estados financieros separados de acuerdo con la NICSP 34, *Estados Financieros Separados*, utilizar cualquier moneda (o monedas) para presentar sus estados financieros. Si la moneda de presentación utilizada por la entidad es distinta de su moneda funcional, su rendimiento financiero y su situación financiera se convertirán a la moneda de presentación de acuerdo con los párrafos 43 a 59.

Información sobre las transacciones en moneda extranjera en la moneda funcional

Reconocimiento inicial

23. Una transacción en moneda extranjera es toda transacción cuyo importe se denomina, o exige su liquidación, en una moneda extranjera, entre las que se incluyen aquéllas en que la entidad:

    (a) Compra o vende bienes o servicios cuyo precio se denomina en una moneda extranjera;

    (b) Presta o toma prestados fondos, si los importes correspondientes se establecen a cobrar o pagar en una moneda extranjera; o

    (c) Adquiere o dispone de activos, o bien incurre o liquida pasivos, denominados en una moneda extranjera.

24. **Toda transacción en moneda extranjera se registrará, en el momento de su reconocimiento inicial, utilizando la moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, de la tasa de cambio de contado a la fecha de la transacción entre la moneda funcional y la moneda extranjera.**

25. La fecha de una transacción es la fecha en la cual dicha transacción cumple las condiciones para su reconocimiento, de acuerdo con las NICSP. Por razones de orden práctico, se utiliza a menudo un tasa de cambio aproximado al existente en el momento de realizar la transacción, por ejemplo, puede utilizarse el correspondiente tipo promedio semanal o mensual, para todas las transacciones que tengan lugar en ese intervalo de tiempo, en cada una de las

clases de moneda extranjera usadas por la entidad. Sin embargo, cuando las tasas de cambio varían de forma significativa, resultará inadecuado el uso de la tasa promedio del periodo.

26. Las variaciones en la tasa de cambio pueden tener efectos en el efectivo o equivalentes de efectivo que la entidad tiene o adeuda en moneda extranjera. De la presentación de tales diferencias de cambio se ocupa la NICSP 2 Aunque estos cambios no son flujos de efectivo, el efecto de las variaciones de las tasas de cambio sobre el efectivo y los equivalentes al efectivo, mantenidos o adeudados en moneda extranjera, será objeto de presentación en el estado de flujos de efectivo para permitir la conciliación entre el efectivo y equivalentes al efectivo al principio y al final del periodo. Estos importes se presentan por separado, según provengan de las actividades de operación, inversión o financiación, e incluyen las diferencias que se hubieran producido si dichos flujos de efectivo se hubieran presentado al tipo de cambio del final del ejercicio.

Reconocimiento en estados financieros posteriores

27. **En cada fecha de presentación de los estados financieros:**

    (a) **las partidas monetarias en moneda extranjera se convertirán utilizando la tasa de cambio de cierre;**

    (b) **las partidas no monetarias en moneda extranjera, que se midan en términos de costo histórico, se convertirán utilizando la tasa de cambio de la fecha de la transacción; y**

    (c) **las partidas no monetarias que se midan al valor razonable en una moneda extranjera, se convertirán utilizando las tasas de cambio de la fecha en que fue determinado.**

28. Para determinar el importe en libros de una partida se tendrán en cuenta además, las otras NICSP que sean de aplicación. Por ejemplo, las propiedades, planta y equipo pueden ser medidas en términos de valor razonable o costo histórico, de acuerdo con la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*. Con independencia de si se ha determinado el importe en libros utilizando el costo histórico o el valor razonable, siempre que dicho importe se haya establecido en moneda extranjera, se convertirá a la moneda funcional utilizando las reglas establecidas en la presente Norma.

29. El importe en libros de algunas partidas se determina comparando dos o más importes distintos. Por ejemplo, el importe en libros de los inventarios mantenidos para la venta es el menor entre el costo y el valor realizable neto, de acuerdo con la NICSP 12, *Inventarios*. De forma similar, y de acuerdo con la NICSP 21, *Deterioro del Valor de los Activos no Generadores de Efectivo*, el importe en libros de un activo no generador de efectivo, para el que exista un indicio de deterioro, es el menor entre su importe en libros, anterior a la consideración de las posibles pérdidas por ese deterioro, y su importe

recuperable. Cuando la partida en cuestión sea un activo no monetario, medido en una moneda extranjera, el importe en libros se determinará comparando:

(a) El costo o importe en libros, según lo que resulte apropiado, convertidos a la tasa de cambio en la fecha de determinación de ese importe (por ejemplo, a la tasa de cambio a la fecha de la transacción para una partida que se mida en términos de costo histórico); y

(b) El valor realizable neto o importe recuperable de servicio, cuando proceda, convertido al tipo de cambio de la fecha en la que se determinó dicho valor (por ejemplo, la tasa de cierre en la fecha de presentación).

El efecto de esta comparación puede dar lugar al reconocimiento de una pérdida por deterioro en la moneda funcional, pero no sería objeto de reconocimiento en la moneda extranjera, o viceversa.

30. Cuando se disponga de varios tipos de cambio, se utilizará aquél en el que pudieran ser liquidados los flujos futuros de efectivo representados por la transacción o el saldo considerado, si tales flujos hubieran ocurrido en la fecha de la medición. Cuando se haya perdido temporalmente la posibilidad de negociar dos monedas en condiciones de mercado, la tasa a utilizar será la primera que se fije en una fecha posterior, en la que se puedan negociar las divisas en las condiciones citadas.

Reconocimiento de las diferencias de cambio

31. Como se señaló en el párrafo 5, esta Norma no trata la contabilización de coberturas para las partidas en moneda extranjera. La NICSP 41 contiene las guías generales relacionadas con el tratamiento contable de las operaciones de cobertura, incluyendo los criterios sobre cuándo usar la contabilidad de coberturas.

32. **Las diferencias de cambio que surjan (a) al liquidar las partidas monetarias o (b) al convertir las partidas monetarias a tipos diferentes de los que se utilizaron para su reconocimiento inicial, ya se hayan producido durante el periodo o en estados financieros previos, se reconocerán en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo en el que aparezcan, con las excepciones descritas en el párrafo 37.**

33. Aparecerá una diferencia de cambio cuando se tengan partidas monetarias como consecuencia de una transacción en moneda extranjera, y se haya producido una variación en la tasa de cambio entre la fecha de la transacción y la fecha de liquidación. Cuando la transacción se liquida en el periodo contable en que ha surgido, toda la diferencia de cambio resultante se reconoce en ese periodo. No obstante, cuando la transacción se liquide en un periodo contable posterior, la diferencia de cambio reconocida en cada uno de los periodos, hasta la fecha de liquidación, se determinará a partir de la variación que se haya producido en las tasas de cambio durante cada periodo.

34. El párrafo 26 describe el tratamiento de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera en un estado de flujos de efectivo.

35. **Cuando se reconozca directamente en los activos netos/patrimonio una pérdida o ganancia derivada de una partida no monetaria, cualquier diferencia de cambio, componente de esa pérdida o ganancia, se reconocerá directamente en los activos netos/patrimonio. Por el contrario, cuando la pérdida o ganancia, derivada de una partida no monetaria, sea reconocida en el resultado (ahorro o desahorro), cualquier diferencia de cambio, componente de esta ganancia o pérdida, se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro).**

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

37. **Las diferencias de cambio surgidas en una partida monetaria que forme parte de la inversión neta en un negocio extranjero de la entidad que informa (véase el párrafo 18), se reconocerán en el resultado (ahorro o desahorro) de los estados financieros separados de la entidad que informa, o bien en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero, según resulte apropiado. En los estados financieros que contengan al negocio en el extranjero y a la entidad que informa (por ejemplo, los estados financieros consolidados si el negocio en el extranjero es una entidad controlada), esas diferencias de cambio se reconocerán inicialmente como un componente separado de los activos netos/patrimonio y posteriormente serán reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro) cuando se disponga del negocio en el extranjero, de acuerdo con el párrafo 57.**

38. Cuando una partida monetaria forme parte de la inversión neta realizada por la entidad que informa en un negocio en el extranjero, y esté denominada en la moneda funcional de la entidad que informa, puede aparecer una diferencia de cambio en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero, en función de la situación descrita en el párrafo 32. Si esta partida estuviese denominada en la moneda funcional del negocio en el extranjero, la diferencia de cambio, por la situación descrita en el citado párrafo 32, aparecería en los estados financieros separados de la entidad que informa. Si tal partida está denominada en una moneda diferente a la moneda funcional de la entidad que informa o del negocio en el extranjero, de acuerdo con el párrafo 32 surge una diferencia de cambio en los estados financieros separados de la entidad que

informa y en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero. Estas diferencias de cambio serán reclasificadas como un componente separado de los activos netos/patrimonio, en los estados financieros que contienen al negocio en el extranjero y a la entidad que informa (es decir, en los estados financieros donde el negocio en el extranjero se encuentre consolidado, o contabilizado según el método de la participación).

39. Cuando la entidad lleve sus registros y libros contables en una moneda diferente de su moneda funcional, y proceda a elaborar sus estados financieros, convertirá todos los importes a la moneda funcional, de acuerdo con lo establecido en los párrafos 23 a 30. Como resultado de lo anterior, se obtendrán los mismos importes, en términos de moneda funcional, que se hubieran obtenido si las partidas se hubieran registrado originalmente en dicha moneda funcional. Por ejemplo, las partidas monetarias se convertirán a la moneda funcional utilizando las tasas de cambio de cierre, y las partidas no monetarias, que se midan al costo histórico, se convertirán utilizando la tasa de cambio correspondiente a la fecha de la transacción que originó su reconocimiento.

Cambio de moneda funcional

40. **Cuando se produzca un cambio de moneda funcional en la entidad, ésta aplicará los procedimientos de conversión que sean aplicables a la nueva moneda funcional de forma prospectiva, desde la fecha del cambio.**

41. Como se ha señalado en el párrafo 15, la moneda funcional de la entidad ha de reflejar las transacciones, sucesos y condiciones que subyacen y son relevantes para la misma. Por consiguiente, una vez que se haya determinado la moneda funcional, solo podrá cambiarse si se modifican dichas transacciones, sucesos y condiciones subyacentes. Por ejemplo, un cambio en la moneda, que influya de forma determinante en los precios de venta o en la provisión de los bienes y servicios, podría inducir un cambio en la moneda funcional de la entidad.

42. El efecto de un cambio de moneda funcional se contabilizará de forma prospectiva. En otras palabras, la entidad convertirá todas las partidas a la nueva moneda funcional utilizando la tasa de cambio a la fecha en que se produzca aquél. Los importes resultantes ya convertidos, en el caso de partidas no monetarias, se considerarán como sus correspondientes costos históricos. Las diferencias de cambio procedentes de la conversión de un negocio en el extranjero, que se hubieran clasificado anteriormente como componentes de los activos netos/patrimonio de acuerdo con los párrafos 37 y 44(c), no se reconocerán en el resultado (ahorro o desahorro) hasta que se lleve a cabo la disposición del negocio en el extranjero.

Utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional

Conversión a la moneda de presentación

43. La entidad puede presentar sus estados financieros en cualquier moneda (o monedas). Si la moneda de presentación difiere de la moneda funcional de la entidad, ésta deberá convertir su rendimiento financiero y su situación financiera a la moneda de presentación elegida. Por ejemplo, cuando una entidad económica, tal como una organización internacional, contiene entidades individuales con monedas funcionales diferentes, habrá de expresar el rendimiento financiero y la situación financiera de cada entidad en una moneda común, a fin de presentar estados financieros consolidados. En el caso de gobiernos nacionales o regionales/provinciales, la moneda de presentación se determina normalmente por el ministro de finanzas (o autoridad similar), o se establece en la legislación.

44. **El rendimiento financiero y la situación financiera de una entidad cuya moneda funcional no se corresponda con la moneda de una economía hiperinflacionaria, serán convertidos a la moneda de presentación, en caso de que ésta fuese diferente, utilizando los siguientes procedimientos:**

    (a) **Los activos y pasivos para cada estado de situación financiera presentado (es decir incluyendo las cifras comparativas) se convertirán a la tasa de cambio de cierre de la fecha de ese estado de situación financiera;**

    (b) **Los ingresos y gastos de cada estado de rendimiento financiero (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a las tasas de cambio de la fecha de cada transacción; y**

    (c) **Todas las diferencias de cambio que se produzcan como resultado de lo anterior, se reconocerán como un componente separado de los activos netos/patrimonio.**

45. Al convertir los flujos de efectivo, los cobros y pagos en efectivo, de un negocio en el extranjero, para incorporarlos en el estado de flujos de efectivo de la entidad que informa, ésta cumplirá con los procedimientos señalados en la NICSP 2. La NICSP 2 requiere que los flujos de efectivo de una subsidiaria que satisface la definición de un negocio en el extranjero, deberán convertirse a las tasas de cambio entre la moneda de presentación y la moneda extranjera a las fechas de los flujos de efectivo. La NICSP 2 también trata la presentación de las ganancias y pérdidas no realizadas resultantes de las variaciones en las tasas de cambio relacionadas con el efectivo y equivalentes de efectivo que se tiene o adeuda en moneda extranjera.

46. Con frecuencia, para la conversión de las partidas de ingresos y gastos, se utiliza por razones prácticas un tipo aproximado, representativo de los

cambios existentes en las fechas de las transacciones, como puede ser la tasa de cambio media del periodo. Sin embargo, cuando las tasas de cambio varían de forma significativa, resultará inadecuado el uso de la tasa promedio del periodo.

47. Las diferencias de cambio a las que se refiere el párrafo 44(c) proceden de:

(a) La conversión de los ingresos y gastos a las tasas de cambio de las fechas de las transacciones, y la de los activos y pasivos a la tasa de cambio de cierre. Estas diferencias de cambio aparecen tanto por las partidas de gastos e ingresos reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro), como por las reconocidas directamente en los activos netos/patrimonio.

(b) La conversión de los activos netos/patrimonio iniciales a una tasa de cambio de cierre que sea diferente de la tasa utilizada en el cierre anterior.

Estas diferencias de cambio no se reconocen en el resultado (ahorro o desahorro) porque las variaciones de las tasas de cambio tienen un efecto directo pequeño o nulo en los flujos de efectivo presentes y futuros derivados de las actividades. Cuando las citadas diferencias de cambio se refieren a un negocio en el extranjero que, si bien se consolida no está participado en su totalidad, las diferencias de cambio acumuladas surgidas de la conversión que sean atribuibles a las participaciones no controladoras, se atribuyen a la misma y se reconocen como parte de los intereses minoritarios en el estado de situación financiera consolidado.

48. **El rendimiento financiero y la situación financiera de una entidad, cuya moneda funcional es la correspondiente a una economía hiperinflacionaria, se convertirán a una moneda de presentación diferente utilizando los siguientes procedimientos:**

(a) **Todos los importes (es decir, activos, pasivos, partidas de activos netos/patrimonio, gastos e ingresos incluyendo también las cifras comparativas correspondientes) se convertirán a la tasa de cambio de cierre correspondiente a la fecha del estado de situación financiera más reciente, excepto cuando**

(b) **Los importes sean convertidos a la moneda de una economía no hiperinflacionaria, en cuyo caso las cifras comparativas serán las que fueron presentadas como importes corrientes del año en cuestión, dentro de los estados financieros correspondientes del periodo precedente (es decir, estos importes no se ajustarán por las variaciones posteriores que se hayan producido en el nivel de precios o en las tasas de cambio).**

49. **Cuando la moneda funcional de la entidad se corresponda con la de una economía hiperinflacionaria, la entidad deberá reexpresar sus estados**

financieros de acuerdo con la NICSP 10 antes de aplicar el método de conversión establecido en el párrafo 48, excepto las cifras comparativas que sean convertidas a la divisa de una economía no hiperinflacionaria (véase el párrafo 48(b)). Cuando la economía en cuestión deje de ser hiperinflacionaria, y la entidad deje de reexpresar sus estados financieros de acuerdo con la NICSP 10, utilizará como costos históricos, para convertirlos a la moneda de presentación, los importes reexpresados según el nivel de precios a la fecha en que la entidad deje de hacer la citada reexpresión.

Conversión de un negocio en el extranjero

50. Al convertir a una moneda de presentación el rendimiento financiero y la situación financiera de un negocio en el extranjero, como paso previo a su inclusión en los estados financieros de la entidad que informa, ya sea mediante consolidación o utilizando el método de la participación, se aplicarán los párrafos 51 a 56, además de lo establecido en los párrafos 43 a 49.

51. La incorporación del rendimiento financiero y de la situación financiera de un negocio en el extranjero a los de la entidad que informa, seguirá los procedimientos normales de consolidación, como por ejemplo la eliminación de los saldos y transacciones intragrupo (véase la NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*.)

52. No obstante, un activo (o pasivo) monetario dentro de una entidad económica, ya sea a corto o a largo plazo, no puede ser eliminado contra el correspondiente pasivo (o activo) dentro de una entidad económica, sin mostrar los resultados de las variaciones en las tasas de cambio dentro de los estados financieros consolidados. Esto es así porque la partida monetaria (a) representa un compromiso de convertir una moneda en otra, y (b) expone a la entidad que informa a una pérdida o ganancia por las fluctuaciones del cambio entre las monedas. En consecuencia/por consiguiente, en los estados financieros consolidados de la entidad que informa, tal diferencia de cambio deberá seguir reconociéndose en el resultado (ahorro o desahorro), o bien, si se deriva de las circunstancias descritas en el párrafo 37, se clasificará como un componente de los activos netos/patrimonio hasta la disposición del negocio en el extranjero.

53. Cuando los estados financieros de un negocio en el extranjero se elaboran en una fecha diferente de los de la entidad que informa, es frecuente que el negocio en el extranjero prepare estados financieros adicionales con la misma fecha que los estados financieros de la entidad que informa. La NICSP 35 establece los requerimientos para cuando el periodo sobre el que se informa de la entidad controladora difiere del de la entidad controlada.

54. Cuando haya diferencia en la fecha de presentación entre la entidad que informa y el negocio en el extranjero, los activos y pasivos del mismo se expresan según la tasa de cambio de la fecha de presentación del negocio en el extranjero.

55. Se efectuarán ajustes por las variaciones significativas en las tasas de cambio hasta la fecha de presentación de la entidad que informa, de acuerdo con la NICSP 35. Este mismo procedimiento se utilizará al aplicar el método de la participación a las asociadas y negocios conjuntos de acuerdo con la NICSP 36, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*.

56. **Tanto la plusvalía surgida en la adquisición de un negocio en el extranjero, como los ajustes del valor razonable practicados al importe en libros de los activos y pasivos, a consecuencia de la adquisición de un negocio en el extranjero, se deben tratar como los activos y pasivos del mismo. Esto quiere decir que se expresarán en la misma moneda funcional del negocio en el extranjero, y que se convertirán a la tasa de cambio de cierre, de acuerdo con los párrafos 44 y 48.**

Disposición total o parcial de un negocio en el extranjero

57. **En el momento de la disposición de un negocio en el extranjero, el importe acumulado de las diferencias de cambio diferidas como un componente separado de los activos netos/patrimonio relacionadas con el negocio en el extranjero serán reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro) cuando sea reconocida la pérdida o la ganancia derivada de la disposición (véase la NICSP 1, *Presentación de los Estados Financieros*).**

57A. Además de la disposición de toda la participación de una entidad en un negocio en el extranjero, las siguientes disposiciones parciales se contabilizarán como disposiciones:

(a) cuando la disposición parcial involucra la pérdida del control de una entidad controlada que contenga un negocio en el extranjero, independientemente de si la entidad conserva una participación no controladora en su antigua subsidiaria después de la disposición parcial; y

(b) Cuando la participación conservada después de la disposición parcial de una participación en un acuerdo conjunto o una disposición parcial de una participación en una asociada que incluye un negocio en el extranjero es un activo financiero que incluye un negocio en el extranjero.

57B. En la disposición de una entidad controlada que incluye un negocio en el extranjero, el importe acumulado de diferencias de cambio relacionadas con ese negocio en el extranjero que haya sido atribuido a las participaciones no controladoras se transferirá directamente al resultado (ahorro o desahorro) acumulado.

57C. **En la disposición parcial de una entidad controlada que incluye un negocio en el extranjero, la entidad volverá a atribuir la parte proporcional del importe acumulado de las diferencias de cambio acumuladas en una categoría separada de activos netos/patrimonio a las participaciones**

no controladoras en ese negocio en el extranjero. En cualquier otra disposición parcial de un negocio en el extranjero la entidad transferirá al resultado (ahorro o desahorro) acumulado solamente la parte proporcional del importe acumulado de las diferencias de cambio acumuladas en activos netos/patrimonio.

57D. La disposición parcial de la participación de una entidad en un negocio en el extranjero es cualquier reducción de la participación de una entidad como propietaria en un negocio en el extranjero, excepto aquellas reducciones incluidas en el párrafo 57A que se contabilizan como disposiciones.

58. Una entidad puede disponer de la totalidad o parte de su participación en un negocio en el extranjero mediante su venta, liquidación, devolución del capital aportado o mediante el abandono total o parcial de la misma. El pago de un dividendo o distribución similar forma parte de una disposición solo cuando constituya una recuperación de la inversión, por ejemplo cuando se pague con cargo al resultado positivo (ahorro) anterior a la adquisición. Una rebaja del importe en libros de un negocio en el extranjero, ya sea por sus propias pérdidas o por un deterioro de valor reconocido por la entidad que posee la participación, no constituye una disposición parcial. Por consiguiente, en el momento de contabilizar esta corrección, no se procederá a trasladar al resultado (ahorro o desahorro) parte alguna de la diferencia de conversión acumulada.

Efectos impositivos de las diferencias de cambio

59. Para las entidades que informan sujetas al impuesto a las ganancias, puede encontrarse en las normas contables nacionales e internacionales correspondientes que tratan sobre los impuestos a las ganancias, una guía sobre el tratamiento de (a) los efectos impositivos asociados a las ganancias y pérdidas provenientes de las transacciones en moneda extranjera y (b) las diferencias de cambio surgidas al convertir el rendimiento financiero y la situación financiera de una entidad (incluido un negocio en el extranjero) a una moneda diferente.

Información a revelar

60. **En los párrafos 62 y 64 a 66, las referencias a la "moneda funcional" se aplican, en el caso de una entidad económica, a la moneda funcional de la controladora.**

61. **La entidad revelará:**

    (a) **el importe de las diferencias de cambio reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro), con excepción de las procedentes de los instrumentos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro), de acuerdo con la NICSP 41; y**

(b) **las diferencias de cambio netas clasificadas como un componente separado de los activos netos/patrimonio, así como una conciliación entre los importes de estas diferencias al principio y al final del periodo.**

62. **Cuando la moneda de presentación sea diferente de la moneda funcional, este hecho será puesto de manifiesto, revelando además la identidad de la moneda funcional, así como la razón de utilizar una moneda de presentación diferente.**

63. **Cuando se haya producido un cambio en la moneda funcional, ya sea de la entidad que informa o de algún negocio significativo en el extranjero, se revelará este hecho, así como la razón de dicho cambio.**

64. **Cuando una entidad presente sus estados financieros en una moneda que sea diferente de su moneda funcional, señalará que sus estados financieros son conformes con las NICSP, sólo si cumplen con todos los requerimientos de cada Norma que sea de aplicación, incluyendo las que se refieren al método de conversión establecido en los párrafos 44 y 48.**

65. En ocasiones, las entidades presentan sus estados financieros u otra información financiera en una moneda que no es su moneda funcional, sin respetar los requerimientos del párrafo 64. Por ejemplo, la entidad puede convertir a la otra moneda sólo determinadas partidas de sus estados financieros. Otro ejemplo se da cuando una entidad, cuya moneda funcional no es la de una economía hiperinflacionaria, convierte los estados financieros a la otra moneda utilizando para todas las partidas la tasa de cambio de cierre más reciente. Tales conversiones no están hechas de acuerdo con las NICSP, por lo que será obligatorio revelar la información establecida en el párrafo 66.

66. **Cuando una entidad presente sus estados financieros, u otra información financiera, en una moneda diferente de su moneda funcional y de su moneda de presentación, y no cumple los requerimientos del párrafo 64:**

(a) **identificará claramente esta información como complementaria, para distinguirla de la información que cumple con las NICSP;**

(b) **revelará la moneda en que se presenta esta información complementaria; y**

(c) **revelará la moneda funcional de la entidad, así como el método de conversión utilizado para confeccionar la información complementaria.**

Disposiciones transitorias

Adopción por primera vez de la contabilidad de acumulación (o devengo)

67. [Eliminados]

68. [Eliminados]

69. [Eliminados]

70. [Eliminados]

Transacciones en moneda extranjera y contraprestaciones anticipadas (Modificaciones efectuadas por el documento Mejoras a las NICSP, 2018)

70A. En su aplicación inicial, una entidad debe aplicar los requerimientos del Apéndice A:

(a) retrospectivamente según la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores;* o

(b) prospectivamente a todos los activos, los gastos e ingresos de actividades ordinarias, dentro del alcance del Apéndice A, reconocidos inicialmente en o después del:

(i) comienzo del periodo sobre el que se informa en el que la entidad aplica por primera vez el Apéndice A; o

(ii) comienzo de un periodo anterior, al periodo sobre el que se informa en el que la entidad aplica por primera vez el Apéndice A, presentado como información comparada en los estados financieros del periodo sobre el que se informa.

70B. Una entidad que aplica el párrafo 70A(b) debe, en el momento de la aplicación inicial, aplicar el Apéndice A a los activos, gastos e ingresos de actividades ordinarias inicialmente reconocidos en o después del inicio del periodo sobre el que se informa en el párrafo 70A(b) (i) o (ii) para los que la entidad ha reconocido activos no monetarios y pasivos no monetarios que surgen de una contraprestación anticipada anterior a dicha fecha.

Fecha de vigencia

71. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2010. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2010, deberá revelar este hecho.**

71A. **La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* emitida en enero de 2015modificó los párrafos 67, 68, 69, 70 y 72. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la NICSP 33 para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, las modificaciones también se aplicarán para dicho periodo.**

71B. **La NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados* y la NICSP 37, *Acuerdos conjuntos*, emitidas en enero de 2015, modificaron los párrafos 3(b), 10,**

13, 21, 22, 38, 47, 50, 51, 53, 55, 57 y 58 y añadieron los párrafos 57A, 57B, 57C y 57D. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las NICSP 35 y NICSP 37.

71C. **Los párrafos 6 y 7 se eliminaron y el párrafo 13 fue modificad por *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitida en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.**

71D. **Los párrafos 3, 4, 5, 31 y 61 fueron modificados por la NICSP 41, emitida en agosto de 2018. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2022. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2022, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 41.**

71E. **Los párrafos 70A y 70B, y el Apéndice A (párrafos A1-A9) se añadieron por el documento de *Mejoras a las NICSP 2018*, emitido en octubre de 2018. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, deberá revelar este hecho.**

72. Cuando una entidad adopte las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) tal y como se define en la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSPs)* para para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales que abarquen periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Derogación de la NICSP 4 (2006)

73. Esta Norma deroga la NICSP 4, *Efectos de las Variaciones de las Tasas de Cambio en Moneda Extranjera*, emitida en 2006.

Apéndice A

Transacciones en moneda extranjera y contraprestaciones anticipadas

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 4.

Introducción

A1. El párrafo 24 de las NICSP 4, *Efectos de la Variación en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* requiere que una entidad registre una transacción en moneda extranjera, en el reconocimiento inicial en su moneda funcional, aplicando al importe en moneda extranjera la tasa de cambio al contado entre la moneda funcional y la moneda extranjera (la tasa de cambio) en la fecha de la transacción. El párrafo 25 de la NICSP 4 establece que la fecha de la transacción es la fecha en la cual dicha transacción cumple las condiciones para su reconocimiento, de acuerdo con las NICSP.

A2. Cuando una entidad paga o recibe una contraprestación anticipada en una moneda extranjera, generalmente reconoce un activo no monetario o un pasivo no monetario antes del reconocimiento del activo, gasto o ingreso relacionado. El activo, gasto o ingreso relacionado (o parte de este) es el importe reconocido por la aplicación de las NICSP correspondientes, que da lugar a la baja en cuentas del activo no monetario o pasivo no monetario resultante de la contraprestación anticipada.

A3. Este Apéndice clarifica la fecha de la transacción con el objeto de determinar la tasa de cambio a utilizar en el reconocimiento inicial del activo, gasto o ingreso relacionado cuando una entidad ha recibido o pagado una contraprestación anticipada en moneda extranjera.

Alcance

A4. Este Apéndice se aplica a una transacción (o parte de ella) en moneda extranjera cuando una entidad reconoce un activo no monetario o un pasivo no monetario como resultado de un pago o un cobro de una contraprestación anticipada antes de que la entidad reconozca, por completo o en parte, el activo, gasto o ingreso relacionado.

A5. Este Apéndice no se aplica en el reconocimiento inicial cuando una entidad mide los activos, gastos o ingresos de actividades ordinarias:

(a) a valor razonable; o

(b) al valor razonable de la contraprestación pagada o recibida en una fecha distinta del reconocimiento inicial del activo no monetario o del pasivo no monetario que surge de la contraprestación anticipada (por ejemplo, la medición de la plusvalía al aplicar la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*).

A6. Una entidad no aplicará este Apéndice a:

(a) impuesto a las ganancias; o

(b) contratos de seguro (incluyendo también los contratos de reaseguro) que emita y a los contratos de reaseguro de los que sea tenedora.

Aplicación de la NICSP 4 a transacciones en moneda extranjera y contraprestaciones anticipadas

A7. Este Apéndice clarifica como determinar la fecha de la transacción con el objeto de determinar la tasa de cambio a utilizar en el reconocimiento inicial, total o parcial, del activo, gasto o ingreso relacionado con la baja en cuentas de un activo no monetario o un pasivo no monetario que surge al recibir o pagar una contraprestación anticipada en moneda extranjera.

A8. Aplicando los párrafos 24 y 25 de la NICSP 4, la fecha de la transacción con el objeto de determinar la tasa de cambio a utilizar en el reconocimiento inicial, total o parcial, del activo, gasto o ingreso relacionado es la fecha en la que una entidad reconoce inicialmente el activo no monetario o el pasivo no monetario que surge al recibir o pagar una contraprestación anticipada.

A9. Si se producen múltiples pagos y cobros anticipados, la entidad debe determinar una fecha de la transacción para cada pago y cobro de contraprestaciones anticipadas.

Ejemplos Ilustrativos

Estos ejemplos acompañan a la NICSP 4, pero no forman parte de la misma.

Transacciones en moneda extranjera y contraprestaciones anticipadas

En estos Ejemplos Ilustrativos, los importes en moneda extranjera son "Moneda Extranjera (ME)" y los importes en moneda funcional son "Moneda Local" (ML)".

EI1. El objetivo de estos ejemplos es ilustrar como una entidad determina, aplicando las NICSP correspondientes, la fecha de la transacción cuando esta reconoce un activo no monetario o un pasivo no monetario que surge de una contraprestación en moneda extranjera antes de reconocer, total o parcialmente, el activo, gasto o ingreso de actividades ordinarias relacionado.

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

EI2. El 1 de marzo de 20X1, la Entidad A realiza un contrato con un proveedor para comprar una maquinaria para utilizar en sus operaciones. Según las condiciones del contrato, la Entidad A pagará al proveedor un precio de compra fijo de 1.000ME el 1 de abril de 20X1. El 15 de abril de 20X1, la Entidad recibe la maquinaría.

EI3. La Entidad A reconoce inicialmente un activo no monetario al convertir 1.000ME a su moneda funcional al tipo de cambio al contado entre la moneda funcional y la moneda extranjera el 1 de abril de 20X1. Al aplicar el párrafo 27(b) de la NICSP 4, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*, la Entidad A no actualizará el importe convertido de dicho activo no monetario.

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

Ejemplo 2—Múltiples cobros de Ingresos por Actividades Ordinarias Reconocidos en un único momento del tiempo

EI5. El 1 de junio de 20X2, la Entidad B realiza un contrato con un cliente para entregar bienes el 1 de septiembre de 20X2. El precio fijo total del contrato es un importe de 100ME, de los cuales 40ME debe liquidarse y se recibe el 1 de agosto de 20X2 y el importe restante es exigible el 30 de septiembre de 20X2.

EI6. La Entidad B reconoce inicialmente un pasivo contractual no monetario al convertir 40ME a su moneda funcional al tipo de cambio al contado entre la moneda funcional y la moneda extranjera el 1 de agosto de 20X2. Al

aplicar el párrafo 27(b) de la NICSP 4, la Entidad B no actualizará el importe convertido de dicho pasivo no monetario.

EI7. Al aplicar el párrafo 28 de la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*, la Entidad B reconoce un ingreso el 1 de septiembre de 20X2, la fecha en la que se transfieren los bienes al cliente.

EI8. La Entidad B determina que la fecha de la transacción del ingreso relacionado con la contraprestación de 40ME es el 1 de agosto de 20X2. Al aplicar el párrafo 25 de la NICSP 4, la Entidad B determina que la fecha de la transacción restante del ingreso es el 1 de septiembre de 20X2.

EI9. El 1 de septiembre de 20X2, la Entidad B:

(a) da de baja en cuentas el pasivo contractual de 40ME y reconoce un ingreso utilizando la tasa de cambio del 1 de agosto de 20X2; y

(b) reconoce un ingreso de 60ME y el correspondiente derecho a cobrar utilizando la tasa de cambio de dicha fecha (1 de septiembre de 20X2).

EI10. El derecho a cobrar de 60ME reconocido el 1 de septiembre de 20X2 es una partida monetaria. La Entidad B actualizará el importe convertido del derecho a cobrar hasta que se liquide.

Ejemplo 3—Pagos múltiples por compras de servicios a lo largo de un periodo de tiempo

EI11. El 1 de mayo de 20X3, la Entidad C realiza un contrato con un proveedor de servicios. El proveedor proporcionará servicios a la Entidad C de forma continuada en el periodo que transcurre desde el 1 de julio del 20X3 y el 1 de diciembre de 20X3. El contrato requiere que la Entidad C pague al proveedor 200ME el 15 de junio de 20X3 y 400ME el 31 de diciembre de 20X3. La Entidad C ha determinado que, para este contrato, el pago de 200ME el 15 de junio de 20X3 corresponde a los servicios recibidos en el periodo entre el 1 de julio y el 31 de agosto de 20X3 y que el pago de 400ME corresponde a los servicios a recibir en el periodo entre el 1 de septiembre y el 31 de diciembre de 20X3.

EI12. La Entidad A reconoce inicialmente un activo no monetario al convertir 200ME a su moneda funcional al tipo de cambio al contado entre la moneda funcional y la moneda extranjera el 15 de junio de 20X3.

EI13. En el periodo entre el 1 de julio y el 31 de agosto de 20X3, la Entidad C da de baja en cuentas el activo no monetario y reconoce un gasto de 200ME en el resultado (ahorro o desahorro) conforme reciba los servicios del proveedor. La Entidad C determina que la fecha de la transacción para el gasto relacionado con la contraprestación anticipada de 200ME es el 15 de junio de 20X3 (la fecha del reconocimiento inicial del activo no financiero).

EI14. En el periodo entre el 1 de septiembre y el 31 de diciembre de 20X3, la Entidad C inicialmente reconoce el gasto en el resultado (ahorro o desahorro)

del periodo cuando recibe los servicios del proveedor. En principio, las fechas de la transacción serán cada día durante el periodo entre el 1 de septiembre y el 1 de diciembre de 20X3. Sin embargo, si las tasas de cambio no fluctúan significativamente, la Entidad C puede utilizar una tasa que se aproxime a las tasas reales, tal y como se permite en el párrafo 25 de la NICSP. Si ese es el caso, la Entidad C puede, por ejemplo, convertir cada mes un gasto de 100ME (400ME ÷ 4) en su moneda funcional utilizando la tasa de cambio media de cada mes para el periodo entre el 1 de septiembre y el 1 de diciembre de 20X3.

EI15. Como la Entidad C reconoce el gasto en el periodo entre el 1 de septiembre y el 1 de diciembre de 20X3, también reconoce el correspondiente pasivo con respecto a la obligación a pagar al proveedor. El pasivo es una partida monetaria. La Entidad C actualizará el importe convertido del pasivo hasta que se liquide.

Ejemplo 4—Múltiples cobros de Ingresos Reconocidos en múltiples momentos del tiempo

EI16. El 1 de enero de 20X4, la Entidad D realiza un contrato para vender dos productos a un cliente. La entidad entrega un producto el 1 de marzo de 20X4 y el otro el 1 de junio de 20X4. Tal y como se requiere en el contrato, el cliente paga un precio fijo de compra de 1.000ME, de los cuales 200ME se deben y reciben anticipadamente el 31 de enero de 20X4 y el resto se debe y recibe el 1 de junio de 20X4.

EI17. Los siguientes hechos son relevantes:

(a) El precio del primer producto es 450ME y el precio del segundo producto es 550ME.

(b) Para este contrato, la Entidad D ha determinado que la contraprestación de 200ME recibida el 31 de enero de 20X4 está relacionada con el primer producto transferido el 1 de marzo de 20X4. Al transferir el producto al cliente, la Entidad D tiene un derecho incondicional a los 250ME restantes de la contraprestación.

EI18. Las tasas de cambio al contado son:

Fecha	**Tasa de cambio de contado ME:ML**
31 de enero de 20X4	1:1,5
1 de marzo de 20X4	1:1,7
1 de junio de 20X4	1:1,9

EI19. Los siguientes asientos en el libro diario ilustran como la Entidad B contabiliza los aspectos de moneda extranjera del contrato:

(a) La Entidad D recibe el pago anticipado de 200ME el 31 de enero de 20X4, que convierte a su moneda funcional utilizando la tasa de cambio el 31 de enero de 20X4.

Dr Efectivo (200ME)	300ML	
Cr Pasivo contractual (200ME)		300ML

(b) Al aplicar el párrafo 27(b) de la NICSP 4, la Entidad D no actualizará el importe convertido de dicho pasivo contractual no monetario.

(c) La Entidad D transfiere el primer producto con un precio de 450ME el 1 de marzo de 20X4. La Entidad D da de baja en cuentas la obligación contractual y reconoce un ingreso de 300ML La Entidad D reconoce el ingreso restante de 250ME relacionado con el primer producto y el correspondiente derecho a cobrar, ambos convertidos a la tasa de cambio de la fecha a la que se reconoce el ingreso por actividades ordinarias restante de 250ME, es decir, a 1 de marzo de 20X4.

Dr Pasivo contractual (200ME)	300ML	
Dr Cuentas por cobrar (250ME)	425ML	
Cr Ingresos de actividades ordinarias (450ME)		725ML

(d) El derecho a cobrar de 250ME es una partida monetaria. La Entidad D actualizará el importe convertido del derecho a cobrar hasta que se liquide (1 de junio de 20X4). El 1 de junio de 20X4, el derecho a cobrar de 250ML equivale a 475ML. Tal y como se requiere en el párrafo 32 de la NICSP 4, la Entidad D reconoce una ganancia por diferencia de cambio de 50ML en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo.

Dr Cuentas por cobrar	50ML	
Cr Ganancia por diferencias de cambio en moneda extranjera		50ML

(e) La Entidad D transfiere el segundo producto con un precio de 550ME el 1 de junio de 20X4. La Entidad D reconoce un ingreso de 550ME utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción, que es la fecha en la que la Entidad D reconoce por primera vez esta parte de la transacción en sus estados financieros, es decir, el 1 de junio 20X4.

(f) La Entidad D también recibe 800ME, el importe restante de la contraprestación, el 1 de junio de 20X4. 250ME de la contraprestación recibida liquida el derecho a cobrar de 250ME surgido del traspaso del primer producto. La Entidad D convierte el efectivo a la tasa de cambio el 1 de junio de 20X4.

Dr Efectivo (800ME)	1.520ML	
Dr Cuentas por cobrar (250ME)		475ML
Cr Ingresos de actividades ordinarias (550ME)		1.045ML

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 4, pero no son parte de la misma.

Antecedentes

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

FC2. Las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) que han convergido con las NIIF mantienen los requerimientos, estructura y texto de las NIIF, a menos que haya una razón específica del sector público para apartarse. La desviación de la NIIF equivalente ocurrirá cuando los requerimientos o terminología de la NIIF no sean apropiados para el sector público, o cuando sea necesaria la introducción de comentarios adicionales o ejemplos para ilustrar ciertos requerimientos en el contexto del sector público. Las diferencias entre las NICSP y sus equivalentes NIIF se identifican en la *Comparación con la NIIF* incluida en cada NICSP. La Comparación con la NIC 21 se refiere solo a la versión de la NIC 21 que fue revisada en 2003 y modificada en 2005.[1]

FC3. En mayo de 2000 el predecesor del IPSASB, el Comité del Sector Público,[2] emitió la primera versión de la NICSP 4, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*, que se basó en la NIC 21, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* (1993). En diciembre de 2006, el IPSASB revisó la NICSP4, que se basó en la NIC 21 (revisada en 2003), como parte de su Proyecto de mejoras general. En diciembre de 2005, el IASB emitió una modificación a la NIC 21, (publicada como *Inversión Neta en un Negocio en el Extranjero*.)

FC4. A comienzos de 2007, el IPSASB inició un proyecto de mejoras continuas para actualizar las NICSP, con el fin de conseguir la convergencia con las últimas NIIF relacionadas, en la medida en que sea apropiado para el sector público. Como parte del proyecto, el IPSASB revisó la modificación del IASB a la NIC 21 emitida en diciembre de 2005 y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la NIC y con las modificaciones realizadas. (Los Fundamentos de las conclusiones del IASB como resultado de la modificación no se reproducen. Los subscriptores del *Comprehensive*

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

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

Subscription Service del IASB pueden consultar los Fundamentos de las conclusiones en el sitio web del IASB www.iasb.org).

FC5. La NIC 21 ha sido modificada adicionalmente como consecuencia de la emisión de las NIIF y de las NIC revisadas después de diciembre de 2005. La NICSP 4 no incluye las modificaciones resultantes surgidas desde la emisión de las NIIF o de las NIC revisadas a partir de diciembre de 2005. Esto es así porque el IPSASB no ha revisado todavía ni se ha formado una opinión sobre la aplicabilidad de los requerimientos incluidos en las NIIF y en las revisiones de las NIC a las entidades del sector público.

Revisión de la NICSP 4 como resultado del documento del IPSASB *La aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016

FC6. El IPSASB emitió el documento *La aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias en 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 19 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.

Revisión de la NICSP 4 como resultado del documento *Mejoras a las NICSP* emitido en *2018*

FC7. El IPSASB revisó los requerimientos de la Interpretación CINIIF 22, Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas, emitido por el IASB en diciembre de 2016, y las consideraciones del Comité de Interpretaciones de las NIIF al alcanzar su consenso, tal y como se establece en sus Fundamentos de las Conclusiones. El IPSASB concluyó de forma general que no había razones específicas del sector público para no incorporar esto requerimientos a las NICSP 4.

Comparación con la NIC 21

La NICSP 4, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 21, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* (revisada en 2003 y modificada en 2005). Las principales diferencias entre la NICSP 4 y la NIC 21 son las siguientes:

- La NICSP 4 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 21. Los ejemplos más significativos son los términos "ingreso", "entidad económica", "estado de rendimiento financiero" y "activos netos/ patrimonio". Los términos equivalentes en la NIC 21 son "ingreso", "grupo", "estado de resultado integral", y "patrimonio".

NICSP 5—COSTOS POR PRÉSTAMOS

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 23, *Costos por Préstamos*, (revisada en 1993) publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 23, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IASB: IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 5—COSTOS POR PRÉSTAMOS

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2020.

La NICSP 5, *Costos por Préstamos* fue emitida en mayo de 2000.

Desde entonces, la NICSP 5 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *Mejoras a las NICSP 2019 (emitido en enero de 2020)*
- *Mejoras a las NICSP 2018 (emitido en octubre de 2018)*
- *La Aplicabilidad de las NICSP* (emitido en abril de 2016)
- *Mejoras a las NICSP 2015* (emitido en abril de 2016)
- La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* (emitida en enero de 2015)
- La NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Entidad Concedente* (emitida en octubre de 2011)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 5

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
2	Eliminado	La Aplicabilidad de las NICSP de abril de 2016
3	Eliminado	La Aplicabilidad de las NICSP de abril de 2016
6	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2020 NICSP 32 octubre de 2011
11	Eliminado	La Aplicabilidad de las NICSP de abril de 2016
19	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
25	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2018

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
41	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
41A	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
42A	Nuevo	NICSP 32 octubre de 2011
42B	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
42C	Nuevo	La Aplicabilidad de las NICSP de abril de 2016
42D	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
42E	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2020
43	Modificado	NICSP 33 enero de 2015

NICSP 5—COSTOS POR PRÉSTAMOS

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	
Alcance	1-4
Definiciones	5-13
Costos por préstamos	6
Entidad económica	7-9
Beneficios económicos o potencial de servicio futuros	10
Empresas públicas	11
Activos netos/patrimonio	12
Activos aptos	13
Costos por préstamos – Tratamiento de referencia	14-16
Reconocimiento	14-15
Información a revelar	16
Costos por préstamos – Tratamiento alternativo permitido	17-39
Reconocimiento	17-20
Costos por préstamos susceptibles de capitalización	21-29
Exceso del importe en libros del activo apto sobre el importe recuperable	30
Inicio de la capitalización	31-33
Suspensión de la capitalización	34-35
Fin de la capitalización	36-39
Información a revelar	40
Disposición transitoria	41
Fecha de vigencia	42-43
Fundamentos de las conclusiones	
Comparación con la NIC 23	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 5, *Costos por Préstamos*, está contenida en el objetivo y los párrafos 1-43. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 5 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, 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

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los costos por préstamos. La Norma establece, como regla general, el reconocimiento inmediato como gasto de los costos por préstamos. No obstante, la Norma permite, como tratamiento alternativo permitido, la capitalización de los costos por préstamos que sean directamente imputables a la adquisición, construcción, o producción de un activo apto.

Alcance

1. **Esta Norma debe ser aplicada en la contabilización de los costos por préstamos.**

2. [Eliminado]

3. [Eliminado]

4. Esta Norma no se ocupa del costo, efectivo o imputado, de los activos netos/patrimonio. Cuando una jurisdicción aplique un cargo de capital a entidades individuales, se requerirá evaluar si tal cargo cumple la definición de costo por préstamos o si debe ser tratado como un costo efectivo o imputable a los activos netos/patrimonio.

Definiciones

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

   Costos por préstamos son los intereses y otros gastos incurridos por una entidad en relación con las operaciones de endeudamiento.

   Activo apto es el activo que necesariamente requiere un período de tiempo sustancial antes de estar listo para el uso al que se destina o venta.

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

Costos por préstamos

6. Los costos por préstamos pueden incluir:

   (a) gastos por intereses calculados utilizando el método del interés efectivo, tal como se describe la NICSP 41, *Instrumentos Financieros;*

   (b) [Eliminado]

   (c) [Eliminado]

   (d) las cargas por intereses relativas a los arrendamientos financieros y acuerdos de concesión de servicios; y

(e) las diferencias de cambio procedentes de por préstamos en moneda extranjera, en la medida en que sean consideradas como un ajuste a los costos por intereses.

Entidad económica

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

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

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

Beneficios económicos o potencial de servicio futuros

10. Los activos proporcionan un medio a las entidades para alcanzar sus objetivos. Los activos empleados para suministrar bienes y servicios de acuerdo con los objetivos de la entidad, pero que no generan directamente flujos de entrada de efectivo, se suelen definir como portadores de un potencial de servicio. A los activos empleados para generar flujos de entrada de efectivo netos se les suele definir como portadores de "beneficios económicos futuros". Para abarcar todos los objetivos a los que puede destinarse un activo, la presente Norma emplea el término "beneficios económicos o potencial de servicio futuros" para describir la característica esencial de los activos.

Empresas públicas

11. [Eliminado]

Activos netos/patrimonio

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

Activos aptos

13. Ejemplos de activos que cumplen las condiciones son los edificios para oficinas, hospitales, activos de infraestructura tales como las carreteras, puentes e instalaciones para la generación de energía, y los inventarios que

necesitan un largo periodo de tiempo para ser puestos en condiciones de ser usados o vendidos. Otras inversiones, y aquéllos activos que se producen de forma rutinaria durante un corto periodo de tiempo, no son activos aptos. Los activos que están listos para el uso al que se destinan o para su venta al adquirirlos tampoco son activos aptos.

Costos por préstamos – Tratamiento de referencia

Reconocimiento

14. **Los costos por préstamos deben ser reconocidos como un gasto del periodo en que se incurre en ellos.**

15. Bajo el tratamiento de referencia, los costos por préstamos se reconocen como gastos del periodo en que se incurre en ellos, con independencia de cómo los préstamos son aplicados.

Información a revelar

16. **En los estados financieros se debe revelar información sobre las políticas y métodos contables adoptados para los costos por préstamos.**

Costos por préstamos – Tratamiento alternativo permitido

Reconocimiento

17. **Los costos por préstamos deben ser reconocidos como un gasto del periodo en que se incurre en ellos, salvo si fueran capitalizados de acuerdo con el párrafo 18.**

18. **Los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto deben ser capitalizados como parte del costo de dicho activo. El importe de los costos por préstamos susceptible de capitalización, debe ser determinado de acuerdo con esta Norma.**

19. Según el tratamiento alternativo permitido, los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo se incluyen como costos del mismo. Tales costos por préstamos se capitalizarán, formando parte del costo del activo, siempre que (a) sea probable que generen beneficios económicos o un potencial de servicio futuros para la entidad, y (b) los costos puedan ser medidos con fiabilidad.[1] Los demás costos por préstamos se reconocen como un gasto del periodo en que se incurre en ellos.

[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.

20. **Si una entidad adopta el tratamiento alternativo permitido, dicho tratamiento debe aplicarse de manera coherente a todos los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción, o producción de todos los activos aptos de la entidad.**

Costos por préstamos susceptibles de capitalización

21. Son costos por préstamos directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto, los costos por préstamos que podrían haberse evitado si no se hubiera efectuado ningún desembolso en el activo apto. Cuando una entidad toma fondos prestados que destina específicamente a la obtención de un activo apto, los costos por préstamos relacionados con éste pueden ser fácilmente identificados.

22. Puede resultar difícil identificar una relación directa entre préstamos recibidos concretos y un activo apto, y determinar qué préstamos podrían haberse evitado. Esa dificultad ocurre, por ejemplo, cuando la actividad financiera de la entidad está centralizada. También aparecen dificultades cuando una entidad económica concierta con las instituciones de crédito una gama variada de préstamos a diferentes tasas de interés, y transfiere luego esos fondos, con diferentes criterios, a otras entidades de la entidad económica. Los fondos obtenidos centralizadamente pueden transferirse a otras entidades del grupo como un préstamo, una subvención, o una inyección de capital. Estas transferencias pueden hacerse libres de intereses o se puede exigir que se recupere sólo una parte del costo efectivo de los intereses. Otras dificultades surgen (a) a través del uso de préstamos expresados o referenciados a una moneda extranjera, (b) cuando el grupo opera en economías altamente inflacionarias, y (c) a partir de las fluctuaciones en las tasas de cambio. Como resultado, la determinación del importe de los costos por préstamos que son directamente atribuibles a la adquisición de un activo apto es difícil, y se requiere la utilización de criterios para realizarla.

23. **En la medida que los fondos se hayan tomado prestados específicamente con el propósito de obtener un activo apto, el importe de los costos por préstamos susceptibles de capitalización en ese activo se determinará según los costos reales incurridos por tales préstamos durante el periodo, menos los rendimientos conseguidos por la colocación de tales fondos en inversiones temporales.**

24. Según los acuerdos financieros relativos a los activos aptos, puede suceder que la entidad obtenga los fondos, e incurra en costos por préstamos, antes de que los mismos sean usados para hacer desembolsos que correspondan al activo en cuestión. En tales circunstancias, los fondos se suelen invertir temporalmente a la espera de su desembolso en el activo apto. Para determinar la cuantía de los costos por préstamos susceptibles de ser capitalizados durante el periodo, cualquier rendimiento obtenido de tales fondos se deduce de los costos por préstamos incurridos.

25. **En la medida en que los fondos sean generalmente prestados y utilizados para el propósito de obtener un activo apto, el importe de los costos por préstamos susceptibles de capitalización debe ser determinado mediante aplicación de una tasa de capitalización a los desembolsos efectuados en dicho activo. La tasa de capitalización será la media ponderada de los costos por préstamos aplicables a los préstamos recibidos por la entidad que han estado vigentes en el periodo, distintos de aquellos préstamos efectuados específicamente para obtener un activo apto. Sin embargo, una entidad excluirá de su cálculo de los costos por préstamos costos aplicables a los préstamos efectuado específicamente con el propósito de obtener un activo apto hasta que se han completado sustancialmente todas las actividades necesarias para preparar el activo apto para su utilización deseada o para su venta. El importe de los costos por préstamos, capitalizados durante un periodo, no debe exceder del importe de los costos por préstamos incurridos durante ese periodo.**

26. Sólo se pueden capitalizar aquellos costos de préstamos que son aplicables a los préstamos obtenidos por la entidad. Cuando una entidad controladora obtenga fondos provenientes de préstamos que se trasladan a una entidad controlada, sin asignarle costos por préstamos, o asignándole solo parte de éstos, la entidad controlada puede capitalizar únicamente aquellos costos por préstamos en que ella misma haya incurrido. Cuando una entidad controlada recibe un aporte de capital libre de intereses o una subvención de capital, no incurre en ningún costo por préstamos y no tiene, por consiguiente, que hacer ninguna capitalización de estos costos.

27. Cuando una entidad controladora transfiere fondos con un costo parcial a una entidad controlada, la entidad controlada puede capitalizar la porción de dichos costos por préstamos en que ella misma haya incurrido. En los estados financieros de la entidad económica se puede capitalizar el importe total de los costos por préstamos como parte del activo apto, siempre que se hayan hecho los ajustes de consolidación necesarios para eliminar los costos capitalizados por la entidad controlada.

28. Cuando la entidad controladora haya transferido fondos sin ningún costo a una entidad controlada, ni la entidad controladora ni la entidad controlada cumplen los criterios para la capitalización de los costos por préstamos. Sin embargo, si la entidad económica ha satisfecho tales criterios, en sus estados financieros puede capitalizar los costos por préstamos como parte del activo apto.

29. En algunas circunstancias, podría ser adecuado incluir todos los préstamos recibidos por la controladora y sus entidades controladas al calcular la media ponderada de los costos por préstamos; en otros casos, sin embargo, será adecuado utilizar, para cada entidad controlada, una media ponderada de los costos por préstamos atribuibles a sus propios préstamos.

Exceso del importe en libros del activo apto sobre el importe recuperable

30. Cuando el importe actual en libros o el importe final del activo apto sea mayor que su importe recuperable o su valor realizable neto, el importe en libros se disminuirá o se dará de baja de acuerdo con las exigencias de la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo* o la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*, según proceda. En ciertas circunstancias, el importe disminuido o dado de baja se recupera y se repone de acuerdo con las citadas normas.

Inicio de la capitalización

31. **La capitalización de los costos por intereses como parte del costo de un activo apto debe comenzar cuando:**

    (a) **se haya incurrido en desembolsos con relación al activo;**

    (b) **se haya incurrido en costos por préstamos; y**

    (c) **se estén llevando a cabo las actividades necesarias para preparar el activo para su uso deseado o para su venta.**

32. Los desembolsos relativos a un activo apto incluyen únicamente aquellos desembolsos que hayan dado lugar a salidas de efectivo, transferencias de otros activos o cuando se asuman pasivos que acumulen (o devenguen) intereses. El importe promedio del activo en libros durante un periodo, incluyendo los costos por préstamos capitalizados anteriormente constituye, por lo general, una aproximación razonable de los desembolsos a los que se debe aplicar la tasa de capitalización en ese periodo.

33. Las actividades necesarias para preparar el activo para el uso al que está destinado o para su venta implican algo más que la construcción física del mismo. Incluyen también los trabajos técnicos y administrativos previos al comienzo de la construcción física, tales como las actividades asociadas a la obtención de permisos anteriores a la construcción propiamente dicha. No obstante, estas actividades excluyen la mera tenencia del activo, cuando éste no es objeto de producción o desarrollo alguno que implique un cambio en su condición. Por lo tanto, y como ejemplo, los costos por préstamos en los que se incurre mientras los terrenos se están preparando se capitalizan en los periodos en que tal preparación tiene lugar. Sin embargo, los costos por préstamos en que se incurre mientras los terrenos, adquiridos para construir sobre ellos, se mantienen inactivos sin realizar en ellos ninguna labor de preparación, no cumplen las condiciones para ser capitalizados.

Suspensión de la capitalización

34. **La capitalización de los costos por préstamos debe ser suspendida, y estos reconocidos como gastos, durante los periodos en los que se interrumpe el desarrollo de actividades, si éstos se extienden de manera significativa en el tiempo.**

35. Los costos por préstamos también pueden producirse durante los periodos en los que se interrumpen las actividades necesarias para preparar el activo para su uso deseado o para su venta. Tales costos son costos de mantenimiento de activos parcialmente terminados, y no cumplen las condiciones para su capitalización. Sin embargo, la capitalización de los costos por préstamos no debe suspenderse si durante ese periodo se están llevando a cabo actuaciones técnicas o administrativas importantes. Tampoco se suspenderá la capitalización de costos por préstamos por causa de un retraso temporal necesario como parte del proceso de obtención de un activo disponible para su uso o para su venta. Por ejemplo, la capitalización continúa durante el dilatado periodo necesario para la maduración de los inventarios, o durante el intervalo de tiempo en el que el elevado nivel de las aguas retrase la construcción de un puente, siempre que tal nivel elevado sea normal en esa región geográfica, durante el periodo de construcción.

Fin de la capitalización

36. **La capitalización de los costos por préstamos debe finalizar cuando se han completado sustancialmente todas las actividades necesarias para preparar el activo apto para su utilización deseada o para su venta.**

37. Normalmente, un activo estará preparado para el uso al que está destinado o para su venta, cuando se haya completado la construcción física del mismo, incluso aunque todavía deban llevarse a cabo trabajos administrativos. Si lo único que falta es llevar a cabo modificaciones menores, tales como la decoración del edificio siguiendo las especificaciones del comprador o usuario, esto es indicativo de que todas las actividades de construcción están sustancialmente acabadas.

38. **Cuando la construcción de un activo apto se completa por partes, y cada parte es capaz de ser utilizada por separado mientras continúa la construcción de las restantes, la capitalización de los costos por préstamos debe finalizar cuando estén sustancialmente completas todas las actividades necesarias para preparar esa parte para su utilización deseada o su venta.**

39. Una construcción de oficinas que abarque varios edificios, si cada uno de ellos puede ser utilizado por separado, es un ejemplo de activo apto, que cumple las condiciones para poder capitalizar costos por préstamos, donde cada parte es susceptible de ser utilizada mientras continúa la construcción de las demás. Ejemplos de activos aptos que necesitan terminarse por completo antes de que cada una de las partes pueda utilizarse son (a) un quirófano de un hospital, en que debe culminarse toda la construcción antes de poderse utilizar; (b) una planta de tratamiento de aguas residuales, en la que se llevan a cabo varios procesos secuenciales en diferentes partes de la planta; y (c) un puente que forma parte de una carretera.

Información a revelar

40. **En los estados financieros se revelará la siguiente información:**

(a) **las políticas contables adoptadas con relación a los costos por préstamos;**

(b) **el importe de los costos por préstamos capitalizados durante el periodo; y**

(c) **la tasa de capitalización utilizada para determinar el importe de los costos por préstamos susceptibles de capitalización (si ha sido necesario aplicar una tasa de capitalización a los fondos obtenidos mediante un endeudamiento centralizado).**

Disposiciones transitorias

41. [Eliminado]

41A. Las *Mejoras a las NIIF* emitidas en octubre de 2018 modificaron el párrafo 25. Una entidad aplicará dicha modificación a los costos por préstamos que ocurran a partir del comienzo del periodo anual sobre el que se informa en que la entidad aplica por primera vez dichas modificaciones.

Fecha de vigencia

42. **Una entidad debe aplicar esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de julio de 2001. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en un periodo que comience antes del 1 de julio de 2001, deberá revelar este hecho.**

42A. **El párrafo 6 fue modificado por la NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Entidad Concedente* emitida en octubre de 2011. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación a un periodo que comience antes del 1 de enero de 2014, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 32, las modificaciones a los párrafos 25 a 27 y 85B de la NICSP 13, las modificaciones a los párrafos 5, 7 y 107C de la NICSP 17, las modificaciones a los párrafos 2 y 125A de la NICSP 29 y las modificaciones a los párrafos 6 y 132A de la NICSP 31.**

42B. **La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* emitida en enero de 2015 modificó los párrafos 41 y 43. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la NICSP**

33 para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, las modificaciones también se aplicarán para dicho periodo.

42C. **Los párrafos 2, 3 y 11 se eliminaron por *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitida en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.**

42D. **El párrafo 25 fue modificado y el párrafo 41A añadido mediante el documento *Mejoras a las NICSP 2018*, emitido en abril de 2018. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, deberá revelar este hecho.**

42E. **El párrafo 6 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NICSP 2019* emitido en enero de 2020. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2022. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2022, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 41.**

43. Cuando una entidad adopte la base de contabilización de acumulación (o devengo) tal y como se define en la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará se aplicará a los estados financieros anuales que abarquen periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 5, pero no son parte de la misma.

Revisión de la NICSP 5 como resultado del documento del IPSASB *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016

FC1. El IPSASB emitió el documento *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias en 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.

Revisión de la NICSP 5 como resultado de *Mejoras a las NICSP* emitida en *2018*

FC2. El IPSASB revisó las revisiones a la NIC 33, *Costos por préstamos,* incluidas en *Mejoras Anuales a las Normas NIIF, Ciclo 2015-2017* emitido por el IASB en diciembre de 2017, y los razonamientos del IASB para hacer dichas conclusiones establecidos en sus Fundamentos de las conclusiones. El IPSASB destacó que pese a las divergencias entre la NICSP 5 y la NIC 23, el tratamiento contable alternativo permitido en la NICSP es congruente con la contabilización en la NIC 23. El IPSASB concluyó que no había una razón específica del sector público para la no adopción de las modificaciones. El IPSASB coincidió con la opinión del IASB de que los costos de aplicar las modificaciones retroactivamente podían exceder los beneficios potenciales de hacerlo. En consecuencia, una entidad aplica las modificaciones solo a los costos por préstamos incurridos a partir de la fecha en que aplica por primera vez las modificaciones.

Revisión de la NICSP 5 como resultado de *Mejoras a las NICSP* emitida en *2019*

FC3. Las modificaciones al párrafo 6 actualizan las guías sobre los componentes de los costos por préstamos que resultan de la NICSP 41, *Instrumentos Financieros* que fueron omitidos inadvertidamente cuando se emitió la NICSP 41. El IPSASB acordó incluir estas modificaciones menores en *Mejoras a las NICSP 2019*.

Comparación con la NIC 23

La NICSP 5, *Costos por Préstamos* ha sido desarrollada fundamentalmente a partir de la NIC 23, *Costos por Préstamos* (1993). Las principales diferencias entre la NICSP 5 y la NIC 23 son las siguientes:

- La NICSP 5 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 23. Los ejemplos más significativos son los términos "ingresos" (en lugar de ingreso de actividades ordinarias), "estado de rendimiento financiero", y "activos netos/patrimonio" en la NICSP 5. Los términos equivalentes en la NIC 23 son "ingreso", "estado de resultados" y "patrimonio".
- La NICSP 5 contiene un conjunto de definiciones de términos técnicos diferentes a los de la NIC 23 (párrafo 5).

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) 6, *Estados Financieros Consolidados y Separados* ha sido derogada por la NICSP 34, *Estados Financieros Separados* y la NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*. Estas normas son de aplicación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Como resultado la NICSP 6 ya no es aplicable y ha sido eliminada.

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) 7, *Inversiones en Asociadas* ha sido derogada por la NICSP 36, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*. Esta norma es de aplicación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Como resultado la NICSP 7 ya no es aplicable y ha sido eliminada.

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) 8, *Participaciones en Negocios Conjuntos* ha sido derogada por la NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos*. Esta norma es de aplicación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Como resultado la NICSP 8 ya no es aplicable y ha sido eliminada.

NICSP 9—INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 18 (revisada en 1993), *Ingresos de Actividades Ordinarias*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 18, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IASB: IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 9—INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2020.

La NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*, fue emitida en julio de 2001.

Desde entonces, la NICSP 9 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- NICSP 41, *Instrumentos Financieros* (emitida en agosto de 2018)
- *La aplicabilidad de las NICSP* (emitida en abril de 2016)
- *Mejoras a las NICSP 2015* (emitida en abril de 2016)
- NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos* (emitida en enero de 2015)
- NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* (emitida en enero de 2015)
- NICSP 27, *Agricultura* (emitida en diciembre de 2009)
- NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* (emitida en enero de 2010)
- *Mejoras a las NICSP* (emitida en noviembre de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 9

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
1	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
2	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
3	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
9	Modificado	NICSP 37 enero de 2015 Mejoras a las NICSP noviembre de 2010

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
10	Modificado	NICSP 27 diciembre de 2009 NICSP 29 enero de 2010 Mejoras a las NICSP noviembre de 2010 NICSP 41 agosto de 2018
12	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
19	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
33	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
34	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
36	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
39	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
41A	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
41B	Nuevo	NICSP 37 enero de 2015
41C	Nuevo	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
41D	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
42	Modificado	NICSP 33 enero de 2015
GI1	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
GI12	Modificado	NICSP 29 enero de 2010 NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento sobre GI29	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
GI32	Nuevo	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
GI33	Nuevo	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
GI34	Nuevo	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010

NICSP 9—INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	
Alcance	1-10
Definiciones	11-13
Ingresos	12-13
Medición de los ingresos	14-17
Identificación de la transacción	18
Prestación de servicios	19-27
Venta de bienes	28-32
Intereses, regalías y dividendos	33-38
Información a revelar	39-40
Fecha de vigencia	41-42
Guía de implementación	
Comparación con la NIC 18	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*, está contenida en el objetivo y en los párrafos 1 a 42. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 9 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público,* y el *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*, proporciona un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros del IASB define ingreso como "incremento en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como disminuciones de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los participantes en el patrimonio". La definición de ingresos del IASB comprende tanto los ingresos como las ganancias. Esta norma utiliza el término "ingreso" ("revenue"), el cual comprende tanto ingresos como ganancias, en lugar del término ingreso ("income"). Ciertas partidas específicas que son reconocidas como ingresos se tratan en otras normas y son excluidas del alcance de esta Norma. Por ejemplo, las ganancias que resulten de la venta de propiedades, planta y equipo se tratan específicamente en normas sobre propiedades, planta y equipo y no en esta. Norma

El objetivo de esta Norma es establecer el tratamiento contable de los ingresos surgidos de las transacciones y eventos con contraprestación.

La principal preocupación en la contabilización de ingresos es determinar cuándo deben ser reconocidos. El ingreso es reconocido cuando es probable que (a) los beneficios económicos o potencial de servicio fluyan a la entidad y (b) estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad[1]. Esta Norma identifica las circunstancias en las cuales se cumplen estos criterios para que los ingresos sean reconocidos. También suministra una guía práctica sobre la aplicación de tales criterios.

Alcance

1. **Una entidad que prepare y presente estados financieros bajo la base contable de acumulación (o devengo) debe aplicar esta Norma en la contabilización de ingresos procedentes de las siguientes transacciones y sucesos:**

   (a) **la prestación de servicios;**

   (b) **la venta de bienes; y**

   (c) **el uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos o distribuciones similares.**

2. [Eliminados]

3. [Eliminados]

4. Esta Norma no trata los ingresos procedentes de transacciones sin contraprestación.

[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.

5. Las entidades del sector público pueden obtener ingresos tanto de transacciones con contraprestación como de transacciones sin contraprestación. Una transacción con contraprestación es aquella en la que la entidad recibe activos o servicios, o cancela obligaciones, y da directamente un valor aproximadamente igual (mayoritariamente en forma de productos, servicios o uso de activos) a la otra parte del intercambio. Ejemplos de transacciones con contraprestación comprenden:

   (a) la compra o venta de bienes o servicios; o

   (b) el alquiler de propiedades, planta y equipo, a tasas de mercado.

6. Para distinguir los ingresos con contraprestación de los que no lo son, debe tenerse en cuenta la esencia más que la forma de la transacción. Ejemplos de transacciones sin contraprestación son los ingresos que provienen del uso de los poderes soberanos (por ejemplo, impuestos directos o indirectos, sanciones, y multas), subvenciones y donaciones.

7. La prestación de servicios implica, normalmente, la ejecución, por parte de la entidad, de un conjunto de tareas acordadas, con una duración determinada en el tiempo. Los servicios pueden prestarse en el transcurso de un único periodo o a lo largo de varios periodos contables. Ejemplos de servicios prestados por entidades del sector público por los cuales se reciben normalmente ingresos a cambio pueden incluir la provisión de vivienda, suministro de agua corriente, gestión de peaje de carreteras, y la gestión de pagos de transferencia. Algunos acuerdos para la prestación de servicios se relacionan directamente con contratos de construcción, por ejemplo, aquellos que realizan los arquitectos o la gerencia de los proyectos. Los ingresos derivados de tales contratos no son abordados en esta Norma, sino que se contabilizan de acuerdo con los requisitos que, para los contratos de construcción, se especifican en la NICSP 11, *Contratos de Construcción*.

8. El término “bienes” incluye (a) los producidos por la entidad para ser vendidos, tales como publicaciones, y (b) los bienes comprados para la reventa, como las mercaderías o los terrenos u otras propiedades que se tienen para revenderlas a terceros.

9. El uso, por parte de terceros, de activos de la entidad, da lugar a ingresos que adoptan la forma de:

   (a) intereses – cargos por el uso de efectivo o equivalentes al efectivo o por el mantenimiento de deudas para con la entidad;

   (b) regalías – cargos por el uso de activos a largo plazo de la entidad, tales como patentes, marcas, derechos de autor o aplicaciones informáticas; y

   (c) dividendos o distribuciones similares – distribuciones de resultados positivos (ahorro) a los poseedores de participaciones en el patrimonio de la entidad, en proporción al porcentaje que supongan sobre una clase particular del capital.

10. Esta Norma no trata los ingresos procedentes de:

(a) contratos de arrendamiento financiero (véase la NICSP 13, *Arrendamientos*);

(b) dividendos o distribuciones similares producto de inversiones que se contabilizan por el método de la participación (véase la NICSP 36, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*);

(c) ganancias por la venta de propiedades, planta y equipo (las cuales son tratadas en la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*);

(d) contratos de seguro realizados dentro del alcance de la correspondiente norma de contabilidad nacional o internacional que trata los contratos de seguro;

(e) cambios en el valor razonable de activos financieros y pasivos financieros, o su disposición (véase la NICSP 41 *Instrumentos Financieros*);

(f) cambios en el valor de otros activos corrientes;

(g) reconocimiento inicial y cambios en el valor razonable de los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NICSP 27, *Agricultura*);

(h) reconocimiento inicial del producto agrícola (véase la NICSP 27); y

(i) extracción de minerales en yacimientos.

Definiciones

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

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

Valor razonable es el importe por el que puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

Transacciones sin contraprestación son transacciones que no son transacciones con contraprestación. 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.

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.

Ingresos

12. Los ingresos comprenden solamente las entradas brutas de beneficios económicos o potencial de servicios recibidos y por recibir, por parte de la entidad por su cuenta propia. Las cantidades recibidas como agente del gobierno u otra organización gubernamental o por cuenta de terceros; por ejemplo, la recaudación de los pagos de teléfono y electricidad por la oficina de correos por cuenta de entidades que realicen estos servicios, no son beneficios económicos o potencial de servicio que fluyen a la entidad y no resultan en un incremento del activo o una disminución del pasivo. Por tanto, tales entradas se excluirán de los ingresos. De la misma forma, en una relación de agencia, las entradas de flujos de efectivo brutas de beneficios económicos o potencial de servicio incluyen importes recibidos por cuenta del principal que no suponen aumentos en los activos netos/patrimonio de la entidad. Los importes recibidos por cuenta del principal no son ingresos. Por el contrario, ingresos son los importes de toda comisión recibida o por recibir por la recaudación o gestión de las entradas de flujos de efectivo brutas.

13. Las entradas de financiación, principalmente los préstamos, no cumplen con la definición de ingresos porque (a) implican un cambio del mismo importe tanto en los pasivos como en los activos y, (b) no tienen ningún impacto en los activos netos/patrimonio. Las entradas de financiación se reflejan directamente en el estado de situación financiera y se suman a los saldos de activos y pasivos.

Medición de los ingresos

14. La medición de los ingresos debe hacerse utilizando el valor razonable de la contraprestación, recibida o por recibir, derivada de los mismos.

15. El importe de los ingresos derivados de una transacción se determina, normalmente, por acuerdo entre la entidad y el comprador o el usuario del activo o el servicio. Se medirán al valor razonable de la contraprestación, recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la entidad pueda otorgar.

16. En la mayoría de los casos, la contraprestación revestirá la forma de efectivo o equivalentes al efectivo y el ingreso se mide por la cantidad de efectivo o equivalentes al efectivo, recibidos o por recibir. No obstante, cuando la entrada de efectivo o de equivalentes al efectivo se difiera en el tiempo, el valor razonable de la contraprestación puede ser menor que la cantidad nominal de efectivo cobrada o por cobrar. Por ejemplo, una entidad puede proporcionar un crédito libre de intereses al comprador o acordar la recepción de un efecto comercial cargando una tasa de interés menor

que la del mercado como contraprestación de la venta de bienes. Cuando el acuerdo constituye efectivamente una transacción financiera, el valor razonable de la contraprestación se determinará por medio del descuento de todos los cobros futuros, utilizando una tasa de interés imputada para la actualización. La tasa de interés imputada a la operación es la que mejor se pueda determinar de:

(a) o bien, la tasa vigente para un instrumento similar cuya calificación crediticia sea parecida a la que tiene el cliente que lo acepta; o

(b) o bien, la tasa de interés que iguala el nominal del instrumento utilizado, debidamente descontado, al precio al contado de los bienes o servicios vendidos.

La diferencia entre el valor razonable y el importe nominal de la contraprestación se reconoce como ingreso financiero por intereses, de acuerdo con los párrafos 33 y 34.

17. Cuando se intercambien o permuten bienes o servicios por otros bienes o servicios de naturaleza similar, tal intercambio no se considerará como una transacción que produce ingresos. Con frecuencia, este es el caso de mercaderías como el aceite o la leche, en las que los proveedores intercambian o permutan inventarios en diversos lugares, con el fin de satisfacer pedidos de forma oportuna en un determinado lugar. Cuando los bienes se vendan, o los servicios se presten, recibiendo a cambio bienes o servicios de naturaleza diferente, el intercambio se considera como una transacción que produce ingresos. Los ingresos se miden por el valor razonable de los bienes o servicios recibidos, ajustado por cualquier eventual cantidad de efectivo o equivalentes al efectivo transferidos en la operación. En el caso de no poder medir con fiabilidad el valor de los bienes o servicios recibidos, los ingresos se medirán según el valor razonable de los bienes o servicios entregados, ajustado igualmente por cualquier eventual importe de efectivo u otros medios equivalentes al efectivo transferidos en la operación.

Identificación de la transacción

18. Normalmente, el criterio usado para el reconocimiento en esta Norma se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, es necesario aplicar tal criterio de reconocimiento, por separado, a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la esencia de la operación. Por ejemplo, cuando el precio de un producto incluye una cantidad identificable a cambio de algún servicio futuro, esa cantidad es diferida y reconocida como un ingreso durante el periodo en el que se realiza el servicio. A la inversa, el criterio de reconocimiento será de aplicación en dos o más transacciones, conjuntamente, cuando las mismas estén ligadas de manera que el efecto no puede ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones. Por ejemplo, una entidad puede vender bienes y, al mismo tiempo, realizar un acuerdo separado para recomprar esos

bienes más tarde, con lo que se niega el efecto esencial de la operación, en tal caso, las dos transacciones han de ser contabilizadas de forma conjunta.

Prestación de servicios

19. **Cuando el resultado de una transacción, que suponga la prestación de servicios, pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos asociados con la operación deben reconocerse, considerando el grado de terminación de la prestación a la fecha sobre la que se informa. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:**

    (a) **el importe de los ingresos puede ser medido con fiabilidad;**

    (b) **es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o potencial de servicio derivados de la transacción;**

    (c) **el grado de terminación de la transacción, en la fecha de presentación, pueda ser medido con fiabilidad; y**

    (d) **los costos ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser medidos con fiabilidad.**

20. El reconocimiento de los ingresos por referencia al grado de realización de una transacción se denomina habitualmente con el nombre de método del porcentaje de realización. Bajo este método, los ingresos se reconocen en los periodos sobre los que se informa en los cuales tiene lugar la prestación del servicio. Por ejemplo, una entidad que proporcione servicios de tasación de la propiedad debería reconocer los ingresos cuando se completen las valoraciones individuales. El reconocimiento de los ingresos con esta base suministrará información útil sobre la medida de la actividad de servicio y su ejecución en un determinado periodo. La NICSP 11 también exige el reconocimiento de los ingresos sobre esta base. Los requerimientos de esa Norma son, por lo general, aplicables al reconocimiento de los ingresos y gastos asociados con una operación que implique prestación de servicios.

21. Los ingresos se reconocen sólo cuando sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos o potencial de servicio asociados a la transacción. No obstante, cuando surge algún tipo de incertidumbre acerca del cobro de importes ya incluidos como ingresos, la cuantía incobrable o el importe respecto del cual ha dejado de ser probable la recuperabilidad se reconoce como un gasto, en lugar de ajustar el importe originalmente reconocido como ingreso.

22. Una entidad será, por lo general, capaz de hacer estimaciones fiables después de que ha acordado, con las otras partes de la operación, los siguientes extremos:

    (a) los derechos exigibles por cada uno de los implicados, acerca del servicio que las partes han de suministrar o recibir;

(b) la contraprestación a satisfacer; y

(c) la forma y plazos de pago.

Normalmente, es también necesario para la entidad disponer de un sistema presupuestario financiero y un sistema de información que sean efectivos. La entidad revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones de ingresos a medida que el servicio se va prestando. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el resultado de la prestación no pueda ser estimado con fiabilidad.

23. El grado de realización de una transacción puede determinarse mediante varios métodos. Una entidad usará el método que mida con más fiabilidad los servicios ejecutados. Entre los métodos a emplear se encuentran, dependiendo de la naturaleza de la operación:

(a) la inspección de los trabajos ejecutados;

(b) la proporción de los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar; o

(c) la proporción que los costos incurridos hasta la fecha suponen sobre el costo total estimado de la operación. Sólo los costos que reflejen servicios ya ejecutados se incluyen entre los costos incurridos hasta la fecha. Sólo los costos que reflejan servicios ejecutados o por ejecutar se incluirán en la estimación de los costos totales de la operación.

Los pagos a cuenta y los anticipos recibidos de los clientes a menudo no reflejan los servicios ejecutados.

24. A efectos prácticos, en el caso de que los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos, en un plazo especificado, los ingresos se reconocerán de forma lineal en ese plazo, a menos que haya evidencia de que otro método representa mejor el porcentaje de terminación. Cuando un acto específico sea mucho más significativo que el resto de los actos, el reconocimiento de los ingresos se pospondrá hasta que el mismo haya sido ejecutado.

25. **Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios no pueda ser estimado de forma fiable, los ingresos correspondientes deben ser reconocidos como tales sólo en la medida de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.**

26. Durante los primeros momentos de una transacción, se da a menudo el caso de que el resultado de la misma no puede ser estimado de forma fiable. No obstante, puede ser probable que la entidad recupere los costos incurridos en la operación. En tal caso, se reconocerán los ingresos sólo en la medida de los costos incurridos que se espere recuperar. Dado que el resultado de la transacción no puede estimarse de forma fiable, no se reconocerá resultado positivo (ahorro).

27. Cuando (a) el resultado final de una transacción no pueda estimarse de forma fiable, y (b) no sea probable que se recuperen los costos incurridos en la misma, no se reconocerán ingresos y los costos incurridos se reconocerán como un gasto. Cuando desaparezcan las incertidumbres que impedían la estimación fiable del resultado del contrato, se procederá a reconocer los ingresos derivados, según lo previsto en el párrafo 19, en lugar de lo establecido en el párrafo 25.

Venta de bienes

28. **Los ingresos procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:**

    (a) **la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;**

    (b) **la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;**

    (c) **el importe de los ingresos puede ser medido con fiabilidad;**

    (d) **es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o potencial de servicio derivados de la transacción; y**

    (e) **los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.**

29. El proceso de evaluación de cuándo una entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas significativos, que implica la propiedad, requiere un examen de las circunstancias de la transacción. En la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas de la propiedad coincidirá con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador. Este es el caso en la mayor parte de las ventas. En otros casos, por el contrario, la transferencia de los riesgos y las ventajas de la propiedad tendrá lugar en un momento diferente del correspondiente a la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión de los bienes.

30. Si la entidad retiene, de forma significativa, riesgos de la propiedad, la transacción no será una venta y por tanto no se reconocerán los ingresos. Una entidad puede retener, de forma significativa, un riesgo de la propiedad de diferentes formas. Ejemplos de situaciones en las que la entidad puede conservar los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad, son los siguientes:

    (a) cuando la entidad retiene una obligación derivada del funcionamiento insatisfactorio de los productos, que no entran en las condiciones normales de garantía;

    (b) cuando la recepción de los ingresos de una determinada venta es de naturaleza contingente porque depende de la obtención, por parte del

comprador, de ingresos derivados de la venta posterior de los bienes (por ejemplo, cuando por una operación gubernamental de edición de libros se distribuye material escolar a los colegios para la venta o para que sean devueltos);

(c) cuando los bienes se venden junto con la instalación de los mismos y la instalación es una parte sustancial del contrato, siempre que ésta no haya sido todavía completada por parte de la entidad; y

(d) cuando el comprador, en virtud de una condición pactada en el contrato de venta, tiene el derecho de rescindir la compra y la entidad tiene incertidumbre acerca de la posibilidad de devolución.

31. Si una entidad conserva sólo una parte insignificante de los riesgos derivados de la propiedad, la transacción es una venta y por tanto se procederá a reconocer los ingresos. Por ejemplo, un vendedor puede retener, con el único propósito de asegurar el cobro de la deuda, la titularidad legal de los bienes. En tal caso, si la entidad ha transferido los riesgos y ventajas significativos, derivados de la propiedad, la transacción es una venta y se procede a reconocer los ingresos. Otro ejemplo de una entidad que retiene sólo una parte insignificante del riesgo que comporta la propiedad, puede ser la venta, cuando se garantiza la devolución del importe si el consumidor no queda satisfecho. En tales casos, los ingresos se reconocen en el momento de la venta, siempre que el vendedor pueda estimar con fiabilidad las devoluciones futuras, y reconozca un pasivo por los reembolsos a efectuar, basándose en su experiencia previa y otros factores relevantes.

32. Los ingresos se reconocen sólo cuando sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos o potencial de servicio asociados a la transacción. En algunos casos, esto puede no ser probable hasta que se reciba la contraprestación o hasta que desaparezca una determinada incertidumbre. Por ejemplo, el ingreso puede depender de la habilidad de otra entidad para suministrar bienes como parte del contrato y, si existen dudas de que esto ocurra, el reconocimiento puede retrasarse hasta que haya ocurrido. Cuando los bienes hayan sido suministrados, la incertidumbre desaparecerá y se procederá entonces al reconocimiento del ingreso. No obstante, cuando surge algún tipo de incertidumbre acerca del cobro de importes ya incluidos como ingresos, la cuantía incobrable o el importe respecto del cual ha dejado de ser probable la recuperabilidad se reconoce como un gasto, en lugar de ajustar el importe originalmente reconocido como ingreso.

Intereses, regalías y dividendos o distribuciones similares

33. **Los ingresos derivados del uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que producen intereses, regalías y dividendos o distribuciones similares deben ser reconocidos usando los tratamientos contables establecidos en el párrafo 34 siempre que:**

(a) **es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o potencial de servicio derivados de la transacción; y**

(b) **el importe de los ingresos pueda ser medido de forma fiable.**

34. **Los ingresos deben reconocerse utilizando los siguientes tratamientos contables:**

(a) **los intereses deben reconocerse sobre la base de la proporción de tiempo transcurrido, teniendo en cuenta el rendimiento efectivo del activo;**

(b) **las regalías deben reconocerse cuando se acumulen (o devenguen) de acuerdo con la esencia del acuerdo en que se basan, y**

(c) **los dividendos o distribuciones similares deben reconocerse cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del propietario o de la entidad.**

35. El rendimiento efectivo de un activo es la tasa de interés que iguala el flujo descontado de cobros futuros, esperados a lo largo de la vida del mismo, con el valor inicial del activo en libros. Los ingresos por intereses incluyen la imputación en el tiempo de cualquier tasa de descuento, primas u otras diferencias entre el valor inicial del título de deuda en libros y el importe que se obtendrá a su vencimiento.

36. Cuando se hayan acumulado (o devengado) intereses antes de la adquisición de una inversión, el cobro posterior de los mismos se distribuirá entre los periodos pre y post adquisición; reconociéndose como ingresos sólo los que corresponden al periodo posterior a la adquisición. Cuando los dividendos o distribuciones similares de los títulos de patrimonio procedan de resultados positivos (ahorro) netos obtenidos antes de la adquisición de los títulos, tales dividendos o distribuciones similares se deducirán del costo de las mismas. Si resultase difícil realizar esta asignación, excepto que se emplee un criterio arbitrario; se procederá a reconocer los dividendos o distribuciones similares como ingresos, a menos que claramente representen la recuperación de una parte del costo de los títulos.

37. Las regalías, como las del petróleo, se consideran acumuladas (o devengadas) de acuerdo con los términos del acuerdo en que se basan y son reconocidas como tales con este criterio, a menos que, considerando la esencia del señalado acuerdo, sea más apropiado reconocer los ingresos derivados utilizando otro criterio más sistemático y racional.

38. Los ingresos se reconocen sólo cuando sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos o potencial de servicio asociados a la transacción. No obstante, cuando surge algún tipo de incertidumbre acerca del cobro de importes ya incluidos como ingresos, la cuantía incobrable o el importe respecto del cual ha dejado de ser probable la recuperabilidad se reconoce como un gasto, en lugar de ajustar el importe originalmente reconocido como ingreso.

Información a revelar

39. **Una entidad revelará:**

(a) **las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos, incluyendo los métodos utilizados para determinar el porcentaje de terminación de las transacciones involucradas con la prestación de servicios;**

(b) **la cuantía de cada categoría significativa de ingresos, reconocida durante el periodo, con indicación expresa de los ingresos procedentes de:**

(i) **la prestación de servicios;**

(ii) **la venta de bienes;**

(iii) **intereses;**

(iv) **regalías; y**

(v) **dividendos o distribuciones similares; y**

(c) **el importe de los ingresos producidos por intercambios de bienes o servicios incluidos en cada una de las categorías anteriores.**

40. Una guía sobre la información a revelar sobre cualquier activo y pasivo de tipo contingente puede encontrarse en la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*. Los activos contingentes y pasivos contingentes pueden surgir de partidas tales como costos de garantías, reclamaciones, multas o pérdidas eventuales.

Fecha de vigencia

41. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de julio de 2002. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de julio de 2002, se revelará este hecho.**

41A. **El párrafo 42 fue modificado por la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)* emitida en enero 2015. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la NICSP 33 en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017 la modificación también se aplicará para dicho periodo.**

41B. **La NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos*, emitida en enero de 2015, modificó el párrafo 10(b). Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NICSP 37.**

41C. **Los párrafos 2 y 3 fueron eliminados por el documento *La aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.**

41D **El párrafo 10 fue modificado por la NICSP 41, emitida en agosto de 2018. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2022. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2022, deberá revelar este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 41.**

42. Cuando una entidad adopte las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) tal como se define en la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP*) para para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 9, pero no son parte de la misma.

Revisión de la NICSP 9 como resultado de *La Aplicabilidad de las NICSP del IPSASB,* emitida en abril de 2016

FC1. El IPSASB emitió *La aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias en 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 están diseñadas las NICSP.

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

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 9, pero no es parte de la misma.

GI1. Las entidades del sector público obtienen ingresos tanto de transacciones con contraprestación como de las que no son. Esta Norma sólo trata los ingresos provenientes de transacciones con contraprestación. Los ingresos de transacciones con contraprestación se derivan de:

(a) la venta de bienes o provisión de servicios a terceras partes;

(b) la venta de bienes o provisión de servicios a otros organismos gubernamentales; y

(c) el uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos o distribuciones similares.

GI2. La aplicación de los criterios de reconocimiento a las transacciones particulares puede verse afectada por:

(a) las leyes de los diferentes países, que pueden determinar el momento preciso en que la entidad transfiere los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad. Por tanto, los ejemplos de esta sección de la guía de implementación deben de ser entendidos en el contexto de las leyes en el país donde tiene lugar la transacción; y

(b) la naturaleza de la relación (contractual o de otro tipo) entre la entidad pagadora y la entidad receptora del ingreso (es decir, las entidades pueden acordar momentos precisos en los que la entidad receptora puede reconocer ingresos).

Prestación de servicios

Vivienda

GI3. Los ingresos por alquiler de la provisión de vivienda se reconocen como un ingreso obtenido de acuerdo con los términos del acuerdo de alquiler.

Transporte escolar

GI4. Los ingresos de los billetes de los pasajeros para la provisión de transporte escolar se reconocen cuando se realiza el transporte.

Gestión de peaje de carreteras

GI5. Los ingresos de la gestión de peaje de carreteras se reconocen cuando se devengan, en función de la utilización de las carreteras.

Procesos judiciales

GI6. Los ingresos de procesos judiciales pueden reconocerse, bien en referencia al estado de conclusión del proceso, o bien en función de los periodos durante los cuales los tribunales están en sesión.

Gestión de instalaciones, activos o servicios

GI7. Los ingresos de la gestión de instalaciones, activos o servicios se reconocen durante el plazo del contrato en la medida que se preste la gestión de los servicios.

Investigación tecnológica y científica

GI8. Los ingresos de clientes de contratos para investigación tecnológica y científica se reconocen según el estado de terminación de los proyectos individuales.

Honorarios por instalaciones

GI9. Los honorarios por instalaciones se reconocen como ingresos por referencia al estado de terminación de la instalación, a menos que vayan asociados a la venta de un producto, en cuyo caso se reconocen cuando los artículos se venden.

Honorarios de servicio incluidos en el precio del producto

GI10. Cuando, en el precio de venta de un producto, se incluya un importe específico por servicios subsiguientes (por ejemplo, ayuda post venta o actualizaciones en la venta de programas informáticos), tal importe se diferirá y reconocerá como ingreso a lo largo del periodo durante el cual se ejecuta el servicio comprometido. El importe diferido es el que permita cubrir los costos esperados de los servicios a prestar según el acuerdo, junto con un rendimiento razonable por tales servicios.

Comisiones de agentes de seguros

GI11. Las comisiones de agentes de seguros, ya sean recibidas o por recibir, que no precisan por parte de éstos la prestación de servicios adicionales, se reconocerán como ingreso en la fecha del comienzo efectivo o de renovación de las pólizas correspondientes. No obstante, cuando es probable que el agente sea requerido para proporcionar servicios adicionales durante la vida de la póliza, la comisión, o la parte de la misma, se difiere y reconoce como ingreso a lo largo del periodo en el que la póliza está vigente.

Comisiones por servicios financieros

GI12. El reconocimiento de ingresos por comisiones derivadas de servicios financieros depende de (a) las finalidades por las cuales se evalúan tales comisiones y (b) de la base contable del instrumento financiero asociado a las mismas. La descripción de las comisiones por servicios financieros puede no ser indicativa de la naturaleza y esencia de los servicios prestados. Por ello, es necesario distinguir entre comisiones que son una parte integrante de la tasa de interés efectiva de un instrumento financiero, comisiones acumuladas (o devengadas) a medida que se suministran los servicios, y comisiones acumuladas (o devengadas) por la ejecución de un acto significativo.

(a) **Comisiones que son una parte integrante de la tasa de interés efectiva de un instrumento financiero**

Estas comisiones generalmente se tratan como un ajuste de la tasa de interés efectiva. Sin embargo, cuando el instrumento financiero se mida al valor razonable con el cambio en éste reconocido en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo, las comisiones se contabilizarán como ingreso en el momento en que el instrumento se reconozca inicialmente.

(i) *Comisiones de creación o apertura recibidas por la entidad en relación con la creación o adquisición de un activo financiero que quede fuera del alcance de la NICSP 41 se clasificarán como un activo financiero "al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro)"*

Estas comisiones pueden incluir compensaciones por actividades tales como la evaluación de la situación financiera del prestatario, evaluación y registro de garantías, garantías colaterales y otros acuerdos de garantía, negociación de los términos del instrumento, preparación y proceso de documentos y el cierre de la transacción. Estas comisiones son una parte integrante de la generación de una implicación con el instrumento financiero resultante y, junto con los costos de transacción relacionados (como se definen en la NICSP 41), se difieren y reconocen como un ajuste de la tasa de interés efectiva.

(ii) *Comisiones por compromiso recibidas por la entidad con motivo de la iniciación o apertura del préstamo cuando el compromiso del préstamo queda fuera del alcance de la NICSP 41*

Si es probable que la entidad lleve a cabo un acuerdo de préstamo específico y el compromiso de préstamo no queda dentro del alcance de la NICSP 41, la comisión por compromiso recibida se considerará como una compensación por una implicación en curso en la adquisición de un instrumento financiero y, junto con los costos de transacción relacionados (como se definen en la NICSP 41), se difiere y reconoce como un ajuste en la tasa de interés efectiva. Si el compromiso expira sin que la entidad realice el préstamo, la comisión se reconocerá como un ingreso en el momento de la extinción. Los compromisos de préstamo que queden dentro del alcance de la NICSP 41 se contabilizarán como derivados y se medirán al valor razonable.

(iii) *Comisiones de creación o apertura recibidas al emitir pasivos financieros medidos a costo amortizado*

Estas comisiones son una parte integrante de la generación de una implicación con un pasivo financiero. Cuando un

pasivo financiero no se clasifique como "al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro)" las comisiones de creación o apertura recibidas se incluirán, con los correspondientes costos de transacción en que se haya incurrido (como se definen en la NICSP 41), en el importe en libros inicial del pasivo financiero y se reconocerán como un ajuste a la tasa de interés efectiva. Una entidad distinguirá entre las comisiones y costos que son parte integrante de la tasa de interés efectiva para el pasivo financiero y las que procedan de las comisiones de creación o apertura y los costos de transacción relacionados con el derecho a proporcionar servicios, tales como los servicios de gestión de inversiones.

(b) **Comisiones acumuladas (o devengadas) a medida que se suministran los servicios**

(i) *Comisiones cargadas por el servicio de un préstamo*

Las comisiones cargadas a otra entidad por el servicio de un préstamo se reconocerán como ingresos a medida que se presten los servicios.

(ii) *Comisiones de compromiso por conceder o comprar un préstamo cuando el compromiso de préstamo está fuera del alcance de la NICSP 41*

Si es improbable que se vaya a producir un acuerdo específico de préstamo y el compromiso de préstamo está fuera del alcance de la NICSP 41, la comisión de compromiso se reconocerá como un ingreso tomando como base la proporción de tiempo transcurrido con relación al periodo cubierto por el compromiso. Los compromisos de préstamo que queden dentro del alcance de la NICSP 41 se contabilizarán como derivados y se medirán al valor razonable.

(iii) *Comisiones de gestión de la inversión*

Las comisiones cargadas por gestionar las inversiones se reconocerán como ingreso a medida que se presten los servicios.

Los costos incrementales que son directamente atribuibles a garantizar un contrato de gestión de inversión se reconocerán como un activo si pueden ser identificados separadamente y medidos con fiabilidad y si es probable que sean recuperados. Como en la NICSP 41, un costo incremental es aquel en que no se hubiese incurrido si la entidad no hubiese garantizado el contrato de gestión de la inversión. El activo representa el derecho contractual de la entidad a beneficiarse de la prestación

de servicios de gestión de la inversión, y se amortiza a medida que la entidad reconoce el ingreso relacionado. Si la entidad tiene una cartera de contratos de gestión de inversión, puede evaluar su recuperabilidad con criterios de cartera.

Algunos contratos de servicios financieros implican tanto la creación de uno o más instrumentos financieros como la prestación de servicios de gestión de la inversión. Un ejemplo es un contrato a largo plazo de ahorro mensual vinculado a la gestión de un fondo de participaciones de títulos de patrimonio. El proveedor del contrato distingue entre los costos de transacción relacionados con la creación del instrumento financiero de los costos de garantizar el derecho a suministrar servicios de gestión de la inversión.

(c) **Comisiones acumuladas (o devengadas) por la ejecución de un acto significativo**

Las comisiones correspondientes se reconocerán como ingresos cuando el acto significativo ha tenido lugar, como se describe en los ejemplos que siguen.

(i) *Comisión por la colocación de acciones a un cliente*

La comisión se reconocerá como ingreso cuando las acciones hayan sido colocadas.

(ii) *Comisión de intermediación, por mediar en un préstamo entre un prestatario y un inversor*

La comisión se reconocerá como ingreso cuando se haya llegado al acuerdo de préstamo entre las partes.

(iii) *Comisión por sindicación de préstamos*

Una comisión de sindicación recibida por una entidad que interviene para llegar al acuerdo de préstamo y que no conserva una parte del préstamo para sí (o conserva una parte a la misma la tasa de interés efectiva para un riesgo comparable como otros participantes), es una compensación por el servicio de sindicación. Esta comisión se reconocerá como ingreso cuando la labor de sindicación haya terminado.

Honorarios de admisión

GI13. Los ingresos por actuaciones artísticas, banquetes y otros eventos especiales, se reconocerán cuando el evento tenga lugar. Cuando se vende una suscripción para varios eventos, la cuota se distribuirá entre los mismos utilizando una forma de reparto que refleje la porción del servicio que se ha ejecutado en cada uno de ellos.

Honorarios por enseñanza

GI14. El ingreso debe reconocerse repartiéndolo a lo largo de todo el periodo que cubra la docencia acordada.

Iniciación, ingreso y cuota de pertenencia

GI15. El reconocimiento de los ingresos procedentes de estas fuentes dependerá de la naturaleza de los servicios suministrados. Si la cuota permite sólo la pertenencia como miembro y todos los demás servicios y productos se pagan por separado, o si existe una suscripción anual separada del resto, la cuota se reconocerá como ingreso siempre que no existan incertidumbres significativas acerca de su cobro. Si la cuota faculta a los miembros para recibir servicios o publicaciones durante el periodo de pertenencia, o a comprar bienes o servicios a precios menores que los que se cargan a no miembros, la cuota se reconocerá utilizando un criterio que refleje el calendario, naturaleza y valor de los servicios suministrados.

Honorarios por franquicia o concesiones

GI16. Los honorarios por franquicia o concesiones pueden cubrir el suministro de servicios, ya sea al inicio o posteriormente, así como equipo y otros activos tangibles, y la aplicación práctica de conocimientos. De acuerdo con ello, los honorarios por franquicia o concesiones se reconocerán como ingresos utilizando una base que refleje el propósito para el que tales honorarios fueron cargados. Los siguientes métodos son apropiados para reconocer como ingresos los honorarios por franquicia o concesiones:

(a) **Suministro de equipo y otros activos tangibles**

El importe, que ha de basarse en el valor razonable de los bienes vendidos, se reconocerá como ingreso cuando se entreguen los bienes o se traspase la titularidad de los mismos.

(b) **Suministro de servicios, al inicio o posteriormente**

Los honorarios por el suministro de servicios de forma continuada, ya sean parte de los honorarios iniciales o de una cuota separada, se reconocerán como ingresos a medida que se lleve a cabo su prestación. Cuando la cuota separada no cubra el costo de la prestación de los servicios de forma continuada, junto con un rendimiento razonable, se diferirá una parte del honorario inicial, que sea suficiente para cubrir los costos de los servicios continuados y dar un margen razonable de rendimiento por tales servicios, y se procederá a reconocer el ingreso a medida que se presten los servicios.

(c) **Honorarios periódicos por franquicia o concesiones**

Los honorarios cargados por el uso continuo de los derechos del contrato, o por otros servicios suministrados durante el periodo del acuerdo, se reconocerán como ingresos a medida que los citados servicios se van prestando o conforme se usan los derechos correspondientes.

(d) **Operaciones en comisión**

En una franquicia, pueden tener lugar operaciones entre las partes implicadas que, en esencia, supongan que el franquiciador actúa como agente para el franquiciado. Por ejemplo, el franquiciador puede encargar los suministros para el franquiciado, incluyendo la entrega de los mismos, todo ello sin cargo para éste. Tales transacciones no darán lugar al reconocimiento de ingresos.

Honorarios por el desarrollo de aplicaciones informáticas adaptadas al cliente

GI17. Los honorarios por el desarrollo de aplicaciones informáticas adaptadas al cliente se reconocerán como ingresos por referencia al estado de terminación del desarrollo correspondiente, teniendo en cuenta que pueden cubrir también servicios de apoyo posteriores a la entrega de la aplicación.

Venta de bienes

Ventas del tipo "facturación sin entrega", en las cuales la entrega se pospone a voluntad del comprador, que sin embargo adquiere la titularidad de los bienes y acepta la facturación.

GI18. Los ingresos se reconocerán cuando el comprador adquiera la titularidad, siempre que:

(a) *sea probable que se efectuará la entrega;*

(b) *la partida está disponible, perfectamente identificada y dispuesta para la entrega al comprador, en el momento de reconocer la venta;*

(c) *el comprador reconozca específicamente las condiciones de entrega diferida; y*

(d) *se apliquen las condiciones usuales de pago.*

No se reconocerá ningún tipo de ingreso cuando existe simplemente la intención de adquirir o manufacturar los bienes a tiempo para la entrega.

GI19. *Envío de bienes sujeto a condiciones determinadas*

(a) **Instalación e inspección**

Los ingresos, normalmente, se reconocerán cuando el comprador acepta la entrega, una vez se han completado la instalación e inspección. No obstante, el ingreso derivado se reconoce inmediatamente, tras la mera aceptación del comprador, cuando:

(i) el proceso de instalación es simple, por su naturaleza; o

(ii) la inspección se ejecuta sólo con el propósito de determinar los precios finales del contrato.

(b) **Aprobación, cuando el comprador ha negociado un derecho limitado de devolución**

Si existe incertidumbre acerca de la posibilidad de devolución, los ingresos se reconocerán cuando la remesa ha sido aceptada formalmente por el comprador, o los bienes han sido entregados y el plazo para su devolución ha transcurrido.

(c) **Ventas en consignación bajo las cuales un comprador (consignatario) toma productos del vendedor para venderlos por cuenta del exportador (vendedor)**

El ingreso es reconocido por el vendedor cuando los productos son vendidos por el comprador a terceras personas.

(d) **Ventas cobradas a la entrega**

El ingreso se reconocerá cuando se hace la entrega y se recibe el cobro por parte del vendedor o su agente.

Ventas con custodia, en las que los bienes se entregan sólo cuando el comprador realiza el pago final de una serie de plazos

GI20. El ingreso de tales ventas se reconocerá cuando los bienes sean entregados. No obstante, si la experiencia indica que la mayoría de esas ventas llegan a buen fin, los ingresos pueden ser reconocidos cuando se ha recibido un depósito significativo, siempre que los bienes estén disponibles, identificados y dispuestos para su entrega al comprador.

Órdenes cuyos pagos (totales o parciales) se reciben con anterioridad a la entrega de los bienes, de los que no se dispone todavía en inventario; por ejemplo, si los bienes han de ser aún manufacturados o serán entregados directamente al consumidor por un tercero

GI21. Los ingresos se reconocerán cuando los bienes se entregan efectivamente al comprador.

Contratos de venta y recompra posterior (distintos de las transacciones de intercambio), en los cuales el vendedor simultáneamente acuerda recomprar los mismos artículos en una fecha posterior, o cuando el vendedor tiene una opción de compra para recomprar, o el comprador tiene una opción de venta que le permite exigir la recompra de los bienes por parte del vendedor

GI22. Es preciso analizar las condiciones del contrato para concluir si, en esencia, el vendedor ha transferido los riesgos y las ventajas de la propiedad al comprador, y por tanto si se puede reconocer el ingreso. Cuando el vendedor conserva los riesgos y las ventajas de la propiedad, aunque la titularidad legal haya sido transferida, la transacción es acuerdo financiero y no dará lugar a ingresos.

Ventas a intermediarios, tales como distribuidores, concesionarios u otros para reventa

GI23. Los ingresos por tales ventas se reconocerán, generalmente, cuando los riesgos y las ventajas de la propiedad se han transferido. No obstante, cuando el comprador está actuando, en esencia, como un agente, la operación se tratará como si fuera una venta en consignación.

Suscripciones a publicaciones y otras partidas similares

GI24. Cuando las partidas implicadas tienen un valor similar en cada intervalo de tiempo, los ingresos se reconocerán linealmente durante el periodo que cubre la suscripción. Cuando los valores de las partidas varíen según el periodo, los ingresos se reconocerán sobre la base del valor de las ventas de los artículos entregados, con relación al total del valor estimado de venta de todos los artículos cubiertos por la suscripción.

Ventas a plazos, donde la contraprestación se recibe fraccionada en varios pagos

GI25. Los ingresos imputables al precio de venta, excluyendo los intereses de la operación, se reconocen en el momento de la venta. El precio de venta es el valor presente de la contraprestación, determinado por medio del descuento de los plazos a recibir, utilizando una tasa de interés imputada. El componente de interés se reconocerá a medida que se acumula (o devenga), tomando como base la proporción de tiempo transcurrido, y teniendo en cuenta la tasa de interés imputada.

Ventas de bienes inmuebles

GI26. Los ingresos se reconocerán, normalmente, cuando la titularidad legal pasa al comprador. No obstante, algunas jurisdicciones reconocen derechos del comprador sobre el bien incluso antes de que se le traspase la propiedad, en cuyo caso los riesgos y ventajas de la propiedad han de considerarse transferidos en ese momento. En tales casos, suponiendo que al vendedor no le quedan actuaciones sustanciales para completar su compromiso, puede ser apropiado reconocer el ingreso. En otro caso, si el vendedor está obligado a realizar actuaciones sustanciales tras el traspaso de los derechos o la titularidad al comprador, el ingreso no se reconocerá hasta que tales actos se han ejecutado. Un ejemplo es el edificio u otra instalación cuya construcción no ha sido terminada.

GI27. En algunos casos, los bienes inmuebles pueden venderse con un cierto grado de participación continua del vendedor tras la venta, de manera que los riesgos y ventajas de la propiedad no han sido transferidos. Son ejemplos de estas situaciones (a) los acuerdos de venta con recompra posterior, que incluyan opciones de venta o de compra y (b) los contratos donde el vendedor garantice la ocupación de los inmuebles por un periodo de tiempo específico, o garantice el rendimiento de la inversión

del comprador durante un periodo de tiempo prefijado. En tales casos, la naturaleza y extensión de la participación continua del vendedor tras la venta determinará el tratamiento contable de la transacción. La transacción puede ser contabilizada como una venta, o como una operación financiera, un arrendamiento financiero u otro acuerdo de participación en las ganancias. Si se contabiliza como una venta, la participación continuada del vendedor puede diferir el reconocimiento de los ingresos.

GI28. El vendedor debe, asimismo, considerar los medios de pago y la evidencia que tenga sobre el compromiso del comprador para completar los pagos. Por ejemplo, cuando la suma de los cobros recibidos y la entrada inicial, o los cobros periódicos recibidos del comprador, no suministran evidencia suficiente sobre el compromiso del comprador para completar los pagos restantes, los ingresos se reconocerán sólo en la medida de los cobros que se han ido recibiendo.

Intereses, regalías y dividendos o distribuciones similares

Cuotas por licencias y regalías

GI29. Las cuotas y regalías pagadas por el uso de los activos de una entidad (tales como marcas, patentes, aplicaciones informáticas, patentes musicales, maquetas de registros audiovisuales y películas cinematográficas), se reconocerán normalmente de acuerdo con la esencia de los acuerdos respectivos. A efectos prácticos, esto puede llevarse a cabo sobre una base lineal de imputación, a lo largo de la vida útil del acuerdo, por ejemplo, cuando una entidad a quien se ha dado licencia tiene el derecho de usar cierta tecnología por un periodo especificado de tiempo.

GI30. La concesión de derechos por una comisión fija o una fianza no reembolsable, en el seno de un contrato no revocable que (a) permita, al que ha obtenido la licencia, operar tales derechos libremente y (b) sin que el propietario de los derechos tenga obligaciones adicionales que ejecutar, es en esencia una venta. Un ejemplo es un acuerdo de licencia para el uso de una aplicación informática, cuando el propietario de la misma no tiene obligaciones posteriores a la entrega. Otro ejemplo es la concesión de derechos de exhibición de una película cinematográfica, en mercados donde el propietario no tiene control sobre el distribuidor, y no espera recibir más ingresos de la cuota de taquilla. En tales casos, los ingresos se reconocen como tales en el momento de la venta.

GI31. En algunos casos, los cobros de cuotas de licencias o regalías están condicionados por la ocurrencia o no de un suceso futuro. En tales casos, el ingreso correspondiente se reconocerá sólo cuando es probable que se reciban los importes de las cuotas o regalías, lo que normalmente ocurre cuando el suceso esperado ha tenido ya lugar.

Reconocimiento y medición

Determinación de si una entidad está actuando como principal o como agente (modificación de 2010)

GI32. El párrafo 12 establece que "en una relación de agencia, las entradas de flujos de efectivo brutas de beneficios económicos o de potencial de servicio incluyen importes recibidos por cuenta del principal que no suponen aumentos en los activos netos/patrimonio de la entidad. Los importes recibidos por cuenta del principal no son ingresos. Por el contrario, ingresos son los importes de toda comisión recibida o por recibir por la recaudación o gestión de las entradas de flujos de efectivo brutas". Para determinar si una entidad actúa como principal o como agente se requiere juicio y la consideración de todos los hechos y circunstancias relevantes.

GI33. Una entidad actúa como principal cuando está expuesta a los riesgos significativos y ventajas asociados con la venta de bienes o la prestación de servicios. Las características que indican que una entidad actúa como principal incluyen:

(a) la entidad tiene la responsabilidad principal de proporcionar los bienes o servicios al cliente o del cumplimiento de la orden, por ejemplo, siendo responsable de la aceptabilidad de los productos o servicios ordenados o comprados por el cliente;

(b) la entidad tiene el riesgo de inventario antes o después de la orden del cliente, durante el envío o la devolución;

(c) la entidad tiene libertad para establecer los precios, directa o indirectamente, por ejemplo, proporcionando bienes o servicios adicionales; y

(d) la entidad soporta el riesgo de crédito del cliente por el importe a cobrar de éste.

GI34. Una entidad actúa como agente cuando no está expuesta a los riesgos y ventajas significativos asociados con la venta de bienes o la prestación de servicios. Una característica que indica que una entidad actúa como agente es que el importe que la entidad gana está determinado con anterioridad, siendo una cantidad fija por transacción o un porcentaje establecido del importe facturado al cliente.

Comparación con la NIC 18

La NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación* se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 18, *Ingresos de actividades ordinarias*. Las principales diferencias entre la NICSP 9 y la NIC 18 son las siguientes:

- El título de la NICSP 9 difiere del de la NIC 18, y esta diferencia aclara que la NICSP 9 no aborda los ingresos procedentes de las transacciones sin contraprestación.
- La definición de "ingreso" adoptada en la NICSP 9 es similar a la definición adoptada en la NIC 18. La principal diferencia es que la definición en la NIC 18 únicamente se refiere a actividades ordinarias.
- La NICSP 9 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 18. El ejemplo más significativo es el uso del término "activos netos/patrimonio" en la NICSP 9. El término equivalente en la NIC 18 es "patrimonio"

INICSP 10—INFORMACIÓN FINANCIERA EN ECONOMÍAS HIPERINFLACIONARIAS

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 29 (Reordenada en 1994), *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias* publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 29, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IASB: IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 10—INFORMACIÓN FINANCIERA EN ECONOMÍAS HIPERINFLACIONARIAS

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2020.

La NICSP 10, *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*, fue emitida en julio de 2001.

Desde entonces, la NICSP 10 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *Mejoras a las NICSP 2018* (emitido en octubre de 2018)
- La NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público* (emitida en enero de 2017)
- *La Aplicabilidad de las NICSP* (emitido en abril de 2016)
- La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* (emitida en enero de 2015)
- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitida en octubre de 2011)
- Las NICSP 4, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* (emitida en diciembre de 2006)
- *Mejoras a las NICSP* (emitida en enero de 2010)
- *Mejoras a las NICSP* (emitido en noviembre de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 10

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Encabezamiento encima de 1	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
1	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
1A	Modificado – Anterior párrafo 1 renumerado como 1A	Mejoras a las NICSP octubre de 2011 Mejoras a las NICSP octubre de 2018
1	Modificado	NICSP 4 diciembre de 2006
2	Eliminado	La Aplicabilidad de las NICSP de abril de 2016

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
3	Eliminado	La Aplicabilidad de las NICSP de abril de 2016
9	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
11	Modificado	NICSP 4 diciembre de 2006
17	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
18	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
20	Modificado	NICSP 4 diciembre de 2006
22	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010 NICSP 40 enero de 2017
26[1]	Eliminado	NICSP 4 diciembre de 2006
28	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
29	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
33	Modificado	NICSP 4 diciembre de 2006
36	Modificado	NICSP 4 diciembre de 2006
38A	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2010
38B	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
38C	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
38D	Nuevo	La Aplicabilidad de las NICSP de abril de 2016
38E	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
38F	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
39	Modificado	NICSP 33 enero de 2015

[1] Los párrafos posteriores han sido renumerados.

NICSP 10—INFORMACIÓN FINANCIERA EN ECONOMÍAS HIPERINFLACIONARIAS

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance	1A-6
Definiciones	7
La reexpresión de los estados financieros	8-34
Estado de Situación Financiera	14-26
Estado de Rendimiento Financiero	27
Resultado (ahorro o desahorro) en la posición monetaria neta	28-29
Estado de flujos de efectivo	30
Cifras de periodos anteriores	31
Estados financieros consolidados	32-33
Selección y uso de un índice general de precios	34
Economías que dejan de ser hiperinflacionarias	35
Información a Revelar	36-37
Fecha de vigencia	38-39
Fundamentos de las conclusiones	
Ejemplo Ilustrativo	
Comparación con la NIC 29	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 10, *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*, está contenida en los párrafos 1-39. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 10 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 políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es establecer el tratamiento contable en los estados financieros consolidados e individuales de una entidad cuya moneda funcional es la moneda de una economía hiperinflacionaria. Esta Norma también especifica el tratamiento contable cuando la economía deja de ser hiperinflacionaria.

Alcance

1A. **Una entidad que prepare y presente sus estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma a los estados financieros principales, incluyendo los estados financieros consolidados, de cualquier entidad cuya moneda funcional sea la moneda de una economía hiperinflacionaria.**

2. [Eliminado]

3. [Eliminado]

4. En una economía hiperinflacionaria, la información sobre los resultados de las operaciones y la situación financiera en la moneda local sin reexpresar no es útil. El dinero pierde poder adquisitivo a tal ritmo que resulta equívoca cualquier comparación entre los importes procedentes de transacciones y otros acontecimientos ocurridos en diferentes momentos del tiempo, incluso dentro de un mismo periodo sobre el que se informa.

5. Esta Norma no establece una tasa absoluta para considerar que, al sobrepasarla, surge el estado de hiperinflación. Es una cuestión de juicio profesional cuándo se hace necesario reexpresar los estados financieros de acuerdo con la presente Norma. El estado de hiperinflación viene indicado por las características del entorno económico 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 no toma en consideración los importes monetarios en términos de la moneda local, sino en función de una moneda extranjera relativamente estable. Los precios pueden establecerse en esta otra moneda.

   (c) Las ventas y compras a crédito tienen lugar a precios que compensan la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, incluso cuando el periodo es corto.

   (d) Las tasas de interés, salarios y precios se ligan a la evolución de un índice de precios.

   (e) la tasa de inflación acumulada durante un periodo de tres años se aproxima o sobrepasa el 100%.

6. Es preferible que todas las entidades que presentan información en la moneda de la misma economía hiperinflacionaria apliquen esta Norma desde la misma fecha. No obstante, la norma es aplicable a los estados financieros de cualquier entidad, desde el comienzo del periodo sobre el que se informa en el que se identifique la existencia de hiperinflación en el país en cuya moneda presenta la información.

Definiciones

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

   Importe en libros de un activo es el importe por el que se reconoce un activo en el estado de situación financiera de la entidad una vez deducidas todas las depreciaciones acumuladas y pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

   Importe en libros de un pasivo es el importe por el que se reconoce un pasivo en el estado de situación financiera.

   Partidas no monetarias son partidas que no son monetarias.

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

La reexpresión de los estados financieros

8. Los precios cambian en el tiempo como resultado de diversas fuerzas, ya sean generales o específicas, políticas, económicas y sociales. Las fuerzas específicas, tales como cambios en la oferta y demanda y cambios tecnológicos, pueden causar incrementos o decrementos significativos en los precios individuales, independientemente de cómo se comporten los otros precios. Además, fuerzas generales pueden dar como resultado un cambio en el nivel general de precios y, por tanto, en el poder adquisitivo general de la moneda.

9. En una economía hiperinflacionaria, los estados financieros solamente resultan de utilidad si se encuentran expresados en términos de unidades de medida corrientes en la fecha de presentación de los estados financieros. Por ello esta Norma es aplicable a los estados financieros principales de las entidades que los elaboran y presentan en la moneda de una economía hiperinflacionaria. No está permitida la presentación de la información exigida en esta Norma como un suplemento a los estados financieros sin reexpresar. Es más, se desaconseja la presentación separada de los estados financieros antes de su reexpresión.

10. Muchas entidades públicas incluyen en sus estados financieros la información presupuestaría relacionada, para facilitar las comparaciones con el presupuesto. Si este es el caso, la información presupuestaria también debe ser reexpresada de acuerdo con esta Norma.

11. **Los estados financieros de una entidad cuya moneda funcional sea la moneda de una economía hiperinflacionaria deberán quedar expresados en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de presentación de los estados financieros. Las cifras comparativas correspondientes al periodo anterior, exigidas por la NICSP 1 y cualquier otra información referente a periodos precedentes, deben también quedar expresadas en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de presentación. Para presentar los importes comparativos en una moneda de presentación diferente, se aplicarán los párrafos 47(b) y 48 de la NICSP 4, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*.**

12. **El resultado (ahorro o desahorro) en la posición monetaria neta se revelará en el estado de rendimiento financiero de forma separada.**

13. La reexpresión de los estados financieros de acuerdo con esta Norma requiere la aplicación de ciertos procedimientos, así como de juicios profesionales. La aplicación uniforme de tales procedimientos y juicios profesionales de un periodo a otro, es más importante que la exactitud de los importes que, como resultado de la reexpresión, aparezcan en los estados financieros.

Estado de Situación Financiera

14. Los importes del estado de situación financiera, no expresados todavía en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de presentación, se reexpresarán aplicando un índice general de precios.

15. Las partidas monetarias no serán reexpresadas puesto que ya se encuentran expresadas en la unidad de medida corriente en la fecha de presentación. Son partidas monetarias el efectivo poseído y los saldos de activos y pasivos que se van a recibir o pagar mediante una cantidad fija o determinable de dinero.

16. Los activos y los pasivos vinculados a cambios en los precios mediante acuerdos o convenios, tales como los bonos o préstamos indexados, se ajustan en función del acuerdo o convenio para expresar el saldo pendiente en la fecha de presentación de los estados financieros. Tales partidas se contabilizan, en el estado de situación financiera reexpresado, por su importe ajustado de esta manera.

17. Todos los demás activos y pasivos son de carácter no monetario. Algunas partidas no monetarias se registran por sus importes corrientes en la fecha de presentación de los estados financieros, como el valor neto realizable y el valor razonable, de forma que no es necesario reexpresarlas. Todos los demás activos y pasivos no monetarios habrán de ser reexpresados.

18. La mayoría de las partidas no monetarias se llevan al costo o al costo menos la depreciación acumulada; y por tanto están expresadas a importes corrientes en el momento de su adquisición. El costo reexpresado de cada partida, o el costo menos la depreciación acumulada, se determina aplicando al costo histórico y a la depreciación acumulada la variación de un índice general de

precios desde la fecha de adquisición hasta la de presentación de los estados financieros. Por ejemplo, las propiedades, planta y equipo, los inventarios de materias primas y mercancías, la plusvalía, las patentes, las marcas y otros activos similares, se reexpresan a partir de la fecha de su adquisición. Los inventarios de producción en proceso y de productos terminados se reexpresarán desde las fechas en que fueron incurridos los costos de compra y de conversión.

19. Los registros detallados de las fechas de adquisición de los elementos de propiedades, planta y equipo pueden no estar disponibles, y en ocasiones tampoco es factible su estimación. En tales circunstancias puede ser necesario, para el primer periodo de aplicación de esta Norma, utilizar una evaluación profesional independiente del valor de tales partidas que sirva como base para su reexpresión.

20. Puede no estar disponible un índice general de precios referido a los periodos para los que, según esta Norma, se requiere la reexpresión de las propiedades, planta y equipo. En tales circunstancias especiales, puede ser necesario utilizar una estimación basada, por ejemplo, en los movimientos de la tasa de cambio entre la moneda funcional y una moneda extranjera relativamente estable.

21. Algunas partidas no monetarias se llevan a importes corrientes en fechas distintas a la de presentación de los estados financieros o la de adquisición; por ejemplo, propiedades, planta y equipo que han sido revaluados en una fecha previa. En tales casos, los importes en libros se reexpresarán desde la fecha de la revaluación.

22. Para determinar si el importe reexpresado de una partida no monetaria ha sufrido un deterioro de su valor y debe ser reducido, la entidad aplicará las pertinentes pruebas de deterioro de valor de los activos establecidas en la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos no Generadores de Efectivo* o la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*. Por ejemplo, los importes reexpresados de las propiedades, planta y equipo, plusvalía, patentes y marcas se reducirán a su importe recuperable o cantidad de servicio recuperable, cuando sea apropiado, y los importes reexpresados de los inventarios se reducirán a su valor realizable neto o costo corriente de reposición. Una entidad participada que se contabilice según el método de la participación, puede informar en la moneda de una economía hiperinflacionaria. A fin de calcular la participación del inversionista en los activos netos/patrimonio y en el resultado (ahorro o desahorro) de la entidad participada, el estado de situación financiera y el estado de rendimiento financiero de la misma serán objeto de reexpresión, de acuerdo con lo establecido en esta Norma. Cuando los estados financieros reexpresados de la entidad participada estén expresados en una moneda extranjera, se procederá a su conversión a las tasas de cambio de la fecha de cierre del estado de situación financiera.

23. Usualmente, el impacto de la inflación queda reconocido en los costos por préstamos. No es apropiado proceder a reexpresar los desembolsos efectuados en las inversiones financiadas con préstamos y, de forma simultánea, capitalizar la parte de los costos por préstamos que compensan al prestamista por la inflación en el mismo periodo. Esta parte de los costos por préstamos se reconoce como un gasto en el mismo periodo en que se incurren los mencionados costos.

24. Una entidad puede adquirir activos mediante un acuerdo que le permita diferir el pago, sin incurrir explícitamente en ningún cargo por intereses. Cuando no se pueda determinar el importe de los intereses, tales activos se reexpresarán utilizando la fecha de pago y no la de adquisición.

25. Al comienzo del primer periodo de aplicación de esta Norma, los componentes de los activos netos/patrimonio, excepto los resultados (ahorro o desahorro) acumulados y las reservas de revaluación de activos, se reexpresarán aplicando un índice general de precios a las diferentes partidas, desde las fechas en que fueron aportadas, o desde el momento en que surgieron por cualquier otra vía. Por su parte, cualquier reserva de revaluación surgida con anterioridad se eliminará. Los resultados (ahorro o desahorro) acumulados reexpresados se determinarán tomando como base el resto de las partidas, ya reexpresadas, en el estado de situación financiera.

26. Al final del primer periodo de aplicación, así como en los periodos posteriores, se reexpresarán todos los componentes de los activos netos/patrimonio aplicando un índice general de precios a las partidas desde el principio del periodo, o desde la fecha de aportación si es posterior. Los movimientos habidos, durante el periodo, en los activos netos/patrimonio se presentan de acuerdo con la NICSP 1.

Estado de Rendimiento Financiero

27. La presente Norma exige que todas las partidas del estado de rendimiento financiero vengan expresadas en la unidad monetaria corriente en la fecha de presentación de los estados financieros. Para ello, todos los importes necesitan ser reexpresados mediante la utilización de la variación experimentada por el índice general de precios, desde la fecha en que los gastos e ingresos fueron recogidos en la contabilidad.

Ganancia o pérdida en la posición monetaria neta

28. En un periodo de inflación, toda entidad que mantenga un exceso de activos monetarios sobre pasivos monetarios, perderá poder adquisitivo, y toda entidad que mantenga un exceso de pasivos monetarios sobre activos monetarios, ganará poder adquisitivo, siempre que tales partidas no estén vinculadas a un índice de precios. Esta ganancia o pérdida en la posición monetaria neta, pueden ser determinados como la diferencia resultante de la reexpresión de las partidas correspondientes a los activos no monetarios, ganancias o pérdidas acumuladas y partidas del estado de rendimiento financiero y las

correcciones de los activos y pasivos indexados. Esta ganancia o pérdida puede estimarse también aplicando el cambio en el índice general de precios a la media ponderada, para el periodo, de la diferencia entre activos y pasivos monetarios.

29. La ganancia o pérdida en la posición monetaria neta se incluye en el estado de rendimiento financiero. El ajuste efectuado en los activos y pasivos indexados por cambios en precios, hecho de acuerdo con el párrafo 16, se compensará con la ganancia o pérdida derivada de la posición monetaria neta. Otras partidas del estado de rendimiento financiero, tales como los ingresos y gastos por intereses, así como las diferencias de cambio en moneda extranjera, relacionadas con los fondos prestados o tomados en préstamo, estarán también asociadas con la posición monetaria neta. Aunque estas partidas se revelarán por separado, puede ser útil presentarlas de forma agrupada con la ganancia o pérdida procedente de la posición monetaria neta en el estado de rendimiento financiero.

Estado de flujos de efectivo

30. Esta Norma exige que todas las partidas del estado de flujos de efectivo se reexpresen en términos de la unidad de medida corriente en la fecha presentación de los estados financieros.

Cifras de periodos anteriores

31. Las cifras correspondientes a las partidas del periodo anterior, ya estén basadas en el método del costo histórico o del costo corriente, se reexpresarán aplicando un índice general de precios, de forma que los estados financieros comparativos se presenten en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de cierre del periodo sobre el que se informa. La información que se revele respecto a periodos anteriores se expresará también en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de cierre del periodo sobre el que se informa. A efectos de presentar los importes comparativos en una moneda de presentación diferente se aplicarán los párrafos 47(b) y 48 de la NICSP 4.

Estados financieros consolidados

32. Una entidad controladora que informa en la moneda de una economía hiperinflacionaria puede tener entidades controladas que también informan en las monedas de economías hiperinflacionarias. Los estados financieros de tales entidades controladas necesitarán ser reexpresados, mediante la aplicación de un índice general de precios correspondiente al país en cuya moneda presentan la información, antes de incluirse en los estados financieros consolidados a presentar por la controladora. Si tal entidad controlada es una entidad controlada extranjera, sus estados financieros reexpresados serán convertidos a las tasas de cierre. Los estados financieros de las entidades controladas que no presenten información en monedas de economías hiperinflacionarias, se tratarán de acuerdo con lo establecido en la NICSP 4.

33. Si se consolidan estados financieros con fechas de presentación diferentes, todas las partidas, sean o no monetarias, necesitarán ser reexpresadas en la unidad de medida corriente en la fecha de los estados financieros consolidados.

Selección y uso de un índice general de precios

34. La reexpresión de los estados financieros, conforme a lo establecido en esta Norma, exige el uso de un índice general de precios que refleje los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda. Es preferible que todas las entidades que presenten información en la moneda de una misma economía utilicen el mismo índice.

Economías que dejan de ser hiperinflacionarias

35. **Cuando una economía deje de ser hiperinflacionaria y la entidad, por consiguiente, cese en la preparación y presentación de estados financieros elaborados conforme a lo establecido en esta Norma, tratará los importes expresados en la unidad de medida corriente al final del periodo previo como base para los importes en libros en sus estados financieros posteriores.**

Información a Revelar

36. **Deberá revelarse la siguiente información:**

    (a) **el hecho de que los estados financieros, así como las cifras correspondientes para periodos anteriores, han sido reexpresadas para considerar los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda funcional y que, como resultado, están expresados en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de presentación de los estados financieros; y**

    (b) **la identificación y nivel del índice de precios en la fecha de presentación, así como el movimiento del mismo durante el periodo corriente y los anteriores.**

37. La información a revelar requerida por esta Norma es necesaria para dejar claras las bases del tratamiento de los efectos de la hiperinflación en los estados financieros. Además, también tiene la intención de suministrar la información necesaria para comprender estas bases y los importes resultantes.

Fecha de vigencia

38. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de julio de 2002. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de julio de 2002, se revelará este hecho.**

38A. **Los párrafos 17, 18 y 22 fueron eliminados por *Mejoras a las NICSP* emitido en enero de 2010. Una entidad debe aplicar esas modificaciones**

para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se aconseja su aplicación anticipada.

38B. **El párrafo 1 existente fue renumerado como 1A y se insertó un párrafo 1 nuevo mediante el documento *Mejoras a las NICSP 2011* emitido en octubre 2011. Una entidad debe aplicar esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2013, deberá revelar este hecho.**

38C. **El párrafo 53 fue modificado por la NICSP 39, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público d Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)*, emitida en enero 2015. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la NICSP 33 en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017 la modificación también se aplicará para dicho periodo.**

38D. **Los párrafos 2 y 3 fueron eliminados por el documento *La aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.**

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.**

38F. **Los párrafos 1A y 9 fueron modificados por *Mejoras a las NICSP 2018*, emitida en octubre de 2018. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada.**

39. Cuando una entidad adopte las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) en la NICS 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que abarquen periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 10, pero no son parte de la misma.

Revisión de la NICSP 10 como resultado del documento del IASB *Mejoras a las NIIF* emitido en 2008

FC1. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 29 incluidas en el documento *Mejoras a las NIIF* emitido por el IASB en mayo de 2008 y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la norma. El IPSASB concluyó que no había una razón específica del sector público para la no adopción de las modificaciones.

Revisión de la NICSP 10 como resultado del documento del IPSASB *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016

FC2. El IPSASB emitió el documento *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias en 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.

Revisión de la NICSP 10 como resultado de *Mejoras a las NICSP* emitida en *2018*

FC3. Los párrafos 1A y 9 hacían referencia a los "estados financieros principales". Los interesados plantearon la preocupación de que este término no está definido en las NICSP y, por tanto, podría causar confusión. El IPSASB destacó que el término "estados financieros" se utiliza en otras partes de las NICSP con el mismo significado. De forma similar, la NIC 29, *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias,* utiliza el término "estados financieros" en lugar de "estados financieros principales" en sus párrafos equivalentes. En consecuencia, el IPSASB estuvo de acuerdo en estandarizar la terminología y reemplazar, allá donde apareciese, el término "estados financieros principales" por el término "estados financieros".

Ejemplo Ilustrativo

Este Ejemplo acompaña a la NICSP 10, pero no es parte de la misma.

EI1. Esta Norma establece los requerimientos para la reexpresión de los estados financieros, incluyendo los estados financieros consolidados, de las entidades que presentan su información en la moneda de una economía hiperinflacionaria.

EI2. El siguiente ejemplo ilustra el proceso de reexpresión de estados financieros. Aspectos a tener en cuenta:

- La ganancia en la posición monetaria neta del período se ha obtenido indirectamente como la diferencia resultante de la reexpresión de activos y pasivos no monetarios, ganancias o pérdidas acumuladas y partidas del estado de rendimiento financiero (véase el párrafo 28).
- Se ha supuesto que los inventarios disponibles al final del período se adquirieron cuando el índice general de inflación era de 170.
- El índice general de precios era de 120 al comienzo de este período, 180 al final y el promedio del período es de 150.
- Se supone que los ingresos y gastos, excepto la depreciación, se devengan de forma uniforme a lo largo del periodo sobre el que se informa.
- Los activos cuyo coste histórico fue 7.500 estaban completamente amortizados y desechados; su valor residual era nulo.

Información financiera bajo hiperinflación

Ejemplo

Estado de Situación Financiera	1.1.X0 (Por NICSP 12)	31-12-X0 (sin ajustar)	factor de indexación	31.12.X0 (Por NICSP 12)		Ganancia/ Pérdida en la posición monetaria neta
Efectivo e inversiones	5.000	10.000	–	10.000		–
Inventarios	–	2.000	180/170	2.118	*Reexpresado*	118
Activos físicos:						
Costo histórico	47.500	40.000	180/120	60.000		20.000
Depreciación acumulada	(22.500)	(20.000)	180/120	(30.000)		(10.000)
Valor en libros neto	25.000	20.000	180/120	30.000	*Reexpresado*	10.000
Total activo	**30.000**	**32.000**		**42.118**		
Préstamos	**26.000**	**26.000**		**26.000**		
Activos netos						
Saldo	**4.000**	**4.000**	180/120	6.000	*Reexpresado*	(2.000)
Resultado neto (ahorro) del periodo (mirar abajo)		2.000	mirar abajo	10.118		1.100
	4.000	**6.000**		**16.118**		**9.218**
Estado de Rendimiento Financiero						
Ingresos de actividades ordinarias		50.000	180/150	60.000	*Reexpresado*	10.000
Depreciación		(5.000)	180/120	(7.500)	*Reexpresado*	(2.500)
Otros gastos		(43.000)	180/150	(51.600)	*Reexpresado*	(8.600)
Ganancia en la posición monetaria neta				9.218		
Resultado (ahorro) para el año		**2.000**		**10.118**		**(1.100)**

Esta Norma (párrafo 27) exige que las partidas del estado de rendimiento financiero se reexpresen utilizando el movimiento habido en el índice desde las fechas en que se registraron las operaciones. En este ejemplo, las partidas de ingresos y gastos, distintas de la depreciación, se acumulan (devengan) uniformemente a lo largo del período sobre el que se informa y se ha aplicado una tasa promedio de inflación. La ganancia en la posición monetaria neta se ha derivado indirectamente (véase la columna final) aplicando el índice general de precios a las partidas no monetarias en el estado de situación financiera y en el estado de rendimiento financiero (párrafo 28).

Comparación con la NIC 29

La NICSP 10, *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias* se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 29, *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias* e incluye las modificaciones efectuadas a la NIC 29 como resultado del documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Las principales diferencias entre la NICSP 10 y la NIC 29 son las siguientes:

- La NICSP 10 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 29. Los ejemplos más significativos son los términos "ingresos" (en lugar de ingreso de actividades ordinarias), "estado de rendimiento financiero", y "activos netos/patrimonio" en la NICSP 10. Los términos equivalentes en la NIC 29 son "ingreso", "estado de resultados" y "patrimonio».
- La NIC 29 contiene guías para la reexpresión de estados financieros a coste actual. La NICSP 10 no incluye estas guías.
- La NICSP 10 contiene un ejemplo ilustrativo que ilustra el proceso de reexpresión de los estados financieros, usando un método indirecto, de una entidad que presenta sus estados financieros en la moneda de una economía hiperinflacionaria.

NICSP 11—CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 11 (revisada en 1993), *Contratos de Construcción*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 11, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IASB: IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 11—CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2020.

La NICSP 11, *Contratos de Construcción* fue emitida en julio de 2001.

Desde entonces, la NICSP 11 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

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

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 11

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
2	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
3	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
30	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
45	Modificado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
57A	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
57B	Nuevo	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
58	Modificado	NICSP 33 enero de 2015

NICSP 11—CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	
Alcance	1-3
Definiciones	4-11
Contratos de Construcción	5-10
Contratista	11
Combinación y segmentación de los contratos de construcción	12-15
Ingresos del contrato	16-22
Costos del contrato	23-29
Reconocimiento de ingresos y gastos del contrato	30-43
Reconocimiento de resultados negativos (desahorros) del periodo esperados	44-48
Cambios en las estimaciones	49
Información a revelar	50-56
Fecha de vigencia	57-58
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	
Comparación con la NIC 11	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 11, *Contratos de Construcción* está contenida en el objetivo y los párrafos 1 a 58. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 11 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público,* y el *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público.* La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los costos y de los ingresos relacionados con los contratos de construcción. La Norma:

- identifica los acuerdos que pueden clasificarse como contratos de construcción;
- ofrece una guía de los tipos de contratos de construcción que pueden surgir en el sector público; y
- especifica las bases para el reconocimiento y revelación de los gastos de contrato y, en su caso, de los ingresos de contrato.

Debido a la naturaleza propia de la actividad llevada a cabo en los contratos de construcción, la fecha en que la actividad del contrato comienza y la fecha en la que termina el mismo suceden, normalmente, en diferentes periodos contables.

En muchas jurisdicciones, los contratos de construcción firmados por las entidades del Sector Público no especifican una cantidad de ingresos en el contrato. Más bien, se pueden proporcionar fondos para financiar estos contratos mediante una asignación o similar distribución de los ingresos del gobierno general, o mediante ayudas o subvenciones. En estos casos, el objetivo fundamental en la contabilización de estos contratos es (a) la asignación de los costos de construcción al período correspondiente en que se ejecutan los trabajos de construcción y (b) el reconocimiento de los gastos vinculados a estos costos.

En algunas jurisdicciones, los contratos de construcción realizados por las entidades del sector público pueden establecerse, sobre la base de criterios comerciales o no comerciales, de recuperación a costo completo o parcial. En estos casos, el objetivo fundamental en la contabilización de los contratos de construcción es la asignación tanto de los ingresos del contrato como de los costos del contrato a los correspondientes periodos en que se ejecutan los trabajos de construcción.

Alcance

1. **Un contratista que elabora y presenta estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo) debe aplicar esta Norma para la contabilización de los contratos de construcción.**

2. [Eliminado]

3. [Eliminado]

Definiciones

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

   Contrato de construcción es un contrato, o un acuerdo vinculante similar, específico para la fabricación de un activo o un conjunto de activos que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización.

Contratista es una entidad que realiza trabajos de construcción de obras conforme a un contrato de construcción.

Contrato de margen sobre el costo o contrato basado en el costo es un contrato de construcción en el que se reembolsan al contratista los costos satisfechos por él o definidos previamente en el contrato y, en el caso de un contrato de características comerciales, más un porcentaje de esos costos o una cantidad fija, si procede.

Contrato de precio fijo es un contrato de construcción en el que el contratista acuerda un precio fijo, o una cantidad fija por unidad de producto; en algunos casos, tales precios están sujetos a cláusulas de revisión si aumentan los costos.

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

Contratos de Construcción

5. Un contrato de construcción, (los términos "contrato de construcción" y "contrato" son empleados indistintamente en el resto de esta Norma) puede acordarse para la fabricación de un solo activo, tal como un puente, un edificio, un dique, un oleoducto, una carretera, un barco o un túnel. Un contrato de construcción puede, asimismo, referirse a la construcción de varios activos que estén íntimamente relacionados entre sí o sean interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización – ejemplos de tales contratos son los de sistemas de abastecimiento de agua reticulares, construcción de refinerías u otras instalaciones complejas especializadas.

6. Para los propósitos de esta Norma, el término contratos de construcción incluye:

   (a) Los contratos de prestación de servicios que estén directamente relacionados con la construcción del activo, por ejemplo, los relativos a servicios de gestión del proyecto y arquitectónicos, y

   (b) los contratos para la demolición o rehabilitación de activos, y la restauración del entorno que puede seguir a la demolición de algunos activos.

7. A efectos de esta Norma, los contratos de construcción también incluyen todos los acuerdos que vinculen a las partes, aunque no tomen forma de contrato documentado. Por ejemplo, dos departamentos públicos pueden tomar un acuerdo formal para la construcción de un activo pero este acuerdo podría no constituir un acuerdo legal porque en esa jurisdicción los departamentos individuales no sean entidades jurídicamente independientes con poder para contratar. Sin embargo, siempre que el acuerdo confiera derechos y obligaciones a las partes, similares a las de un contrato, será un contrato de construcción a los efectos de esta Norma. Algunos de estos acuerdos vinculantes pueden ser

(pero no se limita únicamente a estos): una orden ministerial, una decisión del Consejo o Gabinete de ministros, una disposición legislativa (como un Acto Parlamentario), o un memorando de acuerdo.

8. Las fórmulas que se utilizan en los contratos de construcción son variadas, pero a efectos de esta Norma se clasifican en contratos de precio fijo y contratos de margen sobre el costo o basados en el costo. Algunos contratos de construcción comerciales pueden contener características de una u otra modalidad, por ejemplo en el caso de un contrato de margen sobre el costo con un precio máximo concertado. En tales circunstancias, el contratista necesita considerar todas las condiciones expuestas en los párrafos 31 y 32 para determinar cómo y cuándo reconocer los ingresos y los gastos.

9. Los contratos de margen sobre costo y los basados en el costo abarcan tanto los contratos comerciales como los no comerciales. Un contrato comercial especificará que los ingresos están destinados a cubrir los costos de construcción del contratista según lo acordado y genera un margen de beneficio que será suministrado por las otras partes del contrato. Sin embargo, una entidad del sector público también puede tomar parte en un contrato no comercial para construir un activo para otra entidad a cambio de un reembolso total o parcial de los costos que puede recibir de esa entidad o de otras partes. En algunos casos, la recuperación del costo puede abarcar pagos por la entidad receptora del activo y subvenciones concedidas para los fines específicos de construcción o fondos de otras partes.

10. En muchas jurisdicciones, si una entidad del sector público construye activos para otra entidad del sector público, el costo de construcción no es recuperado directamente del receptor del activo. Más bien, este tipo de construcción está financiado indirectamente (a) mediante una asignación general u otras distribuciones de fondos del gobierno general al contratista, o (b) por subvenciones de propósito general de agencias financiadoras terceras o de otros gobiernos. Este tipo de contrato se clasifica como: contratos de precio fijo a los efectos de esta Norma.

Contratista

11. Un contratista es una entidad que toma parte en un contrato para construir estructuras, edificios, producir bienes, o prestar servicios según las especificaciones fijadas por otra entidad. El término “contratista” incluye un contratista general o principal, un subcontratista de un contratista principal o un director de construcción.

Combinación y segmentación de los contratos de construcción

12. Los requerimientos de esta Norma se aplican, generalmente, por separado para cada contrato de construcción. No obstante, en ciertas circunstancias y a fin de reflejar la esencia de un contrato o grupo de contratos, es necesario aplicar la Norma a los componentes identificables independientemente de un contrato único, o a un grupo de contratos de forma conjunta.

13. **Si un contrato cubre varios activos, la construcción de cada uno de ellos debe tratarse como un contrato de construcción separado cuando:**

    (a) **se han presentado propuestas diferentes para cada activo;**

    (b) **cada activo ha estado sujeto a negociación separada, y el contratista y el cliente han tenido la posibilidad de aceptar o rechazar esa parte del contrato relativa a cada activo; y**

    (c) **los costos e ingresos de cada activo pueden ser identificados.**

14. **Un grupo de contratos, tanto con un único cliente como con varios clientes, debe ser tratado como un único contrato de construcción cuando:**

    (a) **el grupo de contratos se negocia como un único paquete;**

    (b) **los contratos están tan íntimamente relacionados que son, efectivamente, parte de un único proyecto con un margen de beneficios genérico, si lo hay; y**

    (c) **los contratos se ejecutan simultáneamente, o bien en una secuencia continua.**

15. **Un contrato puede contemplar a voluntad del cliente la construcción de un activo adicional, o puede ser modificado para incluir la construcción de un activo adicional. La construcción de este activo adicional debe tratarse como un contrato de construcción separado cuando:**

    (a) **el activo difiere significativamente en términos de diseño, tecnología o función del activo o activos cubiertos por el contrato original; o**

    (b) **el precio del activo se negocia sin tener como referencia el precio fijado en el contrato original.**

Ingresos del contrato

16. **Los ingresos del contrato deben comprender:**

    (a) **el importe inicial del ingreso acordado en el contrato; y**

    (b) **cualquier modificación en el trabajo contratado, así como reclamaciones o incentivos, en la medida que:**

        (i) **sea probable que de los mismos resulte un ingreso; y**

        (ii) **siempre que sean susceptibles de medición[1] fiable.**

17. Los ingresos del contrato se miden por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. Tanto la medición inicial como la valoración actual de los ingresos procedentes del contrato estarán afectadas

[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.

por diversas incertidumbres, que dependen del desenlace de hechos futuros. Las estimaciones necesitan, a menudo, ser revisadas a medida que tales hechos ocurren o se resuelven las incertidumbres. En un contrato de margen sobre costo o basado en el costo, la cantidad inicial de ingresos puede no establecerse en el contrato. En su lugar, puede ser necesario hacer una estimación coherente con los términos y cláusulas del contrato, por ejemplo, en base al costo previsto durante la duración del mismo.

18. Además, los ingresos del contrato pueden aumentar o disminuir de un periodo a otro. Por ejemplo:

(a) el contratista y el cliente pueden acordar modificaciones o reclamaciones que aumenten o disminuyan los ingresos del contrato, en un periodo posterior a aquél en que el contrato fue inicialmente pactado;

(b) el importe de ingresos acordado en un contrato de precio fijo, margen sobre el costo o basado en el costo, puede aumentar como resultado de las cláusulas de revisión de precios u otras;

(c) la cuantía de los ingresos procedentes de un contrato puede disminuir como consecuencia de las penalizaciones por demoras, causadas por el contratista, en la terminación de la obra; o

(d) cuando un contrato de precio fijo supone una cantidad constante por unidad de obra, los ingresos del contrato aumentan o disminuyen cuando el número de unidades de obra se modifica al alza o a la baja respectivamente.

19. Una modificación es una instrucción del cliente para cambiar el alcance del trabajo que se va a ejecutar bajo las condiciones del contrato. Una modificación puede llevar a aumentar o disminuir los ingresos procedentes del contrato. Ejemplos de modificaciones son los cambios en la especificación o diseño del activo, así como los cambios en la duración del contrato. La modificación se incluye en los ingresos del contrato cuando:

(a) es probable que el cliente apruebe el plan modificado, así como la cuantía de los ingresos que surgen de la modificación; y

(b) el importe del ingreso puede ser medido con fiabilidad.

20. Una reclamación es una cantidad que el contratista espera cobrar del cliente, o de un tercero, como reembolso de costos no incluidos en el precio del contrato. Puede, por ejemplo, surgir por causa de que el cliente haya causado demoras, errores en las especificaciones o el diseño, o bien por causa de disputas referentes al trabajo incluido en el contrato. La medición de las cantidades de ingresos que surgen de las reclamaciones, está sujeta a un alto nivel de incertidumbre y, frecuentemente, depende del resultado de las pertinentes negociaciones. Por tanto, las reclamaciones se incluirán entre los ingresos del contrato cuando:

(a) las negociaciones han alcanzado un avanzado estado de maduración, de tal manera que es probable que el cliente acepte la reclamación; y

(b) el importe que es probable que acepte el cliente puede ser medido con fiabilidad.

21. Los pagos por incentivos son cantidades adicionales reconocidas al contratista siempre que cumpla o sobrepase determinados niveles de ejecución en el contrato. Por ejemplo, un contrato puede estipular el reconocimiento de un incentivo al contratista si termina la obra en menos plazo del previsto. Los pagos por incentivos se incluirán entre los ingresos procedentes del contrato cuando:

(a) el contrato está suficientemente avanzado, de manera que es probable que los niveles de ejecución se cumplan o se sobrepasen; y

(b) el importe derivado del pago por incentivos puede ser medido con fiabilidad.

22. Los contratistas deben revisar todos los importes relativos al contrato de construcción que son pagados directamente a los subcontratistas por terceros tales como entidades financiadoras para determinar si cumplen la definición y los criterios de reconocimiento de ingresos para el contratista bajo los términos del contrato. Los importes que cumplen la definición y criterios de reconocimiento de los ingresos deben ser contabilizados por el contratista del mismo modo que el resto de ingresos del contrato. Tales importes también deben ser reconocidos como costos del contrato (véase el párrafo 25). Las entidades financiadoras pueden ser las agencias de ayuda nacional e internacional y los bancos multilaterales y bilaterales de desarrollo.

Costos del contrato

23. **Los costos del contrato deben comprender:**

(a) **los costos que se relacionen directamente con el contrato específico;**

(b) **los costos que se relacionen con la actividad de contratación en general y pueden ser imputados al contrato específico, de una manera sistemática y racional; y**

(c) **cualesquiera otros costos que se puedan cargar al cliente, bajo los términos pactados en el contrato.**

24. Los costos que se relacionan directamente con cada contrato específico incluirán:

(a) costos de mano de obra en el lugar de la construcción, comprendiendo también la supervisión que allí se lleve a cabo;

(b) costos de los materiales usados en la construcción;

(c) depreciación de las propiedades, planta y equipo usados en el contrato;

(d) costos de desplazamiento de los elementos que componen las propiedades, planta y equipo desde y hasta la localización de la obra;

(e) costos de alquiler de planta y equipo;

(f) costos de diseño y asistencia técnica que estén directamente relacionados con el contrato;

(g) costos estimados de los trabajos de rectificación y garantías, incluyendo los costos esperados de las garantías; y

(h) reclamaciones de terceros.

Los anteriores costos pueden disminuirse por cualquier ingreso eventual que no se haya incluido entre los del contrato, por ejemplo ingresos por venta de materiales sobrantes una vez acabado el contrato.

25. Los contratistas deben revisar todos los importes relativos al contrato de construcción pagados directamente por los subcontratistas y que son reembolsados por entidades financiadoras terceras, para determinar si deben o no clasificarse como costos del contrato. Los importes que cumplan la definición y los criterios de reconocimiento de gastos del contrato deben ser contabilizados por el contratista del mismo modo que el resto de gastos del contrato. Los importes desembolsados por entidades financiadoras terceras que cumplan con la definición, y los criterios de reconocimiento, de ingresos deberían ser contabilizados por el contratista del mismo modo que otros ingresos del contrato (véase el párrafo 22).

26. Costos que pueden ser atribuibles a la actividad de contratación en general, y pueden ser imputados a cada contrato específico, incluyen:

(a) seguros;

(b) costos de diseño no relacionados directamente con ningún contrato específico; y

(c) costos indirectos de construcción.

Tales costos se distribuyen utilizando métodos que (a) son sistemáticos y racionales, y (b) se aplican de manera uniforme a todos los costos que tienen similares características. La distribución se basa en el nivel normal de actividad de construcción. Los costos indirectos de construcción comprenden costos tales como los de preparación y procesamiento de la nómina del personal dedicado a la construcción. Los costos que pueden atribuirse a la actividad del contrato en general, y que pueden ser distribuidos a los contratos específicos, incluyen también los costos por intereses, cuando el contratista adopte el tratamiento alternativo permitido en la NICSP 5, *Costos por Préstamos*.

27. Entre los costos que son específicamente atribuibles al cliente bajo los términos pactados en el contrato se pueden incluir algunos costos generales

de administración y costos de desarrollo cuyo reembolso esté especificado en el acuerdo convenido por las partes.

28. Los costos que no puedan ser atribuidos a la actividad de contratación o no puedan ser distribuido a un contrato se excluyen de los costos del contrato de construcción. Tales costos incluyen:

(a) los costos generales de administración, para los que no se haya especificado ningún tipo de reembolso en el contrato;

(b) los costos de venta;

(c) los costos de investigación y desarrollo cuyo reembolso no esté especificado en el contrato; y

(d) la parte de la cuota de depreciación que corresponde a ociosidad de los activos porque las propiedades, planta y equipo no han sido utilizados en ningún contrato específico.

29. Los costos del contrato comprenden los costos atribuibles a un contrato desde la fecha en que éste se convierte en firme hasta el final de la ejecución del contrato. No obstante, los costos que se relacionan directamente con un contrato y que se han incurrido en el trámite de negociación del mismo pueden ser incluidos como parte de los costos del contrato si pueden ser identificados por separado y medidos con fiabilidad y es probable que el contrato llegue a obtenerse. Cuando los costos incurridos para convertir en firme un contrato se reconozcan como un gasto del periodo en que han sido incurridos no podrán ser ya acumulados en el costo del contrato cuando éste se llegue a obtener en un periodo posterior.

Reconocimiento de ingresos y gastos del contrato

30. **Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos y los costos asociados con el mismo deben ser reconocidos como ingresos o gastos respectivamente con referencia al estado de terminación de la actividad contractual a la fecha de presentación. Un resultado negativo (desahorro) del periodo esperado en un contrato de construcción al que sea aplicable el párrafo 44 debe ser reconocido inmediatamente como un gasto de acuerdo con el párrafo 44.**

31. **En el caso de contratos a precio fijo, el desenlace del contrato de construcción puede ser estimado con fiabilidad cuando se den la totalidad de las siguientes condiciones:**

(a) **los ingresos totales del contrato, si hay, pueden medirse con fiabilidad;**

(b) **es probable que la entidad obtenga beneficios económicos o potencial de servicio derivados del contrato;**

(c) **tanto los costos del contrato que faltan para la terminación del mismo como el grado de terminación del contrato a fecha de presentación puedan ser medidos con fiabilidad; y**

(d) **los costos del contrato atribuibles al mismo pueden ser claramente identificados y medidos con fiabilidad, de manera que los costos reales incurridos en el contrato pueden ser comparados con estimaciones previas.**

32. **En el caso de un contrato de margen sobre el costo o contrato basado en el costo, el desenlace del contrato de construcción puede ser estimado con fiabilidad cuando se den la totalidad de las siguientes condiciones:**

(a) **es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos o potencial de servicio derivados del contrato; y**

(b) **los costos del contrato atribuibles al mismo, sean o no específicamente reembolsables, puedan ser claramente identificados y medidos con fiabilidad.**

33. El reconocimiento de ingresos y gastos por referencia al grado de realización del contrato es, a menudo, denominado método del porcentaje de terminación. Según este método, los ingresos del contrato se comparan con los costos del mismo incurridos en la consecución del grado de realización en que se encuentre, con lo que se revelará el importe de los ingresos, de los gastos y del resultado (ahorro o desahorro) del periodo que pueden ser atribuidos a la porción del trabajo ya completada. Este método suministra información útil sobre la evolución de la actividad del contrato y el rendimiento derivado del mismo en cada periodo contable.

34. Según el método del porcentaje de terminación, los ingresos del contrato se reconocen como tales en el estado de rendimiento financiero, a lo largo de los periodos sobre los que se informa en los que se lleve a cabo el trabajo. Los costos del contrato se reconocen normalmente como un gasto en el estado de rendimiento financiero del periodo en el que se ejecuta el trabajo con el que están relacionados. No obstante, cuando se estima al inicio del contrato que los costos del mismo serán recuperados por completo por las partes asociadas al contrato de construcción, cualquier exceso esperado de los costos totales del contrato sobre los ingresos totales derivados del mismo se reconocerá como un gasto inmediatamente de acuerdo con el párrafo 44.

35. Un contratista puede haber incurrido en costos del contrato que se relacionen con la actividad futura del mismo. Tales costos se registran como un activo, siempre que sea probable que los mismos sean recuperables. Estos costos representan cantidades debidas por el cliente y a menudo son clasificados como trabajo en curso del contrato.

36. El desenlace de un contrato de construcción podrá únicamente estimarse con fiabilidad si es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos o potencial de servicio asociados con el mismo. No obstante, cuando surgiese incertidumbre respecto al cobro de un importe ya incluido en los ingresos del contrato, y ya reconocida en el estado de rendimiento financiero, el saldo

incobrable o el importe cuya recuperabilidad haya dejado de ser probable, se reconocerá como un gasto del periodo, en lugar de ser tratada como un ajuste en el importe de los ingresos del contrato.

37. Una entidad es, generalmente, capaz de hacer estimaciones fiables tras negociar un contrato en el que se establecen:

(a) los derechos ejecutables de cada una de las partes contratantes sobre el activo a construir;

(b) la contrapartida a satisfacer, cuando proceda; y

(c) la forma y plazos de pago.

Normalmente, también es necesario para la entidad disponer de un sistema presupuestario financiero y un sistema de información que sean efectivos. La entidad revisa y, si es necesario, corrige las estimaciones de los ingresos y costos del contrato a medida que éste se va ejecutando. La necesidad de que tales revisiones se lleven a cabo no indica necesariamente que el desenlace del contrato no pueda estimarse fiablemente.

38. El grado de realización de un contrato puede determinarse de muchas formas. La entidad utilizará el método que mida de forma fiable el trabajo ejecutado. Dependiendo de la naturaleza del contrato, los métodos pueden incluir:

(a) la proporción de los costos del contrato incurridos en el trabajo ya realizado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados para el contrato;

(b) la inspección de los trabajos ejecutados; o

(c) la proporción física completada del trabajo contratado.

Los anticipos y los pagos recibidos del cliente a menudo no reflejan la proporción del trabajo ejecutado.

39. Cuando se determina el grado de realización por referencia a los costos incurridos hasta la fecha, sólo los costos del contrato que reflejan el trabajo efectivamente ejecutado se incluyen en los costos incurridos hasta dicha fecha. Ejemplos de costos del contrato que se excluyen son los siguientes:

(a) costos que se relacionen con la actividad futura derivada del contrato, tales como los costos de materiales que se hayan entregado en la obra o se hayan dejado en sus proximidades para ser usados en la misma que, sin embargo, no se han instalado, usado o aplicado todavía en la ejecución, salvo si tales materiales se han fabricado especialmente para el contrato; y

(b) pagos anticipados a los subcontratistas, por causa de los trabajos que éstos ejecutarán bajo la subcontratación.

40. **Cuando el desenlace de un contrato de construcción no pueda ser estimado con fiabilidad:**

(a) **los ingresos deben ser reconocidos sólo en la medida en que sea probable recuperar los costos incurridos por causa del contrato; y**

(b) **los costos del contrato deben reconocerse como un gasto del periodo en que se incurran.**

Un resultado negativo (desahorro) del periodo esperado en un contrato de construcción al que sea aplicable el párrafo 44 debe ser reconocido inmediatamente como un gasto de acuerdo con el párrafo 44.

41. A menudo, durante los primeros estadios de ejecución de un contrato, no puede estimarse con fiabilidad el desenlace final del mismo. No obstante, puede ser probable que la entidad llegue a recuperar los costos del contrato incurridos. Por tanto, los ingresos del contrato se reconocen sólo en la medida de los costos incurridos que se esperan recuperar. Cuando el desenlace del contrato no se pueda estimar con fiabilidad, no se reconocen resultados (ahorro o desahorro) del periodo. No obstante, incluso cuando el desenlace no pueda ser estimado con fiabilidad, puede ser probable que los costos totales del contrato vayan a exceder a los ingresos totales del mismo. En tal caso, cualquier exceso esperado de los costos totales sobre los ingresos totales del contrato se reconocerá inmediatamente como gasto de acuerdo con el párrafo 44.

42. Si los costos del contrato que iban a ser reembolsados por las partes del contrato no es probable que sean recuperados, se reconocerán como un gasto inmediatamente. Ejemplos de circunstancias en las que tal recuperabilidad de los costos del contrato puede no ser probable, y en los que los costos del contrato pueden necesitar ser reconocidos de inmediato como gasto, incluyen contratos donde:

(a) no se puede forzar plenamente su cumplimiento, esto es, que su validez está seriamente cuestionada;

(b) la terminación está sujeta al desenlace de una sentencia o un acto legislativo pendiente;

(c) están implicados derechos de propiedad que serán probablemente anulados o expropiados;

(d) el cliente es incapaz de asumir sus obligaciones; o

(e) el contratista es incapaz de terminar el contrato o cumplir sus obligaciones derivadas del mismo.

43. **Cuando desaparezcan las incertidumbres que impedían estimar con fiabilidad el desenlace del contrato, los ingresos y los gastos asociados con el contrato de construcción deben reconocerse de acuerdo con el párrafo 30, en lugar de hacerlo según lo establecido en el párrafo 40.**

Reconocimiento de resultados negativos (desahorros) del periodo esperados

44. **Con respecto a los contratos de construcción en los que se pretende, al principio del contrato, que los costos del mismo sean totalmente recuperados por las partes del contrato de construcción, cuando sea probable que los costos totales del contrato vayan a exceder de los ingresos totales derivados del mismo, los resultados negativos (desahorro) del periodo esperados deben reconocerse inmediatamente como gasto.**

45. Las entidades del sector público pueden llevar a cabo contratos de construcción que especifiquen que el ingreso que pretende cubrir los costos de construcción será provisto por las otras partes del contrato. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando:

(a) departamentos gubernamentales y agencias que dependen en gran medida de asignaciones o de subvenciones estatales para financiar sus operaciones, están también autorizados para contratar con entidades comerciales del sector público o entidades del sector privado para la construcción de activos en régimen comercial o de recuperación total de costos; o

(b) departamentos gubernamentales y agencias que realizan transacciones independientes entre ellas o en régimen comercial como puede ocurrir bajo un modelo "comprador-proveedor" o modelos similares de gobierno.

En estos casos, cualquier resultado negativo (desahorro) del periodo esperado en un contrato de construcción se reconocerá inmediatamente de acuerdo con el párrafo 44.

46. Como se indica en el párrafo 9, en algunos casos una entidad del sector público puede tomar parte en un contrato de construcción sin llegar a recuperar el importe total de costos de las otras partes del contrato. En estos casos, los fondos que exceden de lo especificado en el contrato de construcción serán cubiertos con asignaciones u otras subvenciones estatales al contratista, o con subvenciones generales de entidades financiadoras terceras o de otros gobiernos. Los requerimientos del párrafo 44 no se aplicarán a estos contratos de construcción.

47. Para determinar el importe de cualquier resultado negativo (desahorro) del periodo, según el párrafo 44, los ingresos del contrato y el total de costos pueden incluir pagos hechos directamente a los subcontratistas por terceras partes tales como entidades financiadoras de acuerdo con los párrafos 22 y 25.

48. La cuantía de este resultado negativo (desahorro) del periodo se determina con independencia de:

(a) si los trabajos del contrato han comenzado o no;

(b) el grado de realización de la actividad del contrato; o

(c) el importe de los resultados positivos (ahorros) del periodo que se esperan obtener en otros contratos comerciales de construcción que no sean tratados como un único contrato de construcción de acuerdo con el párrafo 14.

Cambios en las estimaciones

49. El método del porcentaje de terminación se aplicará acumulativamente en cada periodo para el cual se presenta información a las estimaciones de ingresos y costos del contrato hasta la fecha. Por lo tanto, el efecto de un cambio en las estimaciones de los ingresos o costos del contrato, o el efecto de un cambio en el desenlace esperado del contrato, serán tratados como un cambio en estimaciones contables (véase la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.) Las estimaciones revisadas se usarán en la determinación de los importes de ingresos y gastos reconocidos en el estado de rendimiento financiero, tanto en el periodo en que tiene lugar el cambio como en los periodos subsiguientes.

Información a revelar

50. **Una entidad revelará:**

(a) **el importe de los ingresos del contrato reconocidos como tales en el periodo;**

(b) **los métodos utilizados para determinar los ingreso del contrato reconocido en el periodo; y**

(c) **los métodos usados para determinar el grado de realización del contrato en curso.**

51. **Una entidad debe revelar, para los contratos en curso en la fecha de presentación de los estados financieros, cada una de las siguientes informaciones:**

(a) **la cantidad acumulada de costos incurridos y de resultados positivos (ahorro) del periodo [menos los resultados negativos (desahorro) del periodo reconocidos] hasta la fecha;**

(b) **la cuantía de los anticipos recibidos; y**

(c) **la cuantía de las retenciones en los pagos.**

52. Las retenciones son cantidades procedentes de las certificaciones hechas a los clientes que no se pagan hasta la satisfacción de las condiciones especificadas en el contrato para su pago, o bien hasta que los defectos de la obra han sido rectificados. Las certificaciones son las cantidades facturadas por el trabajo ejecutado bajo el contrato, hayan sido pagadas por el cliente o no. Los anticipos son cantidades recibidas por el contratista antes de que el trabajo haya sido ejecutado.

53. **Una entidad presentará:**

(a) **como un activo las cantidades en términos brutos adeudados por los clientes por el trabajo contratado; y**

(b) **como un pasivo las cantidades en términos brutos adeudados a los clientes por el trabajo contratado.**

54. La cantidad bruta debida por los clientes, por causa del trabajo contratado, es la diferencia entre:

(a) los costos incurridos más los resultados positivos (ahorro) reconocidos; menos

(b) la suma de los resultados negativos (desahorro) del periodo reconocidos y las certificaciones para todos los contratos en curso en los que los costos incurridos más los resultados positivos (ahorro) del periodo reconocidos que vayan a ser recuperados a través de los ingresos derivados del contrato [menos los correspondientes resultados negativos (desahorro) del periodo reconocidos] excedan las certificaciones.

55. La cantidad bruta debida a los clientes, por causa del trabajo contratado, es la diferencia entre:

(a) los costos incurridos más los resultados positivos (ahorro) reconocidos en el estado de rendimiento financiero; menos

(b) la suma de los resultados negativos (desahorro) del periodo reconocidos y las certificaciones para todos los contratos en curso en los que las certificaciones excedan los costos incurridos más los resultados positivos (ahorro) del periodo reconocidos que vayan a ser recuperados a través de los ingresos derivados del contrato [menos los correspondientes resultados negativos (desahorro) del periodo reconocidos].

56. Las guías sobre información a revelar sobre activos y pasivos contingentes se encuentran en la NICSP 19 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*. Pasivos contingentes y activos contingentes pueden surgir de circunstancias tales como los costos derivados de garantías, reclamaciones, multas u otras pérdidas eventuales.

Fecha de vigencia

57. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de julio de 2002. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de julio de 2002, se revelará este hecho.**

57A. **El párrafo 58 fue modificado por la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público***

***de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)*, emitida en enero 2015. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la NICSP 33 en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017 la modificación también se aplicará para dicho periodo.**

57B. ***La Aplicabilidad de las NICSP*, emitida en abril de 2016 eliminó los párrafos 2 y 3 y modificó el párrafo 45. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.**

58. Cuando una entidad adopte las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) tal como se define en la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales que abarquen periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 11, pero no son parte de la misma.

Revisión de la NICSP 11 como resultado del documento del IPSASB *La Aplicabilidad de las NICSP,* emitido en abril de 2016

FC1. El IPSASB emitió *La aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias en todas las NICSP de la forma siguiente:

(a) elimina los párrafos estándar sobre la aplicabilidad de las NICSP a "entidades del sector público distintas de las EP" de la sección de alcance de cada Norma;

(b) sustituye el término "EP" por el término "entidades comerciales del sector público", cuando procede; y

(c) modifica el párrafo 10 del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* proporcionando una descripción positiva de las entidades del sector público para las que se han diseñado las NICSP.

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

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 11, pero no es parte de la misma.

Información a revelar sobre políticas contables

GI1. A continuación se recogen ejemplos de información sobre las políticas contables para un departamento que toma parte en un contrato de construcción no comercial con otras agencias gubernamentales a cambio de recuperación total, parcial o no recuperación del costo de las otras partes del contrato. El Departamento también está autorizado para tomar parte en contratos de construcción comerciales con entidades comerciales del sector público y entidades del sector privado, y para llevar a cabo contratos de recuperación total de costos con ciertos hospitales y universidades públicas.

Contratos no comerciales

GI2 Los costos del contrato se reconocen como un gasto en el método del porcentaje de terminación, medido con referencia al porcentaje de horas de trabajo incurridas hasta la fecha en relación con el total de horas de trabajo estimadas para cada contrato. En algunos casos, ciertas actividades de construcción y supervisión técnica han sido subcontratadas a contratistas del sector privado mediante una cuota fija de "terminación del contrato". Cuando esto haya ocurrido, los costos de subcontratación se reconocerán como un gasto de acuerdo con el método del porcentaje de terminación para cada subcontrato.

GI3. Los ingresos de contratos procedentes de contratos de recuperación total de costos y de contratos de recuperación parcial de costos en los que toma parte el Departamento son reconocidos por referencia a los costos recuperables incurridos en el periodo, medidos por la proporción que los costos recuperables incurridos hasta la fecha representan sobre los costos totales estimados para todo el contrato.

Contratos comerciales

GI4. Los ingresos derivados de contratos de construcción a precio fijo se reconocen de acuerdo con el método del porcentaje de terminación, medido por referencia al porcentaje de horas de trabajo ejecutadas hasta la fecha en relación con el total de horas de trabajo estimadas para cada contrato.

GI5. Los ingresos de los contratos de construcción de margen sobre el costo o basados en el costo se reconocen por referencia a los costos recuperables incurridos en el periodo más el margen de ganancia correspondiente, medido por la proporción que los costos incurridos hasta la fecha representan en los costos totales estimados del contrato.

La determinación de los ingresos y gastos del contrato

GI6. Los ejemplos siguientes se relacionan con contratos de construcción comerciales y no comerciales. Los ejemplos ilustran un método para la determinación del grado de realización de un contrato, así como el ritmo de reconocimiento en el tiempo de sus ingresos y gastos (ver párrafos 30 a 43 de esta Norma).

Contratos no comerciales

GI7. El Departamento de Trabajos y Servicios (el contratista de la construcción) tiene un contrato para la construcción de un puente para el Departamento de Carreteras y Autopistas. El Departamento de Trabajos y Servicios se financia por asignaciones. El contrato de construcción identifica requisitos de construcción, que incluyen costos anticipados, especificaciones técnicas y el ritmo de realización, pero no estipula la recuperación de los costos de construcción directamente del Departamento de Carreteras y Autopistas. El contrato de construcción es un plan clave de gestión y un documento de responsabilidad que atestigua la calidad del diseño y construcción del puente. Se usa como dato de entrada para valorar el rendimiento de las partes del contrato para la prestación de servicios de acuerdo con las especificaciones técnicas dentro de los parámetros proyectados de costos. Se usa también como dato de entrada para realizar las proyecciones futuras de costos.

GI8. La estimación inicial de los costos del contrato es de 8.000. La construcción del puente llevará tres años. Una agencia de ayuda accede a financiar 4.000, la mitad de los costos del contrato – lo cual queda especificado en el contrato.

GI9. Al final del año 1, la estimación de los costos del contrato aumentó a 8.050. La agencia de ayuda accede a financiar la mitad del incremento en los costos estimados.

GI10. En el año 2, el Gobierno, por consejo del Departamento de Carreteras y Autopistas, aprueba una modificación que da lugar a unos costos de contrato adicionales estimados de 150. La agencia de ayuda acuerda financiar el 50% de esta modificación. Al final del año 2, los costos incurridos incluyen 100 de materiales estándares almacenados en la obra, para a ser usados en el año 3 para la terminación del proyecto.

GI11. El Departamento de Trabajos y Servicios determina el grado de realización del contrato, calculando la proporción que los costos del contrato incurridos hasta la fecha suponen sobre la última estimación del total de costos del mismo.

GI12. El resumen de los datos financieros durante el periodo de construcción es el siguiente:

	Año 1	**Año 2**	**Año 3**
Ingresos acordados al inicio del contrato	4.000	4.000	4.000
Variación	–	100	100
Total ingresos del contrato	4.000	4.100	4.100
Costos del contrato hasta la fecha	2.093	6.168	8.200
Costos para terminar el contrato	5.957	2.032	–
Costos del contrato totales estimados	8.050	8.200	8.200
Grado de realización	26%	74%	100%

GI13. El grado de realización para el año 2 (74%) se determina excluyendo de los costos del contrato del trabajo realizado hasta la fecha, los 100 de materiales estándares almacenados en la obra para ser utilizados durante el año 3.

GI14. Las cantidades de ingresos y gastos reconocidos en el estado de rendimiento financiero en cada uno de los tres años, son como sigue:

	Acumu-lado	Reconocido en años anteriores	Reconocido en el periodo corriente
Año 1			
Ingresos (4.000 x 0,26)	1.040		1.040
Gastos (8.050 x 0,26)	2.093		2.093
Año 2			
Ingresos (4.100 x 0,74)	3.034	1.040	1.994
Gastos (8.200 x 0,74)	6.068	2.093	3.975
Año 3			
Ingresos (4.100 x 1,00)	4.100	3.034	1.066
Gastos (8.200 x 1,00)	8.200	6.068	2.132

Contratos comerciales

GI15. El Departamento de Trabajos y Servicios (el contratista), aunque está fundamentalmente financiado mediante asignaciones, está autorizado para emprender determinados trabajos de construcción en régimen comercial para entidades del sector privado. Con la autorización del Ministro, el Departamento ha conseguido un contrato de precio fijo de 9.000 para la construcción de un puente.

GI16. La cantidad de ingreso inicialmente pactada en el contrato es de 9.000. La estimación inicial del contratista de los costos del contrato es de 8.000. La construcción del puente llevará tres años.

GI17. Al final del año 1, el Departamento estima que los costos totales del contrato se han incrementado hasta 8.050.

GI18. En el año 2, el cliente aprueba una modificación que representa un incremento en los ingresos del contrato de 200 y unos costos del contrato adicionales estimados de 150. Al final del año 2, los costos incurridos incluyen 100 de materiales estándares almacenados en la obra, para a ser usados en el año 3 para la terminación del proyecto.

GI19. El Departamento determina el grado de realización del contrato, calculando la proporción que los costos del contrato incurridos hasta la fecha suponen sobre la última estimación del total de costos del mismo. El resumen de los datos financieros durante el periodo de construcción es el siguiente:

	Año 1	Año 2	Año 3
Ingresos acordados al inicio del contrato	9.000	9.000	9.000
Variación	–	200	200
Total ingresos del contrato	9.000	9.200	9.200
Costos del contrato hasta la fecha	2.093	6.168	8.200
Costos para terminar el contrato	5.957	2.032	–
Costos del contrato totales estimados	8.050	8.200	8.200
Resultado positivo (ahorro) del periodo estimado	950	1.000	1.000
Grado de realización	26%	74%	100%

GI20. El grado de realización para el año 2 (74%) se determina excluyendo de los costos del contrato, para el grado de ejecución hasta la fecha, los 100 de materiales estándares almacenados en la obra para ser utilizados durante el año 3.

GI21. Las cantidades de ingresos, gastos y resultados positivos (ahorros) del periodo reconocidos en el estado de rendimiento financiero en cada uno de los tres años, son como sigue:

	Acumu-lado	Reconocido en años anteriores	Reconocido en el periodo corriente
Año 1			
Ingresos (9.000 x 0,26)	2.340		2.340
Gastos (8.050 x 0,26)	2.093		2.093
Resultado positivo (ahorro) del periodo	247		247
Año 2			
Ingresos (9.200 x 0,74)	6.808	2.340	4.468
Gastos (8.200 x 0,74)	6.068	2.093	3.975
Resultado positivo (ahorro) del periodo	740	247	493
Año 3			
Ingresos (9.200 x 1,00)	9.200	6.808	2.392
Gastos (8.200 x 1,00)	8.200	6.068	2.132
Resultado positivo (ahorro) del periodo	1.000	740	260

Información a revelar sobre el contrato

Contratos financiados con asignaciones o fondos de ayuda y Contratos de recuperación total de costos.

GI22. El Departamento de Trabajos y Servicios ha sido recientemente creado como una entidad que gestiona la construcción de la mayoría de edificios y carreteras para otras entidades gubernamentales. Está financiado principalmente por asignaciones, pero con la aprobación del Ministro, está autorizado para realizar proyectos de construcción financiados por agencias de ayuda tanto nacional como internacional. Tiene capacidad propia para construir y también puede subcontratar. Con la aprobación del Ministro, el Departamento también puede llevar a cabo trabajos de construcción tanto en régimen comercial para entidades comerciales del sector público y entidades del sector privado, así como en régimen de recuperación total de costos para hospitales y universidades públicas.

GI23. El Departamento de Trabajos y Servicios ha finalizado su primer ejercicio de operaciones. Todos sus costos contractuales incurridos han sido pagados en efectivo, y todas sus certificaciones (a agencias de ayuda que han encargado los trabajos de construcción) han sido recibidas en efectivo. No se hicieron anticipos al Departamento por trabajos de construcción durante este periodo. Los costos incurridos por los contratos B y C incluyen el costo de materiales que han sido comprados para el correspondiente contrato, pero no han sido utilizados en su ejecución hasta la fecha. No se han llevado a cabo contratos comerciales este año. (Ver más adelante ejemplos de contratos comerciales.)

- El contrato A está financiado por una asignación del presupuesto de ingresos general. (El contrato no incluye “ingresos del contrato” conforme a la definición).
- El contrato B se lleva a cabo con el Departamento de Educación y la Agencia de Ayuda XX, que financia el 50% de los costos de construcción. (el 50% de los costos del contrato es reembolsable por las partes y por ello pueden considerarse como “ingresos del contrato” conforme a la definición.)
- El contrato C está totalmente financiado por la Universidad Nacional. (Los términos del acuerdo especifican que todos los costos del contrato son reembolsables por la Universidad Nacional mediante el fondo para grandes construcciones de la Universidad. Por lo tanto, los “ingresos del contrato” se definen igual que los costos del contrato).

GI24. El estado de los tres contratos en curso, al final del Año 1, es el siguiente:

	Contrato			
	A	**B**	**C**	**Total**
Ingresos del contrato reconocidos según el párrafo 30	–	225	350	575
Gastos del contrato reconocidos según el párrafo 30	110	450	350	910
Costos del contrato financiados mediante asignación	110	225	–	335
Costos del contrato incurridos en el periodo	110	510	450	1.070
– reconocidos como gastos (párrafo 30)	110	450	350	910
– reconocidos como un activo (párrafo 35)	–	60	100	160
Ingresos del contrato (véase arriba)	–	225	350	575
Certificaciones (párrafo 52)	–	225	330	555
Ingresos del contrato no certificados	–	–	20	20
Anticipos (párrafo 52)	–	–	–	–

Los importes que deben ser revelados de acuerdo con la norma son los siguientes:

Ingresos del contrato reconocidos como tales en el periodo (párrafo 50(a))	575
Costos del contrato incurridos hasta la fecha [párrafo 51(a)] [no hay resultados positivos (ahorro) del periodo reconocidos menos resultados negativos (desahorro) del periodo reconocidos]	1.070
Saldo bruto adeudado por los clientes por el trabajo contratado [determinado de acuerdo con el párrafo 54 y presentado como un activo de acuerdo con el párrafo 53(a)]	150

Los importes que deben ser revelados de acuerdo con los párrafos 51(a) y 53(a) son los siguientes (*Nota: el ingreso del contrato B es el 50% de los costos del contrato*):

	A	**B**	**C**	**Total**
Costos incurridos en el contrato	110	510	450	1.070
Certificaciones	0	225	330	555
Adeudado por agencias de ayuda y clientes	–	30	120	150

GI25. El saldo presentado de acuerdo con el párrafo 51(a) es el mismo que el saldo para el periodo corriente, puesto que la información a revelar se refiere sólo al primer año de actividad.

Contratos comerciales

GI26. La División Nacional de Trabajos de Construcción ha sido establecida dentro del Departamento de Trabajos y Servicios para encargarse de los trabajos de construcción sobre bases comerciales para las entidades comerciales del sector público y las entidades privadas bajo la dirección, y con la aprobación, del Ministro. La División ha concluido su primer año de operaciones. Todos los costos incurridos por los contratos han sido pagados en efectivo, y todas sus certificaciones y anticipos han sido recibidos en efectivo. Los costos incurridos por los contratos B, C y E incluyen el costo de materiales que han sido comprados para el correspondiente contrato, pero no han sido utilizados en su ejecución hasta la fecha. Para los contratos B, C y E, los clientes han realizado anticipos por trabajo todavía no ejecutado.

GI27. El estado de los cinco contratos en curso, al final del Año 1, es como sigue:

	Contrato					
	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**Total**
Ingresos del contrato reconocidos según el párrafo 30	145	520	380	200	55	1.300
Gastos del contrato reconocidos según el párrafo 30	110	450	350	250	55	1.215
Resultados negativos (desahorro) del periodo esperados reconocidos según el párrafo 44	–	–	–	40	30	70
Resultados positivos (ahorro) del periodo reconocidos menos resultados negativos (desahorro) del periodo reconocidos	35	70	30	(90)	(30)	15
Costos del contrato incurridos en el periodo	110	510	450	250	100	1.420

Costos del contrato incurridos reconocidos como gastos del contrato en el periodo de acuerdo con el párrafo 30	110	450	350	250	55	1.215
Costos del contrato relacionados con la actividad futura reconocidos como un activo de acuerdo con el párrafo 35	–	60	100	–	45	205
Ingresos del contrato (véase arriba)	145	520	380	200	55	1.300
Certificaciones (párrafo 52)	100	520	380	180	55	1.235
Ingresos del contrato no certificados	45	–	–	20	–	65
Anticipos (párrafo 52)	–	80	20	–	25	125

Los importes que deben presentarse de acuerdo con la Norma son los siguientes:

Ingresos del contrato, reconocidos como tales en el periodo [párrafo 50(a)]	1.300
Costos incurridos en el contrato y resultados positivos (ahorro) del periodo reconocidos [menos resultados negativos (desahorro) del periodo reconocidos hasta la fecha (párrafo 51(a)]	1.435
Anticipos recibidos [párrafo 51(b)]	125
Importe bruto adeudado por los clientes por el trabajo contratado – presentado como un activo de acuerdo con el párrafo 53(a)	220
Importe bruto adeudado a los clientes por el trabajo contratado – presentado como un activo de acuerdo con el párrafo 53(b)	(20)

GI28. El importe presentado de acuerdo con el párrafo 51(a) es el mismo que el importe para el periodo corriente, puesto que la información a revelar se refiere sólo al primer año de actividad.

Comparación con la NIC 11

La NICSP 11, *Contratos de Construcción* se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 11, *Contratos de Construcción*. Las principales diferencias entre la NICSP 11 y la NIC 11 son las siguientes:

- La NICSP 11 incluye un comentario adicional al de la NIC 11 para aclarar la aplicabilidad de las normas a la contabilidad de las entidades del sector público.
- La NICSP 11 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 11. El ejemplo más significativo es el uso de los términos "ingreso" (en lugar de ingreso de actividades ordinarias) y "estado de rendimiento financiero" en la NICSP 11. Los términos equivalentes en la NIC 11 son "ingresos" y "estado de resultados".
- La NICSP 11 incluye contratos vinculantes que no poseen la forma de contratos legales dentro del alcance de la Norma.
- La NICSP 11 incluye los contratos basados en el costo y contratos no comerciales dentro del alcance de la Norma.
- La NICSP 11 deja claro que el requerimiento de reconocer de inmediato un resultado esperado negativo (desahorro) del periodo sobre un contrato es que sea probable que los costos del contrato superarán al total de ingresos del contrato, se aplica sólo a contratos en los que se pretende al principio del contrato que los costos vayan a ser totalmente recuperados de las partes del contrato.
- La NICSP 11 incluye ejemplos adicionales para ilustrar la aplicación de la Norma a los contratos de construcción no comerciales.

NICSP 12—INVENTARIOS

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 2 (revisada en 2003), *Inventarios,* publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 2, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IASB: IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 12—INVENTARIOS

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2020.

La NICSP 12 *Inventarios* fue emitida en julio de 2001.

En diciembre de 2006 el IPSASB emitió una NICSP 12 revisada.

Desde entonces, la NICSP 12 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *NICSP 41, Instrumentos Financieros* (emitida en agosto de 2018)
- *La aplicabilidad de las NICSP* (emitido en abril de 2016)
- *Mejoras a las NICSP 2015* (emitido en abril de 2016)
- NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* (emitida en enero de 2015)
- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitido en octubre de 2011)
- NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*
- NICSP 27, *Agricultura* (emitida en diciembre de 2009)
- *Mejoras a las NICSP* (emitido en noviembre de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 12

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección de Introducción	Eliminado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
2	Modificado	NICSP 27 diciembre de 2009 NICSP 29 enero de 2010 NICSP 41 agosto de 2018
4	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
5	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
12	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
14A	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016
15	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
29	Modificado	NICSP 27 diciembre de 2009
33	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
51A	Nuevo	NICSP 27 diciembre de 2009
51B	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
51C	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016
51D	Nuevo	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
51E	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
52	Modificado	NICSP 33 enero de 2015

NICSP 12—INVENTARIOS

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance	2-8
Definiciones	9-14
Valor realizable neto	10
Inventarios	11-14
Medición de los inventarios	15-43
Costo de los inventarios	18-31
Costos de adquisición	19
Costos de conversión	20-23
Otros costos	24-27
Costo de los inventarios para un suministrador de servicios	28
Costo de producto agrícola recolectado de activos biológicos	29
Técnicas de medición de costos	30-31
Fórmulas del costo	32-37
Valor realizable neto	38-42
Distribución de bienes sin contraprestación o con contraprestación simbólica	43
Reconocimiento como un gasto	44-46
Información a revelar	47-50
Fecha de vigencia	51-52
Derogación de la NICSP 12 (2001)	53
Fundamentos de las conclusiones	
Comparación con la NIC 2	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 12, *Inventarios*, está contenida en los párrafos 1 a 53. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 12 debe ser entendida en el contexto de su objetivo 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 políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los inventarios. Un tema fundamental en la contabilidad de los inventarios es la cantidad de costo que debe reconocerse como activo, para diferirlo hasta que los ingresos relacionados sean reconocidos. Esta Norma suministra una guía práctica para la determinación de ese costo, así como para el subsiguiente reconocimiento como un gasto, incluyendo también cualquier corrección del importe en libros al valor realizable neto. También suministra directrices sobre las fórmulas del costo que se usan para atribuir costos a los inventarios.

Alcance

2. **Una entidad que prepare y presente estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma en la contabilidad de todos los inventarios excepto:**

   (a) **las obras en curso, resultantes de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicios directamente relacionados (véase la NICSP 11, *Contratos de Construcción*);**

   (b) **los instrumentos financieros (véase la NICSP 28, *Instrumentos financieros: Presentación* y NICSP 41, *Instrumentos Financieros*);**

   (c) **los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y producto agrícola en el punto de cosecha o recolección (véase la NICSP 27, *Agricultura*); y**

   (d) **trabajo en curso de servicios que van a ser prestados recibiendo a cambio, directamente de los receptores de los mismos, una contraprestación nula o simbólica.**

3. **Esta Norma no es de aplicación en la medición de los inventarios mantenidos por:**

   (a) **productores de productos agrícolas y forestales, de productos agrícolas tras la cosecha, y de minerales y de productos minerales, siempre que sean medidos por su valor realizable neto, de acuerdo con prácticas bien consolidadas en esos sectores industriales. En el caso de que esos inventarios se midan al valor neto realizable, los cambios en este valor se reconocerán en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo que se produzcan dichos cambios; y**

   (b) **los corredores que comercian con materias primas cotizadas que midan sus inventarios al valor razonable menos costos de venta. En el caso de que esos inventarios se lleven al valor razonable menos costos de venta, los cambios en el valor razonable menos costos de venta se reconocerán en el resultado (ahorro o desahorro) en el periodo que se produzcan dichos cambios.**

4. [Eliminado]

5. [Eliminado]

6. Los inventarios a que se ha hecho referencia en el párrafo 2(d) no son contemplados por la NIC 2, *Inventarios*, y se excluyen del alcance de esa Norma porque son cuestiones específicas del sector público que requieren consideración adicional.

7. Los inventarios a que se ha hecho referencia en el párrafo 3(a) se miden por su valor realizable neto en ciertas fases de la producción. Ello ocurre, por ejemplo, (a) cuando se han recogido las cosechas agrícolas o se han extraído los minerales, siempre que su venta esté asegurada por un contrato a plazo o garantizada por el gobierno, o (b) cuando existe un mercado activo y el riesgo de fracasar en la venta sea mínimo. Esos inventarios se excluyen únicamente de los requerimientos de medición establecidos en esta Norma.

8. Los intermediarios que comercian son aquéllos que compran o venden materias primas cotizadas por cuenta propia, o bien por cuenta de terceros. Los inventarios a que se ha hecho referencia en el párrafo 3(b) se adquieren, principalmente, con el propósito de venderlos en un futuro próximo, y generar ganancias procedentes de las fluctuaciones en el precio, o un margen de comercialización. Cuando esos inventarios se contabilicen por su valor razonable menos los costos de venta, quedarán excluidos únicamente de los requerimientos de medición establecidos en esta Norma.

Definiciones

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

Costo actual de reposición es el costo en el que la entidad incurriría al adquirir el activo en la fecha sobre la que se informa.

Inventarios son activos:

(a) **en la forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción;**

(b) **en la forma de materiales o suministros, para ser consumidos o distribuidos en la prestación de servicios;**

(c) **conservados para su venta o distribución, en el curso ordinario de las operaciones; o**

(d) **en proceso de producción para su venta o distribución.**

Valor realizable neto es el precio estimado de venta en el curso ordinario de las operaciones, menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta, intercambio o distribución.

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

Valor realizable neto

10. El valor realizable neto hace referencia al importe neto que la entidad espera obtener por la venta de los inventarios en el curso normal de la operación. El valor razonable refleja el importe por el cual este mismo inventario podría ser intercambiado en el mercado, entre compradores y vendedores interesados y debidamente informados. El primero es un valor específico para la entidad, mientras que el último no. El valor realizable neto de los inventarios puede no ser igual al valor razonable menos los costos de venta.

Inventarios

11. Los inventarios también incluyen los bienes comprados y mantenidos para revender, incluyendo, por ejemplo, las mercancías adquiridas por una entidad almacenadas para revender, o los terrenos y otras propiedades mantenidos para la venta. Los inventarios también comprenden los bienes producidos terminados, o trabajo en curso producido por la entidad. Los inventarios también incluyen (a) materiales y suministros en espera de ser utilizados en el proceso productivo y (b) bienes comprados o producidos por la entidad para ser distribuidos a terceros, sin contraprestación o por una contraprestación simbólica, por ejemplo, los libros de texto fabricados por una autoridad sanitaria para donarlos a las escuelas. En muchas entidades del sector público los inventarios guardarán más relación con la prestación de servicios que con los bienes comprados y almacenados para su reventa o con los producidos para la venta. En el caso de un suministrador de servicios, como se describe en el párrafo 28, los inventarios incluirán el costo de los servicios para los que la entidad no ha reconocido todavía el ingreso correspondiente (las directrices generales para el reconocimiento de ingresos pueden encontrarse en la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*.)

12. Los inventarios en el sector público pueden incluir:

    (a) inventarios militares;

    (b) materiales consumibles;

    (c) materiales de mantenimiento;

    (d) piezas de repuesto de planta o equipo que no se tratan en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo;

    (e) reservas estratégicas (por ejemplo, reservas de energía);

    (f) existencias de moneda no emitida;

    (g) suministros del servicio postal almacenados para la venta (por ejemplo, sellos);

(h) obra en curso, incluyendo:

(i) materiales para cursos de formación o prácticas; y

(ii) servicios a clientes (por ejemplo, servicios de auditoría) cuando estos servicios se venden a precios de mercado; y

(i) terrenos o propiedades mantenidos para la venta.

13. Si el gobierno controla los derechos para crear y emitir varios activos, incluyendo los sellos postales y la moneda, estos artículos de inventario se reconocen como inventarios a efectos de esta Norma. No se presentan a su valor nominal, sino que son medidos de acuerdo con el párrafo 15, es decir, a su costo de impresión o de acuñación.

14. Cuando un gobierno mantiene reservas estratégicas, tales como reservas de energía (por ejemplo, petróleo), para uso en caso de emergencia u otras situaciones (por ejemplo, desastres naturales u otras emergencias en defensas civiles), estas reservas se reconocen como inventarios a efectos de esta Norma y se tratan en consecuencia.

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

Medición de los inventarios

15. **Los inventarios deberán medirse al costo o al valor realizable neto, el que sea menor, excepto cuando se aplique el párrafo 16 o el párrafo 17.**

16. **Cuando se adquieren inventarios a través de una transacción sin contraprestación, su costo se medirá a su valor razonable en la fecha de adquisición.**

17. **Los inventarios deberán medirse al menor valor entre el costo y el costo corriente de reposición cuando se mantengan para:**

(a) **su distribución sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica; o**

(b) **su consumo en el proceso de producción de bienes que van a ser distribuidos sin contraprestación o por una contraprestación simbólica.**

Costo de los inventarios

18. **El costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.**

Costos de adquisición

19. El costo de adquisición de los inventarios comprenderá (a) el precio de compra, (b) los aranceles de importación y otros impuestos (distintos de aquellos que sean recuperables posteriormente por la entidad de las autoridades fiscales), y (c) los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de los productos terminados, materiales y suministros. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar los costos de adquisición.

Costos de conversión

20. Los costos de convertir inventarios de trabajos en curso en inventarios de productos terminados se incurren principalmente en un entorno manufacturero. Los costos de conversión de los inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades de producción, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una parte, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos de producción, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar materiales en productos terminados. Son costos indirectos de producción fijos los que permanecen relativamente constantes, con independencia (a) del volumen de producción, tales como la amortización y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, y (b) el costo de gestión y administración de la fábrica. Los costos indirectos de producción variables son todos aquellos costos de producción que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción, tales como los materiales y la mano de obra indirectos.

21. La distribución de los costos indirectos de producción fijos a los costos de transformación se basará en la capacidad normal de los medios de producción. Capacidad normal es la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios periodos o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento. Puede usarse el nivel real de producción si se aproxima a la capacidad normal. La cantidad de costos indirectos fijos distribuida a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa. Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del periodo en el que han sido incurridos. En periodos de producción anormalmente alta, la cantidad de costos indirectos distribuidos a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se valoren los inventarios por encima del costo. Los costos indirectos de producción variables se distribuirán, a cada unidad de producción, sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.

22. Por ejemplo, la distribución de los costos, tanto fijos como variables, incurridos en el desarrollo de terrenos no productivos mantenidos para la venta de terrenos para viviendas o comercios, podría incluir costos relacionados con jardinería, drenaje, instalación de tuberías para conectar a la red de alcantarillado, etc.

23. Un proceso de producción puede dar lugar a la fabricación simultánea de más de un producto. Este es el caso, por ejemplo, de la producción conjunta o de la producción de un producto principal y un subproducto. Cuando los costos de transformación de cada producto no sean identificables por separado, los costos totales si distribuirán entre los productos utilizando bases uniformes y racionales. La distribución puede basarse, por ejemplo, en el valor de ventas relativo de cada producto ya sea como producción en proceso, en el momento en que los productos pasan a poder identificarse por separado, o cuando se termine el proceso de producción. La mayoría de los subproductos, por su propia naturaleza, no poseen un valor significativo. Cuando este es el caso, se miden frecuentemente al valor realizable neto, deduciendo tal valor del costo del producto principal. Como resultado, el importe en libros del producto principal no resultará significativamente diferente de su costo.

Otros costos

24. Se incluirán otros costos, en el costo de los inventarios, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a los inventarios su condición y ubicación actuales. Por ejemplo, podrá ser apropiado incluir, como costo de los inventarios, algunos costos indirectos no derivados de la producción, o los costos del diseño de productos para clientes específicos.

25. Son ejemplos de costos excluidos del valor de los inventarios, y por tanto a reconocer como gastos del periodo en el cual se incurren, los siguientes:

    (a) las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción;

    (b) los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios en el proceso productivo antes de un proceso de elaboración ulterior;

    (c) los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales; y

    (d) los costos de venta.

26. La NICSP 5, *Costos por Préstamos*, identifica circunstancias limitadas en las que los costos por préstamos se incluyen en el costo de los inventarios.

27. Una entidad puede adquirir inventarios con pago aplazado. Cuando el acuerdo contenga de hecho un elemento de financiación, como puede ser, por ejemplo, la diferencia entre el precio de adquisición en condiciones normales de crédito y el importe pagado, ese elemento se reconocerá como gasto por intereses a lo largo del periodo de financiación.

Costo de los inventarios para un suministrador de servicios

28. En la medida en que un proveedor de servicios tenga inventarios, los medirá por los costos que suponga su producción, [excepto en los casos recogidos en el párrafo 2(d)]. Estos costos se componen fundamentalmente de mano de

obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles. No se incluyen los costos de mano de obra que no intervienen en la prestación del servicio. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, así como el personal de administración general, no se incluyen en el costo de los inventarios, siendo por el contrario reconocidos como gastos del periodo en el que se hayan incurrido. Los costos de los inventarios de un proveedor de servicios no incluirán márgenes de ganancia ni costos indirectos no atribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por el proveedor de servicios.

Costo de producto agrícola recolectado de activos biológicos

29. De acuerdo con la NICSP 27, los inventarios que comprenden productos agrícolas, que la entidad haya cosechado o recolectado de sus activos biológicos, se medirán, para su reconocimiento inicial, por el valor razonable menos los costos de venta en el momento de su cosecha o recolección. Este será el costo de los inventarios en esa fecha, para la aplicación de la presente Norma.

Técnicas de medición del costo

30. Las técnicas para la medición del costo de los inventarios, tales como el método del costo estándar o el método de los minoristas, podrán ser utilizados por conveniencia siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al costo. Los costos estándares tienen en cuenta niveles normales de utilización de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. Se revisan de forma regular y, si es preciso, se cambian teniendo en cuenta las condiciones actuales.

31. Los inventarios pueden transferirse a la entidad a través de una transacción sin contraprestación. Por ejemplo, una agencia de ayuda internacional puede donar suministros médicos a un hospital público en el periodo posterior a un desastre natural. En estas circunstancias, el costo del inventario es su valor razonable en la fecha que es adquirido.

Fórmulas del costo

32. **El costo de los inventarios de partidas que no son habitualmente intercambiables entre sí, así como de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, se determinará a través de la identificación específica de sus costos individuales.**

33. La identificación específica de costos significa que los costos específicos se distribuyen a partidas determinadas de los inventarios. Este es un tratamiento adecuado para partidas que se segregan para un proyecto específico, con independencia de que hayan sido comprados o producidos. Sin embargo, la identificación específica de costos resultará inadecuada cuando haya un gran número de partidas en los inventarios que sean habitualmente

intercambiables. En tales circunstancias, el método para seleccionar qué productos van a permanecer en inventario podría ser usado para obtener efectos predeterminados en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo.

34. **Al aplicar el párrafo 33 una entidad usará la misma fórmula de costo para todos los inventarios de naturaleza y uso similar para la entidad. Para inventarios con diferente naturaleza o uso (por ejemplo, ciertas materias primas cotizadas utilizadas en un segmento y el mismo tipo de materias primas cotizadas utilizadas en otro segmento), se puede justificar utilizar fórmulas de costo diferentes. Una diferencia en la localización geográfica de los inventarios (y en las respectivas normas fiscales), no es suficiente, por sí misma, para justificar el uso de fórmulas de costo distintas.**

35. **El costo de los inventarios, distintos de los tratados en el párrafo 32, se asignará utilizando los métodos de primera entrada primera salida (FIFO) o costo promedio ponderado. Una entidad utilizará la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y uso similares para la entidad. Para los inventarios con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costo también diferentes.**

36. Por ejemplo, los inventarios utilizados en un segmento pueden tener un uso para la entidad diferente del que se da al mismo tipo de inventarios en otro segmento. Sin embargo, una diferencia en la ubicación geográfica de los inventarios no es, por sí misma, motivo suficiente para justificar el uso de fórmulas de costo diferentes.

37. La fórmula FIFO supone que las partidas de inventario que fueron compradas o producidas antes, serán vendidos en primer lugar y, consecuentemente, que las partidas que queden en el inventario al final del periodo serán los producidas o compradas más recientemente. Si se utiliza el método o fórmula del costo promedio ponderado, el costo de cada partida se determinará a partir del promedio ponderado del costo de partidas similares al principio del periodo, y del costo de partidas similares compradas o producidas durante el periodo. El promedio puede calcularse periódicamente o después de recibir cada envío adicional, dependiendo de las circunstancias de la entidad.

Valor realizable neto

38. El costo de los inventarios puede no ser recuperable en caso de que los mismos estén dañados, si han devenido parcial o totalmente obsoletos, o si sus precios de mercado han disminuido. Asimismo, el costo de los inventarios puede no ser recuperable si los costos estimados para su terminación o los costos que se estima deben incurrirse para realizar su venta, intercambio o distribución han aumentado. La práctica de rebajar el saldo de los inventarios, por debajo del costo hasta el valor realizable neto, es coherente con el punto de vista según el cual dichos activos no deben registrarse por encima de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros que se espera realizar con su venta, intercambio, distribución o uso.

39. La rebaja en los inventarios hasta alcanzar el valor realizable neto se suele calcular para cada tipo de partida. En algunas circunstancias, sin embargo, puede resultar apropiado agrupar partidas similares o relacionadas. Este puede ser el caso de partidas de inventario que tienen propósitos o usos finales similares y que no pueden ser, por razones prácticas, evaluadas separadamente de otras partidas de la misma línea. No es apropiado realizar rebajas basadas en clasificaciones de inventarios, por ejemplo productos terminados, o sobre todos los inventarios de una operación o segmento geográfico determinado. Los prestadores de servicios acumulan, generalmente, costos en relación con cada servicio para el que se carga un precio separado al cliente. Por tanto, cada servicio así identificado se tratará como una partida separada.

40. Al hacer las estimaciones del valor realizable neto, también se tendrá en consideración el propósito para el que se mantienen los inventarios. Por ejemplo, el valor neto realizable del importe de inventarios que se tiene para cumplir con los contratos firmes de venta o de prestación de servicios se basa en el precio que figura en el contrato. Si los contratos de ventas son por una cantidad inferior a la reflejada en inventarios, el valor neto realizable del exceso se determina sobre la base de los precios generales de venta. Las guías para el tratamiento de provisiones o pasivos contingentes, tales como los que surgen en los contratos firmes de venta que excedan las cantidades de inventario mantenidas, y por contratos de compra firmes pueden ser encontradas en la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

41. No se rebajarán por debajo del costo los materiales y otros suministros mantenidos para su uso en la producción de inventarios si se espera que los productos terminados a los que se incorporen serán vendidos, intercambiados o distribuidos al costo o por encima del mismo. Sin embargo, cuando una reducción en el precio de los materiales indique que el costo de los productos terminados excede a su valor realizable neto, se rebajará su importe en libros hasta cubrir esa diferencia. En tales circunstancias, el costo de reposición de los materiales puede ser la mejor medida disponible de su valor realizable neto.

42. Se realizará una nueva evaluación del valor realizable neto en cada periodo posterior. Cuando las circunstancias que previamente causaron la rebaja de inventarios por debajo del costo hayan dejado de existir, o cuando exista una clara evidencia de un incremento en el valor realizable neto como consecuencia de un cambio en las circunstancias económicas, se revertirá el importe de dicha rebaja (es decir, la reversión se limita al importe de la rebaja original), de manera que el nuevo valor en libros sea el menor entre el costo y el valor realizable neto revisado. Esto ocurrirá, por ejemplo, cuando una partida de inventario que se lleva al valor neto realizable porque ha bajado su precio de venta, está todavía en inventario en un periodo posterior y su precio de venta se ha incrementado.

Distribución de bienes sin contraprestación o con contraprestación simbólica

43. Una entidad del sector público puede mantener inventarios cuyos beneficios económicos o potencial de servicio futuros no estén directamente relacionados con la capacidad de generar entradas netas de efectivo. Estos tipos de inventarios pueden surgir cuando un gobierno ha decidido distribuir ciertos bienes recibiendo a cambio una contraprestación nula o simbólica. En estos casos, los beneficios económicos o potencial de servicio futuros de los inventarios a efectos de presentación de información financiera se reflejan por la cantidad que la entidad necesitaría pagar para adquirir los beneficios económicos o potencial de servicio si esto fuera necesario para alcanzar los objetivos de la entidad. Cuando los beneficios económicos o potencial de servicio no puedan ser adquiridos en el mercado, será necesario hacer una estimación del costo de reposición. Si cambia el propósito para el cual se mantiene el inventario, entonces éste se valorará según las disposiciones del párrafo 15.

Reconocimiento como un gasto

44. **Cuando los inventarios se venden, se intercambian o se distribuyen, el importe en libros de los mismos se reconocerá como un gasto en el periodo en el que se registren los correspondientes ingresos. Si no existe un ingreso relacionado, el gasto se reconocen cuando se distribuyan los bienes o se preste el servicio. El importe de cualquier rebaja en los inventarios, y todas las pérdidas en los mismos, se reconocerá como un gasto en el periodo en que tenga lugar dicha rebaja. El importe de cualquier reversión de las rebajas de inventarios se registrará como una reducción en el importe de los inventarios reconocido como un gasto, en el periodo en que la reversión tenga lugar.**

45. Para un proveedor de servicios, el momento en el que se reconocen los inventarios como gasto normalmente tiene lugar cuando los servicios son prestados o facturados.

46. El costo de ciertos inventarios puede ser incorporado a otras cuentas de activo, por ejemplo, los inventarios que se emplean como un componente las propiedades, planta y equipo construidos por la propia entidad Los inventarios asignados a otro activo de esta manera se reconocerán como un gasto a lo largo de su vida útil.

Información a revelar

47. **En los estados financieros se revelará la siguiente información:**

    (a) **las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula de medición de los costos utilizada;**

    (b) **el importe total en libros de los inventarios y los importes en libros según la clasificación que resulte apropiada para la entidad;**

(c) **el importe en libros de los inventarios que se llevan al valor razonable menos los costos de venta;**

(d) **el importe de los inventarios reconocido como un gasto durante el periodo;**

(e) **el importe de las rebajas de valor de los inventarios reconocidas como un gasto en el periodo de acuerdo con el párrafo 42;**

(f) **los importes de las reversiones en las rebajas de valor reconocidos en el estado de rendimiento financiero del período de acuerdo con el párrafo 42;**

(g) **las circunstancias o eventos que han producido la reversión de las rebajas de los inventarios de acuerdo el párrafo 42; y**

(h) **el importe en libros de los inventarios pignorados en garantía de deudas.**

48. La información acerca de los importes en libros de las diferentes clases de inventarios, así como la variación de dichos importes, resultará de utilidad a los usuarios de los estados financieros. Una clasificación común de los inventarios es la que distingue entre mercaderías, suministros para la producción, materiales, productos en curso y productos terminados. Los inventarios de un prestador de servicios pueden ser descritos como trabajos en curso.

49. El costo de los inventarios reconocido como un gasto durante el periodo se compone de (a) aquellos costos anteriormente incluidos en la medición de los inventarios que han sido ahora vendidos, intercambiados o distribuidos, y (b) los costos indirectos de producción no distribuidos y los importes anormales de los costos de producción de los inventarios. Las circunstancias de la entidad pueden justificar la inclusión de otros costos, tales como los costos de distribución.

50. Algunas entidades adoptan un formato para la presentación del resultado (ahorro o desahorro) que da lugar a la divulgación de importes diferentes al costo de los inventarios que ha sido reconocido como gasto durante el periodo. Según este formato, una entidad presentará un análisis de los gastos mediante una clasificación basada en la naturaleza de estos gastos. En este caso, la entidad revelará los costos reconocidos como gastos de (a) materias primas y consumibles, (b) costos de mano de obra y (c) otros costos, junto con el importe del cambio neto en los inventarios para el periodo.

Fecha de vigencia

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

51A. **La NICSP 27 modificó el párrafo 29. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de abril de 2011. Si una entidad aplica la NICSP 27 en un periodo que comience antes del 1 de abril de 2011, las modificaciones también se aplicarán para dicho periodo.**

51B. **El párrafo 52 fue modificado por la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)*, emitida en enero 2015. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la NICSP 33 en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, la modificación también se aplicará para dicho periodo.**

51C. **El párrafo 12 fue modificado y el párrafo 14A añadido mediante el documento *Mejoras a las NICSP 2015*, emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, deberá revelar este hecho.**

51D. **Los párrafos 4 y 5 fueron eliminados por el documento *La aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.**

51E. **El párrafo 2 fue modificado por la NICSP 41, emitida en agosto de 2018. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2022. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2022, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 41.**

52. Cuando una entidad adopte las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) tal como se define en la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)*, para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Derogación de la NICSP 12 (2001)

53. Esta norma deroga la NICSP 12, *Inventarios*, emitida en 2001.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 12, pero no son parte de la misma.

Antecedentes

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

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

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

FC4. La NICSP 12, emitida en julio de 2001, se basó en la NIC 2 (revisada en 1993), *Inventarios*, que fue emitida nuevamente en diciembre de 2003. Al final de 2003, el predecesor del IPSASB, el Comité del Sector Público (PSC)[2] puso en marcha un proyecto de mejoras de las NICSP para la convergencia, cuando fuera apropiado, de las NICSP con las NIC mejoradas emitidas en diciembre de 2003.

FC5. El IPSASB revisó la NIC 2 mejorada y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la NIC y con las modificaciones realizadas. (Los Fundamentos de las Conclusiones del IASB no se reproducen aquí. Los subscriptores del *Comprehensive Subscription Service* del IASB pueden consultar los Fundamentos de las conclusiones en el sitio web del IASB en

[1] Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) se emitieron por el predecesor del IASB –el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. Las Normas emitidas por el IASB se denominan Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). El IASB ha definido las NIIF integrando las NIIF, las NIC y las Interpretaciones de las Normas. En algunos casos, el IASB ha modificado, en lugar de reemplazado, las NIC, en cuyo caso se mantiene la numeración de la antigua NIC.

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

http://www.iasb.org). En aquellos casos donde la NICSP difiere de la NIC correspondiente, los Fundamentos de las conclusiones explican las razones específicas del sector público para la desviación.

FC6. La NIC 2 ha sido modificada adicionalmente como consecuencia de las NIIF emitidas después de diciembre de 2003. La NICSP 12 no incluye las modificaciones resultantes surgidas desde la emisión de las NIIF a partir de diciembre de 2003. Esto es así porque el IPSASB no ha revisado todavía ni se ha formado una opinión sobre la aplicabilidad de los requerimientos incluidos en esas NIIF a las entidades del sector público.

Revisión de la NICSP 12 como resultado de la Parte III del documento *Mejoras a las NICSP 2015*: cuestiones planteadas por los agentes interesados.

FC7. Las guías sobre información de las Estadísticas Financieras Gubernamentales (EFG) utilizan el término "inventarios militares" para incluir todas las partidas de uso único, incluyendo la munición. El IPSASB concluyó que sustituir el término de las NICSP "munición" por el término de las EFG "inventarios militares" e incluir una descripción aclarará qué tipos de activos militares se clasifican como inventarios, mientras aumenta la coherencia con las guías sobre información de las EFG.

Revisión de la NICSP 12 como resultado de *La Aplicabilidad de las NICSP,* del IPSASB emitido en 2016

FC8. El IPSASB emitió el documento *La aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias en todas las NICSP de la forma siguiente:

(a) elimina los párrafos estándar sobre la aplicabilidad de las NICSP a "entidades del sector público distintas de las EP" de la sección de alcance de cada Norma;

(b) sustituye el término "EP" por el término "entidades comerciales del sector público", cuando procede; y

(c) modifica el párrafo 10 del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* proporcionando una descripción positiva de las entidades del sector público para las que se han diseñado las NICSP.

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

Comparación con la NIC 2

La NICSP 12, *Inventarios*, se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 2, *Inventarios* (Revisada en 2003). Las principales diferencias entre la NICSP 12 y la NIC 2 son las siguientes:

- La NICSP 12 utiliza una definición diferente de la NIC 2; la diferencia reconoce que en el sector público algunos inventarios se distribuyen a cambio de una contraprestación nula o simbólica.
- La NICSP 12 aclara que los trabajos en curso de servicios que van a ser prestados recibiendo a cambio, directamente de los receptores de los mismos, una contraprestación nula o simbólica, se excluyen del alcance de la norma.
- En la NICSP 12 se ha incluido una definición de costo corriente de reposición, que no se incluye en la NIC 2.
- La NICSP 12 requiere que cuando se adquieran los inventarios a través de una transacción sin contraprestación su costo es el valor razonable en la fecha de la adquisición.
- La NICSP 12 requiere que si los inventarios se suministran a cambio de una contraprestación nula o simbólica, se valoren al menor valor entre el costo y el costo corriente de reposición.
- La NICSP 12 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 2. El ejemplo más significativo es el uso de los términos “estado de rendimiento financiero” en la NICSP 12. El término equivalente en la NIC 2 es “estado de resultados”.
- La NICSP 12 no utiliza el término “ingreso”, que en la NIC 2 tiene un significado más amplio que el término “ingreso (de actividades ordinarias).”

NICSP 13—ARRENDAMIENTOS

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 17 (revisada en 2003), *Arrendamientos*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 17, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 13—ARRENDAMIENTOS

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2020.

La NICSP 13, *Arrendamientos* fue emitida en 2001.

En diciembre de 2006 el IPSASB emitió una NICSP 13 revisada.

Desde entonces, la NICSP 13 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *Mejoras a las NICSP 2019* (emitida en enero de 2020)
- *La aplicabilidad de las NICSP* (emitido en abril de 2016)
- *Mejoras a las NICSP 2015* (emitido en abril de 2016)
- La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* (emitida en enero de 2015)
- La NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La concedente* (emitida en octubre de 2011)
- *Mejoras a la NICSP 2011* (emitido en octubre de 2011)
- La NICSP 27, *Agricultura* (emitida en diciembre 2009)
- La NICSP 31, *Activos Intangibles* (emitida en enero 2010)
- *Mejoras a las NICSP* (emitido en noviembre de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 13

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección de Introducción	Eliminado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
2	Modificado	NICSP 27 diciembre de 2009 Mejoras a las NICSP abril de 2016
3	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril 2016
4	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril 2016
19	Eliminado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
20	Eliminado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
20A	Nuevo	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
21	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
25	Modificado	NICSP 32 octubre de 2011
26	Modificado	NICSP 32 octubre de 2011
27	Modificado	NICSP 32 octubre de 2011
36	Modificado	NICSP 31 enero de 2010
40	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
41	Modificado	NICSP 31 enero de 2010
44	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
66	Modificado	NICSP 31 enero de 2010
67	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2020
76	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2020
79	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
80	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
84	Eliminado	Mejoras a las NICSP enero de 2020
84A	Nuevo	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
85A	Nuevo	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
85B	Nuevo	NICSP 32 octubre de 2011
85C	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
85D	Nuevo	La aplicabilidad de las NICSP abril 2016
85E	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2020
85F	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2020
86	Modificado	NICSP 33 enero de 2015

NICSP 13—ARRENDAMIENTOS

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance	2-7
Definiciones	8-11
Cambios en los pagos por arrendamiento entre su inicio y el comienzo del plazo del arrendamiento	9
Contratos de alquiler con opción de compra	10
Tasa de interés incremental de los préstamos	11
Clasificación de los arrendamientos	12-24
Arrendamientos y otros contratos	25-27
Arrendamientos en los estados financieros de los arrendatarios	28-44
Arrendamientos financieros	28-41
Arrendamientos operativos	42-44
Arrendamientos en los estados financieros de los arrendadores	45-69
Arrendamientos financieros	45-61
Reconocimiento inicial	50-61
Arrendamientos operativos	62-69
Transacciones de venta con arrendamiento posterior	70-78
Disposiciones transitorias	79-84
Fecha de vigencia	85-86
Derogación de la NICSP 13 (2001)	87
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	
Comparación con la NIC 17	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 13, *Arrendamientos*, está contenida en los párrafos 1 a 87. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 13 debe ser entendida en el contexto de su objetivo 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 establecer, para arrendatarios y arrendadores, las políticas contables apropiadas para contabilizar y revelar la información correspondiente a los arrendamientos operativos y financieros.

Alcance

2. **Una entidad que prepare y presente estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma al contabilizar todos los tipos de arrendamientos excepto:**

   (a) **acuerdos de arrendamiento para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares; y**

   (b) **acuerdos sobre licencias para temas tales como películas, grabaciones en vídeo, funciones de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor.**

   Sin embargo, esta Norma no será aplicable como base para la medición de:

   (a) **propiedades poseídas por arrendatarios que se contabilizan como propiedad de inversión (véase la NICSP 16, *Propiedades de Inversión*);**

   (b) **propiedades de inversión suministradas por arrendadores en régimen de arrendamiento operativo (véase la NICSP 16);**

   (c) **los activos biológicos dentro del alcance de la NICSP 27, *Agricultura* mantenidos por arrendatarios en régimen de arrendamiento financiero; o**

   (d) **los activos biológicos dentro del alcance de la NICSP 27, proporcionados por arrendadores en régimen de arrendamiento operativo.**

3. [Eliminados]

4. [Eliminados]

5. Esta Norma será de aplicación a los acuerdos mediante los cuales se transfiere el derecho de uso de activos, incluso en el caso de que el arrendador quedara obligado a suministrar servicios de cierta importancia en relación con la operación o el mantenimiento de los citados activos. Por otra parte, esta Norma no será de aplicación a los acuerdos que tienen la naturaleza de contratos de servicios, donde una parte no transfiera a la otra el derecho a usar algún tipo de activo. Las entidades del sector público pueden llevar a cabo acuerdos complejos para la prestación de servicios, los cuales pueden o no incluir arrendamiento de activos. Estos acuerdos son tratados en los párrafos 25 a 27.

6. Esta Norma no es de aplicación a (a) acuerdos de arrendamiento para explorar o usar recursos naturales tales como petróleo, gas natural, árboles, metales y otros derechos mineros, y (b) acuerdos sobre licencias para temas tales como películas, grabaciones en vídeo, funciones de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor. Esto se debe a que estos tipos de acuerdos pueden originar temas contables complejos que deben ser tratados por separado.

7. Esta Norma no es de aplicación a las propiedades de inversión. Las propiedades de inversión son medidas por arrendadores y arrendatarios según las disposiciones de la NICSP 16.

Definiciones

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

El comienzo del plazo del arrendamiento es la fecha a partir de la cual el arrendatario tiene el derecho a 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).

Cuotas contingentes del arrendamiento son la parte de los pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo, sino que se basa en el importe futuro de un factor que varía por razones distintas del mero paso del tiempo (por ejemplo, un tanto por ciento de las ventas futuras, grado de utilización futura, índices de precios futuros, tasas de interés de mercado futuras, etc).

Vida económica es:

(a) **el periodo durante el cual se espera que un activo produzca beneficios económicos o potencial de servicio para uno o más usuarios; o**

(b) **la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener del activo por parte de uno o más eventuales usuarios.**

Un arrendamiento financiero es un tipo de arrendamiento en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. La propiedad del mismo, en su caso, puede o no ser transferida.

Inversión bruta en el arrendamiento es la suma de:

(a) **los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento financiero; y**

(b) **cualquier valor residual no garantizado que corresponda al arrendador.**

Valor residual garantizado es:

(a) **para el arrendatario, la parte del valor residual que ha sido garantizada por él mismo o por un tercero relacionado con él (el importe de la garantía es la cuantía máxima que 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 relacionado con el arrendador, que tenga la capacidad financiera de atender las obligaciones asumidas debido a la garantía.**

El inicio del arrendamiento es la fecha más temprana entre la del acuerdo del arrendamiento y la fecha en que se comprometen las partes en relación con las principales estipulaciones del mismo. En esta fecha:

(a) **se clasificará el arrendamiento como operativo o como financiero; y**

(b) **en el caso de tratarse de un arrendamiento financiero, se determinarán los importes que se reconocerán al comienzo del plazo de arrendamiento.**

Costos directos iniciales son los costos incrementales directamente imputables a la negociación y contratación de un arrendamiento, salvo si tales costos han sido incurridos por un arrendador que sea a la vez fabricante o distribuidor.

La tasa de interés implícita en el arrendamiento es la tasa de descuento que, al inicio del arrendamiento, produce que el valor presente agregado de:

(a) **los pagos mínimos por el arrendamiento; y**

(b) **el valor residual no garantizado**

sean iguales a la suma de (i) el valor razonable del activo arrendado y (ii) cualquier costo directo inicial del arrendador.

Un arrendamiento es un acuerdo por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado.

El plazo del arrendamiento es el periodo no cancelable por el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo, junto con cualquier cláusula adicional mediante la cual éste tenga la opción de continuar con el arrendamiento, con o sin pago adicional, siempre que al inicio del arrendamiento se tenga la razonable certeza de que el arrendatario ejercitará tal opción.

La tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario es la tasa de interés que el arrendatario habría de pagar en un arrendamiento similar o, si no fuera determinable, la tasa en la que, al inicio del

arrendamiento, incurriría aquél si pidiera prestados, en un plazo y con garantías similares, los fondos necesarios para comprar el activo.

Pagos mínimos por el arrendamiento son los pagos que se requieren o pueden requerírsele al arrendatario durante el plazo del arrendamiento, excluyendo tanto las cuotas de carácter contingente como los costos por servicios y los impuestos que ha de pagar el arrendador y le hayan de ser reembolsados. También se incluye:

(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.

Inversión neta en el arrendamiento es la inversión bruta en el arrendamiento descontada a la tasa de interés implícita en el arrendamiento.

Un arrendamiento no cancelable es un arrendamiento que solo es revocable:

(a) **si ocurriese alguna contingencia remota;**

(b) **con el permiso del arrendador;**

(c) **si el arrendatario realizase un nuevo arrendamiento, para el mismo activo o para otro equivalente, con el mismo arrendador; o**

(d) **si el arrendatario pagase una cantidad adicional tal que, al inicio del arrendamiento, la continuación de éste quede asegurada con razonable certeza.**

Un arrendamiento operativo es cualquier acuerdo de arrendamiento distinto a un arrendamiento financiero.

Ingresos financieros no devengados son la diferencia entre:

(a) **la inversión bruta en el arrendamiento; y**

(b) **la inversión neta en el arrendamiento.**

Valor residual no garantizado es la parte del valor residual del activo arrendado, cuya realización por parte del arrendador no está asegurada o bien queda garantizada exclusivamente por una parte vinculada con el arrendador.

Vida útil es el periodo de tiempo estimado que se extiende, desde el inicio del plazo del arrendamiento, pero sin estar limitado por éste, a lo largo del cual la entidad espera consumir los beneficios económicos incorporados al activo arrendado.

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.

Cambios en los pagos por arrendamiento entre su inicio y el comienzo del plazo del arrendamiento

9. Un acuerdo o un compromiso de arrendamiento puede incluir una cláusula para ajustar los pagos por arrendamiento, durante el periodo que media entre el inicio del arrendamiento y el comienzo del plazo de arrendamiento, a consecuencia de cambios (a) en el costo de construcción o adquisición de la propiedad arrendada, o (b) en otras medidas del costo o valor, tales como niveles generales de precios, o en los costos del arrendador por la financiación del arrendamiento. Si fuera así, para los propósitos de esta Norma, el efecto de tales cambios se considerará que ha tenido lugar al inicio del arrendamiento.

Contratos de alquiler con opción de compra

10. La definición de arrendamiento incluye contratos para el alquiler de un activo que contienen una cláusula que da a quien alquila la opción de adquirir la titularidad del activo tras el cumplimiento de las condiciones acordadas. Tales contratos se conocen como contratos de arrendamiento con opción de compra.

Tasa de interés incremental de los préstamos

11. Si una entidad tiene préstamos que están garantizados por el gobierno, la determinación de la tasa de interés incremental del préstamo del arrendatario reflejará la existencia de cualquier garantía gubernamental y cualquier honorario relacionado. Esto normalmente llevará a usar una menor tasa de interés incremental de los préstamos.

Clasificación de los arrendamientos

12. La clasificación de los arrendamientos adoptada en esta Norma se basa en el grado en que los riesgos y ventajas, derivados de la propiedad del activo, afectan al arrendador o al arrendatario. Entre tales riesgos se incluyen la

posibilidad de pérdidas por capacidad ociosa y la obsolescencia tecnológica, o variaciones en el valor debidas a cambios en las condiciones económicas. Las ventajas pueden estar representadas por la expectativa de potencial de servicio u operación rentable a lo largo de la vida económica del activo, así como una ganancia por revaluación o realización de un valor residual.

13. **Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad. Un arrendamiento se clasificará como operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.**

14. Puesto que la transacción entre un arrendador y un arrendatario se basa en un acuerdo de arrendamiento entre las partes, será necesario que para ambos se utilicen definiciones coherentes. La aplicación de estas definiciones a las diferentes circunstancias de las dos partes que intervienen en la operación puede tener como consecuencia que el mismo arrendamiento se clasifique de distinta forma por arrendador y arrendatario. Este podría ser el caso, por ejemplo, si el arrendador se beneficiara de una garantía referida al valor residual, aportada por una parte no vinculada con el arrendatario.

15. Si un arrendamiento es un arrendamiento financiero u operativo depende de la esencia de la transacción y no de la forma del contrato. Aunque los siguientes sean ejemplos de situaciones que, por sí solas o combinadas unas con otras, normalmente conllevarían la clasificación de un arrendamiento como financiero, no es necesario que se den todos estos requisitos para que un arrendamiento sea considerado como financiero:

    (a) el arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;

    (b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera que sea suficientemente inferior al valor razonable en el momento en que la opción sea ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevea con razonable certeza que tal opción será ejercida;

    (c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo, incluso en caso de que la propiedad no se transfiera;

    (d) al inicio del arrendamiento, el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es equivalente, al menos, a prácticamente todo el valor razonable del activo objeto de la operación;

    (e) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes; y

    (f) los activos arrendados no pueden ser fácilmente reemplazados por otro activo.

16. Otros indicadores que llevarían, por sí solos o combinados unos con otros, a la clasificación de un arrendamiento como de carácter financiero, son las siguientes:

    (a) si el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento, y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario;

    (b) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario (por ejemplo en la forma de un descuento por importe similar al valor en venta del activo al final del contrato); y

    (c) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

17. Los ejemplos e indicadores contenidos en los párrafos 15 y 16 no son siempre concluyentes. Si resulta claro, por otras características, que el arrendamiento no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, se clasificará como operativo. Por ejemplo, este podría ser el caso (a) si se transfiere la propiedad del activo al término del arrendamiento por un pago variable que sea igual a su valor razonable en ese momento, o (b) si existen cuotas contingentes como consecuencia de los cuales el arrendatario no tiene sustancialmente todos esos riesgos y ventajas.

18. La clasificación del arrendamiento se hará al inicio del mismo. Si en algún otro momento el arrendador y el arrendatario acordaran cambiar las estipulaciones del contrato, salvo si el cambio fuera para renovarlo, de forma que esta modificación habría dado lugar a una clasificación diferente del arrendamiento, según los criterios establecidos en los párrafos 12 a 17, en el caso de que las condiciones se hubieran producido al inicio del arrendamiento, el contrato revisado se considerará un nuevo arrendamiento para todo el plazo restante del arrendamiento. No obstante, los cambios en las estimaciones (por ejemplo, las que suponen modificaciones en la vida económica o en el valor residual del activo arrendado) o los cambios en otras circunstancias (por ejemplo, el impago por parte del arrendatario), no darán lugar a una nueva clasificación del arrendamiento a efectos contables.

19. [Eliminados]

20. [Eliminados]

20A. Cuando un arrendamiento incluya componentes de terrenos y de edificios conjuntamente, una entidad evaluará por separado la clasificación de cada componente como un arrendamiento financiero u operativo, de acuerdo con los párrafos 12 a 18. Al determinar si el componente de terreno es un arrendamiento financiero u operativo, una consideración importante es que los terrenos normalmente tienen una vida económica indefinida.

21. Cuando sea necesario para clasificar y contabilizar un arrendamiento de terrenos y construcciones, los pagos mínimos por el arrendamiento (incluyendo todo pago por adelantado) se distribuirán entre los componentes de terrenos y construcciones en proporción a los valores razonables relativos que representan los derechos de arrendamiento en los citados componentes de terrenos y construcciones en el inicio del arrendamiento. Si los pagos por el arrendamiento no pueden repartirse con fiabilidad[1] entre estos dos componentes, todo el arrendamiento se clasificará como arrendamiento financiero, a menos que esté claro que ambos componentes son arrendamientos operativos, en cuyo caso todo el arrendamiento se clasificará como operativo.

22. Para un arrendamiento de terrenos y construcciones en el que resulte no significativo el importe por el que, de acuerdo con el párrafo 28, debería reconocerse inicialmente el componente de terrenos, los citados terrenos y construcciones pueden tratarse como una unidad individual a los efectos de la clasificación del arrendamiento y clasificarse como un arrendamiento financiero u operativo de acuerdo con los párrafos 12 a 18. En tal caso, se considerará la vida económica de los edificios es la que corresponde a la totalidad del activo arrendado.

23. La medición por separado de los componentes de terrenos y construcciones no será necesaria cuando los derechos del arrendatario, tanto en terrenos como en construcciones, sean clasificados como propiedades de inversión de acuerdo con la NICSP 16, y se adopte el modelo del valor razonable. Se requerirán cálculos detallados para hacer esta evaluación sólo si la clasificación de uno o ambos componentes podría resultar, en el caso de no realizarse tales cálculos, incierta.

24. Según la NICSP 16, es posible que el arrendatario clasifique los derechos sobre un inmueble mantenido en régimen de arrendamiento operativo, como propiedad de inversión. Si esto sucediese, tales derechos sobre el inmueble se contabilizarán como si fueran un arrendamiento financiero y, además, se utilizará el modelo del valor razonable para el activo así reconocido. El arrendatario continuará la contabilización del arrendamiento como un arrendamiento financiero, incluso si un evento posterior cambiara la naturaleza de los derechos del arrendatario sobre el inmueble, de forma que no se pudiese seguir clasificando como propiedad de inversión. Este será el caso si, por ejemplo, el arrendatario:

    (a) ocupa el inmueble, que por tanto se clasificará como una propiedad ocupada por el dueño, por un costo atribuido igual a su valor razonable en la fecha en la que se produce el cambio de uso; o

[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.

(b) realiza una transacción de subarriendo, en la que transfiera, a un tercero no vinculado, sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la titularidad del derecho de arrendamiento. Dicho subarriendo se contabilizará, por parte del arrendatario, como un arrendamiento financiero al tercero, aunque éste pudiera registrarlo como un arrendamiento operativo.

Arrendamientos y otros contratos

25. Un contrato puede consistir únicamente en un acuerdo para arrendar un activo. Sin embargo, un arrendamiento puede ser también un elemento en un amplio conjunto de acuerdos con entidades del sector privado para construir, poseer, manejar, y/o traspasar activos. Las entidades del sector público suelen entrar en estos acuerdos, particularmente en relación con activos físicos de larga vida e infraestructuras. Otros acuerdos pueden consistir en que una entidad privada arriende una infraestructura a una entidad pública. La entidad determina si el acuerdo es un acuerdo de concesión de servicios, tal como se define en la NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente*.

26. Cuando un acuerdo no cumple las condiciones para el reconocimiento de un activo por concesión de servicios de acuerdo con la NICSP 32 y el acuerdo contiene un arrendamiento operativo o financiero identificable como se define en esta Norma, se aplicarán las disposiciones de esta Norma al contabilizar el componente de arrendamiento del acuerdo.

27. Las entidades del sector público también pueden llevar a cabo una variedad de acuerdos para la provisión de bienes y/o servicios, que necesariamente implican el uso de bienes especializados. En alguno de estos acuerdos puede no estar claro si ha surgido un acuerdo de concesión de servicios, según se define en la NICSP 32, o un arrendamiento, tal como define esta Norma. En estos casos, se aplica el juicio profesional, y si ha surgido un arrendamiento se aplicará esta norma; si no ha surgido un arrendamiento, las entidades contabilizarán esos acuerdos aplicando las disposiciones de otras NICSP relevantes, o en ausencia de éstas, otras normas contables, internacionales o nacionales, de relevancia.

Arrendamientos en los estados financieros de los arrendatarios

Arrendamientos financieros

28. **Al comienzo del plazo del arrendamiento, los arrendatarios reconocerán los activos adquiridos mediante arrendamientos financieros como activos y las obligaciones asociadas a los mismos como pasivos en sus estados de situación financiera. Los activos y pasivos deberán ser reconocidos por importes iguales al valor razonable de la propiedad arrendada, o si fuera menor, por el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, determinados cada uno al inicio del arrendamiento. Al calcular el valor**

presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, se tomará como tasa de descuento la tasa de interés implícita en el arrendamiento, siempre que sea practicable determinarla; de lo contrario se usará la tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario.

29. Las transacciones y demás eventos se contabilizarán y presentarán de acuerdo con su esencia y realidad financiera, y no solamente en consideración a su forma legal. Aunque la forma legal de un acuerdo de arrendamiento puede significar que el arrendatario no adquiera la titularidad jurídica sobre el bien arrendado, en el caso de un arrendamiento financiero la esencia y realidad financiera implican que el arrendatario adquiere los beneficios económicos o potencial de servicio derivados del uso del activo arrendado durante la mayor parte de su vida económica, contrayendo al hacerlo, como contraprestación por tal derecho, una obligación de pago aproximadamente igual, al inicio del arrendamiento, al valor razonable del activo más la carga financiera correspondiente.

30. Si estas operaciones de arrendamiento no quedan reflejadas en los estados financieros del arrendatario, los activos y pasivos de una entidad estarán infravalorados, distorsionando, de ese modo, los ratios financieros. Por ello, será apropiado que el arrendamiento financiero se reconozca, en los estados financieros del arrendatario, como un activo y como una obligación de pagar las cuotas de arrendamiento en el futuro. Al comienzo del plazo del arrendamiento, el activo y la obligación de pagar las cuotas futuras, se registrarán en los estados financieros por los mismos importes, excepto si existen costos directos iniciales relativos al arrendatario, que se añadirán al importe reconocido como activo.

31. No resultará adecuado presentar las obligaciones relativas a los activos arrendados, en los estados financieros, como deducciones del valor de los activos correspondientes.

32. Si en la presentación de pasivos en el estado de situación financiera se distingue entre corrientes y no corrientes, la misma distinción se realiza para pasivos por arrendamiento.

33. Es frecuente incurrir en costos directos iniciales en relación con actividades de arrendamiento específicas, tales como los que surgen al negociar y asegurar los acuerdos correspondientes. Los costos que sean directamente atribuibles a las actividades llevadas a cabo por parte del arrendatario en un arrendamiento financiero, se incluirán como parte del valor del activo reconocido en la transacción.

34. **Los pagos mínimos por el arrendamiento se dividirán en dos partes que representan, respectivamente, la carga financiera y la reducción de la deuda viva. La carga financiera total se distribuirá entre los periodos que constituyen el plazo del arrendamiento, de manera que se obtenga una tasa de interés constante en cada periodo, sobre el saldo de la deuda**

pendiente de amortizar. Las cuotas contingentes se cargarán como gastos en el periodo en el que sean incurridos.

35. En la práctica, y con la finalidad de simplificar los cálculos, el arrendatario puede utilizar algún tipo de aproximación para distribuir la carga financiera entre los periodos que constituyen el plazo del arrendamiento.

36. **El arrendamiento financiero da lugar a un gasto por depreciación en los activos depreciables, y a un gasto financiero para cada periodo contable. La política de depreciación para activos depreciables arrendados será coherente con la seguida para el resto de activos depreciables que se posean, y la depreciación contabilizada se calculará de acuerdo con lo establecido en la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*, y en la NICSP 31, *Activos Intangibles*, según corresponda. Si no existiese certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo se depreciará totalmente a lo largo del menor entre su vida útil o el plazo del arrendamiento.**

37. El importe depreciable del activo arrendado se distribuirá entre cada uno de los periodos de uso esperado, de acuerdo con una base sistemática, coherente con la política de depreciación que el arrendatario haya adoptado con respecto a los demás activos depreciables que posea. En caso de que exista certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al finalizar el plazo del arrendamiento, el periodo de utilización esperado será la vida útil del activo; de otro modo, el activo se deprecia en función del menor entre el plazo de arrendamiento o la vida útil.

38. La suma del gasto por depreciación del activo y el gasto financiero del periodo raramente coincide con pagos por arrendamiento a satisfacer en el periodo y, por tanto, no será adecuado considerar como gasto simplemente los pagos por arrendamiento a satisfacer. De acuerdo con lo anterior, es improbable que el activo y el pasivo correspondientes al arrendamiento sigan siendo de igual importe una vez iniciado el arrendamiento.

39. Para determinar si el activo arrendado ha sufrido un deterioro de su valor, la entidad habrá de aplicar las pruebas pertinentes de deterioro de valor previstas en la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo* y la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*.

40. **Los arrendatarios revelarán la siguiente información sobre arrendamientos financieros:**

    (a) **para cada clase de activos, el importe en libros neto en la fecha de presentación;**

    (b) **una conciliación entre el total de pagos mínimos futuros por arrendamiento en la fecha de presentación, y su valor presente;**

    (c) **además, la entidad revelará el total de pagos mínimos futuros por arrendamiento en la fecha de presentación, y su valor presente, para cada uno de los siguientes periodos:**

(i) **hasta un año;**

(ii) **entre uno y cinco años; y**

(iii) **más de cinco años.**

(d) **cuotas contingentes reconocidas como gasto en el periodo;**

(e) **el total de los pagos futuros mínimos por subarrendamiento que se esperan recibir, en la fecha de presentación, por los subarrendamientos no cancelables; y**

(f) **una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos del arrendatario, donde se incluirán, pero sin limitarse a ellos, los siguientes datos:**

(i) **las bases para la determinación de cualquier cuota de carácter contingente que se haya pactado;**

(ii) **la existencia y, en su caso, los plazos de renovación o las opciones de compra y las cláusulas de actualización o escalonamiento; y**

(iii) **las restricciones impuestas por contratos de arrendamiento financiero, tales como las que se refieran a la devolución del resultado positivo (ahorro), devolución de las aportaciones de capital, la distribución de dividendos o distribuciones similares, endeudamiento adicional o a nuevos contratos de arrendamiento.**

41. Además, los requerimientos de información a revelar de acuerdo con la NICSP 16, la NICSP 17, la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo*, la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*, y la NICSP 31, que hayan sido adoptados por la entidad, se aplicarán a los importes de activos arrendados bajo arrendamiento financiero que están contabilizados por el arrendatario como adquisición de activos.

Arrendamientos operativos

42. **Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos se reconocerán como gasto de forma lineal, durante el transcurso del plazo del arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento para el usuario.**

43. Para los arrendamientos operativos, los pagos correspondientes a las cuotas de arrendamiento (excluyendo los costos por otros servicios tales como seguros o mantenimiento) se reconocerán como gastos de forma lineal, a menos que resulte más apropiado el uso de otra base de carácter sistemático que recoja, de forma más representativa, el patrón de generación de beneficios para el usuario, incluso si los pagos no siguen esa base.

44. **Los arrendatarios revelarán la siguiente información sobre arrendamientos operativos:**

(a) **el total de pagos mínimos futuros del arrendamiento, derivados de contratos de arrendamiento operativo no cancelables, para cada uno de los siguientes periodos:**

(i) **hasta un año;**

(ii) **entre uno y cinco años; y**

(iii) **más de cinco años.**

(b) **el total de los pagos futuros mínimos por subarrendamiento que se esperan recibir, en la fecha de presentación, por los subarrendamientos no cancelables;**

(c) **cuotas de arrendamientos y subarriendos reconocidas como gastos del periodo, revelando por separado los importes de los pagos mínimos por arrendamiento, las cuotas contingentes y las cuotas de subarriendo; y**

(d) **una descripción general de los acuerdos significativos del arrendamiento llevados a cabo por el arrendatario, donde se incluirán, sin limitarse a ellos, los siguientes datos:**

(i) **las bases para la determinación de cualquier eventual cuota de carácter contingente que se haya pactado;**

(ii) **la existencia y, en su caso, los plazos de renovación o las opciones de compra y las cláusulas de actualización o escalonamiento; y**

(iii) **las restricciones impuestas por contratos de arrendamiento financiero, tales como las que se refieran a la devolución del resultado positivo (ahorro), devolución de las aportaciones de capital, la distribución de dividendos o distribuciones similares, endeudamiento adicional o a nuevos contratos de arrendamiento.**

Arrendamientos en los estados financieros de los arrendadores

Arrendamientos financieros

45. Esta Norma describe el tratamiento de los ingresos financieros obtenidos bajo arrendamientos financieros. El término "arrendador fabricante o distribuidor" es usado en esta Norma para referirse a todas aquellas entidades públicas que producen o distribuyen activos y que a la vez actúan como arrendadores de los mismos, sin considerar la magnitud de sus actividades de arrendamiento, fabricación y distribución. Con respecto a las entidades arrendadoras que fabrican o distribuyen, la Norma también describe el tratamiento de las ganancias o pérdidas surgidas del traspaso de activos.

46. Las entidades del sector público pueden llevar a cabo arrendamientos financieros como arrendadoras por variedad de circunstancias. Algunas pueden dedicarse a actividades comerciales de forma habitual. Por ejemplo, una administración pública puede crear entidades de cometido específico para centralizar la compra de activos y suministros para las demás entidades. La centralización de la función de compras puede proporcionar grandes oportunidades de obtener descuentos u otras condiciones favorables. En algunas jurisdicciones, una entidad central de compras puede adquirir artículos en nombre de otras entidades, y realizar todas las transacciones en nombre de otras entidades. En otras jurisdicciones, una entidad central de compras puede adquirir bienes en su propio nombre y sus funciones pueden incluir:

(a) comprar activos y suministros;

(b) traspasar activos mediante venta o arrendamiento financiero; o

(c) gestionar una cartera de activos, como una flota de vehículos de motor para uso de otras entidades, y mantener disponibles esos activos para arrendamiento a corto o largo plazo, o para su compra.

47. Otras entidades públicas pueden llevar a cabo operaciones de arrendamiento a menor escala y en intervalos menos frecuentes. Concretamente, en algunas jurisdicciones, las entidades del sector público que tradicionalmente poseen y gestionan infraestructuras como carreteras, embalses y plantas de tratamiento de aguas no asumen automáticamente la completa propiedad y la responsabilidad operativa de esos activos. Las entidades públicas pueden transferir las infraestructuras existentes a entidades privadas mediante la venta o el arrendamiento financiero. Además, las entidades del sector público pueden construir nuevos activos físicos de larga vida e infraestructuras en asociación con entidades del sector privado con la intención de que la empresa privada asuma la responsabilidad de los activos mediante compra directa o por arrendamiento financiero una vez que estén acabados. En algunos casos, el acuerdo proporciona durante un periodo el control del activo al sector privado antes de revertir la propiedad y el control del mismo al sector público – por ejemplo, una administración local puede construir un hospital y arrendar las instalaciones a una empresa privada por un periodo de veinte años, tras los cuales las instalaciones revierten al sector público.

48. **Los arrendadores deben reconocer las cuentas por cobrar por cuotas de arrendamiento financiero como activos en su estado de situación financiera. Estos activos figurarán como cuentas por cobrar, por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento.**

49. Bajo una operación de arrendamiento financiero, sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad legal son transferidos por el arrendador, y de esta manera, el arrendador trata las cuotas por cobrar derivadas del arrendamiento como reembolsos del principal e ingresos financieros como remuneración por su inversión y servicios.

Reconocimiento inicial

50. Es frecuente que el arrendador incurra en ciertos costos directos iniciales, entre los que se incluyen comisiones, honorarios jurídicos y costos internos que son incrementales y directamente atribuibles a la negociación y contratación del arrendamiento. De ellos se excluyen los costos indirectos generales, tales como los incurridos por un equipo de ventas y comercialización. En el caso de arrendamientos financieros distintos de aquéllos en los que está implicado un productor o distribuidor que también es arrendador, los costos directos iniciales se incluirán en la medición inicial de los derechos de cobro del arrendamiento financiero, y disminuirán el importe de los ingresos reconocidos a lo largo del plazo de arrendamiento. La tasa de interés implícita en el arrendamiento se define de forma que los costos directos iniciales se incluyen automáticamente en los derechos de cobro del arrendamiento financiero; esto es, no hay necesidad de añadirlos de forma independiente. Los costos incurridos por productores o distribuidores que también son arrendadores, en relación con la negociación y contratación de un arrendamiento, se excluyen de la definición de costos directos iniciales. En consecuencia, éstos se excluirán de la inversión neta en el arrendamiento y se reconocerán como gastos cuando se reconozca la ganancia o pérdida en la venta, lo que para un arrendamiento financiero tiene lugar normalmente al comienzo del plazo de arrendamiento.

51. **El reconocimiento de los ingresos financieros, se basará en una pauta que refleje, en cada uno de los periodos, una tasa de rendimiento constante sobre la inversión neta del arrendador en el arrendamiento financiero.**

52. Todo arrendador aspira a distribuir el ingreso financiero sobre una base sistemática y racional, a lo largo del plazo del arrendamiento. Esta distribución se basará en una pauta que refleje un rendimiento constante en cada periodo sobre la inversión neta del arrendador en el arrendamiento financiero. Los pagos por arrendamiento relativos a cada periodo contable, una vez excluidos los costos por servicios, se destinarán a cubrir la inversión bruta en el arrendamiento, reduciendo tanto el principal como los ingresos financieros no acumulados (no devengados).

53. Las estimaciones de los valores residuales no garantizados usados al computar la inversión bruta del arrendador en un arrendamiento serán objeto de revisiones regulares. Si se hubiera producido una reducción en la estimación del valor residual no garantizado, se procedería a revisar la distribución de ingresos a lo largo del plazo del arrendamiento y cualquier reducción respecto a importes ya acumulados (o devengados) se reconocerá inmediatamente.

54. **Los arrendadores que son también fabricantes o distribuidores reconocerán las ganancias o pérdidas derivadas de la venta de activos en el periodo de acuerdo con la política contable utilizada por la entidad para el resto de las operaciones de venta directa.**

55. **Si se han aplicado tasas de interés artificialmente bajas, cualquier pérdida o ganancia en la venta de activos deberá quedar reducida a la que se hubiera obtenido de aplicar una tasa de interés de mercado. Los costos incurridos por el fabricante o el distribuidor que sea también arrendador, y estén relacionados con la negociación o la contratación del arrendamiento, se reconocerán como un gasto cuando se reconozca la ganancia o pérdida.**

56. Las entidades del sector público que se dedican a fabricar o distribuir activos pueden ofrecer a sus clientes la posibilidad de comprar o arrendar un activo. El arrendamiento financiero de un activo, cuando el arrendador es también fabricante o distribuidor, da lugar a dos tipos de ingresos:

(a) la ganancia o pérdida equivalente a la ganancia o pérdida resultante de la venta directa del activo arrendado, a precios normales de venta, teniendo en cuenta todo tipo de descuentos comerciales y por volumen que sean aplicables; y

(b) el ingreso financiero en el transcurso del plazo del arrendamiento.

57. El ingreso por venta registrado al comienzo del plazo del arrendamiento, por un arrendador que sea fabricante o distribuidor, es el valor razonable del activo o, si fuera menor, el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento que correspondan al arrendador, descontados a una tasa de interés de mercado. El costo de venta de un activo reconocido al comienzo del plazo del arrendamiento es el costo de la propiedad arrendada, o el importe en libros si es diferente, menos el valor presente del valor residual no garantizado. La diferencia entre el ingreso por venta y el costo de venta es la ganancia o pérdida de la venta, que se reconocerá como tal de acuerdo con la política seguida por la entidad para las operaciones de venta directa.

58. Los fabricantes o distribuidores que son también arrendadores, a veces pueden ofrecer a sus clientes tasas de interés inferiores a sus tasas de interés normales para préstamos. El uso de tales tasas tendría como consecuencia el reconocimiento, en el momento de la venta, de una parte excesiva del ingreso total de la transacción. En el caso de que se empleen tasas de interés artificialmente bajas, el ingreso reconocido por ganancia o pérdida en la venta debe quedar reducido al que se hubiera obtenido de aplicar la tasa de interés normal para préstamos de la entidad para ese tipo de transacciones.

59. Los costos directos iniciales se reconocerán como gastos al comienzo del plazo del arrendamiento, puesto que están relacionados principalmente con la obtención de la ganancia o pérdida del fabricante o distribuidor en la venta.

60. **Los arrendadores revelarán la siguiente información sobre los arrendamientos financieros:**

(a) **Una conciliación entre la inversión bruta total en el arrendamiento en la fecha de presentación y el valor presente de los pagos mínimos**

por recibir por arrendamiento en la fecha de presentación. Además, la entidad revelará la inversión bruta en el arrendamiento y el valor presente de los pagos mínimos por arrendamiento por cobrar en la fecha de presentación, para cada uno de los siguientes periodos:

(i) **hasta un año;**

(ii) **entre uno y cinco años; y**

(iii) **más de cinco años.**

(b) **los ingresos financieros no acumulados (no devengados);**

(c) **el importe de los valores residuales no garantizados reconocidos a favor del arrendador;**

(d) **las reducciones de valor acumuladas para cubrir insolvencias relativas a los pagos mínimos por arrendamiento por cobrar;**

(e) **las cuotas contingentes reconocidas en el estado de rendimiento financiero; y**

(f) **una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos llevados a cabo por el arrendador.**

61. A menudo es útil revelar, como indicador del crecimiento en la actividad arrendadora, el incremento de la inversión bruta en arrendamientos menos los ingresos no acumulados (no devengados) durante el periodo contable, tras deducir los importes correspondientes a los contratos de arrendamiento cancelados.

Arrendamientos operativos

62. **Los arrendadores presentarán en sus estados de situación financiera, los activos dedicados a arrendamientos operativos de acuerdo con la naturaleza de tales activos.**

63. **Los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos deben ser reconocidos como ingresos de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, salvo que otra base sistemática de reparto sea más representativa del patrón temporal de agotamiento de los beneficios derivados del activo arrendado.**

64. Los costos incurridos para obtener los ingresos por arrendamiento, incluyendo en ellos la depreciación del activo, se reconocerán como gastos. Los ingresos por arrendamiento (excluyendo lo que se reciba por servicios prestados tales como seguro y conservación) se reconocerán como ingreso de forma lineal a lo largo del plazo del arrendamiento, incluso si los cobros no se reciben con arreglo a tal base, salvo que otra base sistemática de reparto sea más representativa del patrón temporal de agotamiento de los beneficios derivados del activo arrendado.

65. **Los costos directos iniciales, incurridos por el arrendador en la negociación y contratación de un arrendamiento operativo, se añadirán al importe en libros del activo arrendado y se reconocerán como gasto a lo largo del plazo de arrendamiento, sobre la misma base que los ingresos del arrendamiento.**

66. **La política de depreciación de los activos depreciables arrendados se efectuará de forma congruente con la política normalmente seguida por el arrendador para activos similares, y la depreciación se calculará de acuerdo con lo establecido en la NICSP 17 o la NICSP 31, según corresponda.**

67. Para determinar si el activo arrendado ha sufrido un deterioro de su valor, la entidad habrá de aplicar las pruebas pertinentes de deterioro de valor de acuerdo con la NICSP 21, *Deterioro del Valor* de Activos No Generadores de Efectivo y la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*.

68. El arrendador, que sea a la vez fabricante o distribuidor, no reconocerá ninguna ganancia por ventas cuando celebre un contrato de arrendamiento operativo, puesto que la operación no es en ningún modo equivalente a una venta.

69. **Los arrendadores revelarán la siguiente información sobre arrendamientos operativos:**

    (a) **el importe acumulado de los pagos mínimos futuros por arrendamiento correspondientes a los arrendamientos operativos no cancelables, así como los importes correspondientes a cada uno de los siguientes periodos:**

        (i) **hasta un año;**

        (ii) **entre uno y cinco años; y**

        (iii) **más de cinco años.**

    (b) **el total de las cuotas de carácter contingente reconocidas en el estado de rendimiento financiero en el periodo; y**

    (c) **una descripción general de los acuerdos de arrendamiento llevados a cabo por el arrendador.**

Transacciones de venta con arrendamiento posterior

70. Una venta con arrendamiento posterior es una transacción que implica la enajenación de un activo y su posterior arrendamiento al vendedor. Las cuotas del arrendamiento y el precio de venta son usualmente interdependientes, puesto que se negocian simultáneamente. El tratamiento contable de las operaciones de venta con arrendamiento posterior dependerá del tipo de arrendamiento implicado en ellas.

71. **Si una transacción de venta con arrendamiento posterior resulta en un arrendamiento financiero, cualquier exceso del importe de la venta sobre el importe en libros del activo enajenado no se reconocerá inmediatamente como ingreso en los estados financieros del vendedor arrendatario. Este exceso se diferirá y amortizará a lo largo del plazo del arrendamiento.**

72. Si el arrendamiento posterior es un arrendamiento financiero, la operación es un medio por el cual el arrendador suministra financiación al arrendatario con el activo como garantía. Por esta razón, no es apropiado considerar el exceso del importe de la venta sobre el importe en libros del activo como un ingreso. Tal exceso se difiere y amortiza a lo largo del plazo del arrendamiento.

73. **Si una venta con arrendamiento posterior resulta en un arrendamiento operativo, y queda claro que la operación se ha establecido a su valor razonable, cualquier pérdida o ganancia debe ser inmediatamente reconocida como tal. Si el precio de venta es inferior al valor razonable, toda pérdida o ganancia ha de reconocerse inmediatamente, excepto cuando deba diferirse, lo que ocurrirá si la pérdida resulta compensada por cuotas futuras por debajo de los precios de mercado, y amortizarse en proporción a las cuotas pagadas durante el periodo en el cual se espera utilizar el activo. Si el precio de venta fuese superior al valor razonable, dicho exceso se diferirá y amortizará en el periodo durante el cual se espere utilizar el activo.**

74. Si el arrendamiento posterior es un arrendamiento operativo, y tanto las cuotas por arrendamiento como el precio de venta se establecen utilizando valores razonables, se habrá producido efectivamente una operación normal de venta y se reconocerá inmediatamente la existencia de cualquier pérdida o ganancia derivada de la misma.

75. **En los contratos de arrendamiento operativo, si el valor razonable del activo en el momento de la venta con arrendamiento posterior fuera inferior a su importe en libros, la pérdida derivada de la diferencia entre ambas cifras se reconocerá inmediatamente.**

76. Para los arrendamientos financieros, tal ajuste no es necesario salvo que (a) se haya producido un deterioro del valor, y (b) se requiera reconocer ese deterioro de acuerdo con la NICSP 21 o NICSP 26, cuando sea apropiado.

77. Las obligaciones sobre revelación de información, establecidas tanto para los arrendadores como para los arrendatarios, serán igualmente aplicables a las ventas con arrendamiento posterior. En el caso de la descripción de los acuerdos significativos de arrendamiento, será oportuno revelar las disposiciones únicas o no usuales del acuerdo, o los términos de las transacciones de venta con arrendamiento posterior.

78. Puede exigirse que se revele por separado de las operaciones de venta con arrendamiento posterior de acuerdo con la NICSP 1.

Disposiciones transitorias

79. [Eliminados]

80. [Eliminados]

81. **Conforme al párrafo 83, es recomendable, pero no obligatoria, la aplicación retroactiva de esta Norma por las entidades que ya han adoptado la base contable de acumulación (o devengo) y que pretenden cumplir con las NICSP íntegramente. Si no se aplicase la Norma de forma retroactiva, se considerará que el saldo de cualquier arrendamiento financiero preexistente ha sido determinado de forma apropiada por parte del arrendador, el cual procederá en adelante a contabilizarse, de acuerdo con el contenido de la presente Norma.**

82. Las entidades que ya han adoptado la base contable de acumulación (o devengo) y que pretenden cumplir con las NICSP íntegramente, pueden tener arrendamientos financieros preexistentes que han sido reconocidos como activos y pasivos en el estado de situación financiera. Se recomienda la aplicación retroactiva de esta Norma a los arrendamientos financieros existentes. La aplicación retroactiva podría llevar a la modificación de tales activos y pasivos. Éstos deben ser modificados solo si se aplica la Norma retroactivamente.

83. **Una entidad que ha aplicado anteriormente la NICSP 13 (2001) aplicará las modificaciones introducidas por esta Norma de forma retroactiva para todos los arrendamientos que haya reconocido de acuerdo con esta Norma o, si no se ha aplicado la NICSP 13 (2001) de forma retroactiva, para todos los arrendamientos realizados desde que aplicó por primera vez esta Norma y que reconoció de acuerdo con esa Norma.**

84. [Eliminados]

84A. **Una entidad que haya aplicado previamente la NICSP 13 (2006) evaluará nuevamente la clasificación de los componentes de terrenos de aquellos arrendamientos que no hayan vencido en la fecha en que la entidad adopte las modificaciones a que hace referencia el párrafo 85A sobre la base de la información existente al comienzo de dichos arrendamientos. Reconocerá un arrendamiento recién clasificado como arrendamiento financiero, de forma retroactiva de acuerdo con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Sin embargo, si una entidad no tiene la información necesaria para aplicar las modificaciones de forma retroactiva:**

(a) **aplicará las modificaciones a esos arrendamientos sobre la base de los hechos y circunstancias existentes en la fecha en que adopte las modificaciones; y**

(b) **reconocerá el activo y pasivo relacionado con el arrendamiento de terrenos recién clasificado como arrendamiento financiero, por**

sus valores razonables en esa fecha; cualquier diferencia entre dichos valores razonables se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado.

Fecha de vigencia

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

85A. **Mediante el documento *Mejoras a las NICSP*, emitido en noviembre de 2010, se eliminaron los párrafos 19 y 20, y se añadieron los párrafos 20A y 84A. Una entidad debe aplicar esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2012. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2012, revelará este hecho.**

85B. **Los párrafos 25, 26 y 27 fueron modificados por la NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente* emitida en octubre de 2011. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2014, revelará ese hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 32, las modificaciones a los párrafos 6 y 42A de la NICSP 5, las modificaciones a los párrafos 5, 7 y 107C de la NICSP 17, las modificaciones a los párrafos 2 y 125A de la NICSP 29 y las modificaciones a los párrafos 6 y 132A de la NICSP 31.**

85C. **La NICSP 33 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP),* emitida en enero de 2015, modificó los párrafos 79, 80 y 86. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la NICSP 33 para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, las modificaciones también se aplicarán para dicho periodo.**

85D. **Los párrafos 3 y 4 fueron eliminados por el documento *La aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.**

85E. **Los párrafos 67 y 76 fueron modificados por *el documento Mejoras a las NICSP 2019* emitido en enero de 2020. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2021. Se permite su aplicación anticipada.**

85F. **El párrafo 84 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NICSP 2019* emitido en enero de 2020. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2021. Se permite su aplicación anticipada.**

86. Cuando una entidad adopte las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) tal como se definen en la NICSP 33, Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público *(NICSP)* para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Derogación de la NICSP 13 (2001)

87. Esta Norma deroga la NICSP 13, *Arrendamientos*, emitida en 2001.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 13, pero no son parte de la misma.

Revisión de la NICSP 13 como resultado del Proyecto general de mejoras del IASB del año 2003

Antecedentes

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

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

FC3. En mayo de 2002, el IASB emitió un proyecto de norma de propuesta de modificación de 13 de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)[1] como parte de su Proyecto general de mejoras. Los objetivos del proyecto de Mejora General del IASB eran "reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos entre las Normas, para tratar ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras". Las NIC finales se emitió en diciembre de 2003.

FC4. La NICSP 13, emitida en diciembre de 2001, se basó en la NIC 17 (revisada en 1997), *Arrendamientos*, que fue emitida nuevamente en diciembre de 2003. Al final de 2003, el predecesor del IPSASB, el Comité del Sector Público (PSC),[2] puso en marcha un proyecto de mejoras de las NICSP para la convergencia, cuando fuera apropiado, de las NICSP con las NIC mejoradas emitidas en diciembre de 2003.

FC5. El IPSASB revisó la NIC 17 mejorada y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la NIC y con las modificaciones realizadas. (Los Fundamentos de las Conclusiones del IASB no se reproducen aquí.

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

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

Los subscriptores del *Comprehensive Subscription Service* del IASB pueden consultar los Fundamentos de las conclusiones en el sitio web del IASB en http://www.iasb.org). En aquellos casos donde la NICSP difiere de la NIC correspondiente, los Fundamentos de las conclusiones explican las razones específicas del sector público para la falta de aplicación.

FC6. La NIC 17 ha sido modificada adicionalmente como consecuencia de las NIIF emitidas después de diciembre de 2003. La NICSP 12 no incluye las modificaciones resultantes surgidas desde la emisión de las NIIF a partir de diciembre de 2003. Esto es así porque el IPSASB no ha revisado todavía ni se ha formado una opinión sobre la aplicabilidad de los requerimientos incluidos en las NIIF a las entidades del sector público.

Revisión de la NICSP 13 como resultado del documento del IASB *Mejoras a las NIIF* emitida en 2009

FC7. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 17 incluidas en el documento *Mejoras a las NIIF* emitido por el IASB en abril de 2009 y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la norma. El IPSASB concluyó que no había una razón específica del sector público para la no adopción de la modificación.

Revisión de la NICSP 13 como resultado de *La Aplicabilidad de las NICSP* del IPSASB emitida en abril de 2016

FC8. El IPSASB emitió *La aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias en 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.

Revisión de la NICSP 13 como resultado *Mejoras a las NIIF*, 2019

FC9. Los agentes interesados observaron que los requerimientos de deterioro deberían hacer referencia a NICSP relevante en vez de otras normas contables nacionales y/o internacionales. El IPSASB acordó corregir los párrafos 67 y 76 para incluir referencias a la NICSP 21, *Deterioro del valor de activos*

no generadores de efectivo y la NISCP 26, *Deterioro del valor de activos generadores de efectivo, 2019*.

FC10. El párrafo 84 incluye disposiciones transitorias para que las entidades reconozcan arrendamientos a lo largo de un periodo de cinco años. Estas disposiciones transitorias han sido eliminadas como resultado de la emisión de la NICSP 33 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP).*

Guía de implementación

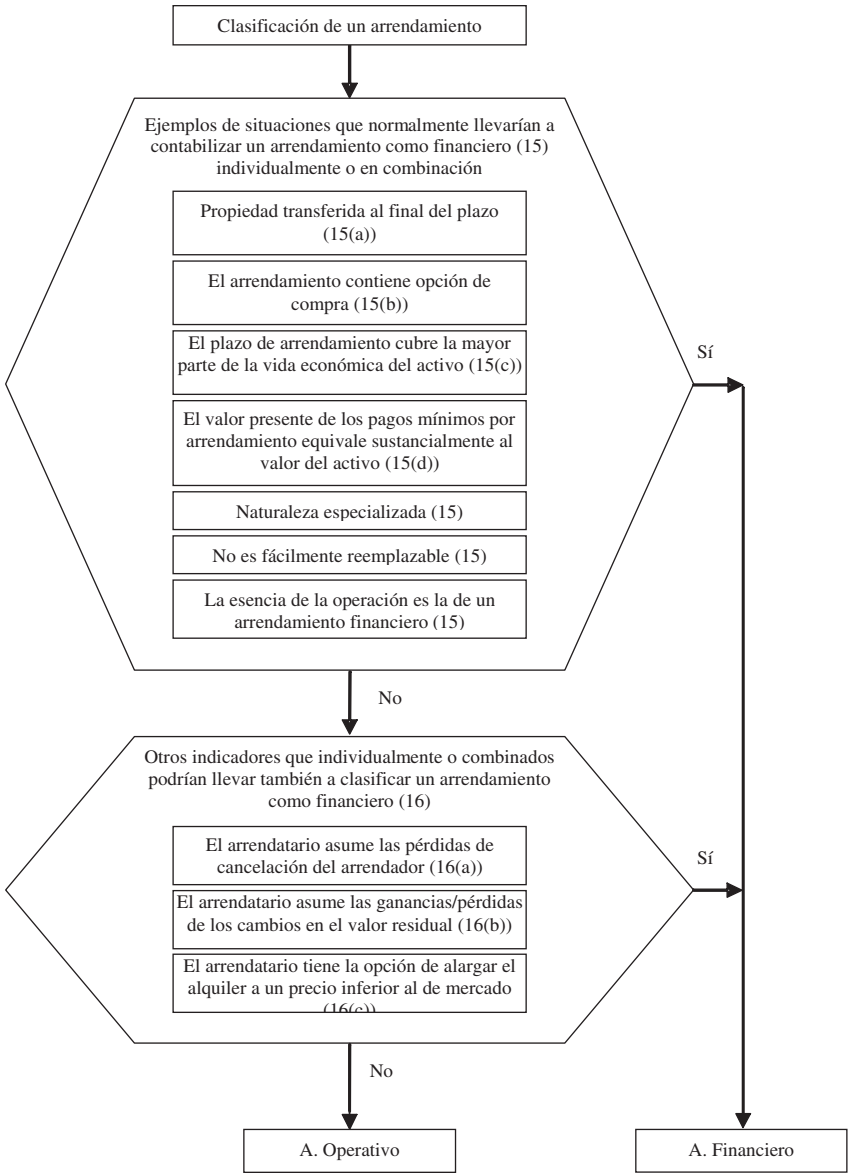
Esta guía acompaña a la NICSP 13, pero no es parte de la misma.

Clasificación de un arrendamiento

GI1. El objetivo del siguiente gráfico es ayudar a clasificar un arrendamiento como financiero u operativo. Un arrendamiento financiero es un arrendamiento que transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de un activo. Un arrendamiento operativo es cualquier acuerdo de arrendamiento distinto a un arrendamiento financiero.

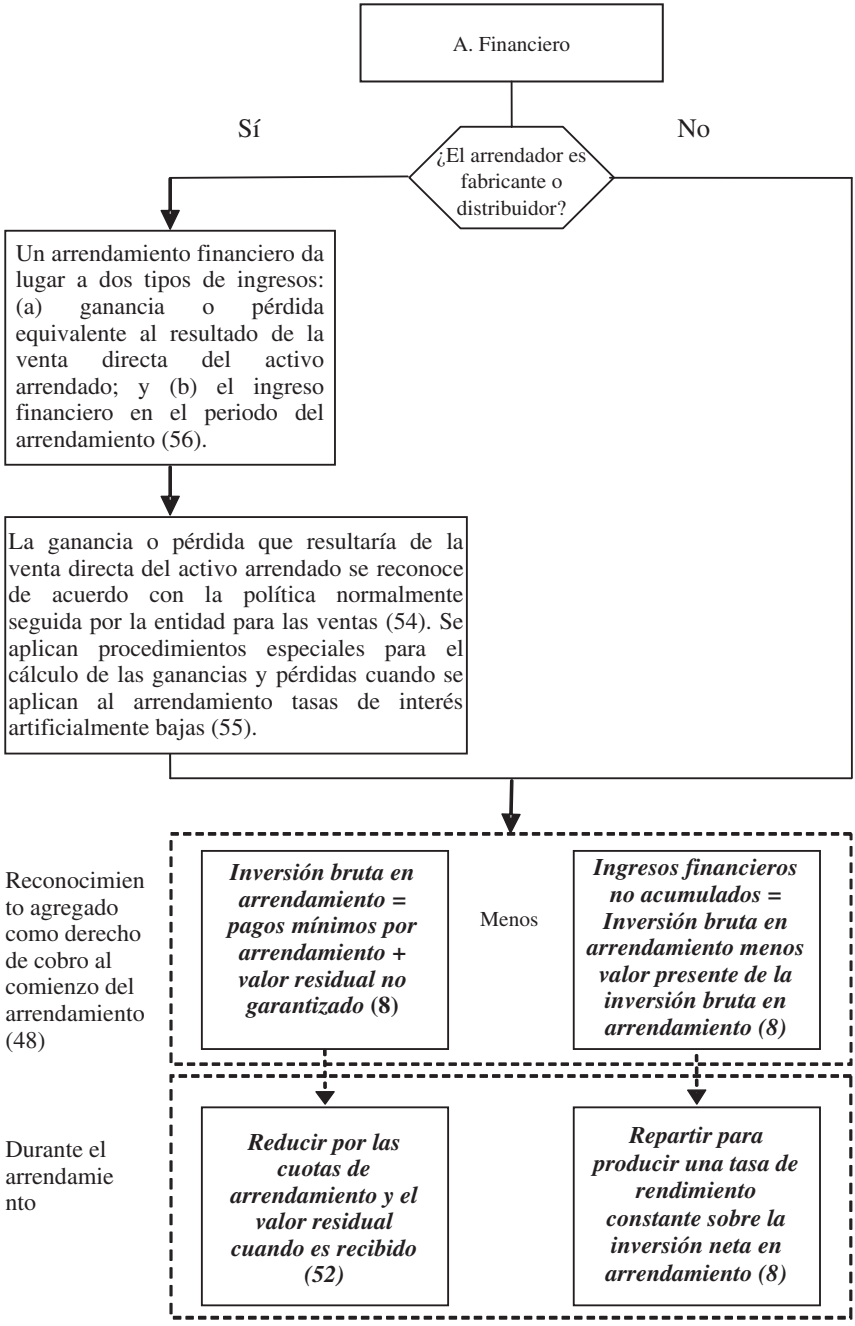
GI2 Los ejemplos contenidos en este gráfico no reflejan necesariamente todas las posibles situaciones en las que un arrendamiento puede ser clasificado como financiero, ni debe ser clasificado un arrendamiento como financiero en virtud de la ruta seguida en este gráfico. El que un arrendamiento sea financiero u operativo depende de la esencia de la operación más que de la forma del contrato (párrafo 15).

GI3. En el diagrama, los números entre paréntesis hacen referencia a los números de párrafo en esta Norma.


Clasificación de un arrendamiento
Ejemplos de situaciones que normalmente llevarían a contabilizar un arrendamiento como financiero (15) individualmente o en combinación
Propiedad transferida al final del plazo (15(a))
El arrendamiento contiene opción de compra (15(b))
El plazo de arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo (15(c))
El valor presente de los pagos mínimos por arrendamiento equivale sustancialmente al valor del activo (15(d))
Naturaleza especializada (15)
No es fácilmente reemplazable (15)
La esencia de la operación es la de un arrendamiento financiero (15)
Sí
No
Otros indicadores que individualmente o combinados podrían llevar también a clasificar un arrendamiento como financiero (16)
El arrendatario asume las pérdidas de cancelación del arrendador (16(a))
El arrendatario asume las ganancias/pérdidas de los cambios en el valor residual (16(b))
El arrendatario tiene la opción de alargar el alquiler a un precio inferior al de mercado (16(c))
Sí
No
A. Operativo
A. Financiero

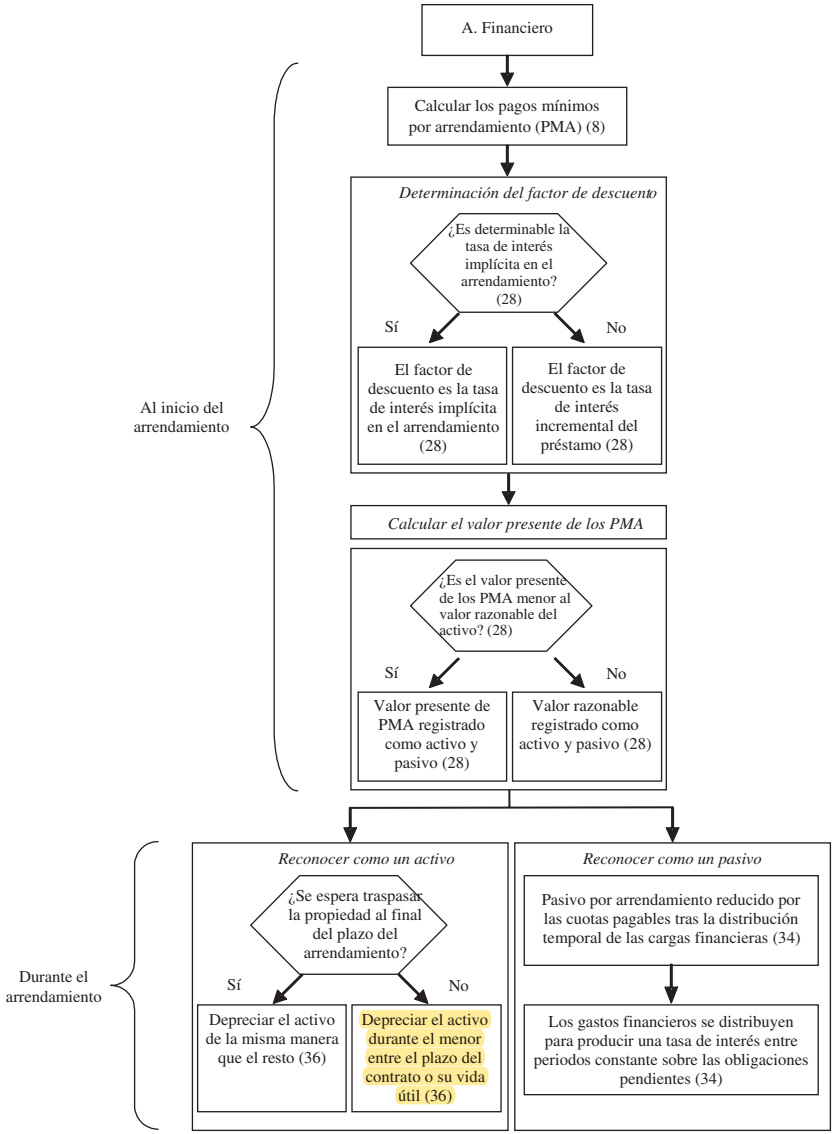
Contabilidad de un arrendamiento financiero por un arrendador

GI4. En el diagrama, los números entre paréntesis hacen referencia a los números de párrafo en esta Norma.



Contabilización de un arrendamiento financiero por un arrendatario

GI5. En el diagrama, los números entre paréntesis hacen referencia a los números de párrafo en esta Norma.



Operaciones de venta con arrendamiento posterior que producen arrendamientos operativos

GI6. Una operación de venta con arrendamiento posterior que produce un arrendamiento operativo puede dar lugar a una pérdida o a una ganancia, cuya determinación y tratamiento depende del importe en libros, del valor razonable y del precio de venta del activo arrendado. La tabla siguiente muestra los requerimientos de esta Norma en diversas circunstancias relacionadas con esta operación.

Precio de venta por valor razonable (párrafo 65)	**Importe en libros igual al valor razonable**	**Importe en libros inferior al valor razonable**	**Importe en libros superior al valor razonable**
Ganancia	sin ganancia	se reconoce la ganancia inmediatamente	no hay ganancia
Pérdida	sin pérdida	sin pérdida	se reconoce la pérdida inmediatamente

Precio de venta inferior al valor razonable (párrafo 65)	**Importe en libros igual al valor razonable**	**Importe en libros inferior al valor razonable**	**Importe en libros superior al valor razonable**
Ganancia	sin ganancia	se reconoce la ganancia inmediatamente	sin ganancia (nota 1)
Pérdida no compensada por cuotas futuras por debajo del precio de mercado	se reconoce la pérdida inmediatamente	se reconoce la pérdida inmediatamente	(nota 1)
Pérdida compensada por cuotas futuras por debajo del precio de mercado	diferir la pérdida y amortizarla posteriormente	diferir la pérdida y amortizarla posteriormente	(nota 1)
Precio de venta por encima del valor razonable (párrafo 65)	**Importe en libros igual al valor razonable**	**Importe en libros inferior al valor razonable**	**Importe en libros superior al valor razonable**
Ganancia	diferir la ganancia y amortizarla posteriormente	diferir la ganancia y amortizarla posteriormente (nota 2)	diferir la ganancia y amortizarla posteriormente (nota 3)
Pérdida	sin pérdida	sin pérdida	(nota 1)

Nota 1 Estas partes de la tabla presentan situaciones que habrán sido tratadas de acuerdo con el párrafo 75 de esta Norma. El párrafo 75 requiere que el importe en libros de un activo sea rebajado al valor razonable cuando esté sujeto a venta con arrendamiento posterior.

Nota 2 Si el precio de venta está por encima del valor razonable, el exceso sobre el valor razonable debería ser diferido y amortizado durante el periodo en que se espera utilizar el activo (párrafo 73).

Nota 3 La ganancia será la diferencia entre el valor razonable y el precio de venta, puesto que el importe en libros se habrá reducido para igualarlo a su valor razonable, de acuerdo con el párrafo 75.

Cálculo de la tasa de interés implícita en un arrendamiento financiero

GI7. La Norma (párrafo 28) requiere que los arrendatarios de activos adquiridos bajo arrendamiento financiero calculen la tasa de interés implícita en el arrendamiento, siempre que sea posible hacerlo. El párrafo 34 requiere que los arrendatarios dividan las cuotas de arrendamiento entre la carga financiera y la reducción de la deuda viva usando la tasa de interés implícita en el arrendamiento. Muchos contratos de arrendamiento financiero identifican explícitamente la tasa de interés implícita en la operación, pero otros no. Si un contrato de arrendamiento financiero no identifica la tasa de interés implícita en el arrendamiento, el arrendatario necesita calcularla, usando la fórmula del valor presente. Las calculadoras financieras y las hojas de cálculo calcularán automáticamente la tasa de interés implícita en un arrendamiento. Cuando estas herramientas no estén disponibles, las entidades pueden utilizar la fórmula del valor presente para calcular manualmente la tasa. Esta guía ilustra los dos siguientes métodos comunes para calcular la tasa de interés: prueba y error, e interpolación. Ambos métodos usan la fórmula del valor presente para obtener la tasa de interés.

GI8. Las derivaciones de las fórmulas del valor presente están ampliamente aceptadas en libros de contabilidad y finanzas. El valor presente (VP) de los pagos mínimos por arrendamiento (PMA) se calcula mediante la siguiente fórmula:

$$PV(MLP) = \frac{S}{(1+r)^n} + \frac{A}{r}\left[1 - \frac{1}{(1+r)^n}\right]$$

Donde:

"S" es el valor residual garantizado

"A" es el pago periódico

"r" es la tasa de interés periódica implícita en el arrendamiento, expresada como un decimal

"n" es el número de periodos en el plazo del arrendamiento

Ejemplo

GI8. El departamento X lleva a cabo un acuerdo para adquirir un vehículo de motor mediante arrendamiento financiero. El valor razonable del vehículo al inicio del arrendamiento es 25.000 unidades monetarias; las cuotas anuales de arrendamiento son 5.429 unidades monetarias, pagaderas a periodo vencido; el periodo de arrendamiento son cuatro años; y el valor residual garantizado son 10.000 unidades monetarias. El contrato de arrendamiento no proporciona otros servicios adicionales al suministro del vehículo. El departamento X es responsable de todos gastos corrientes del vehículo, incluido el seguro, combustible y mantenimiento. El contrato de arrendamiento no especifica la tasa de interés implícita en la operación. La tasa de interés incremental de los préstamos del departamento es el 7% anual. Diversas instituciones financieras están publicitando préstamos garantizados por vehículos de motor a tasas de interés que varían entre el 7,5% y el 10%.

Método de prueba y error

GI9. El cálculo es un proceso iterativo – esto es, el arrendatario debe hacer la "mejor suposición" de la tasa de interés y calcular el valor presente de los pagos mínimos por arrendamiento y comparar el resultado con el valor razonable del activo arrendado al inicio contrato. Si el resultado es menor que el valor razonable, la tasa de interés seleccionada es demasiado alta; si el resultado es mayor que el valor razonable, la tasa de interés seleccionada es demasiado baja. La tasa de interés implícita en el arrendamiento es aquélla que se usa cuando el valor presente de los pagos mínimos por arrendamiento es igual al valor razonable del activo arrendado al inicio del contrato.

GI10. El departamento X debería comenzar el cálculo usando la mejor estimación – por ejemplo su tasa de interés incremental de los préstamos del 7% anual, que es demasiado baja. Debería luego usar la máxima tasa de interés posible – por ejemplo el 10% anual ofrecido a préstamos garantizados por vehículos de motor, que se mostraría demasiado alta. Tras varios cálculos, el departamento debería llegar a la tasa correcta, 8,5% anual.

GI11. Para calcular la tasa de interés el departamento usa la fórmula anterior del VP(PMA), donde:

S = 10.000 n = 4 r = T. interés anual expresada como un decimal

A = 5.429 VP(PMA) objetivo = 25.000

GI12. Usando la tasa de interés incremental de los préstamos del departamento X del 7% (0,07) anual (cifras redondeadas):

$$PV\,(MLP) = \frac{10,000}{(1+0.07)^4} + \frac{5,429}{0.07}\left[1 - \frac{1}{(1+0.07)^4}\right]$$

= 7.629 + 18.390

= 26.019

GI13. El VP(PMA) usando la tasa de interés incremental de los préstamos es mayor que el valor razonable del activo arrendado, por tanto una tasa mayor está implícita en el arrendamiento. El departamento debe hacer cálculos con otras tasas para determinar la tasa actual (cifras redondeadas).

VP(PMA) al 7,5%	= 25.673	Tasa de interés demasiado baja
VP(PMA) al 10%	= 24.040	Tasa de interés demasiado alta
VP(PMA) al 9%	= 24.674	Tasa de interés demasiado alta
VP(PMA) al 8%	= 25.333	Tasa de interés demasiado baja
VP(PMA) al 8,5%	= 25.000	Tasa de interés correcta

GI14. El departamento X usará ahora la tasa de interés del 8,5% para repartir los pagos por arrendamiento entre la carga financiera y la reducción del pasivo por arrendamiento, como muestra la tabla posterior.

Método de interpolación

GI15. Calcular la tasa de interés implícita en un arrendamiento requiere que el arrendatario calcule inicialmente el valor presente para una tasa de interés que sea demasiado alta y para otra demasiado baja. La diferencia (en términos absolutos) entre los resultados obtenidos y el valor presente neto se utiliza para interpolar la tasa de interés correcta. Usando los datos anteriores, y los resultados para el 7% y el 10%, la tasa real puede ser interpolada como sigue (cifras redondeadas):

VP al 7% = 26.019, diferencia = 1.019 (i.e. 26.019 – 25.000)

VP al 10% = 24.040, diferencia = 960 (i.e. 24.040 – 25.000)

$$r = 7\% + (10\% - 7\%)\frac{1,019}{(1,019 + 960)}$$

= 7% + (3% × 0,5)

= 7% + 1,5%

= 8,5%

GI16. El departamento X usará ahora la tasa de interés del 8,5% para registrar el arrendamiento en su contabilidad y repartir los pagos por arrendamiento entre la carga financiera y la reducción del pasivo por arrendamiento, como muestra la tabla siguiente.

Reparto de cuotas por arrendamiento (cifras redondeadas)

	Año 0	**Año 1**	**Año 2**	**Año 3**	**Año 4**
VP inicial del pasivo por arrendamiento	25.000	25.000	21.696	18.110	14.221
Gasto por intereses	–	2.125	1.844	1.539	1.209
Reducción del pasivo	–	3.304	3.585	3.890	14.221*
Valor al cierre del pasivo por arrendamiento	25.000	21.696	18.110	14.221	–

* Incluidos los pagos del valor residual garantizado.

Comparación con la NIC 17

La NICSP 13, *Arrendamientos* se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 17, *Arrendamientos* e incluye las modificaciones efectuadas a la NIC 17 como resultado del documento *Mejoras a las NIIF* emitido en abril 2009. Las principales diferencias entre la NICSP 13 y la NIC 17 son las siguientes:

- La NICSP 13 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 17. El ejemplo más significativo es el uso del término "estado de rendimiento financiero" en la NICSP 13. El término equivalente en la NIC 17 es "estado de resultados".
- La NICSP 13 no utiliza el término "ingreso", que en la NIC 17 tiene un significado más amplio que el término "ingreso (de actividades ordinarias)."
- La NIC 17 incluye una definición de "valor razonable" en su conjunto de definiciones de términos técnicos. La NICSP 13 no incluye esta definición por estar incluida en el *Glosario de Términos Definidos*, publicado por separado (párrafo 7).
- La NICSP 13 tiene una guía de implementación adicional que ilustra la clasificación de un arrendamiento, el tratamiento de un arrendamiento financiero por parte de un arrendatario, el tratamiento de un arrendamiento financiero por parte de un arrendador y el cálculo de la tasa de interés implícita en un arrendamiento financiero.

NICSP 14—HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DE LA FECHA DE PRESENTACIÓN

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 10 (revisada en 2003), *Hechos Ocurridos después de la Fecha del Balance*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 10, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 14—HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DE LA FECHA DE PRESENTACIÓN

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2020.

La NICSP 14, *Hechos Ocurridos después de la Fecha de Presentación* fue emitida en diciembre de 2001.

En diciembre de 2006 el IPSASB emitió una NICSP 14 revisada.

Desde entonces, la NICSP 14 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- La NICSP 41, *Instrumentos financieros* (emitida en agosto de 2018)
- La NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público* (emitida en enero de 2017)
- *La aplicabilidad de las NICSP* (emitido en abril de 2016)
- *Mejoras a las NICSP 2015* (emitido en abril de 2016)
- La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* (emitida en enero de 2015)
- *Mejoras a la NICSP 2011* (emitido en octubre de 2011)
- *Mejoras a las NICSP* (emitida en enero de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 14

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección de Introducción	Eliminado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
3	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril 2016
4	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril 2016
11	Modificado	NICSP 41 (agosto 2018)
15	Modificado	La aplicabilidad de las NICSP abril 2016
16	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
21	Modificado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
31	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016 NICSP 40 enero de 2017
32A	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2010
32B	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
32C	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016
32D	Nuevo	La aplicabilidad de las NICSP abril 2016
32E	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
32F	Nuevo	NICSP 41 (agosto 2018)
33	Modificado	NICSP 33 enero de 2015

NICSP 14—HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DE LA FECHA DE PRESENTACIÓN

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance	2-4
Definiciones	5
Autorización de los estados financieros para su emisión	6-8
Reconocimiento y medición	9-16
Hechos ocurridos después de la fecha de presentación que implican ajustes	10-11
Hechos ocurridos después de la fecha de presentación que no implican ajustes	12-13
Dividendos o distribuciones similares	14-16
Negocio en marcha	17-25
Reestructuración	25
Información a revelar	26-31
Revelación de la fecha de autorización para emisión	26-27
Actualización de las revelaciones sobre condiciones existentes en la fecha de presentación	28-29
Revelación de hechos ocurridos después de la fecha de presentación que no implican ajustes	30-31
Fecha de vigencia	32-33
Derogación de la NICSP 14 (2001)	34
Apéndice: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	
Comparación con la NIC 10	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 14, *Hechos Ocurridos después de la Fecha de Presentación*, está contenida en los párrafos 1 a 34. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 14 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones, 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:

   (a) cuándo debe, una entidad, proceder a ajustar sus estados financieros por hechos ocurridos después de la fecha de presentación; y

   (b) las revelaciones que la entidad debe efectuar respecto a la fecha en que los estados financieros fueron autorizados para su emisión, así como, respecto a los hechos ocurridos después de la fecha de presentación.

   La norma exige también, a la entidad, que no prepare sus estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, si los hechos ocurridos después de la fecha de presentación indican que tal hipótesis de continuidad no resulta apropiada.

Alcance

2. **Una entidad que prepare y presente estados financieros bajo la base contable de acumulación (o devengo) debe aplicar esta Norma en la contabilización y en las revelaciones correspondientes a los hechos ocurridos después de la fecha de presentación.**

3. [Eliminados]

4. [Eliminados]

Definiciones

5. **El siguiente término se usa, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:**

   Los hechos ocurridos después de la fecha de presentación son todos aquellos eventos, ya sean favorables o desfavorables, que se han producido entre la fecha de presentación de los estados financieros y la fecha de autorización 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).**

   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.

Autorización de los estados financieros para su emisión

6. Para determinar qué hechos satisfacen la definición de hechos ocurridos después de la fecha de presentación, es necesario identificar, la fecha de los estados financieros y la fecha en la que son autorizados para su emisión. La fecha de presentación es el último día del periodo sobre el que se informa al cual se refieren los estados financieros. La fecha de autorización para su emisión es la fecha en la cual los estados financieros reciben aprobación del individuo o consejo con autoridad de finalizarlos para su emisión. La opinión de la auditoría se proporciona con base en estos estados financieros terminados. Los hechos ocurridos después de la fecha de presentación son todos aquellos hechos, favorables o desfavorables, que ocurren entre la fecha de presentación y la fecha en que los mismos son autorizados para su emisión, incluso si estos hechos ocurren después de: (a) la publicación de un anuncio del resultado (ahorro o desahorro), (b) la autorización de los estados financieros de una entidad controlada, o (c) la publicación de otra información seleccionada relativa a los estados financieros.

7. El proceso, relacionado con la preparación y autorización de los estados financieros para su emisión, puede variar según diferentes tipos de entidades, dentro y entre diversas jurisdicciones. Puede depender de la naturaleza de la entidad, de la estructura del órgano de gobierno, de los requisitos legales relacionados con esa entidad y de los procedimientos seguidos para la preparación y finalización de los estados financieros. La responsabilidad para la autorización de los estados financieros de las agencias individuales de gobierno depende del responsable de la agencia financiera central (o del funcionario responsable en materia de contabilidad, como el controlador o contable general). La responsabilidad para la autorización de los estados financieros consolidados del gobierno en su conjunto dependen conjuntamente del responsable de la agencia financiera central (o del funcionario responsable en materia de contabilidad, como el controlador o contable general) y del ministro de finanzas (o equivalente).

8. En algunos casos, como paso final en el proceso de autorización, se requiere que una entidad presente sus estados financieros a otro organismo (por ejemplo, un organismo legislativo como el Parlamento o consejo municipal). Este organismo puede tener la facultad de requerir cambios en los estados financieros auditados. En otros casos, la presentación de los estados financieros a otro organismo puede ser simplemente una cuestión de protocolo o procedimiento y ese otro organismo no tiene el poder de requerir cambios en los estados. La fecha de autorización para la emisión de los estados financieros será determinada en el contexto de una jurisdicción concreta.

Reconocimiento y medición

9. En el periodo entre la fecha de presentación y la fecha en que son autorizados para su emisión, los responsables gubernamentales pueden anunciar la intención del gobierno con respecto a ciertas cuestiones. Si dichas intenciones

del gobierno requieren reconocimiento como hechos que implican ajustes o no, dependerá de (a) si proporcionan información adicional sobre las condiciones existentes en la fecha de presentación, y (b) si existe suficiente evidencia de que pueden y serán llevados a cabo. En la mayoría de los casos, el anuncio de intenciones del gobierno no conduce al reconocimiento de hechos que implican ajustes. En su lugar, reunirán los requisitos para la revelación como hechos que no implican ajustes.

Hechos ocurridos después de la fecha de presentación que implican ajustes

10. **Una entidad debe proceder a ajustar los importes reconocidos en sus estados financieros para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después de la fecha de presentación que impliquen ajustes.**

11. Los siguientes son ejemplos de hechos ocurridos después de la fecha de presentación que obligan a una entidad a ajustar los importes reconocidos en sus estados financieros, o bien a reconocer partidas no reconocidas previamente:

    (a) la resolución de un litigio judicial, posterior a la fecha de presentación, que confirma que la entidad tenía una obligación presente en dicha fecha. La entidad ajustará el importe de cualquier provisión reconocida previamente respecto a ese litigio judicial, de acuerdo con la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, o bien reconocerá una nueva provisión. La entidad no se limitará a revelar un pasivo contingente, puesto que la resolución del litigio proporciona evidencia adicional que ha de tenerse en cuenta, de acuerdo con el párrafo 24 de la NICSP 19.

    (b) La recepción de información, después de la fecha de presentación, que indique que un activo estaba deteriorado en esa fecha, o bien la necesidad de ajustar la pérdida por deterioro reconocida previamente para tal activo. Por ejemplo:

        (i) la situación de quiebra de un deudor producida después de la fecha de presentación generalmente confirma que el deudor tenía deterioro crediticio al final de la fecha de presentación; y

        (ii) la venta de inventarios, con posterioridad la fecha de presentación, puede suministrar evidencia acerca del valor realizable neto de los mismos en la fecha de presentación;

    (c) la determinación, con posterioridad a la fecha de presentación, del costo de los activos comprados o del importe de los activos vendidos antes de dicha fecha;

    (d) la determinación, con posterioridad a la fecha de presentación, del importe de ingresos cobrados durante el periodo sobre el que se informa a ser compartidos con otros gobiernos bajo un acuerdo de reparto de ingresos en vigor durante dicho periodo;

(e) la determinación, con posterioridad a la fecha de presentación, de los pagos a realizar al personal por primas de desempeño si en la fecha de presentación la entidad tenía una obligación implícita ya sea de carácter legal o implícita de efectuar tales pagos, como resultado de hechos anteriores a esa fecha; y

(f) el descubrimiento de fraudes o errores que demuestren que los estados financieros eran incorrectos.

Hechos ocurridos después de la fecha de presentación que no implican ajustes

12. **Una entidad no deberá proceder a ajustar los importes reconocidos en sus estados financieros para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después de la fecha de presentación que no implican ajustes.**

13. Los siguientes son ejemplos de hechos ocurridos después de la fecha de presentación que no implican ajustes:

(a) cuando una entidad ha adoptado una política de revalorizar regularmente la propiedad a su valor razonable, una reducción en el valor razonable de la propiedad ocurrida entre la fecha de presentación y la fecha en que los estados financieros son autorizados para su emisión. La caída en dicho valor no está normalmente relacionada con las condiciones de la propiedad en la fecha de presentación, sino que refleja las circunstancias acaecidas en el periodo siguiente. Por tanto, a pesar de su política de revalorizaciones regulares, una entidad no procedería a ajustar el importe previamente reconocido en sus estados financieros para las propiedades. De forma similar, la entidad no procederá a actualizar los importes revelados para esas propiedades referidos a la fecha de presentación, aunque pudiera ser necesario presentar revelaciones adicionales en función de lo establecido en el párrafo 29; y

(b) cuando una entidad que gestiona determinados programas de servicios a la comunidad decide, después de la fecha de presentación de los estados financieros pero antes de que se autoricen para su emisión, distribuir beneficios adicionales directa o indirectamente a los participantes en esos programas. La entidad no ajustaría el importe de los gastos reconocidos en sus estados financieros en el periodo actual sobre el que se informa, aunque los beneficios adicionales pueden reunir las condiciones para su revelación como hechos que no implican ajustes, en función de lo establecido en el párrafo 29.

Dividendos o distribuciones similares

14. **Si una entidad acuerda dividendos o distribuciones similares después de la fecha de presentación, la entidad no reconocerá tales distribuciones como un pasivo en la fecha de presentación.**

15. Los dividendos pueden darse en el sector público cuando, por ejemplo, una entidad del sector público controla y consolida los estados financieros de una entidad del sector público comercial que tiene participaciones exteriores sobre su propiedad a las que paga dividendos. Además, algunas entidades del sector público adoptan una estructura de dirección financiera, por ejemplo, modelos de proveedores, que les exigen pagar una distribución de ingresos a sus entidades controladoras, tal como el gobierno central.

16. Si se acuerdan dividendos o distribuciones similares a los propietarios (es decir, los dividendos o distribuciones similares han sido debidamente autorizados y no quedan a discreción de la entidad) después de la fecha de presentación pero antes de que los estados financieros hayan sido autorizados para su emisión, los dividendos y distribuciones similares no se reconocerán como un pasivo en la fecha de presentación porque no existe ninguna obligación en dicha fecha. Se revelará información sobre dichos dividendos o distribuciones similares en las notas de acuerdo con la NICSP 1. Los dividendos y distribuciones similares no incluyen una devolución del capital.

Negocio en marcha

17. La determinación de que la hipótesis de negocio en marcha es o no apropiada, debe ser considerada por cada entidad. Sin embargo, la evaluación de negocio en marcha es probable que sea de mayor importancia para entidades individuales que para el gobierno en conjunto. Por ejemplo, una agencia individual del gobierno puede que no sea un negocio en marcha si el gobierno del que forma parte dicha agencia decide transferir todas sus actividades a otra agencia. Sin embargo, esta reestructuración no tiene ningún impacto sobre la evaluación de negocio en marcha para el gobierno en su conjunto.

18. **Una entidad no preparará sus estados financieros sobre la base de que es un negocio en marcha si los responsables de preparar estos estados financieros o el órgano de gobierno determinan, después de la fecha de presentación, (a) que existe la intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones, o (b) que no existe otra alternativa realista que hacerlo.**

19. Para evaluar si la hipótesis de negocio en marcha es apropiada o no para una entidad individual, los responsables de la preparación de los estados financieros, y/o el órgano de gobierno, necesitan considerar un amplio número de factores. Estos factores incluyen el rendimiento actual y esperado de la entidad, cualquier reestructuración potencial y anunciada de las unidades organizativas, la probabilidad de que exista continuidad en la financiación por parte del gobierno y, si fuera necesario, fuentes potenciales de sustitución de la financiación.

20. En el caso de entidades cuyas operaciones están en gran parte financiadas presupuestariamente, las cuestiones de negocio en marcha generalmente acaecen solo si el gobierno anuncia su intención de cesar de suministrar fondos a la entidad.

21. A algunas entidades del sector público se les puede exigir que se autofinancien total o parcialmente, y que recuperen el costo de los productos o servicios de los usuarios. Para dichas entidades, el deterioro en los resultados operativos y de la posición financiera después de la fecha de presentación puede indicar la necesidad de considerar si la hipótesis de negocio en marcha resulta todavía apropiada.

22. Si la hipótesis de negocio en marcha ya no es apropiada, esta Norma exige que la entidad lo refleje en sus estados financieros. El impacto de este tipo de cambios dependerá de las circunstancias particulares de la entidad, por ejemplo, si las operaciones tienen que ser transferidas a otra entidad gubernamental, vendidas o liquidadas. En este caso se requiere la realización de juicios profesionales para determinar si es necesario un cambio en el importe en libros de los activos y pasivos reconocidos.

23. Cuando la hipótesis de negocio en marcha ya no resulte apropiada, es necesario también considerar si los cambios en las circunstancias llevan a la creación de pasivos adicionales o provoca que ciertas cláusulas en los contratos de deuda surtan efectos, llevando a la reclasificación de ciertas deudas como pasivos corrientes.

24. La NICSP 1 exige la revelación de ciertas informaciones si:

    (a) los estados financieros no se han preparado sobre la base de negocio en marcha. La NICSP 1 exige que cuando los estados financieros no hayan sido preparados sobre la base de negocio en marcha, este hecho debe ser revelado, junto con la base sobre la cual se preparan los estados financieros y la razón por la que no se considera que la entidad es un negocio en marcha; o

    (b) los responsables de la preparación de los estados financieros son conscientes de la existencia de incertidumbres de importancia relativa, relacionadas con eventos o condiciones que pueden arrojar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como un negocio en marcha. Los hechos o las condiciones que requieren revelaciones pueden acaecer después de la fecha de presentación. La NICSP 1 exige que tales incertidumbres sean reveladas.

Reestructuración

25. Cuando una reestructuración anunciada después de la fecha de presentación satisface la definición de un hecho que no implica ajuste, se realizará una adecuada revelación de información de acuerdo con esta Norma. Las guías para el reconocimiento de provisiones asociadas a una reestructuración se encuentran en la NICSP 19. El simple hecho de que una reestructuración implique la disposición de un componente de la entidad, no conduce a cuestionarse la habilidad de la entidad para continuar siendo un negocio en marcha. Sin embargo, cuando una reestructuración anunciada después de la fecha de

presentación implica que una entidad ya no se considera un negocio en marcha, la naturaleza e importe de activos y pasivos reconocidos pueden cambiar.

Información a revelar

Revelación de la fecha de autorización para emisión

26. **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.**

27. Es importante que los usuarios sepan en qué momento los estados financieros han sido autorizados para su emisión, 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 emisión 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.

Actualización de las revelaciones sobre condiciones existentes en la fecha de presentación

28. **Si una entidad recibe información después de la fecha de presentación, pero antes de que los estados financieros sean autorizados para su emisión, sobre condiciones que ya existían en dicha fecha, la entidad deberá actualizar las revelaciones que estén relacionadas con tales condiciones a la luz de la nueva información.**

29. En algunos casos, una entidad necesita actualizar las revelaciones hechas en los estados financieros, para reflejar la información recibida después de la fecha de presentación pero antes de que los mismos sean autorizados para su emisión, incluso cuando dicha información no afecte a los importes que la entidad haya reconocido en sus estados financieros. Un ejemplo de tal necesidad de actualizar la información revelada ocurre cuando, posteriormente a la fecha de presentación, se obtiene evidencia acerca de una obligación contingente que ya existía a esa fecha. Aparte de que deba considerarse si la entidad debe reconocer una provisión a la luz de la nueva evidencia, la entidad procederá a actualizar la información revelada acerca del pasivo contingente.

Revelación de hechos ocurridos después de la fecha de presentación que no implican ajustes

30. **Si los hechos posteriores a la fecha de presentación que no implican ajustes tienen importancia relativa o son significativos, su no revelación puede**

influir en las decisiones económicas de los usuarios tomadas a partir de los estados financieros. En consecuencia, una entidad deberá revelar la siguiente información para cada una de las categorías significativas de hechos ocurridos después de la fecha de presentación que no implican ajustes:

(a) **la naturaleza del hecho; y**

(b) **una estimación de su efecto financiero, o un pronunciamiento sobre la imposibilidad de realizar tal estimación.**

31. Los siguientes son ejemplos de hechos ocurridos después de la fecha de presentación que no implican ajustes, que por lo general producirían 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), la disposición de una importante entidad controlada, o la subcontratación de todas o prácticamente todas las actividades actualmente realizadas por una entidad, después de la fecha de presentación;

(d) el anuncio de un plan para discontinuar definitivamente una operación o un programa principal, la disposición de activos o la cancelación de pasivos atribuibles a una operación discontinuada o programa principal, o la conclusión de un acuerdo formal para vender tales activos o cancelar dichos pasivos;

(e) las compras o disposiciones significativas de activos;

(f) la destrucción por incendio de un edificio importante tras la fecha de presentación;

(g) el anuncio, o el comienzo de la ejecución de una reestructuración importante (véase la NICSP 19);

(h) la introducción de legislación para condonar préstamos concedidos a entidades o particulares como parte de un programa;

(i) los cambios anormalmente grandes, ocurridos después de la fecha de presentación, en los precios de los activos o en las tasas de cambio de moneda extranjera;

(j) en el caso de entidades responsables del impuesto a las ganancias o equivalentes, los cambios en las tasas impositivas o leyes fiscales aprobadas o anunciadas después de la fecha de presentación que tengan un efecto significativo en los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos (pueden encontrarse guías sobre la contabilización del impuesto a las ganancias en la norma contable nacional o internacional correspondiente que trate sobre el impuesto a las ganancias);

(k) la aceptación de compromisos o pasivos contingentes significativos, por ejemplo, al dar garantías de importe significativo después de la fecha de presentación; y

(l) el inicio de litigios importantes, surgidos exclusivamente como consecuencia de hechos ocurridos después de la fecha de presentación.

Fecha de vigencia

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

32A. **El párrafo 16 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NICSP* emitido en enero de 2010. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se aconseja su aplicación anticipada.**

32B. **El párrafo 33 fue modificado por la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)* emitida en enero 2015. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la NICSP 33 en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017 la modificación también se aplicará para dicho periodo.**

32C. **El párrafo 31 fue modificado por el documento *Mejoras a las NICSP 2015*, emitido en abril de 2016. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, deberá revelar este hecho.**

32D. **Mediante el documento *Aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016, se eliminaron los párrafos 3 y 4, y se añadieron los párrafos 15 y 21. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros**

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

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.**

32F. **El párrafo 11 fue modificado por la NICSP 41 Instrumentos Financieros, emitida en agosto de 2018. 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 las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2022, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 41.**

33. Cuando una entidad adopte la base de contabilización de acumulación (o devengo) tal y como se define en la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará se aplicará a los estados financieros anuales que abarquen periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Derogación de la NICSP 14 (2001)

34. Esta Norma deroga la NICSP 14, *Hechos Ocurridos después de la Fecha de Presentación*, emitida en 2001.

Apéndice

Modificaciones a otras NICSP

[Eliminados]

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 14, pero no son parte de la misma.

Revisión de la NICSP 14 como resultado del Proyecto de mejoras general del IASB del año 2003

Antecedentes

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

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

FC3. En mayo de 2002, el IASB emitió un proyecto de norma de modificaciones propuestas a 13 NIC[1] como parte de su Proyecto general de mejoras. Los objetivos del proyecto de Mejora General del IASB eran "reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos entre las Normas, para tratar ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras". Las NIC finales se emitió en diciembre de 2003.

FC4. La NICSP 14, emitida en diciembre de 2001, estaba basada en la NIC 10 (revisada en 1999), *Hechos Ocurridos después de la Fecha del Balance*, que fue emitida nuevamente en diciembre de 2003. Al final de 2003 el predecesor del IPSASB, el Comité del Sector Público (PSC)[2] puso en marcha un Proyecto de Mejoras de las NICSP para la convergencia, cuando fuera apropiado, de las NICSP con las NIC mejoradas emitidas en diciembre de 2003.

FC5. El IPSASB revisó la NIC 10 mejorada y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la NIC y con las modificaciones realizadas. (Los Fundamentos de las Conclusiones del IASB no se reproducen aquí. Los subscriptores del Comprehensive Subscription Service del IASB pueden

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

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

consultar los Fundamentos de las conclusiones en el sitio web del IASB, http://www.iasb.org). En aquellos casos donde la NICSP difiere de la NIC correspondiente, los Fundamentos de las conclusiones explican las razones específicas del sector público para la falta de aplicación.

FC6. La NIC 10 ha sido modificada adicionalmente como consecuencia de las NIIF emitidas después de diciembre de 2003. La NICSP 14 no incluye las modificaciones resultantes surgidas desde la emisión de las NIIF a partir de diciembre de 2003. Esto es así porque el IPSASB no ha revisado todavía ni se ha formado una opinión sobre la aplicabilidad de los requerimientos incluidos en las NIIF a las entidades del sector público.

Revisión de la NICSP 14 como resultado del documento del IASB *Mejoras a las NIIF* emitido en 2008

FC7. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 10 incluidas en el documento *Mejoras a las NIIF* incluidas en el documento emitido por el IASB en mayo de 2008 y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la norma. El IPSASB concluyó que no había una razón específica del sector público para la no adopción de la modificación.

Revisión de la NICSP 14 como resultado de la Parte II de *Mejoras a las NICSP 2015*: cuestiones planteadas por los agentes interesados

FC8. Los agentes Interesados indicaron que las NICSP hacen mención a los activos no corrientes mantenidos para la venta y grupos en disposición de forma incongruente. El IPSASB concluyó que la NIIF 5, *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*, solo puede ser apropiada para el sector público en determinadas circunstancias, por las siguientes razones:

(a) Las ventas de activos en el sector público pueden no estar completadas dentro de un año debido a los niveles de aprobación requeridos. Esto plantea cuestiones sobre la relevancia y congruencia de la información proporcionada de acuerdo con la NIIF 5. En concreto, el IPSASB destaca que, según la NIIF 5, los activos no corrientes mantenidos para la venta no se deprecian. Al IPSASB le preocupa que no depreciar activos durante un periodo amplio pueda ser inapropiado.

(b) Muchos activos en el sector público se disponen mediante una transferencia o distribución sin contraprestación o por una contraprestación simbólica. Puesto que la NIIF 5 trata las ventas a valor razonable, los requerimientos de medición e información a revelar pueden no proporcionar información relevante para estas transferencias. Sin embargo, el IPSASB reconoce que los requerimientos de medición e información a revelar en la NIIF 5 pueden ser apropiados cuando se prevea que las ventas tendrán lugar a valor razonable.

(c) Muchas operaciones discontinuadas en el sector público son operaciones en las que anteriormente se proporcionaban servicios a coste cero o simbólico. Puesto que la NIIF 5 trata las operaciones discontinuadas que eran unidades generadoras de efectivo o un grupo de unidades generadoras de efectivo antes de su disposición o clasificación como mantenidas para la venta, los requerimientos de información a revelar pueden no proporcionar información relevante para las operaciones discontinuadas del sector público. Sin embargo, el IPSASB reconoce que los requerimientos de información a revelar en la NIIF 5 pueden ser apropiados en los casos en que las operaciones discontinuadas fueran anteriormente unidades generadoras de efectivo o uno o más grupos de unidades generadoras de efectivo.

Puesto que el IPSASB había concluido que la NIIF 5 solo sería apropiada en el sector público en circunstancias limitadas, el IPSASB acordó eliminar las referencias en las IPSAS a normas contables nacionales o internacionales que tratan activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas. Al IPSASB le preocupaba que mantener esta referencia pudiera dar lugar a que las entidades siguieran los requerimientos de la NIIF 5 en circunstancias en las que no fuera apropiado. El IPSASB señaló que la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, proporciona guías para elegir políticas contables para transacciones que no se tratan específicamente en las NICSP. Estas guías permitirían que las entidades adopten una política contable que sea congruente con la NIIF 5 en los casos en que la entidad lo considere apropiado.

Revisión de la NICSP 14 como resultado de *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitida en abril de 2016

FC9. El IPSASB emitió el documento *La aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias en todas las NICSP de la forma siguiente:

(a) elimina los párrafos estándar sobre la aplicabilidad de las NICSP a "entidades del sector público distintas de las EP" de la sección de alcance de cada Norma;

(b) sustituye el término "EP" por el término "entidades comerciales del sector público", cuando procede; y

(c) modifica el párrafo 10 del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* proporcionando una descripción positiva de las entidades del sector público para las que se han diseñado las NICSP.

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

Comparación con la NIC 10

La NICSP 14, *Hechos Ocurridos después de la Fecha de Presentación* se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 10 (revisada en 2003), *Hechos Ocurridos después de la Fecha del Balance* e incluye una modificación hecha a la NIC 10 como resultado del documento *Mejoras a las NII* emitido en mayo de 2008. Las principales diferencias entre la NICSP 14 y la NIC 10 son las siguientes:

- La NICSP 14 observa que cuando la hipótesis de negocio en marcha ya no es apropiada, se requiere del uso del juicio profesional para determinar el impacto de este cambio sobre el valor en libros de los activos y pasivos reconocidos en los estados financieros (párrafo 22).
- La NICSP 14 contiene comentarios adicionales sobre la determinación de la fecha en la que se autorizan los estados financieros para su emisión (párrafos 6, 7 y 8).
- La NICSP 14 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 10. El ejemplo más significativo es el uso de los términos "activos netos/patrimonio" y "fecha de presentación" en la NICSP 14. Los términos equivalentes en la NIC 10 son "patrimonio" y "fecha del balance".
- La NICSP 14 no utiliza el término "ingreso", que en la NIC 10 tiene un significado más amplio que el término "ingreso (de actividades ordinarias)."
- La NICSP 14 contiene una definición de "fecha de presentación", mientras que la NIC 10 no contiene una definición de "fecha del balance".

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) 15, *Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar* ha sido derogada por la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación*; la NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*; y la NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*. Estas normas son de aplicación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Como resultado la NICSP 15 ya no es aplicable y ha sido eliminada.

NICSP 16—PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 40 (revisada en 2003), *Propiedades de Inversión*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 40, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IASB: IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 16—PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2020.

La NICSP 16, *Propiedades de Inversión*, fue emitida en diciembre de 2001.

En diciembre de 2006 el IPSASB emitió una NICSP 16 revisada.

Desde entonces, la NICSP 16 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *Mejoras a las NICSP 2018* (emitido en octubre de 2018)
- La NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público* (emitida en enero de 2017)
- *La Aplicabilidad de las NICSP* (emitido en abril de 2016)
- *Mejoras a las NICSP 2015* (emitido en abril de 2016)
- La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* (emitida en enero de 2015)
- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitida en octubre de 2011)
- *Mejoras a las NICSP* (emitida en enero de 2010)
- La NICSP 27, *Agricultura* (emitida en diciembre de 2009)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 16

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección de Introducción	Eliminado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
3	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
4	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
6	Modificado	NICSP 27 diciembre de 2009 Mejoras a las NICSP abril de 2016
Encabezamiento encima de 8	Eliminado	Mejoras a las NICSP octubre de 2018

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Encabezamiento encima de 9	Eliminado	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
9	Modificado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
12	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
13	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
18A	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
20	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
29	Eliminado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
40	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010 Mejoras a las NICSP abril de 2016
57	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
59	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
62	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
62A	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2010
62B	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2010
63	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
66	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010 Mejoras a las NICSP octubre de 2018

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
68	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
76	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
87	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
90	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
91	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
92	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
93	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
94	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
95	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
96	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
97	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
98	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
99	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
Encabezamiento encima del párrafo 100A	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
100A	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
100B	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
100C	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
101A	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2010
101B	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
101C	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
101D	Nuevo	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
101E	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
101F	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
101G	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
102	Modificado	NICSP 33 enero de 2015
Árbol ilustrativo de decisión	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010

NICSP 16—PROPIEDADES DE INVERSIÓN

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance	2-6
Definiciones	7-19
Derecho sobre una Propiedad Mantenida por un Arrendatario en Régimen de Arrendamiento Operativo	8
Propiedades de inversión	9-19
Reconocimiento	20-25
Medición en el reconocimiento	26-38
Medición posterior al reconocimiento	39-65
Política contable	39-41
Modelo del valor razonable	42-64
Imposibilidad de determinar el valor razonable de forma fiable	62-64
Modelo del costo	65
Transferencias	66-76
Disposiciones	77-84
Información a revelar	85-90
Modelo del valor razonable y modelo del costo	85-90
Modelo del valor razonable	87-89
Modelo del costo	90
Disposiciones transitorias	91-100
Adopción inicial de la base contable de acumulación (o devengo)	91-93
Modelo del valor razonable	94-97
Modelo del costo	98-100
Fecha de vigencia	101-102
Derogación de la NICSP 16 (2001)	103

Fundamentos de las conclusiones

Árbol ilustrativo de decisión

Comparación con la NIC 40

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 16, *Propiedades de Inversión*, está contenida en los párrafos 1 a 103. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 16 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* y el *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores,* facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de las propiedades de inversión y las exigencias de revelación de información correspondientes.

Alcance

2. **Una entidad que prepare y presente sus estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma en la contabilización de las propiedades de inversión.**

3. [Eliminados]

4. [Eliminados]

5. Esta Norma aborda el tratamiento contable de las propiedades de inversión incluyendo (a) la medición, en los estados financieros del arrendatario, de las propiedades de inversión que se posean en régimen de arrendamiento financiero y (b) la medición, en los estados financieros del arrendador, de las propiedades de inversión arrendadas en régimen de arrendamiento operativo. Esta Norma no trata los problemas cubiertos en la NICSP 13, *Arrendamientos*, entre los que se incluyen los siguientes:

   (a) la clasificación de los arrendamientos como arrendamientos financieros u operativos;

   (b) el reconocimiento de ingresos por alquiler de propiedades de inversión (véase también la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*);

   (c) la medición, en los estados financieros del arrendatario, de los derechos sobre propiedades mantenidas en arrendamiento operativo;

   (d) la medición, en los estados financieros del arrendador, de su inversión neta en un arrendamiento financiero;

   (e) la contabilización de transacciones de venta con arrendamiento posterior; y

   (f) las revelaciones sobre los arrendamientos financieros y operativos.

6. Esta Norma no es aplicable a:

   (a) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NICSP 27, *Agricultura* y la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*); y

   (b) Las inversiones en derechos mineros, exploración y extracción de minerales, petróleo, gas natural y otros recursos no renovables similares.

Definiciones

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

Importe en libros (a efectos de esta Norma) es el importe por el que se reconoce un activo en el estado de situación financiera.

Costo es el importe de efectivo o medios líquidos equivalentes al efectivo, o el valor razonable de otra contraprestación entregada, para comprar un activo en el momento de su adquisición o construcción.

Propiedades de inversión son propiedades (terrenos o edificios, considerados en su totalidad o en parte, o ambos) que se tienen (por parte del dueño o por parte del arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para obtener rentas, apreciación del capital o ambas, en lugar de para:

(a) **su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o**

(b) **su venta en el curso ordinario de las operaciones.**

Propiedades ocupadas por el dueño son las propiedades que se tienen (por parte del dueño o por parte del arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos.

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.

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

8. **El derecho sobre una propiedad que el arrendatario mantenga en régimen de arrendamiento operativo, se podrá clasificar y contabilizar como una propiedad de inversión si, y solo si, (a) el elemento cumpliese, en su caso, la definición de propiedad de inversión, y (b) el arrendatario emplease el modelo del valor razonable, establecido en los párrafos 42 a 64, para los activos reconocidos. Esta clasificación alternativa estará disponible para cada una de las propiedades por separado. Sin embargo, una vez que esta clasificación alternativa haya sido elegida para un derecho sobre una propiedad mantenida en régimen de arrendamiento operativo, todos los elementos clasificados como propiedades de inversión se contabilizarán utilizando el modelo del valor razonable. Cuando se elija esta clasificación alternativa, cualquier derecho sobre la propiedad así clasificada se incluirá en la información a revelar requerida en los párrafos 85 a 89.**

9. Existen ciertas circunstancias en las cuales las entidades del sector público pueden poseer propiedades para obtener rentas o plusvalías. Por ejemplo, puede crearse una entidad del sector público para gestionar una propiedad en cartera del gobierno en régimen de actividad comercial. En este caso, la propiedad poseída por la entidad, distinta de la propiedad mantenida para la reventa en el curso ordinario de las operaciones, responde a la definición de una propiedad de inversión. Otras entidades públicas pueden también poseer propiedades para obtener rentas o plusvalías y usar el efectivo generado para financiar otras actividades (prestación de servicios). Por ejemplo, una universidad o una administración local pueden ser propietarias de un edificio cuyo objetivo sea arrendarlo en régimen comercial a terceras partes para generar fondos, en vez de producir o suministrar bienes o servicios. Esta propiedad también se podría definir como propiedades de inversión.

10. Las propiedades de inversión se tienen para obtener rentas, plusvalías o ambas. Por lo tanto, las propiedades de inversión generan flujos de efectivo de forma ampliamente independiente de otros activos poseídos por la entidad. Esto distingue a las propiedades de inversión de otros terrenos o edificios controlados por entidades públicas, incluyendo las propiedades ocupadas por el propietario. La producción o el suministro de bienes o servicios (o el uso de propiedades para fines administrativos) también puede generar flujos de efectivo. Por ejemplo, una entidad del sector público puede utilizar un edificio para suministrar bienes y servicios a terceros recibiendo a cambio una recuperación del costo, que puede ser total o parcial. Sin embargo, el edificio se mantiene para facilitar la producción de bienes y servicios y los flujos de efectivo no son solamente atribuibles al edificio, sino también a los otros activos usados en la producción o en el proceso de suministro. La NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*, se aplica a las propiedades ocupadas por el dueño.

11. En algunas jurisdicciones del sector público, existen ciertos acuerdos administrativos que hacen que una entidad pueda controlar un activo cuya propiedad legalmente corresponde a otra entidad. Por ejemplo, un organismo oficial puede controlar y contabilizar ciertos edificios que legalmente pertenecen al Estado. En tales circunstancias, las menciones a propiedades ocupadas por el dueño se refieren a propiedades empleadas por la entidad que reconoce la propiedad en sus estados financieros.

12. Los siguientes casos son ejemplos de propiedades de inversión:

    (a) Un terreno que se tiene para obtener plusvalías a largo plazo y no para venderse en el corto plazo, dentro del curso ordinario de las operaciones. Por ejemplo, un terreno propiedad de un hospital para obtener plusvalías que puede ser vendido en un momento propicio en el futuro.

(b) Un terreno que se tiene para un uso futuro indeterminado. (En el caso de que una entidad no haya determinado si el terreno se usará como propiedad ocupada por el dueño, incluyendo la ocupación para suministrar servicios tales como los suministrados por parques nacionales para las generaciones actuales y futuras, o para venderse a corto plazo dentro del curso ordinario de las operaciones, se considera que ese terreno se mantiene para obtener plusvalías).

(c) Un edificio que sea propiedad de la entidad (o un edificio obtenido a través de un arrendamiento financiero) y que lo alquile a través de uno o más arrendamientos operativos en régimen comercial. Por ejemplo, una universidad puede ser propietaria de un edificio que arrienda a terceras partes externas, en régimen comercial.

(d) Un edificio que está desocupado y que será arrendado a través de uno o más arrendamientos operativos a terceras partes externas, en régimen comercial.

(e) Propiedades que están siendo construidas o mejoradas para uso futuro como propiedades de inversión.

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

(a) Las propiedades que se tienen para venderse en el curso normal de las operaciones o bien que se encuentran en proceso de construcción o desarrollo con vistas a dicha venta (véase la NICSP 12, *Inventarios*). Por ejemplo, un gobierno municipal puede completar de forma sistemática su tasa de ingresos comprando y vendiendo propiedades, en tal caso, las propiedades adquiridas exclusivamente para su disposición posterior en un futuro cercano o para desarrollarlas y revenderlas se clasificarán como inventarios. Un departamento de vivienda puede vender habitualmente parte de su stock de viviendas en el curso ordinario de sus operaciones como resultado de los cambios demográficos, en cuyo caso cualquier vivienda en stock disponible para su venta se clasifica como inventario.

(b) Las propiedades que están siendo construidas o mejoradas por cuenta de terceros. Por ejemplo, un departamento de propiedades y servicios puede realizar contratos de construcción con entidades ajenas a su administración (véase la NICSP 11, *Contratos de Construcción*).

(c) Las propiedades ocupadas por el dueño (véase la NICSP 17), incluyendo (entre otras) las propiedades ocupadas por el dueño que se tienen para su uso futuro, desarrollo futuro y posterior uso, propiedades ocupadas por empleados tales como viviendas para personal del ejército (paguen o no alquileres a valor de mercado) y propiedades ocupadas por el dueño en espera de disponer de las mismas.

(d) [Eliminados]

(e) Las propiedades arrendadas a otra entidad en régimen de arrendamiento financiero.

(f) Las propiedades se mantienen para prestar un servicio social que también genera entradas de efectivo. Por ejemplo, un departamento de vivienda puede tener un gran stock de viviendas para alquilar a familias con bajo nivel de ingresos, a un precio inferior al de mercado. En esta situación, las propiedades están destinadas a prestar servicios de viviendas en lugar de alquilarlas o conseguir plusvalías y el ingreso generado por el arrendamiento es secundario al objeto para el cual se mantiene la propiedad. Estas propiedades no se consideran "propiedades de inversión" y deberían tratarse de acuerdo con la NICSP 17.

(g) Las propiedades mantenidas con propósitos estratégicos deberían tratarse de acuerdo con la NICSP 17.

14. En muchas jurisdicciones, las entidades del sector público tienen propiedades para cumplir sus objetivos de prestación de servicios más que para conseguir ingresos por arrendamiento o plusvalías. En tales situaciones las propiedades no cumplen la definición de propiedades de inversión. Sin embargo, esta Norma sí es aplicable a una entidad pública que posea una propiedad para conseguir ingresos por arrendamiento o plusvalías. En algunos casos, una parte de las propiedades de las entidades del sector público se tienen (a) para obtener rentas o plusvalías en lugar de para prestar servicios y (b) otra parte se utiliza en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos. Por ejemplo, un hospital o una universidad pueden poseer un edificio, destinando una parte para fines administrativos y otra parte para alquilarla como apartamentos en régimen comercial. Si estas partes pueden ser vendidas separadamente (o colocadas por separado en régimen de arrendamiento financiero), la entidad las contabilizará también por separado. Si no fuera así, la propiedad únicamente se calificará como propiedad de inversión cuando se utilice una porción insignificante de ella para la producción o suministro de bienes o servicios o para fines administrativos.

15. En ciertos casos, la entidad suministra servicios complementarios a los ocupantes de una propiedad. Esta entidad tratará dicho elemento como propiedades de inversión si los servicios son un componente insignificante del contrato. Un ejemplo podría ser una agencia del gobierno (a) propietaria de un edificio de oficinas destinado exclusivamente a la obtención de rentas y arrendado en régimen comercial, y (b) que suministra también servicios de vigilancia y mantenimiento a los arrendatarios que lo ocupan.

16. En otros casos, los servicios proporcionados son un componente más significativo. Por ejemplo, un gobierno puede tener un hotel o un hostal, que gestiona a través de su agencia de administración general de propiedades. Los

servicios proporcionados a los huéspedes son un componente significativo del contrato tomado en su conjunto. Por lo tanto, un hotel o un hostal gestionado por el dueño son una propiedad ocupada por éste y no propiedades de inversión.

17. Puede ser difícil determinar si los servicios complementarios son lo suficientemente significativos para hacer que la propiedad no se califique como propiedades de inversión. Por ejemplo, un gobierno o una agencia del gobierno propietaria de un hotel pueden transferir algunas veces ciertas responsabilidades a terceras partes en virtud de un contrato de administración. Los términos de dicho contrato pueden variar ampliamente. En un extremo del espectro de posibilidades, la posición del gobierno o de la agencia del gobierno podría ser, en esencia, la de un inversionista pasivo. En el otro extremo del espectro, el gobierno o la agencia del gobierno podría simplemente haber subcontratado a terceros ciertas funciones de gestión diaria, pero reteniendo una exposición significativa a las variaciones en los flujos de efectivo generados por las operaciones del hotel.

18. Se requiere juicio profesional para determinar si una propiedad puede ser calificada como propiedad de inversión. La entidad desarrollará criterios para poder ejercer tal juicio de forma coherente, de acuerdo con la definición de propiedades de inversión y con las guías correspondientes que figuran en los párrafos 9 a 17. El apartado 86(c) requiere que la entidad revele dichos criterios cuando la clasificación resulte difícil.

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.

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

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

Reconocimiento

20. **Las propiedades de inversión se reconocerán como un activo cuando, y solo cuando:**

    (a) **es probable que los beneficios económicos o potencial de servicio futuros que están asociados con las propiedades de inversión fluyan hacia la entidad; y**

    (b) **el costo o el valor razonable de las propiedades de inversión pueda ser medido en forma fiable**[1]**.**

21. Al determinar si una partida concreta cumple con el primer criterio de reconocimiento, debe evaluarse el grado de certidumbre relativo a los flujos de beneficios económicos o potencial de servicio futuros, a partir de la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial. La existencia de una certeza suficiente con respecto a que los beneficios económicos o potencial de servicio futuros entrarán en la entidad requiere un grado de seguridad de que la entidad obtendrá las ventajas derivadas del mismo, y asumirá los riesgos asociados al activo. Este grado de seguridad estará disponible solo cuando los riesgos y ventajas se hayan traspasado a la entidad. Antes de que esto ocurra, la transacción para adquirir los activos puede cancelarse sin una penalización significativa y, por consiguiente, el activo no es reconocido.

22. El segundo de los criterios para el reconocimiento normalmente se satisface de forma inmediata, puesto que la transacción de intercambio pone de manifiesto que la compra del activo identifica su costo. Como se especifica en el párrafo 27 de esta Norma, bajo ciertas condiciones, una propiedad de inversión puede ser adquirida por una contraprestación insignificante o nula. En tales casos, el costo es el valor razonable de la propiedad de inversión, en la fecha de adquisición.

23. Según este criterio de reconocimiento, la entidad evaluará todos los costos de sus propiedades de inversión, en el momento en que incurra en ellos. Estos costos comprenderán tanto aquéllos en que se ha incurrido inicialmente para

[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.

adquirir una propiedad de inversión, como los costos incurridos posteriormente para añadir, sustituir parte o mantener el elemento correspondiente.

24. De acuerdo con el criterio de reconocimiento contenido en el párrafo 20, una entidad no reconocerá, en el importe en libros de las propiedades de inversión, los costos derivados del mantenimiento diario del elemento. Tales costos se reconocerán en el resultado (ahorro o desahorro) cuando se incurra en ellos. Los costos del mantenimiento diario son principalmente los costos de mano de obra y los consumibles, que pueden incluir el costo de pequeños componentes. El objetivo de estos desembolsos se describe a menudo como reparaciones y conservación de la propiedad.

25. Algunos componentes de las propiedades de inversión podrían haber sido adquiridos en sustitución de otros anteriores. Por ejemplo, las paredes interiores pueden sustituirse por otras distintas de las originales. Según el principio de reconocimiento, una entidad reconocerá dentro del importe en libros de una propiedad de inversión el costo de la sustitución de parte de dicho elemento en el momento en que se incurra en ese costo, siempre que se cumplan los criterios para su reconocimiento. El importe en libros de las partes sustituidas se dará de baja en cuentas, de acuerdo con las estipulaciones a tal respecto de esta Norma.

Medición en el reconocimiento

26. **Una propiedad de inversión deberá medirse inicialmente a su costo (los costos de transacción deben incluirse en la medición inicial).**

27. **Cuando se adquiere una propiedad de inversión a través de una transacción sin contraprestación, su costo se medirá a su valor razonable en la fecha de adquisición.**

28. El costo de adquisición de una propiedad de inversión comprenderá su precio de compra y cualquier desembolso directamente atribuible. Los desembolsos directamente atribuibles incluyen, por ejemplo, honorarios profesionales por servicios legales, impuestos por traspaso de las propiedades y otros costos de transacción.

29. [Eliminados]

30. El costo de una propiedad de inversión no se incrementará por:

    (a) los costos de puesta en marcha (a menos que sean necesarios para poner la propiedad en la condición necesaria para que pueda operar de la manera prevista por la dirección);

    (b) las pérdidas de operación incurridas antes de que la propiedad de inversión logre el nivel planeado de ocupación; o

    (c) las cantidades anormales de desperdicios, mano de obra u otros recursos incurridos en la construcción o en el desarrollo de la propiedad.

31. Si el pago por una propiedad de inversión se difiere, su costo es**el** equivalente al precio de contado. La diferencia entre este importe y el total de pagos se reconocerá como un gasto por intereses durante el periodo del crédito.

32. Una propiedad de inversión puede ser adquirida a través de una transacción sin contraprestación. Por ejemplo, un gobierno nacional puede transferir sin cargo un bloque de oficinas excedente a una entidad de un gobierno local, lo que le deja fuera del mercado de alquiler. Se puede adquirir un activo también por una transacción sin contraprestación mediante el ejercicio de los poderes de embargo o confiscación. En estas circunstancias, el costo de la propiedad es su valor razonable en la fecha de adquisición.

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

34. **El costo inicial del derecho sobre una propiedad mantenida en régimen de arrendamiento financiero y clasificado como propiedad de inversión, será el establecido para los arrendamientos financieros en el párrafo 28 de la NICSP 13, esto es, el activo se reconocerá por el menor importe entre el valor razonable de la propiedad y el valor presente de los pagos mínimos por arrendamiento. De acuerdo con ese mismo párrafo, se reconocerá como pasivo, un importe equivalente.**

35. Cualquier importe adicional que se haya pagado por el arrendamiento se tratará, para los propósitos de medición, como parte de los pagos mínimos por arrendamiento, y por tanto quedará incluido en el costo del activo, pero se excluirá del pasivo correspondiente. Si una participación en una propiedad mantenida bajo arrendamiento se clasifica como propiedades de inversión, la partida contabilizada por su valor razonable será esa participación y no la propiedad subyacente. En los párrafos 42 a 61 se establecen guías para determinar el valor razonable del derecho sobre una propiedad de acuerdo con el modelo del valor razonable. Estas directrices serán también las relevantes para determinar el valor razonable, en caso de que dicho valor se use como costo a efectos del reconocimiento inicial.

36. Algunas propiedades de inversión pueden haber sido adquiridas a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. La siguiente discusión se refiere a la permuta de un activo no monetario por otro, pero también es aplicable a todas las permutas descritas en la frase anterior. El costo de dicha propiedad de inversión se medirá por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado. El activo adquirido se medirá de esta forma incluso cuando la entidad no pueda

dar de baja inmediatamente el activo entregado. Si el activo adquirido no se mide al valor razonable, su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado.

37. Una entidad determinará si una transacción de intercambio tiene carácter comercial, considerando en qué medida se espera que cambien los flujos de efectivo futuros o potencial de servicio como consecuencia de dicha transacción. Una transacción de intercambio tiene naturaleza comercial si:

(a) la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo o potencial de servicio del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo o potencial de servicio del activo transferido; o

(b) el valor específico para la entidad, de la parte de sus actividades afectadas por la transacción de intercambio, se ve modificado como consecuencia del intercambio; y

(c) la diferencia identificada en (a) o en (b) es significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

Al determinar si una transacción tiene carácter comercial, el valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectadas por la transacción deberá tener en cuenta los flujos de efectivo después de impuestos, en su caso. El resultado de estos análisis puede ser claro sin que una entidad tenga que realizar cálculos detallados.

38. El valor razonable de un activo, para el que no existen transacciones comparables en el mercado, puede medirse con fiabilidad si (a) la variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable del activo no es significativa para ese activo, o (b) las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la estimación del valor razonable. Si la entidad es capaz de determinar de forma fiable los valores razonables del activo recibido o del activo entregado, entonces, se utilizará el valor razonable del activo entregado para medir el costo del activo recibido, a menos que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido.

Medición posterior al reconocimiento

Política contable

39. **A excepción de lo señalado en el párrafo 43, una entidad elegirá como política contable el modelo del valor razonable, contenido en los párrafos 42 a 64, o el modelo del costo, contenido en el párrafo 65, y aplicará esa política a todas sus propiedades de inversión.**

40. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* señala que se realizará un cambio voluntario en la política contable únicamente si dicho cambio diese lugar a que los estados financieros proporcionen información fidedignamente representativa y más relevante

sobre los efectos de las transacciones, otros eventos o condiciones sobre la situación financiera de la entidad, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo. Es altamente improbable que un cambio del modelo del valor razonable al modelo del costo proporcione una presentación más relevante.

41. Esta Norma requiere a todas las entidades determinar el valor razonable de sus propiedades de inversión para propósitos de medición (modelo del valor razonable) o revelación (modelo del costo). Se recomienda a una entidad, pero no se le obliga, a determinar el valor razonable de sus propiedades de inversión a partir de una tasación practicada por un experto independiente que tenga una capacidad profesional reconocida y una experiencia reciente en la localidad y en el tipo de propiedades de inversión que está siendo medido.

Modelo del valor razonable

42. **Con posterioridad al reconocimiento inicial, una entidad que haya escogido el modelo del valor razonable medirá todas sus propiedades de inversión al valor razonable, excepto en los casos descritos en el párrafo 62.**

43. **Cuando el derecho sobre una propiedad, mantenida por el arrendatario en régimen de arrendamiento operativo, se clasifique como propiedad de inversión de acuerdo con el párrafo 8, no es aplicable la elección señalada en el párrafo 39; de forma que se aplicará forzosamente el modelo del valor razonable.**

44. **Las pérdidas o ganancias derivadas de un cambio en el valor razonable de una propiedad de inversión se incluirán en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo en que surjan.**

45. El valor razonable de una propiedad de inversión es el precio al que podría ser intercambiada, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua (véase el párrafo 7). El valor razonable excluye específicamente un precio estimado incrementado o rebajado por plazos o circunstancias especiales tales como financiación atípica, acuerdos de venta con arrendamiento financiero posterior, contrapartidas especiales o rebajas concedidas por alguien relacionado de alguna manera con la venta.

46. La entidad determinará el valor razonable sin practicar ninguna deducción por los costos de transacción en que pudiera incurrir por causa de la disposición.

47. **El valor razonable de propiedades de inversión reflejará las condiciones de mercado en la fecha de presentación.**

48. El valor razonable es específico para una fecha dada. Debido a que las condiciones de mercado pueden cambiar, el importe considerado como valor razonable podría ser incorrecto o inapropiado para otra fecha. La definición de valor razonable también supone un intercambio y un cierre simultáneos

del contrato de venta, sin ninguna variación en el precio que pudiera haberse producido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas, si el intercambio y el cierre de la transacción no fueran simultáneos.

49. El valor razonable de las propiedades de inversión refleja, entre otras cosas, el ingreso por rentas que se podría obtener de arrendamientos, así como los supuestos razonables y defendibles que representen y que pudieran asumir partes interesadas y debidamente informadas acerca del ingreso por arrendamientos futuros a la luz de las condiciones actuales del mercado. También refleja, de forma similar, cualquier flujo de salida de efectivo (incluyendo pagos por arrendamiento y otras salidas de efectivo) que pudieran esperarse con relación a la propiedad. Algunas de estas salidas de efectivo se reflejan en el pasivo, mientras que otras asociadas a salidas de efectivo no se reconocen en los estados financieros hasta una fecha posterior (por ejemplo, pagos periódicos tales como alquileres contingentes).

50. El párrafo 34 especifica las bases para el reconocimiento inicial del costo de la participación en una propiedad arrendada. El párrafo 42 requiere que el derecho sobre una propiedad arrendada se reexprese, si fuera necesario, por su valor razonable. En un arrendamiento negociado con tasas de interés de mercado, el valor razonable inicial del derecho sobre una propiedad arrendada neto de todos los pagos esperados por el arrendamiento (incluyendo los relacionados con los pasivos reconocidos), debe ser cero. Este valor razonable no cambia, independientemente de si, a efectos contables, un activo arrendado y el pasivo correspondiente se reconocen por su valor razonable o por el valor presente de los pagos mínimos del arrendamiento, de acuerdo con el párrafo 28 de la NICSP 13 Por tanto, reexpresar un activo arrendado sustituyendo su costo, determinado de acuerdo con el párrafo 34, por su valor razonable, determinado de acuerdo con el párrafo 42, no debería dar lugar a ninguna ganancia o pérdida inicial, a menos que el valor razonable fuera determinado en diferentes momentos del tiempo. Esto podría suceder cuando se ha elegido aplicar el modelo del valor razonable después del reconocimiento inicial.

51. La definición de valor razonable se refiere a “partes interesadas y debidamente informadas”. En este contexto “debidamente informadas” significa que ambos, tanto el “vendedor interesado” como el “comprador interesado”, están razonablemente bien informados acerca de la naturaleza y características de la propiedad de inversión, su uso real y potencial, así como las condiciones del mercado en la fecha de presentación. Un comprador interesado está motivado, pero no obligado, a comprar. Este comprador no está obsesionado ni va a comprar a cualquier precio. El hipotético comprador no pagaría un precio más alto del que se pudiera fijar en el mercado, entre compradores y vendedores interesados y debidamente informados.

52. Un vendedor interesado es aquel que no está obsesionado ni forzado a vender a cualquier precio, ni dispuesto a esperar por un precio que no sea considerado

razonable en el mercado actual. El vendedor interesado está motivado a vender la propiedad de inversión de acuerdo con las condiciones del mercado, al mejor precio posible. Las circunstancias objetivas del propietario de la propiedad de inversión propiamente dicha no son una parte de esta contraprestación, porque el vendedor interesado es un propietario hipotético (por ejemplo, el vendedor interesado no tendría en cuenta las particulares circunstancias fiscales del propietario de la propiedad de inversión propiamente dicha).

53. La definición de valor razonable se refiere a una transacción independiente. Una transacción realizada en condiciones de independencia mutua es una transacción entre partes que no tienen una relación particular o especial, tal que pueda originar que el precio de la transacción no sea representativo del mercado. Se presume que la transacción es realizada entre partes no relacionadas que actúan de forma independiente.

54. La mejor evidencia de un valor razonable se obtiene, normalmente, de los precios actuales en un mercado activo para propiedades similares en la misma localidad y condiciones, y sujetos a arrendamientos y otros contratos similares. A estos efectos, la entidad tendrá cuidado de identificar cualquier diferencia en la naturaleza, localización o condición de la propiedad, así como en las condiciones de los contratos de arrendamiento y los otros contratos relacionados con la misma.

55. Ante la ausencia de precios actuales en un mercado activo, del tipo descrito en el párrafo 54, una entidad considerará información de diferentes fuentes, entre las que se incluyen:

    (a) precios actuales en un mercado activo para propiedades de diferente naturaleza, condición o localización (o sujetas a contratos de arrendamiento, u otros contratos, con características diferentes), ajustados para reflejar dichas diferencias;

    (b) precios recientes de propiedades similares en mercados menos activos, con ajustes para reflejar cualquier cambio en las condiciones económicas desde la fecha en que ocurrieron las transacciones a los precios indicados; y

    (c) proyecciones de flujos de efectivo descontados basadas en estimaciones fiables de flujos futuros de efectivo, apoyadas por las condiciones que se den en cualquier arrendamiento u otro contrato existente y (cuando sea posible) por evidencia externa, tales como rentas actuales de mercado para propiedades similares en la misma localidad y condiciones, utilizando tasas de descuento que reflejen la evaluación actual del mercado sobre la incertidumbre en la cuantía y calendario de los flujos de efectivo.

56. En algunos casos, las diversas fuentes señaladas en el párrafo precedente pueden sugerir diferentes conclusiones sobre el valor razonable de una

propiedad de inversión. La entidad habrá de considerar las razones de estas diferencias, con objeto de obtener la estimación más fiable del valor razonable, dentro de un rango razonable de estimaciones.

57. En casos excepcionales, cuando una entidad adquiere por primera vez una propiedad de inversión (o cuando una propiedad existente se convierte por primera vez en propiedad de inversión, después de un cambio en su uso) puede existir evidencia clara de que la variación del rango de las estimaciones del valor razonable será muy alta y las probabilidades de los distintos resultados posibles serán muy difíciles de evaluar, de tal forma que la utilidad de una sola estimación del valor razonable queda invalidada. Esta situación podría indicar que el valor razonable de la propiedad no podrá ser determinado con fiabilidad de una manera continua (véase el párrafo 62).

58. El valor razonable difiere del valor en uso, como se define en la NICSP 21, *Deterioro de Valor de Activos no Generadores de Efectivo* y la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*. El valor razonable refleja el conocimiento y estimaciones de los compradores y vendedores interesados y debidamente informados. En contraste, el valor en uso refleja las estimaciones procedentes de la entidad, así como factores específicos de la entidad, que pueden no ser aplicables a otras entidades en general. Por ejemplo, el valor razonable no reflejará ninguno de los siguientes factores en tanto que generalmente, no serán conocidos por los compradores y vendedores interesados y debidamente informados:

(a) el valor adicional derivado de la creación de una cartera de propiedades en diferentes localidades;

(b) las sinergias entre las propiedades de inversión y otros activos;

(c) los derechos o restricciones legales que son solo aplicables al propietario actual; y

(d) los beneficios o gravámenes fiscales que son solo aplicables al propietario actual.

59. Al determinar el importe en libros de una propiedad de inversión según el modelo del valor razonable, una entidad no duplicará la contabilización de activos o pasivos que se reconozcan como activos o pasivos separados. Por ejemplo:

(a) Equipos, tales como ascensores o aire acondicionado, son frecuentemente parte integrante de un edificio, y se incluyen, por lo general, dentro del valor razonable de la propiedad de inversión, en lugar de estar reconocidos de forma separada como propiedades, planta y equipo.

(b) Si una oficina se alquila amueblada, el valor razonable de la oficina generalmente incluye el valor razonable del mobiliario, debido a que el ingreso por renta se deriva de la oficina amueblada. Cuando

el mobiliario se incluya en el valor razonable de las propiedades de inversión, una entidad no reconocerá dicho mobiliario como un activo separado.

(c) El valor razonable de las propiedades de inversión excluye ingresos por rentas anticipadas o por cobrar de arrendamientos operativos, ya que la entidad reconoce a éstos como un pasivo o activo separado.

(d) El valor razonable de las propiedades de inversión mantenidas mediante arrendamiento reflejará los flujos de efectivo esperados (incluyendo las cuotas contingentes que se espera den lugar a las correspondientes cuentas por pagar). Por consiguiente, si la valoración obtenida para un inmueble es neta de todos los pagos que se espera realizar, será necesario, volver a sumar los pasivos por arrendamiento reconocidos para obtener el importe en libros de las propiedades de inversión utilizando el modelo del valor razonable.

60. El valor razonable de las propiedades de inversión no reflejará desembolsos futuros que vayan a mejorar la propiedad, ni tampoco los beneficios futuros relacionados con estos desembolsos futuros.

61. En algunos casos, una entidad espera que el valor presente de sus pagos relativos a una propiedad de inversión (distintos de los pagos relativos a los pasivos financieros reconocidos) excederá al valor presente de los cobros de efectivo. Una entidad aplicará la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* para determinar el reconocimiento de un pasivo y, si es así, cómo medirlo.

Imposibilidad de determinar el valor razonable de forma fiable

62. **Existe una presunción refutable de que una entidad podrá determinar, de forma fiable y continua, el valor razonable de una propiedad de inversión. Sin embargo, en casos excepcionales, cuando la entidad adquiera por primera vez una propiedad de inversión (o cuando un inmueble existente se convierta por primera vez en propiedad de inversión después de un cambio en su uso) existe evidencia clara de que la entidad no va a poder determinar de forma fiable y continua el valor razonable de la propiedad de inversión. Esto surge cuando, y solo cuando, no sean frecuentes transacciones comparables en el mercado, y no se pueda disponer de otras formas alternativas fiables de estimar el valor razonable (por ejemplo, a partir de las proyecciones de flujos de efectivo descontados). Si una entidad estableciese que el valor razonable de una propiedad de inversión en construcción no se puede determinar con fiabilidad, pero espera que lo sea cuando finalice su construcción, medirá dicha propiedad de inversión en construcción por su costo hasta que pueda determinar su valor razonable de forma fiable o haya completado su construcción (lo que suceda en primer lugar). Si una entidad determinase que el valor razonable de una propiedad de inversión (distinta de una propiedad**

de inversión en construcción) no se puede establecer con fiabilidad de una forma continuada, la entidad medirá dicha propiedad de inversión aplicando el modelo del costo de la NICSP 17. Se supondrá que el valor residual de la propiedad de inversión es cero. La entidad aplicará la NICSP 17 hasta la disposición de la propiedad de inversión.

62A. Una vez que una entidad sea capaz de medir con fiabilidad el valor razonable de una propiedad de inversión en construcción que anteriormente haya sido medida al costo, medirá esa propiedad por su valor razonable. Una vez finalizada la construcción de esa propiedad, supondrá que el valor razonable puede medirse con fiabilidad. Si no fuera el caso, de acuerdo con el párrafo 62, el inmueble se contabilizará utilizando el modelo del costo de acuerdo con la NICSP 17.

62B. La presunción de que el valor razonable de las propiedades de inversión en construcción puede medirse con fiabilidad puede ser refutable solo en su reconocimiento inicial. Una entidad que haya medido una partida de propiedades de inversión en construcción por su valor razonable, no puede concluir que el valor razonable de dicha propiedad de inversión, una vez terminada, no puede determinarse con fiabilidad.

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

64. **Si una entidad ha medido previamente una propiedad de inversión por su valor razonable, continuará midiéndola a valor razonable hasta que se disponga de la misma (o hasta que la propiedad sea ocupada por el propietario, o la entidad comience su transformación para venderla posteriormente en el curso ordinario de su actividad) aún si las transacciones comparables en el mercado se hicieran menos frecuentes, o bien los precios de mercado estuvieran disponibles menos fácilmente.**

Modelo del costo

65. **Después del reconocimiento inicial, una entidad que escoge el modelo del costo, deberá medir todas sus propiedades de inversión según los requerimientos de la NICSP 17 para ese modelo, es decir, al costo menos su depreciación acumulada y cualquier otra pérdida acumulada por deterioro en el valor de los activos.**

Transferencias

66. **Una entidad transferirá una propiedad a, o desde, propiedades de inversión cuando, y solo cuando, hay un cambio en su uso. Un cambio en el uso tiene lugar cuando la propiedad cumple, o deja de cumplir, la definición de propiedad de inversión y hay evidencia de este cambio en el uso. Un cambio en las intenciones de la gerencia sobre el uso de una propiedad no proporciona evidencia por si solo de un cambio en el uso. Ejemplos de evidencias de un cambio en el uso incluyen:**

(a) **El comienzo de la ocupación por parte del propietario, o el desarrollo con intención de ocupación del propietario, para una transferencia de propiedad de inversión a propiedad ocupada por parte del propietario;**

(b) **El inicio de un desarrollo con intención de venta, para una transferencia de propiedades de inversión a inventarios;**

(c) **el fin de la ocupación por parte del dueño, en el caso de la transferencia de una instalación ocupada por el propietario a una propiedad de inversión; y**

(d) **el inicio de una operación de arrendamiento (en régimen comercial) a un tercero, para una transferencia de inventarios a propiedades de inversión.**

(e) [Eliminado]

67. El uso que hace un Gobierno de las propiedades puede cambiar en el tiempo. Por ejemplo, un Gobierno puede decidir ocupar un edificio utilizado actualmente como propiedad de inversión, o convertir un edificio utilizado para cuarteles navales o fines administrativos en un hotel y ceder ese edificio a operadores del sector privado. En el primer caso, el edificio será contabilizado como una propiedad de inversión hasta el comienzo de la ocupación. En el último caso, el edificio será contabilizado como propiedades, planta y equipo hasta que la ocupación cese y sea reclasificado como una propiedad de inversión.

68. Cuando una entidad decida disponer de una propiedad de inversión sin hacer un desarrollo específico, continuará tratando a la propiedad como una propiedad de inversión hasta que sea dada de baja (eliminada del estado de situación financiera) y no la reclasificará como si fuera un inventario. De forma similar, si la entidad reinicia el desarrollo de una propiedad de inversión, para continuar manteniéndolo en el futuro como propiedad de inversión, ésta permanecerá como tal y no se reclasificará como instalación ocupada por el dueño durante su nueva etapa de desarrollo.

69. Un departamento gubernamental de gestión de la propiedad debe revisar regularmente sus edificios para determinar si están alcanzando sus requisitos, y como parte de ese proceso, se pueden identificar algunos edificios que se

mantienen para la venta. En esta situación, el edificio puede considerarse como inventario. Sin embargo, si el Gobierno decide mantener el edificio por su capacidad de generar ingresos a través de un alquiler y su potencial plusvalía sería reclasificado como propiedad de inversión al comienzo de cualquier arrendamiento operativo posterior.

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

71. **Para una transferencia de propiedades de inversión, contabilizadas según su valor razonable, a propiedades ocupadas por el dueño o a inventarios, el costo de la propiedad a efectos de contabilizaciones posteriores, ya se utilice la NICSP 17 o la NICSP 12, será su valor razonable en la fecha del cambio de uso.**

72. **Si una propiedad ocupada por el propietario se convierte en una propiedad de inversión, que se contabilizará por su valor razonable, una entidad aplicará la NICSP 17 hasta la fecha del cambio de uso. La entidad tratará cualquier diferencia, a esa fecha, entre el importe en libros de la propiedad determinado aplicando la NICSP 17 y el valor razonable, de la misma forma en la que registraría una revaluación aplicando lo dispuesto en la NICSP 17.**

73. Hasta la fecha en la que las propiedades ocupadas por el propietario se conviertan en propiedades de inversión, contabilizadas por su valor razonable, una entidad continuará amortizando la propiedad y reconocerá cualquier pérdida por deterioro de valor que haya ocurrido. La entidad tratará cualquier diferencia, a esa fecha, entre el importe en libros de la propiedad determinado aplicando la NICSP 17 y el valor razonable, de la misma forma en la que registraría una revaluación aplicando lo dispuesto en la NICSP 17. En otras palabras:

(a) Cualquier disminución en el importe de la propiedad en libros, será reconocida en el resultado (ahorro o desahorro). Sin embargo, y en la medida en que el importe esté incluido en el superávit de revaluación de esa propiedad, la disminución se cargará contra el saldo de dicho superávit.

(b) Cualquier aumento resultante en el importe en libros será tratado como sigue:

(i) En la medida en que tal aumento sea la reversión de una pérdida por deterioro del valor, previamente reconocida para esa propiedad, el aumento se reconocerá en el resultado (ahorro

o desahorro). El importe reconocido en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo no excederá al importe necesario para restaurar el importe en libros que se hubiera determinado (neto de depreciación) si no se hubiera reconocido la pérdida por deterioro del valor de los activos.

(ii) Cualquier remanente del aumento, sobre la reversión anterior, habrá de ser acreditado directamente al superávit de revaluación, dentro de los activos netos/patrimonio. En el caso de una disposición posterior de las propiedades de inversión, el superávit por revaluación incluido en los activos netos/patrimonio puede ser transferida al resultado (ahorro o desahorro) acumulado. La transferencia del superávit de revaluación al resultado (ahorro o desahorro) acumulado no se hará a través del resultado (ahorro o desahorro).

74. **En caso de una transferencia de un elemento desde inventarios a propiedades de inversión para contabilizarlo por su valor razonable, cualquier diferencia entre el valor razonable de la propiedad a esa fecha y su importe en libros anterior se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo.**

75. El tratamiento de transferencias de inventarios a propiedades de inversión, que vaya a ser contabilizadas por su valor razonable, habrá de ser coherente con el tratamiento de las ventas de inventarios.

Guías para la medición inicial a valor razonable de propiedades de inversión construidas por la propia entidad

76. **Cuando una entidad termine la construcción o desarrollo de una propiedad de inversión construida por la propia entidad, que vaya a ser contabilizada por su valor razonable, o cuando su valor razonable pueda ser medido de forma fiable (lo que suceda primero), cualquier diferencia entre el valor razonable de la propiedad a esa fecha y su importe en libros anterior, se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo.**

Disposiciones

77. **Una propiedad de inversión deberá darse de baja (eliminada del estado de situación financiera) cuando se disponga de ella o cuando la propiedad de inversión quede permanentemente retirada de uso y no se esperen beneficios económicos o potencial de servicio futuros por su disposición.**

78. La disposición de una propiedad de inversión puede producirse bien por su venta o por su incorporación a un arrendamiento financiero. Para determinar la fecha de disposición de una propiedad de inversión, la entidad aplicará los criterios de la NICSP 9 para reconocer el ingreso por la venta de los bienes, y considerará la guía relativa en la Guía de Implementación de la NICSP 9.

La NICSP 13 será de aplicación en el caso de una disposición que revista la forma de arrendamiento financiero o venta con arrendamiento posterior.

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

80. **La pérdida o ganancia resultante del retiro o disposición de una propiedad de inversión se determinará como la diferencia entre los ingresos netos de la transacción y el importe en libros del activo, y se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo en que tenga lugar el retiro o la disposición (a menos que la NICSP 13 requiera otra cosa, en el caso de una venta con arrendamiento posterior).**

81. La contraprestación por cobrar, derivada de la disposición de una propiedad de inversión, será reconocida inicialmente a su valor razonable. En particular, si el pago por una propiedad de inversión se difiere, la contraprestación recibida será reconocida inicialmente al equivalente de su precio de contado. La diferencia entre el importe nominal de la contraprestación y el equivalente al precio de contado, se reconocerá como un ingreso por intereses según lo establecido en la NICSP 9, utilizando el método del interés efectivo.

82. Una entidad aplicará la NICSP 19, u otras Normas que considere apropiadas, a cualquier pasivo que permanezca después de la disposición de una propiedad de inversión.

83. **Las compensaciones de terceros por causa de una propiedad de inversión que haya deteriorado su valor, se haya perdido o abandonado, se reconocerán en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo cuando dichas compensaciones sean exigibles.**

84. El deterioro del valor o las pérdidas en propiedades de inversión, las reclamaciones asociadas o pagos por compensación de terceros y cualquier

compra o construcción posterior de activos sustituidos son hechos económicos independientes y por eso se contabilizarán independientemente, de la forma siguiente:

(a) las pérdidas por deterioro del valor de las propiedades de inversión se reconocerán de acuerdo con la NICSP 21 o la NICSP 26, según proceda;

(b) los retiros o disposiciones de las propiedades de inversión se reconocerán de acuerdo con los párrafos 77 a 82 de esta Norma;

(c) la compensación de terceros por la propiedad de inversión cuyo valor haya sufrido un deterioro, una pérdida o abandono se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo en el que dicha compensación sea exigible; y

(d) el costo de los activos rehabilitados, comprados o construidos como sustitutos se determinará de acuerdo con los párrafos 26 a 38 de esta Norma.

Información a revelar

Modelo del valor razonable y modelo del costo

85. Las revelaciones presentadas a continuación son de aplicación, junto con las mencionadas en la NICSP 13. De acuerdo con la NICSP 13, el propietario de una propiedad de inversión facilitará las revelaciones correspondientes al arrendador sobre los arrendamientos en los que ha participado. Una entidad que mantenga una propiedad de inversión en régimen de arrendamiento financiero u operativo, incluirá las revelaciones del arrendatario para los arrendamientos financieros y las revelaciones del arrendador para los arrendamientos operativos en los que haya participado.

86. **Una entidad revelará:**

(a) **si aplica el modelo del valor razonable o el modelo del costo;**

(b) **cuando aplique el modelo del valor razonable, si, y en qué circunstancias se clasifican y contabilizan como propiedades de inversión los derechos sobre propiedades mantenidas en régimen de arrendamiento operativo;**

(c) **cuando la clasificación resulte difícil (véase el párrafo 18), los criterios desarrollados por la entidad para distinguir las propiedades de inversión de las propiedades ocupadas por el propietario y de las propiedades que se tienen para vender en el curso normal de las actividades del negocio;**

(d) **los métodos e hipótesis significativas aplicados en la determinación del valor razonable de las propiedades de inversión, incluyendo una declaración que indique si la determinación del valor razonable fue**

hecha a partir de evidencias del mercado o se tuvieron en cuenta otros factores de peso (que se revelarán por la entidad) por causa de la naturaleza de las propiedades y la falta de datos comparables de mercado;

(e) **la medida en que el valor razonable de las propiedades de inversión (tal como han sido medidas o reveladas en los estados financieros) está basado en una valoración hecha por un perito independiente que tenga una capacidad profesional reconocida y una experiencia reciente en la localidad y categoría de las propiedades de inversión objeto de la medición. Si no hubiera tenido lugar dicha forma de valoración, se revelará este hecho);**

(f) **los importes reconocidos en el resultado (ahorro o desahorro) por:**

(i) **ingresos por alquileres provenientes de las propiedades de inversión;**

(ii) **gastos directos de operación (incluyendo reparaciones y mantenimiento) que surgen de propiedades de inversión que generaron ingresos por alquileres durante el periodo; y**

(iii) **gastos directos de operación (incluyendo reparaciones y mantenimiento) que surgen de las propiedades de inversión que no generaron ingresos por alquileres durante el periodo.**

(g) **la existencia e importe de restricciones en la realización de las propiedades de inversión o en la remisión de los ingresos o recursos obtenidos en su disposición; y**

(h) **las obligaciones contractuales para adquisición, construcción o desarrollo de propiedades de inversión, o por concepto de reparaciones, mantenimiento o mejoras.**

Modelo del valor razonable

87. **Además de las revelaciones exigidas por el párrafo 86, una entidad que aplique el modelo del valor razonable descrito en los párrafos 42 a 64, deberá revelar una conciliación del importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del periodo, que incluya lo siguiente:**

(a) **adiciones, revelando por separado las derivadas de adquisiciones procedentes de adquisiciones y de desembolsos posteriores reconocidos en el importe en libros de un activo;**

(b) **adiciones derivadas de adquisiciones a través de combinaciones del sector público;**

(c) **las disposiciones;**

(d) **pérdidas o ganancias netas de los ajustes al valor razonable;**

(e) **las diferencias de cambio netas que surgen de la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente, así como las derivadas de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa;**

(f) **transferencias hacia y desde inventarios o de propiedades ocupadas por el dueño; y**

(g) **otros cambios.**

88. **Cuando una evaluación obtenida para una propiedad de inversión se haya ajustado de forma significativa, a efectos de ser utilizada en los estados financieros, por ejemplo para evitar una doble contabilización de activos o pasivos que se hayan reconocido como activos y pasivos independientes, según se describe en el párrafo 59, la entidad incluirá entre sus revelaciones una conciliación entre la valoración obtenida y la valoración ya ajustada que se haya incluido en los estados financieros, mostrando por separado el importe agregado de cualesquiera obligaciones reconocidas por arrendamiento que se hayan deducido, así como cualesquiera otros ajustes significativos.**

89. **En los casos excepcionales a que hace referencia el párrafo 62, en los que una entidad mide las propiedades de inversión utilizando el modelo del costo de la NICSP 17, la conciliación requerida por el párrafo 87 revelará los importes asociados a esas propiedades de inversión de forma separada de los importes asociados a otras propiedades de inversión. Además, la entidad incluirá la siguiente información:**

(a) **una descripción de las propiedades de inversión;**

(b) **una explicación del motivo por el cual el valor razonable no puede determinarse de forma fiable;**

(c) **si fuera posible, el rango de estimaciones dentro del cual es posible que se encuentre el valor razonable; y**

(d) **en la disposición de propiedades de inversión no registradas por su valor razonable:**

(i) **el hecho de que la entidad haya dispuesto de propiedades de inversión no registradas en libros a su valor razonable;**

(ii) **el importe en libros de esas propiedades de inversión en el momento de su venta; y**

(iii) **el importe de la ganancia o pérdida reconocida.**

Modelo del costo

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

(a) **los métodos de depreciación utilizados;**

(b) **las vidas útiles o los porcentajes de depreciación utilizados;**

(c) **el importe bruto en libros y la depreciación acumulada (incrementado por las pérdidas acumuladas por deterioro de valor) al inicio y al final del periodo;**

(d) **una conciliación del importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del periodo, que incluya lo siguiente:**

  (i) **adiciones, revelando por separado las derivadas de adquisiciones y las que se refieran a desembolsos posteriores reconocidos como un activo;**

  (ii) **adiciones derivadas de adquisiciones a través de combinaciones del sector público;**

  (iii) **las disposiciones;**

  (iv) **depreciación;**

  (v) **el importe de la pérdida reconocida por deterioro de valor, así como el importe de las pérdidas por deterioro de valor que hayan revertido durante el periodo según la NICSP 21 o la NICSP 26, según proceda;**

  (vi) **las diferencias de cambio netas que surgen de la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente, así como las derivadas de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa;**

  (vii) **transferencias hacia y desde inventarios o de propiedades ocupadas por el propietario; y**

  (viii) **otros cambios; y**

(e) **el valor razonable de las propiedades de inversión. En los casos excepcionales descritos en el párrafo 62, si una entidad no puede determinar con fiabilidad el valor razonable de las propiedades de inversión, la entidad deberá revelar:**

  (i) **una descripción de las propiedades de inversión;**

  (ii) **una explicación del motivo por el cual el valor razonable no puede determinarse de forma fiable; y**

  (iii) **si fuera posible, el rango de estimaciones dentro del cual resulta factible que se encuentre el valor razonable.**

Disposiciones transitorias

91. [Eliminado]

92. [Eliminado]

93. [Eliminado]

Modelo del valor razonable

94. [Eliminado]

95. [Eliminado]

96. [Eliminado]

97. Una entidad que, (a) habiendo aplicado previamente la NICSP 16 (2001), y (b) decida por primera vez clasificar y contabilizar como propiedades de inversión algunos o todos los derechos sobre propiedades mantenidas en régimen de arrendamiento operativo que son elegibles, reconocerá el efecto de esa elección como un ajuste en el saldo inicial del resultado (ahorro o desahorro) acumulado del periodo en el que se haya hecho la elección por primera vez. Además:

    (a) si la entidad ya ha revelado públicamente (en sus estados financieros o por otra vía) el valor razonable de sus propiedades de inversión en periodos anteriores (medidos sobre una base que satisfaga la definición de valor razonable y las guías de los párrafos 45 a 61), se recomienda, pero no se obliga a la entidad a:

        (i) ajustar el saldo inicial del resultado (ahorro o desahorro) acumulado del periodo más antiguo presentado, en el que se reveló públicamente el valor razonable por primera vez; y

        (ii) redefinir la información comparativa para esos periodos; y

    (b) si la entidad no ha revelado públicamente con anterioridad la información descrita en (a), no redefinirá la información comparativa, pero revelará este hecho.

Modelo del costo

98. [Eliminado]

99. [Eliminado]

100. **Para las entidades que hayan aplicado previamente la NICSP 16 (2001), los requerimientos de los párrafos 36 a 38, en relación con la medición inicial de una propiedad de inversión adquirida en una transacción de intercambio de activos, se aplicarán prospectivamente solo a transacciones futuras.**

Transferencia de Propiedades de Inversión

100A. El documento *Mejoras a las NIIF* emitido en abril de 2018 modificó los párrafos 66 y 68. Una entidad aplicará dichas modificaciones a los cambios en uso que ocurran a partir del comienzo del periodo anual sobre el que se informa en que la entidad aplica por primera vez las modificaciones (fecha de aplicación inicial). En la fecha de la aplicación inicial, una entidad evaluará nuevamente la clasificación de las propiedades mantenidas a esa fecha, si fuera el caso, reclasificará las propiedades aplicando los párrafos 9 a 18 para reflejar las condiciones que existían en dicha fecha.

100B. A pesar de los requerimientos en el párrafo 100B, una entidad puede aplicar las modificaciones a los párrafos 66 y 68 retroactivamente de acuerdo con la NICSP 3, si, y solo si, es posible hacerlo sin usar el razonamiento en retrospectiva.

100C Si, de acuerdo con el párrafo 100B, una entidad reclasifica una propiedad en la fecha de aplicación inicial, una entidad deberá:

(a) contabilizar la reclasificación aplicando los requerimientos de los párrafos 70 a 75. Al aplicar los párrafos 70 a 75 una entidad deberá:

(i) interpretar cualquier referencia a la fecha de cambio en uso como la fecha de aplicación inicial y

(ii) reconocer cualquier importe que hubiera sido reconocido en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo de acuerdo con los párrafos 70 a 75, como un ajuste en el balance inicial al resultado (ahorro o desahorro) acumulado en la fecha de aplicación inicial.

(b) Revelar los importes reclasificados desde o hacia propiedades de inversión de acuerdo con el párrafo 100B. La entidad revelará dichos importes reclasificados como parte de la reconciliación del importe en libros de propiedades de inversión al inicio y el final del periodo tal y como se requiere en los párrafos 87 y 90.

Fecha de vigencia

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

101A. **Los párrafos 12, 13, 40, 57, 59, 62, 63, y 66 fueron modificados, se eliminó el párrafo 29 y se añadieron los párrafos 62A y 62B mediante el documento *Mejoras a las NISCP* emitido en enero de 2010. Una entidad deberá aplicar esas modificaciones de forma prospectiva para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen**

a partir del 1 de enero de 2011. Se aconseja que una entidad aplique las modificaciones de las propiedades de inversión en construcción desde una fecha anterior al 1 de enero de 2011 siempre que los valores razonables de dichas propiedades de inversión en construcción fueran determinados en esas fechas. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2011, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará las modificaciones de los párrafos 8 y 107A de la NICSP 17.

101B. **La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)*, emitida en enero de 2015, modificó los párrafos 91, 92, 93, 94, 95, 96, 98, 99 y 102. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la NICSP 33 para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, las modificaciones también se aplicarán para dicho periodo.**

101C. **El párrafo 40 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NICSP 2015* emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, deberá revelar este hecho.**

101D. **Los párrafos 3 y 4 fueron eliminados y el párrafo 9 modificado por *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.**

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.**

101F **Los párrafos 76 y 97 fueron modificados por *Mejoras a las NICSP 2018* emitida en abril de 2018. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada.**

101G **Los párrafos 66 y 68 fueron modificados y los párrafos 100A a 100C añadidos por *Mejoras a las NICSP 2018* emitida en enero de 2018. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2019, se revelará este hecho.**

102. Cuando una entidad adopte las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) tal como se define en la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)* para para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales que abarquen periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Derogación de la NICSP 16 (2001)

103. Esta Norma deroga la NICSP 16, *Propiedades de Inversión*, emitida en 2001.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 16, pero no son parte de la misma.

Revisión de la NICSP 16 como resultado del Proyecto de mejoras general del IASB del año 2003

Antecedentes

FC1. El Programa de Convergencia con las NIIF es un elemento importante del programa de trabajo del IPSASB. La política del IPSASB es la convergencia de las NICSP con las NIIF emitidas por el IASB, cuando sea adecuado para las entidades del sector público.

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

FC3. En mayo de 2002, el IASB emitió un proyecto de norma de propuesta de modificación de 13 de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)[1] como parte de su Proyecto general de mejoras. Los objetivos del proyecto de Mejora General del IASB eran "reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos entre las Normas, para tratar ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras". Las NIC finales se emitió en diciembre de 2003.

FC4. La NICSP 16, emitida en diciembre de 2001 se basó en la NIC 40 (2000), *Propiedades de Inversión*, que fue emitida nuevamente en diciembre de 2003. Al final de 2003 el predecesor del IPSASB, el Comité del Sector Público (PSC)[2] puso en marcha un Proyecto de Mejoras de las NICSP para la convergencia, cuando fuera apropiado, de las NICSP con las NIC mejoradas emitidas en diciembre de 2003.

FC5. El IPSASB revisó la NIC 40 mejorada y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la NIC y con las modificaciones realizadas. (Los Fundamentos de las Conclusiones del IASB no se reproducen aquí.

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

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

Los subscriptores del *Comprehensive Subscription Service* del IASB pueden consultar los Fundamentos de las conclusiones en el sitio web del IASB en http://www.iasb.org). En aquellos casos donde la NICSP difiere de la NIC correspondiente, los Fundamentos de las conclusiones explican las razones específicas del sector público para la falta de aplicación.

FC6. La NIC 40 ha sido modificada adicionalmente como consecuencia de la emisión de las NIIF después de diciembre de 2003. La NICSP 16 no incluye las modificaciones resultantes surgidas desde la emisión de las NIIF a partir de diciembre de 2003. Esto es así porque el IPSASB no ha revisado todavía ni se ha formado una opinión sobre la aplicabilidad de los requerimientos incluidos en las NIIF a las entidades del sector público.

Revisión de la NICSP 16 como resultado del documento del IASB *Mejoras a las NIIF* emitido en 2008

FC7. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 10 incluidas en el documento *Mejoras a las NIIF* emitido por el IASB en mayo de 2008 y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la norma. El IPSASB concluyó que no había una razón específica del sector público para la no adopción de las modificaciones.

Revisión de la NICSP 16 como resultado del documento del IPSASB *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016

FC8. El IPSASB emitió el documento *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias en 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.

Revisión de la NICSP 16 como resultado de *Mejoras a las NICSP* emitida en *2018*

FC9. El párrafo 76 incluye requerimientos para la medición de propiedades de inversión construidas por la propia entidad que se medirán a valor razonable tras su transferencia desde otra clase da activos una vez una entidad complete su construcción o desarrollo. Las propiedades de inversión en construcción

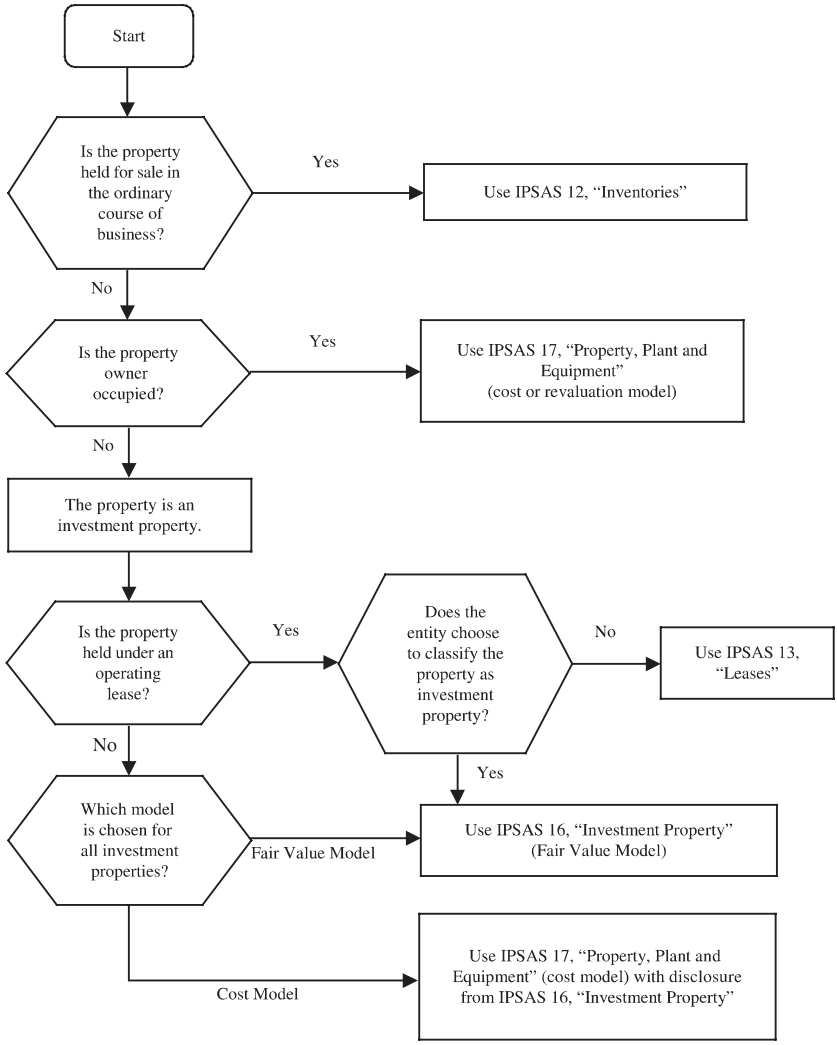
están dentro del alcance de la NICSP 16, como resultado de las modificaciones de *Mejoras a las NICSP* emitida en enero de 2010, y la medición a valor razonable debe comenzar durante la construcción. Por lo tanto, el IPSASB decidió modificar el párrafo 76.

FC10. El párrafo 97 incluye disposiciones transitorias para aquellas entidades que elijen, por primera vez, clasificar y contabilizar algunos o todos los derechos sobre propiedades de inversión mantenidas en régimen de arrendamiento operativo que sean elegibles como propiedades de inversión. Estas provisiones se han reformulado tras la eliminación de otras disposiciones transitorias (a las que se refería anteriormente el párrafo 97) como resultado de la emisión de la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)*.

FC11. El IPSASB examinó las revisiones a la NIC 40 incluidas en el ámbito limitado a las modificaciones bajo el título *Transferencias de Propiedades de Inversión* (Modificaciones a la NIC 40) emitida por el IASB en diciembre de 2016, y los razonamientos del IASB para hacer estas modificaciones como se establecen en sus Fundamentos de las conclusiones, y coincidió en que no había razones específicas del sector público para no adoptar las modificaciones.

Árbol ilustrativo de decisión

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



NICSP 17—PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 16 (revisada en 2003), Propiedades, Planta y Equipo publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 16, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IASB: IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 17—PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2020.

La NICSP 17 Propiedades, Planta y Equipo fue emitida en diciembre de 2001.

En diciembre de 2006 el IPSASB emitió una NICSP 17 revisada.

Desde entonces, la NICSP 17 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *Mejoras a las NICSP 2019* (emitida en enero de 2020)
- *Mejoras a las NICSP 2018* (emitida en octubre de 2018)
- NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público* (emitida en enero de 2017)
- NICSP 39, *Beneficios a los Empleados* (emitida en julio de 2016).
- *Deterioro del Valor de Activos Revaluados* (Modificaciones a la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo,* y la NICSP 26, *Deterioro de Activos Generadores de Efectivo*) (emitida en julio de 2016)
- *La aplicabilidad de las NICSP* (emitida en abril de 2016)
- *Mejoras a las NICSP 2015* (emitida en abril de 2016)
- NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* (emitida en enero de 2015)
- *Mejoras a las NICSP 2014* (emitido en enero de 2015)
- NICSP 32 *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente* (emitida en octubre de 2011)
- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitida en octubre de 2011)
- *Mejoras a las NICSP* (emitida en enero de 2010)
- NICSP 27, *Agricultura* (emitida en diciembre de 2009)
- NICSP 31, *Activos Intangibles* (emitida en enero de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 17

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

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
4	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
5	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2020 NICSP 32 octubre de 2011 Mejoras a las NICSP Abril de 2016
6	Modificado	NICSP 27 diciembre de 2009 Mejoras a las NICSP abril de 2016
7	Modificado	NICSP 32 octubre de 2011
8	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
13	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
14	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
17	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2015
20	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
31	Modificado	NICSP 39 julio de 2016
36A	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016
50	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2015
51A	Nuevo	Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016
52	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
60	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
65	Modificado	NICSP 31 enero de 2010

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
72	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2015
78A	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2015
79	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
81	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
83	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
83A	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2010
84	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
88	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011 NICSP 40 enero de 2017
93	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
95	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
96	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
97	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
98	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
99	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
100	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
101	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
102	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
103	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
104	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
106	Eliminado	Mejoras a las NICSP enero de 2020 Mejoras a las NICSP octubre de 2018

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
106A	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2015
107A	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2010
107B	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2010
107C	Nuevo	NICSP 32 octubre de 2011
107D	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
107E	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2015
107F	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
107G	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016
107H	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016
107I	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016
107J	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016
107K	Nuevo	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
107L	Nuevo	Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016
107M	Nuevo	NICSP 39 julio de 2016
107N	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
107O	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
107P	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2020
108	Modificado	NICSP 33 enero de 2015

NICSP 17—PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance	2-12
Bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural	9-12
Definiciones	13
Reconocimiento	14-25
Infraestructuras	21
Costos iniciales	22
Costos posteriores	23-25
Medición en el reconocimiento	26-41
Componentes del costo	30-36
Medición del costo	37-41
Medición posterior al reconocimiento	42-81
Modelo del costo	43
Modelo de revaluación	44-58
Depreciación	59-78
Importe depreciable y periodo de depreciación	66-75
Método de depreciación	76-78
Deterioro del valor	79
Compensación por deterioro del valor	80-81
Baja en cuentas	82-87
Información a revelar	88-94
Disposiciones transitorias	95-106
Fecha de vigencia	107-108
Derogación de la NICSP 17 (2001)	109

Apéndice: Modificaciones a otras NICSP

Fundamentos de las conclusiones

Guía de implementación

Ejemplo Ilustrativo

Comparación con la NIC 16

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 17, *Propiedades, Planta y Equipo*, está contenida en los párrafos 1 a 109. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 17 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

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

Alcance

2. Una entidad que prepara y presenta los estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma para la contabilización de las propiedades, planta y equipo, excepto:

   (a) cuando se haya adoptado un tratamiento contable diferente de acuerdo con otra NICSP; y

   (b) en relación a los activos de bienes de patrimonio histórico artístico y/o cultural. No obstante, los requisitos de revelar de información de los párrafos 88, 89 y 92 se aplican a aquellos bienes patrimonio histórico artístico y/o cultural que sean reconocidos.

3. [Eliminados]

4. [Eliminados]

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

   (a) sistemas de armas;

   (b) infraestructura; y

   (c) activos por acuerdos de concesión de servicios tras el reconocimiento y medición inicial de acuerdo con la NICSP 32, Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente.

6. Esta Norma no es aplicable a:

   (a) los activos biológicos relacionados con actividades agrícolas distintos de las plantas productoras (véase la NICSP 27, *Agricultura*). Esta Norma se aplica a las plantas productoras pero no a los productos que se obtienen de las mismas;

   (b) los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares (véase la norma de contabilidad pertinente, internacional o nacional, que trate sobre derechos mineros, reservas minerales y recursos no renovables similares).

No obstante, esta Norma se aplicará a las propiedades, planta y equipo utilizados para desarrollar o mantener los activos descritos en 6(a) o 6(b).

7. Otras NICSP pueden obligar a reconocer un determinado elemento de propiedades, planta y equipo de acuerdo con un tratamiento diferente al exigido en esta Norma. Por ejemplo, la NIC 13 *Arrendamientos* exige que la entidad evalúe si tiene que reconocer un elemento de propiedades, planta y equipo sobre la base de la transmisión de los riesgos y ventajas. La NICSP 32 requiere que una entidad evalúe el reconocimiento de un elemento de propiedades, planta y equipo utilizado en un acuerdo de concesión de servicios sobre la base del control del activo. Sin embargo, en tales casos, el resto de aspectos sobre el tratamiento contable de los citados activos, incluyendo su depreciación, se guiarán por los requerimientos de la presente Norma.

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

Bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural.

9. Esta Norma no requiere que una entidad reconozca los bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural que satisfagan de otra forma la definición y los criterios de reconocimiento de los elementos de propiedades, planta y equipo. Si una entidad reconoce los bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural, debe aplicar los requerimientos de revelar de la información de esta Norma y puede, pero no se requiere, aplicar los requerimientos de medición establecidos en esta Norma.

10. Algunos activos son descritos como bienes del patrimonio histórico-artístico y/o cultural debido a su importancia cultural, medioambiental o histórica. Ejemplos de bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural, son los edificios y monumentos históricos, lugares arqueológicos, las áreas de conservación y reservas naturales y las obras de arte. Los bienes del patrimonio histórico-artístico y/o cultural presentan, a menudo, ciertas características, incluyendo las siguientes (aunque no son exclusivas de esos activos):

    (a) es poco probable que su valor en términos culturales, medioambientales, educacionales e histórico artísticos quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado;

    (b) las obligaciones legales y/o reglamentarias pueden imponer prohibiciones o severas restricciones a su disposición por venta;

    (c) son a menudo irreemplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo incluso si sus condiciones físicas se deterioran; y

    (d) puede ser difícil estimar su vida útil, que en algunos casos puede ser de cientos de años.

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

11. Algunos bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural tienen beneficios económicos o potencial de servicio futuros distintos de su valor histórico artístico y/o cultural, por ejemplo un edificio histórico artístico puede ser utilizado para oficinas. En estos casos, pueden ser reconocidos y medidos sobre la misma base que otras partidas pertenecientes a las propiedades, planta y equipo. En el caso de otros bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural, su potencial de servicio está limitado por sus características de patrimonio histórico artístico y/o cultural, por ejemplo, monumentos y ruinas. La existencia de beneficios económicos y potencial de servicio futuros puede afectar a la elección de la base de medición.

12. La información a revelar exigida en los párrafos 88 a 94 requiere que las entidades revelen información sobre los activos reconocidos. Por lo tanto, a las entidades que reconocen bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural se les requiere que revelen, en relación a dichos bienes, puntos tales como, por ejemplo, los siguientes:

(a) la base de medición utilizada;

(b) el método de depreciación utilizado, si lo hubiere;

(c) el importe en libros bruto;

(d) la depreciación acumulada al final del periodo, si la hubiere; y

(e) una conciliación entre el valor en libros al comienzo y al final del periodo mostrando determinados componentes de la misma.

Definiciones

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

Una planta productora es 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.**

(Los párrafos 9A–9C de la NICSP 27 se elaboran a partir de esta definición de una planta productora.)

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

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

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

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

Valor específico para una entidad es el valor presente de los flujos de efectivo que la entidad espera obtener del uso continuado de un activo y de su disposición al término de su vida útil, o bien de los desembolsos que espera realizar para cancelar un pasivo.

Pérdida por deterioro de un activo generador de efectivo es la cantidad en que el importe en libros de un activo excede a su importe recuperable.

Una pérdida por deterioro de un activo no generador de efectivo es la cantidad en que el importe en libros de un activo excede a su importe de servicio recuperable.

Las propiedades, planta y equipo son activos tangibles que:

(a) **posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y**

(b) **se espera que serán utilizados durante más de un periodo contable.**

Importe recuperable es el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta de un activo y su valor en uso.

Importe de servicio recuperable es el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta de un activo y su valor en uso.

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

Vida útil es:

(a) **el periodo durante el cual se espera que un activo esté disponible para su uso por una entidad; o**

(b) **el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del activo por parte de la entidad.**

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

Reconocimiento

14. **El costo de una partida de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y sólo si:**

    (a) **es probable que la entidad reciba beneficios económicos o potencial de servicio futuros asociados con el elemento; y**

    (b) **el costo o el valor razonable del elemento pueden ser medidos de forma fiable[1].**

15. [Eliminados]

16. [Eliminados]

17. Partidas tales como las piezas de repuesto, equipo de reserva y el equipo auxiliar se reconocerán de acuerdo con esta NIIF cuando cumplen con la definición de propiedades, planta y equipo. En otro caso, tales elementos se clasifican como inventarios.

18. Esta Norma no establece la unidad de medición para propósitos de reconocimiento, es decir, qué constituye una partida de propiedades, planta y equipo. Por ello, se requiere la realización de juicios profesionales para aplicar los criterios de reconocimiento a las circunstancias específicas de la entidad. Puede ser apropiado agregar partidas que individualmente no son significativas, tales como libros de una biblioteca, accesorios informáticos y pequeños artículos de equipo, y aplicar los criterios al valor agregado.

19. La entidad evaluará, de acuerdo con este principio de reconocimiento, todos los costos de propiedades, planta y equipo en el momento en que se incurre en ellos. Estos costos comprenden tanto aquéllos en que se ha incurrido inicialmente para adquirir o construir una partida de propiedades, planta y equipo, como los costos incurridos posteriormente para añadir, sustituir parte de, o mantener el elemento correspondiente.

20. Los sistemas de armas normalmente satisfacen la definición de propiedades, planta y equipo y deberá reconocerse como un activo de acuerdo con la presente Norma. Los sistemas de armas incluyen vehículos y otro equipamiento, tales

[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.

como barcos de guerra, submarinos, aviones miliares, tanques, portaaviones y lanzamisiles que se utilizan de forma continuada en la provisión servicios de defensa, incluso si en épocas de paz se usa simplemente para disuadir. Algunas partidas de uso único, tales como ciertos tipos de misiles balísticos, pueden proporcionar un servicio continuado de disuasión contra agresores y, por tanto, pueden clasificarse como sistemas de armas.

Infraestructuras

21. Determinados activos se denominan comúnmente infraestructuras. Si bien no existe una definición universalmente aceptada para estos activos, los mismos presentan, por lo general, alguna de las siguientes características (o todas ellas):

    (a) son parte de un sistema o red;

    (b) son de naturaleza especializada y no tienen usos alternativos;

    (c) no pueden moverse; y

    (d) pueden estar sujetos a limitaciones con respecto a su disposición.

    Aunque la titularidad de las infraestructuras no está limitada a entidades del sector público, con frecuencia las infraestructuras importantes se encuentran en el sector público. Las infraestructuras cumplen con la definición de propiedades, planta y equipo y deberán contabilizarse según la presente Norma. Ejemplos de los mismos son redes de carreteras, sistemas de alcantarillado, sistemas de suministro de agua y energía y redes de comunicación.

Costos iniciales

22. Algunas partidas de propiedades, planta y equipo pueden ser adquiridas por razones de seguridad o de índole medioambiental. Aunque la adquisición de ese tipo de propiedades, planta y equipo no incremente directamente los beneficios económicos o potencial de servicio futuros de una partida concreta de propiedades, planta y equipo existente, puede ser necesaria para que la entidad logre obtener los beneficios económicos o potencial de servicio futuros derivados del resto de sus activos. Dichos elementos de propiedades, planta y equipo cumplen las condiciones para su reconocimiento como activos porque permiten a la entidad obtener beneficios económicos o potencial de servicio futuros adicionales del resto de sus activos, respecto a los que hubiera obtenido si no los hubiera adquirido. Por ejemplo, las disposiciones de seguridad anti-incendios pueden requerir que un hospital tenga que instalar un sistema de rociadores anti-incendios. Estas mejoras se reconocen como un activo ya que, sin ellos, la entidad no puede operar de acuerdo con las disposiciones. No obstante, el importe en libros resultante de tales activos y otros relacionados con ellos se revisará para comprobar la existencia de deterioro del valor, de acuerdo con la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo.*

Costos posteriores

23. De acuerdo con el criterio de reconocimiento contenido en el párrafo 14, una entidad no reconocerá en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo los costos derivados del mantenimiento diario del elemento. Tales costos se reconocerán en el resultado (ahorro o desahorro) cuando se incurra en ellos. Los costos del mantenimiento diario son principalmente los costos de mano de obra y los consumibles, y pueden incluir el costo de pequeños componentes. El objetivo de estos desembolsos se describe a menudo como "reparaciones y conservación" del elemento de propiedades, planta y equipo.

24. Ciertos componentes de algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden necesitar ser reemplazados a intervalos regulares. Por ejemplo, una carretera puede necesitar que la superficie sea reparada cada varios años, una caldera puede requerir una realineación después de una determinada cantidad de horas de uso, o los interiores de una aeronave como asientos o equipamiento auxiliar pueden requerir reemplazos en varias ocasiones durante la vida del fuselaje. Se puede requerir que se haga a ciertos elementos de propiedades, planta y equipo una sustitución recurrente menos frecuente, como podría ser la sustitución de los tabiques de un edificio, o la realización de un recambio no frecuente. Según el principio de reconocimiento del párrafo 14, una entidad reconocerá dentro del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo, el costo de la sustitución de parte de dicho elemento en el momento en que se incurra en ese costo, siempre que se cumplan los criterios para su reconocimiento. El importe en libros de las partes sustituidas se dará de baja en cuentas, de acuerdo con las estipulaciones a tal respecto de esta Norma (véanse los párrafos 82 a 87).

25. Una condición para que algunos elementos de propiedades, planta y equipo continúen operando (por ejemplo, una aeronave) puede ser la realización periódica de inspecciones generales por defectos, independientemente de qué partes del elemento sean sustituidas o no. Cuando se realice una inspección general, su costo se reconocerá en el importe en libros del elemento de propiedades, planta y equipo como una sustitución, si se satisfacen las condiciones para su reconocimiento. Se dará de baja cualquier importe en libros que permanezca en la citada partida, procedente de una inspección previa (y sea distinto de los componentes físicos). Esto sucederá con independencia de que el costo de la inspección previa fuera identificado contablemente dentro de la transacción mediante la cual se adquirió o construyó dicha partida. Si fuera necesario, puede utilizarse el costo estimado de una inspección similar futura como indicador de cuál fue el costo del componente de inspección existente cuando la partida fue adquirida o construida.

Medición en el reconocimiento

26. **Un elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se medirá por su costo.**

27. **Cuando se adquiere un activo a través de una transacción sin contraprestación, su costo se medirá a su valor razonable en la fecha de adquisición.**

28. Un elemento de propiedades, planta y equipo podría ser adquirido a través de una transacción sin contraprestación. Por ejemplo, un promotor puede aportar a un gobierno local unos terrenos con contraprestación cero o simbólica, para permitir al gobierno local desarrollar parques, carreteras o caminos. También se puede adquirir un activo a través de una transacción sin contraprestación mediante el ejercicio de los poderes de embargo o confiscación. En estas circunstancias, el costo de la partida es su valor razonable en la fecha que es adquirido.

29. A los fines de esta Norma, la medición en el reconocimiento inicial de un elemento de propiedades, planta o equipo, adquirido a costo simbólico o nulo, según su valor razonable de acuerdo con los requerimientos del párrafo 27, no constituye una revaluación. De acuerdo con esto, los requerimientos de revaluación establecidos en el párrafo 44, y los comentarios adicionales de los párrafos 45 a 50, sólo se aplican cuando una entidad elige revaluar un elemento de propiedades, planta o equipo en periodos posteriores sobre los que se informe.

Componentes del costo

30. El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende:

    (a) Su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio.

    (b) Todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.

    (c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo.

31. Son ejemplos de costos directamente atribuibles:

    (a) los costos de beneficios a los empleados (según se definen en la NICSP 39, *Beneficios a los empleados*), que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo;

(b) los costos de preparación del emplazamiento físico;

(c) los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;

(d) los costos de instalación y montaje;

(e) los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente, después de deducir los importes netos de la venta de cualesquiera elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (tales como muestras producidas mientras se probaba el equipo); y

(f) los honorarios profesionales.

32. La entidad aplicará la NICSP 12, *Inventarios*, a los costos derivados de las obligaciones por desmantelamiento, retiro y rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento, en los que se haya incurrido durante un determinado periodo como consecuencia de haber utilizado dicho elemento para producir inventarios. Las obligaciones por los costos contabilizados de acuerdo con la NICSP 12 y la NICSP 17 se reconocerán y medirán de acuerdo con la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

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

(a) costos de apertura de una nueva instalación productiva;

(b) los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de actividades publicitarias y promocionales);

(c) los costos de apertura del negocio en una nueva localización o dirigirlo a un nuevo segmento de clientela (incluyendo los costos de formación del personal); y

(d) los costos de administración y otros costos indirectos generales.

34. El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo terminará cuando el elemento se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. Por ello, los costos incurridos por la utilización o por la reprogramación del uso de un elemento no se incluirán en el importe en libros del elemento correspondiente. Por ejemplo, los siguientes costos no se incluirán en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo:

(a) costos incurridos cuando un elemento, capaz de operar de la forma prevista por la gerencia, todavía tiene que ser puesto en marcha o está operando por debajo de su capacidad plena;

(b) pérdidas operativas iniciales, tales como las incurridas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el elemento; y

(c) costos de reubicación o reorganización de parte o de la totalidad de las operaciones de la entidad.

35. Algunas operaciones, si bien relacionadas con la construcción o desarrollo de un elemento de propiedades, planta y equipo, no son necesarias para ubicar al activo en el lugar y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estas operaciones accesorias pueden tener lugar antes o durante las actividades de construcción o de desarrollo. Por ejemplo, pueden obtenerse ingresos mediante el uso de un solar como aparcamiento hasta que comience la construcción. Puesto que estas operaciones accesorias no son necesarias para ubicar un elemento en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia, los ingresos y gastos relacionados de operaciones accesorias se reconocerán en el resultado (ahorro o desahorro), mediante su inclusión dentro las clases apropiadas de ingresos y gastos.

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

36A. Las plantas productoras se contabilizan de la misma forma que los elementos de propiedades, planta y equipo construidos por la propia entidad antes de que estén en la ubicación y condiciones necesarias para ser capaces de operar en la forma prevista por la gerencia. Por consiguiente, las referencias a "construcción" en esta Norma deben interpretarse como que cubren actividades que son necesarias para implantar y cultivar las plantas productoras antes de que estén en la ubicación y condición necesaria para ser capaces de operar en la forma prevista por la gerencia.

Medición del costo

37. El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo será el precio equivalente de contado o, para los elementos a los que hace referencia el párrafo 27, su valor razonable en la fecha de reconocimiento. Si el pago se aplaza más allá de los plazos normales del crédito comercial, la diferencia

entre el precio equivalente de contado y el total de los pagos se reconocerá como intereses a lo largo del periodo de aplazamiento, a menos que estos intereses se reconozcan en el importe en libros del elemento de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido en la NICSP 5.

38. Algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden haber sido adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. La siguiente discusión se refiere solamente al intercambio de un activo no monetario por otro, pero también es aplicable a todos los intercambios descritos en el primer inciso de este párrafo. El costo de dicho elemento de propiedades, planta y equipo se medirá por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado. El elemento adquirido se medirá de esta forma incluso cuando una entidad no pueda dar de baja inmediatamente el activo entregado. Si la partida adquirida no se mide por su valor razonable, su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado.

39. Una entidad determinará si una transacción de intercambio tiene carácter comercial, considerando en qué medida se espera que cambien los flujos de efectivo futuros o potencial de servicio como consecuencia de dicha transacción. Una transacción de intercambio tiene naturaleza comercial si:

(a) la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo o potencial de servicio del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo o potencial de servicio del activo transferido; o

(b) el valor específico para la entidad, de la parte de sus actividades afectadas por la transacción de intercambio, se ve modificado como consecuencia del intercambio; y

(c) la diferencia identificada en (a) o en (b) es significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

Al determinar si una transacción tiene carácter comercial, el valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectadas por la transacción deberá tener en cuenta los flujos de efectivo después de impuestos, en su caso. El resultado de estos análisis puede ser claro sin que una entidad tenga que realizar cálculos detallados.

40. El valor razonable de un activo, para el que no existen transacciones comparables en el mercado, puede medirse con fiabilidad si (a) la variabilidad en el rango de estimaciones razonables del valor razonable del activo no es significativa para ese activo, o (b) las probabilidades de las diferentes estimaciones dentro de ese rango pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la estimación del valor razonable. Si la entidad es capaz de determinar de forma fiable los valores razonables del activo recibido o del

activo entregado, se utilizará el valor razonable del activo entregado para medir el costo del activo recibido, a menos que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido.

41. El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo que haya sido adquirido por el arrendatario en una operación de arrendamiento financiero, se determinará utilizando los principios establecidos en la NICSP 13.

Medición posterior al reconocimiento

42. **La entidad elegirá como política contable el modelo del costo del párrafo 43 o el modelo de revaluación del párrafo 44, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de propiedades, planta y equipo.**

Modelo del costo

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

Modelo de revaluación

44. **Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada posterior y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido con posterioridad. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable en la fecha de presentación. El tratamiento contable para las revaluaciones se establece en los párrafos 54 a 56.**

45. Normalmente, el valor razonable de las propiedades se determina a partir de la evidencia basada en el mercado mediante tasación El valor razonable de los elementos de planta y equipo será habitualmente su valor de mercado, determinado mediante una tasación. La tasación del valor de un activo la realiza generalmente un tasador, que tiene una cualificación profesional reconocida y significativa. Para muchos activos, su valor razonable será fácilmente determinable por referencia a precios establecidos en un mercado líquido y activo. Por ejemplo, pueden obtenerse precios de mercado actuales de tierras, edificios no especializados, vehículos, y muchos tipos de planta y equipo.

46. Para algunos activos del sector público, puede ser difícil establecer su valor de mercado debido a la ausencia de transacciones de mercado para estos activos. Algunas entidades del sector público pueden poseer cantidades importantes de estos activos.

47. Cuando no existe evidencia disponible para determinar el valor de mercado de un elemento de propiedades en un mercado líquido y activo, el valor razonable puede establecerse en referencia a otros elementos de características similares, en circunstancias y ubicación similares. Por ejemplo, el valor razonable de terrenos desocupados poseídos por el gobierno durante un periodo muy largo durante el cual ha habido muy pocas transacciones, puede estimarse con referencia al valor de mercado de terrenos con características y topografía similares en una ubicación similar para los cuales exista un valor disponible de mercado. En el caso de edificios especializados y otras estructuras construidas, el valor razonable puede estimarse utilizando el costo de reposición depreciado, el costo de rehabilitación o los enfoques de las unidades de servicio (véase la NICSP 21). En muchos casos, el costo de reposición depreciado de un activo puede establecerse por referencia al precio de compra de un activo similar con similar potencial de servicio restante en un mercado líquido y activo. En algunos casos, el costo de volver a producir un activo será el mejor indicador de su costo de reposición. Por ejemplo, en caso de pérdida, un edificio parlamentario puede ser reconstruido en vez de reemplazado con una ubicación alternativa debido a su importancia para la comunidad.

48. Si no existe ninguna evidencia del valor razonable basada en el mercado, debido a la naturaleza especializada del elemento de propiedades, planta y equipo, una entidad podría necesitar estimar el valor razonable utilizando, por ejemplo el costo de reconstrucción, el costo de reposición depreciado, o el costo de rehabilitación o los enfoques de las unidades de servicio (véase la NICSP 21). El costo de reposición depreciado de un elemento de planta y equipo puede establecerse por referencia al precio de compra del mercado de los componentes utilizados para producir el activo o el precio indexado del activo o uno similar, basado en un precio para un periodo anterior. Cuando se utiliza el método del precio indexado, se precisa realizar juicios profesionales para determinar si la tecnología de producción ha cambiado significativamente durante el periodo, y si la capacidad del activo de referencia es la misma que la del activo que se está evaluando.

49. La frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los elementos de propiedades, planta y equipo que se estén revaluando. Cuando el valor razonable del activo revaluado difiera significativamente de su importe en libros, será necesaria una nueva revaluación. Algunos elementos de propiedades, planta y equipo experimentan cambios significativos y volátiles en su valor razonable, por lo que necesitarán revaluaciones anuales. Tales revaluaciones frecuentes son innecesarias para elementos de propiedades, planta y equipo con variaciones insignificantes en su valor razonable. Para éstos, pueden ser suficientes revaluaciones hechas cada tres o cinco años.

50. Cuando se revalúe un elemento de propiedades, planta y equipo, la depreciación acumulada el importe en libros de ese activo se ajustará al importe revaluado. En la fecha de la revaluación, el activo puede ser tratado de una de las siguientes maneras:

(a) el importe en libros bruto se ajustará de forma que sea congruente con la revaluación del importe en libros del activo. Por ejemplo, el importe en libros bruto puede reexpresarse por referencia a datos de mercado observables o puede reexpresarse de forma proporcional al cambio en el importe en libros. La depreciación acumulada en la fecha de la revaluación se ajustará para igualar la diferencia entre el importe en libros bruto y el importe en libros del activo después de tener en cuenta las pérdidas por deterioro de valor acumuladas; o

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

El importe del ajuste de la depreciación acumulada, forma parte del incremento o disminución del importe en libros, que se contabilizará de acuerdo con lo establecido en los párrafos 54 y 55.

51. **Si se revalúa un elemento de propiedades, planta y equipo, se revaluarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos.**

51A. Las pérdidas por deterioro de valor, y sus reversiones, de un activo según las NICSP 21 y NICSP 26 *Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo* no necesariamente dan lugar a la necesidad de revaluar la clase de activos a la cual pertenece ese activo o grupo de activos.

52. Una clase de elementos pertenecientes a propiedades, planta y equipo es un conjunto de activos de similar naturaleza o función en las operaciones de una entidad. Los siguientes son ejemplos de clases separadas:

(a) terrenos;

(b) edificios operativos;

(c) carreteras;

(d) maquinaria;

(e) redes eléctricas de distribución;

(f) buques;

(g) aeronaves;

(h) sistemas de armas;

(i) vehículos de motor

(j) mobiliario y útiles;

(k) equipamiento de oficina;

(l) plataformas petrolíferas; y

(m) plantas productoras.

53. Los elementos pertenecientes a una clase de propiedades, planta y equipo se revaluarán simultáneamente con el fin de evitar revaluaciones selectivas y la inclusión de importes en los estados financieros que son una mezcla de costos y valores referidos a diferentes fechas. No obstante, cada clase de activos puede ser revaluada de forma periódica, siempre que la revaluación de esa clase se realice en un intervalo corto de tiempo y que los valores se mantengan constantemente actualizados.

54. **Cuando se incrementa el importe en libros de una clase de activos como consecuencia de una revaluación, tal aumento debe ser acreditado directamente a una cuenta de superávit de revaluación. No obstante, el incremento se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) en la medida en que suponga una reversión de una disminución por devaluación de la misma clase de activos, que fue reconocida previamente en resultados (ahorro o desahorro).**

55. **Si se reduce el importe en libros de una clase de activos como consecuencia de una revaluación, tal disminución debe ser reconocida en el resultado (ahorro o desahorro). No obstante, la disminución será cargada directamente contra el superávit de revaluación en la medida que tal disminución no exceda el saldo de la citada cuenta de superávit de revaluación con respecto a esa clase de activos.**

56. **Los incrementos y disminuciones en la revaluación relativos a activos individuales dentro de una clase de propiedades, planta y equipo deben compensarse entre sí dentro de esa clase pero no deben compensarse con los correspondientes a activos de diferentes clases.**

57. Algunos o todos los superávit de revaluación incluidos en los activos netos/patrimonio con respecto a propiedades, planta y equipo, pueden ser transferidas directamente al resultado (ahorro o desahorro) acumulado cuando se den de baja los activos. Esto podría suponer transferir una parte o la totalidad de la reserva cuando los activos dentro de una clase de propiedades, planta y equipo a los cuales se vincula la reserva, son retirados o han sido dispuestos. No obstante, parte de la reserva podría transferirse a medida que los activos son utilizados por la entidad. En ese caso, el importe de la reserva transferida sería igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la calculada según su costo original. Las transferencias desde el superávit de revaluación a los resultados (ahorro o desahorro) acumulados no se harán a través del resultado (ahorro o desahorro).

58. Guías sobre los efectos de la revaluación de las propiedades, planta y equipo, sobre los impuestos a las ganancias, si los hay, pueden encontrarse en las normas contables internacionales y nacionales pertinentes que tratan el impuesto a las ganancias.

Depreciación

59. **Se depreciará de forma separada cada parte de un elemento de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento.**

60. Una entidad distribuirá el importe inicialmente reconocido con respecto a una partida de propiedades, planta y equipo entre sus partes significativas y depreciará de forma separada cada una de estas partes. Por ejemplo, en la mayoría de casos sería obligatorio depreciar de manera separada los pavimentos, estructuras, bordes y canales, senderos, puentes e iluminación dentro de un sistema de carreteras. De forma similar, podría ser adecuado depreciar por separado la estructura y los motores de un avión, tanto si se tiene en propiedad como si se tiene en arrendamiento financiero. 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.

61. Una parte significativa de un elemento de propiedades, planta y equipo puede tener una vida útil y un método de depreciación que coincidan con la vida y el método utilizados para otra parte significativa del mismo elemento. En tal caso, ambas partes podrían agruparse para determinar el cargo por depreciación.

62. En la medida que la entidad deprecie de forma separada algunas partes de un elemento de propiedades, planta y equipo, también depreciará de forma separada el resto del elemento. El resto estará integrado por las partes del elemento que individualmente no sean significativas. Si la entidad tiene diversas expectativas para cada una de esas partes, podría ser necesario emplear técnicas de aproximación para depreciar el resto, de forma que represente fielmente el patrón de consumo o la vida útil de sus componentes, o ambos.

63. La entidad podrá elegir por depreciar de forma separada las partes que compongan un elemento y no tengan un costo significativo con relación al costo total del mismo.

64. **El cargo por depreciación de cada periodo se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro), salvo que se haya incluido en el importe en libros de otro activo.**

65. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá habitualmente en el resultado (ahorro o desahorro). Sin embargo, en ocasiones los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados a un activo son absorbidos en la producción de otros activos. En este caso, el cargo por depreciación formará parte del costo del otro activo y se incluirá en su importe en libros. Por ejemplo, la depreciación del equipo de manufactura se incluirá en el costo de conversión de los inventarios (véase la NICSP 12). De forma similar, la depreciación de las propiedades, planta y equipo utilizadas para actividades de desarrollo podrá incluirse en el costo de un activo intangible reconocido de acuerdo con la NICSP 31, *Activos Intangibles*.

Importe depreciable y periodo de depreciación

66. **El importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil.**

67. **El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, en cada fecha de presentación anual y, si las expectativas difirieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.**

68. La depreciación se contabilizará incluso si el valor razonable del activo excede a su importe en libros, siempre y cuando el valor residual del activo no supere al importe en libros del mismo. Las operaciones de reparación y mantenimiento de un activo no evitan realizar la depreciación. Por el contrario, algunos activos pueden tener un mantenimiento inadecuado o demorado indefinidamente debido a limitaciones presupuestarias. Cuando las políticas de gestión de los activos empeoren el desgaste de un activo, su vida útil debería estimarse nuevamente y reajustarse según el caso.

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

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

71. La depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para ser capaz de operar de la forma prevista por la gerencia. La depreciación de un activo cesará cuando el activo sea dado de baja. Por tanto, la depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo y se mantenga para su disposición, a menos que se encuentre depreciado por completo. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

72. Los beneficios económicos o potencial de servicio futuros inherentes a un elemento de propiedades, planta y equipo son consumidos por la entidad principalmente mediante el uso del activo. No obstante, otros factores, tales como la obsolescencia técnica o comercial y el desgaste producido por la falta de utilización del bien, producen a menudo una disminución en la cuantía de los beneficios económicos o potencial de servicio que podrían haberse obtenidos de la utilización del activo. Consecuentemente, para determinar la vida útil del elemento de propiedades, planta y equipo, se tendrán en cuenta todos los factores siguientes:

(a) La utilización prevista del activo. El uso se evalúa por referencia a la capacidad o al producto físico que se espere del mismo.

(b) El desgaste físico esperado, que dependerá de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, así como el grado de cuidado y conservación mientras el activo no está siendo utilizado.

(c) La obsolescencia técnica o comercial derivada de los cambios o mejoras en la producción, o bien de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo. Las reducciones futuras esperadas en el precio de venta de un elemento que se elabore utilizando un activo podría indicar la expectativa de obsolescencia técnica o comercial del activo, lo cual, a su vez, podría reflejar una reducción de los beneficios económicos futuros incorporados al activo.

(d) Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de servicio relacionados con el bien.

73. La vida útil de un activo se definirá en términos de la utilidad que se espere que aporte a la entidad. La política de gestión de activos de una entidad puede implicar la disposición de activos después de un tiempo específico de uso, o tras haber consumido una cierta proporción de beneficios económicos o potencial de servicio futuros inherentes al activo. Por tanto, la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica. La estimación de la vida útil de un activo es una cuestión de criterio basada en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

74. Los terrenos y los edificios son activos separados, y se contabilizarán por separado, incluso si han sido adquiridos de forma conjunta. Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida ilimitada y por tanto no se deprecian. Los edificios tienen una vida limitada y, por tanto, son activos depreciables. Un incremento en el valor de los terrenos en los que se asienta un edificio no afectará a la determinación del importe depreciable del edificio.

75. Si el costo de un terreno incluye los costos de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, la porción que corresponda a la rehabilitación del terreno

se depreciará a lo largo del periodo en el que se obtengan los beneficios o potencial de servicio por haber incurrido en esos costos. En algunos casos, el terreno en sí mismo puede tener una vida útil limitada, en cuyo caso se depreciará de forma que refleje los beneficios o potencial de servicio que se van a derivar del mismo.

Método de depreciación

76. **El método de depreciación reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos o potencial de servicio futuros del activo.**

77. **El método de depreciación aplicado a un activo se revisará, como mínimo, en cada fecha de presentación anual y, si hubiera habido un cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados al activo, se cambiará para reflejar el nuevo patrón. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NICSP 3.**

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

78A. No es apropiado un método de depreciación que se base en los ingresos de actividades ordinarias que se generan por una actividad que incluye el uso de un activo. Los ingresos de actividades ordinarias generados por una actividad que incluye el uso de un activo, generalmente, reflejan factores distintos del consumo de los beneficios económicos de dicho activo. Por ejemplo, los ingresos de actividades ordinarias se ven afectados por otra información y procesos, actividades de venta y cambios en los volúmenes de ventas y precios. El componente del precio de los ingresos de actividades ordinarias puede verse afectado por la inflación, la cual no tiene relación con la forma en que se consume el activo.

Deterioro del valor

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

Compensación por deterioro del valor

80. **Las compensaciones procedentes de terceros por elementos de propiedades, planta y equipo que hayan experimentado un deterioro del valor, se hayan perdido o se hayan abandonado, se incluirán en el resultado (ahorro o desahorro) cuando tales compensaciones sean exigibles.**

81. El deterioro del valor o las pérdidas de los elementos de propiedades, planta y equipo son hechos separables de las reclamaciones de pagos o compensaciones de terceros, así como de cualquier compra posterior o construcción de activos que reemplacen a los citados elementos, y por ello se contabilizarán de forma separada, procediendo de la manera siguiente:

(a) el deterioro del valor de los elementos de propiedades, planta y equipo se reconocerá según la NICSP 21 o la NICSP 26, según proceda;

(b) la baja en cuentas de los elementos de propiedades, planta y equipo retirados o dispuestos se determinará según lo establecido en esta Norma;

(c) la compensación de terceros por elementos de propiedades, planta y equipo que hubieran visto deteriorado su valor, se hubieran perdido o abandonado se incluirá en la determinación del resultado (ahorro o desahorro), en el momento en que la compensación sea exigible; y

(d) el costo de los elementos de propiedades, planta y equipo rehabilitados, adquiridos o construidos como sustitución de otros se determinará de acuerdo con esta Norma.

Baja en cuentas

82. **El importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja en cuentas:**

(a) **por su disposición; o**

(b) **cuando no se espere obtener ningún beneficio económico o potencial de servicio futuros por su uso o disposición.**

83. **La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un elemento de propiedades, planta y equipo se incluirá en el resultado (ahorro o desahorro) cuando**

dicho elemento sea dado de baja en cuentas (a menos que la NICSP 13 establezca otra cosa, en caso de una venta con arrendamiento financiero posterior).

83A. Sin embargo, una entidad que, en el curso de sus actividades ordinarias, venda rutinariamente elementos de propiedades, planta y equipo que se mantenían para arrendar a terceros, transferirá esos activos a los inventarios por su importe en libros cuando dejen de ser arrendados y se clasifiquen como mantenidos para la venta. El importe obtenido por la venta de esos activos se reconocerá como ingreso de acuerdo con la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*.

84. La disposición de un elemento de propiedades, planta y equipo puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo mediante la venta, realizando sobre la misma un contrato de arrendamiento financiero o por donación). Para determinar la fecha en que se ha dispuesto de una partida, una entidad aplicará los criterios establecidos en la NICSP 9 para el reconocimiento de ingresos por ventas de bienes. La NICSP 13 se aplicará a las disposiciones por una venta con arrendamiento posterior.

85. Si, de acuerdo con el principio de reconocimiento del párrafo 14, una entidad reconociera dentro del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo el costo derivado de la sustitución de una parte del elemento, entonces dará de baja el importe en libros de la parte sustituida, con independencia de si esta parte se hubiera amortizado de forma separada. Si no fuera practicable para la entidad determinar el importe en libros del elemento sustituido, podrá utilizar el costo de la sustitución como indicativo de cuál era el costo del elemento sustituido en el momento en el que fue adquirido o construido.

86. **La pérdida o ganancia derivada de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo, se determinará como la diferencia entre el importe neto que, en su caso, se obtenga por la disposición y el importe en libros del elemento.**

87. La contrapartida por recibir por la disposición de un elemento de propiedades, planta y equipo, se reconocerá inicialmente por su valor razonable. Si se aplazase el pago por recibir por el elemento, la contraprestación recibida se reconocerá inicialmente al precio equivalente de contado. La diferencia entre el importe nominal de la contraprestación y el precio equivalente de contado se reconocerá como un ingreso por intereses, de acuerdo con la NICSP 9, de forma que refleje el rendimiento efectivo derivado de la cuenta por cobrar.

Información a revelar

88. **Los estados financieros deberán revelar, para cada clase de propiedades, planta y equipo reconocida en los mismos:**

(a) **las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto;**

(b) **los métodos de depreciación utilizados;**

(c) **las vidas útiles o los porcentajes de depreciación utilizados;**

(d) **el importe bruto en libros y la depreciación acumulada (incrementado por las pérdidas acumuladas por deterioro de valor) al inicio y al final del periodo; y**

(e) **una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo, mostrando:**

(i) **las adiciones;**

(ii) **las disposiciones;**

(iii) **Adquisiciones a través de combinaciones del sector público;**

(iv) **los incrementos o disminuciones resultantes de las revaluaciones de acuerdo con los párrafos 44, 54 y 55, así como las pérdidas por deterioro del valor (si las hubiera) reconocidas o revertidas directamente en los activos netos/ patrimonio, en función de lo establecido en la NICSP 21 o la NICSP 26, según proceda;**

(v) **las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro), aplicando la NICSP 21 o la NICSP 26, según proceda;**

(vi) **las pérdidas por deterioro del valor que se hayan revertido en el resultado (ahorro o desahorro), aplicando la NICSP 21 o la NICSP 26, según proceda;**

(vii) **depreciación;**

(viii) **las diferencias de cambio netas surgidas en la conversión de estados financieros desde la moneda funcional a una moneda de presentación diferente (incluyendo también las diferencias de conversión de una operación en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa); y**

(ix) **otros cambios.**

89. **Los estados financieros deberán presentar también para cada clase de propiedades, planta y equipo reconocida en los mismos:**

(a) **la existencia y los importes correspondientes a las restricciones de titularidad, así como las propiedades, planta y equipo que están afectos como garantía al cumplimiento de obligaciones;**

(b) **el importe de los desembolsos reconocidos en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo en curso de construcción;**

(c) **el importe de los compromisos contractuales para la adquisición de propiedades, planta y equipo; y**

(d) **si no se ha revelado de forma separada en el estado de rendimiento financiero, el importe de las compensaciones de terceros que se incluyen en el resultado (ahorro o desahorro) por elementos de propiedades, planta y equipo cuyo valor se hubiera deteriorado, perdido o retirado.**

90. La selección de un método de depreciación, así como la estimación de la vida útil de los activos, son cuestiones que requieren juicio profesional. Por tanto, la información a revelar sobre los métodos adoptados, así como sobre las vidas útiles estimadas o sobre los porcentajes de depreciación, suministra a los usuarios de los estados financieros información que les permite revisar las políticas seleccionados por la gerencia de la entidad, a la vez que hacen posible la comparación con otras entidades. Por razones similares, es necesario revelar:

(a) la depreciación del periodo, independientemente de que se reconozca en el resultado (ahorro o desahorro) o como parte del costo de otros activos; y

(b) la depreciación acumulada al final del periodo.

91. De acuerdo con la NICSP 3, la entidad ha de informar acerca de la naturaleza y del efecto de un cambio en una estimación contable, siempre que tenga una incidencia significativa en el periodo actual o que vaya a tenerla en periodos siguientes . Tal información puede surgir, en las propiedades, planta y equipo, por cambios en las estimaciones referentes a:

(a) valores residuales;

(b) costos estimados de desmantelamiento, retiro o rehabilitación de elementos de propiedades, planta y equipo;

(c) vidas útiles; y

(d) métodos de depreciación.

92. **Si una clase de propiedades, planta y equipo se registra por importes revaluados, deberá informarse de lo siguiente:**

(a) **la fecha efectiva de la revaluación;**

(b) **si se han utilizado los servicios de un tasador independiente;**

(c) **los métodos e hipótesis significativos empleados en la estimación de los valores razonables de los activos;**

(d) **la medida en que los valores razonables fueron determinados directamente por referencia a los precios observables en un mercado activo o a transacciones de mercado recientes entre sujetos debidamente informados en condiciones de independencia, o fueron estimados utilizando otras técnicas de valoración;**

(e) **el resultado de revaluación, indicando los movimientos del periodo, así como cualesquiera restricciones sobre la distribución de su saldo a los propietarios o tenedores de cuotas participativas;**

(f) **la suma de todos los superávit de revaluación para los elementos individuales de la propiedades, planta y equipo dentro de cada clase; y**

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

93. De acuerdo con la NICSP 21 y la NICSP 26, la entidad revelará información sobre las partidas de propiedades, planta y equipo que hayan sufrido pérdidas por deterioro del valor, además de la información requerida en el párrafo 88(e)(iv) a (vi).

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

(a) el importe en libros de los elementos de propiedades, planta y equipo, que se encuentran temporalmente ociosos;

(b) el importe en libros bruto de cualesquiera propiedades, planta y equipo que, estando totalmente depreciados, se encuentran todavía en uso;

(c) el importe en libros de los elementos componentes de propiedades, planta y equipo que, retirados de su uso activo, se mantienen para disponer de ellos; y

(d) cuando se utiliza el modelo del costo, el valor razonable de las propiedades, planta y equipo cuando es significativamente diferente de su importe en libros.

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

Disposiciones transitorias

95. [Eliminados]

96. [Eliminados]

97. [Eliminados]

98. [Eliminados]

99. [Eliminados]

100. [Eliminados]

101. [Eliminados]

102. [Eliminados]

103. [Eliminados]

104. [Eliminados]

105. **Para aquellas entidades que hayan aplicado con anterioridad la NICSP 17 (2001) los requerimientos de los párrafos 38 a 40 relativos a la medición inicial de un elemento de propiedades, planta y equipo adquirido en una transacción de intercambio de activos se aplicarán prospectivamente y afectarán sólo a transacciones futuras.**

106. [Eliminados]

106A. El párrafo 50 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NICSP 2014* emitido en enero de 2015. Una entidad aplicará esa modificación a todas las revaluaciones reconocidas en periodos anuales que comiencen a partir de la fecha de aplicación inicial de esa modificación y en el periodo anual anterior inmediato.

Fecha de vigencia

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

107A. **El párrafo 83A fue añadido y el párrafo 84 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NICSP* emitido en enero de 2010. Una entidad debe aplicar esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2011, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará las modificaciones correspondientes de la NICSP 2, *Estado de Flujos de Efectivo*.**

107B. **El párrafo 8 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NICSP emitido en enero de 2010.* Una entidad debe aplicar esa modificación de forma prospectiva para los estados financieros anuales que se refieran a periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se aconseja su aplicación anticipada siempre que la entidad también aplique al mismo tiempo las modificaciones de los párrafos 12, 13, 29, 40, 57, 59, 62, 62A, 62B, 63, 66 y 101A de la NICSP 16. Si una entidad aplica la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2011, deberá revelar este hecho.**

107C. **Los párrafos 5 y 7 fueron modificados por la NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente* emitida en octubre de 2011. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2014, deberá revelar ese hecho y al mismo tiempo aplicar la NICSP 32, las modificaciones a los párrafos 6 y 42A de la NICSP 5, las modificaciones a los párrafos 25 a 27 y 85B de la NICSP 13, las modificaciones a los párrafos 2 y 125A de la NICSP 29 y las modificaciones a los párrafos 6 y 132A de las NICSP 31.**

107D. **Los párrafos 79, 81, 83, 88 y 93 fueron modificados mediante el documento *Mejoras a las NICSP* emitido en octubre de 2011. Una entidad debe aplicar esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2013, deberá revelar este hecho.**

107E. ***Mejoras a las NICSP 2014* emitida en enero de 2015 modificó los párrafos 17, 50 y 72 y añadió los párrafos 78A y 106A. Una entidad deberá aplicar esas modificaciones de forma prospectiva para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2015. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2015, deberá revelar este hecho.**

107F. **La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)*, emitida en enero de 2015, modificó los párrafos 95, 96, 97, 98, 99, 100, 101, 102, 103, 104 y 108. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la NICSP 33 para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, las modificaciones también se aplicarán para dicho periodo.**

107G. **Los párrafos 5, 20 y 52 fueron modificados mediante el documento *Mejoras a las NICSP 2015* emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, deberá revelar este hecho.**

107H. **Mejoras a las NICSP 2015 emitida en abril de 2016 modificó los párrafos 6, 13 y 52 y añadió el párrafo 36A. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen**

a partir del 1 de enero de 2017. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, deberá revelar este hecho. Una entidad aplicará esta NIIF retroactivamente, de acuerdo con la NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, excepto por lo especificado en el párrafo 107I.

107I. **En el periodo de presentación en que se aplique por primera vez las modificaciones de las NICSP 17 y NICSP 27 a partir de la parte IV del documento *Mejoras a las NICSP 2015*, una entidad no necesita revelar la información cuantitativa requerida por el párrafo 33(f) de la NICSP 3 para el periodo corriente. Sin embargo, una entidad presentará la información cuantitativa requerida por el párrafo 33(f) de la NICSP 3 para cada periodo anterior presentado.**

107J. **Una entidad puede optar por medir una partida de plantas productoras a su valor razonable al comienzo del primer periodo presentado en los estados financieros para el periodo de presentación en el cual la entidad aplique por primera vez las modificaciones a las NICSP 17 y NICSP 27 de la parte IV de *Mejoras a las NICSP 2015* y utilice ese valor razonable como su costo atribuido en esa fecha. Cualquier diferencia entre el importe en libros anterior y el valor razonable se reconocerá en las ganancias acumuladas iniciales al comienzo del primer periodo presentado.**

107K. **Los párrafos 3 y 4 fueron eliminados por el documento *La aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.**

107L. ***Deterioro del Valor de Activos Revaluados* (Modificaciones a la NICSP 21 y NICSP 26) añadió el párrafo 51A. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esa modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.**

107M. **El párrafo 31 fue modificado por la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*, emitida en julio de 2016. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 39.**

107N. **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.

107O. **El párrafo 106 fue modificado mediante el *Mejoras a las NICSP 2018* emitida en octubre de 2018. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada.**

107P. **Se añadió el párrafo 5 y y se eliminó el párrafo 106 mediante *Mejoras a las NICSP* emitida en enero de 2020. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada.**

107. Cuando una entidad adopte la base de contabilización de acumulación (o devengo) tal y como se define en la NICSP 33 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará se aplicará a los estados financieros anuales que abarquen periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Derogación de la NICSP 17 (2001)

108. Esta Norma deroga la NICSP 17 *Propiedades, Planta y Equipo* (emitida en 2001).

Apéndice

Modificaciones a otras NICSP

[Eliminados]

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 17, pero no son parte de la misma.

Revisión de la NICSP 17 como resultado del Proyecto de mejoras general del IASB del año 2003

Antecedentes

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

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

FC3. En mayo de 2002, el IASB emitió un proyecto de norma de propuesta de modificación de 13 de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)[2] como parte de su Proyecto general de mejoras. Los objetivos del proyecto de Mejora General del IASB eran "reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos entre las Normas, para tratar ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras". Las NIC finales se emitió en diciembre de 2003.

FC4. La NICSP 17, emitida en diciembre de 2001, se basó en la NIC 16 (revisada en 1998), *Propiedades Planta y Equipo* que fue emitida nuevamente en diciembre de 2003. Al final de 2003 el predecesor del IPSASB, el Comité del Sector Público (PSC)[3] puso en marcha un Proyecto de Mejoras de las NICSP para la convergencia, cuando fuera apropiado, de las NICSP con las NIC mejoradas emitidas en diciembre de 2003.

FC5. El IPSASB revisó la NIC 16 mejorada y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la NIC y con las modificaciones realizadas con la excepción señalada en el párrafo FC6. (Los Fundamentos de las

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

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

Conclusiones del IASB no se reproducen aquí. Los subscriptores del Comprehensive Subscription Service del IASB pueden consultar los Fundamentos de las conclusiones en el sitio web del IASB, http://www.iasb.org). En aquellos casos donde la NICSP difiere de la NIC correspondiente, los Fundamentos de las conclusiones explican las razones específicas del sector público para la desviación.

FC6. La NIC 16, *Propiedades, Planta y Equipo* define importe recuperable como "el mayor importe entre el precio neto de la venta de un activo y su valor en uso". La NICSP 17 define importe recuperable como el "mayor entre el valor razonable de un activo generador de efectivo menos los costos necesarios para la venta y su valor en uso". La definición en la NICSP 17 es la misma que en la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo* pero distinta a la de la NIC 16. El IPSASB es de la opinión que la definición de la NICSP 17 es apropiada porque:

(a) La NICSP 17 requiere que una entidad determine el importe de servicio recuperable de acuerdo con la NICSP 21 *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo.*

(b) La NICSP 21 requiere que una entidad determine el importe recuperable de acuerdo con la NICSP 26.

FC7. La NIC 16 ha sido modificada adicionalmente como consecuencia de las NIIF emitidas después de diciembre de 2003. La NICSP 17 no incluye las modificaciones resultantes surgidas desde la emisión de las NIIF a partir de diciembre de 2003. Esto es así porque el IPSASB no ha revisado todavía ni se ha formado una opinión sobre la aplicabilidad de los requerimientos incluidos en las NIIF a las entidades del sector público.

Revisión de la NICSP 17 como resultado del documento del IASB *Mejoras a las NIIF* emitida en 2008

FC8. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 16 incluidas en el documento *Mejoras a las NIIF* emitido por el IASB en mayo de 2008 y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la norma. El IPSASB concluyó que no había una razón específica del sector público para la no adopción de las modificaciones.

Revisión de la NICSP 17 como resultado de los documentos *Mejoras a las NIIF* y *Modificaciones de Alcance Limitado* emitidos en mayo de 2012, diciembre de 2013 y mayo de 2014.

FC9. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 16 incluidas en *Mejoras a las NIIF* y *Aclaraciones de los Métodos Aceptables de Depreciación y Amortización* emitidas por el IASB en mayo de 2012, diciembre de 2013 y mayo de 2014 y por lo general coincidió en que no había razón específica del sector público para no adoptar las modificaciones.

Revisión de la NICSP 17 como resultado de la Parte III del documento del IASB *Mejoras a las NIIF 2015*: cuestiones planteadas por los agentes interesados

FC10. Las guías de las Estadísticas Financieras del Gobierno (EFG) sobre el uso del término "sistemas de armas" comprende partidas que se se utilizan de forma continuada en la provisión servicios de defensa, incluso si en épocas de paz se usa simplemente para disuadir. El IPSASB concluyó que sustituir el término de las NICSP "equipamiento militar especializado" por el término de las EFG "sistemas de armas" e incluir una descripción aclararía la aplicabilidad de la NICSP 17, Propiedades, Planta y Equipo, al tiempo que aumenta la coherencia con las guías sobre información de las EFG.

FC11. Un comentarista sugirió que la definición propuesta de sistema de armas puede ser innecesariamente estrecha y, por tanto, puede excluir algunos activos, tales como vehículos militares especializados que no puede llevar armas o proporcionar directamente capacidad de defensa. El IPSASB es de la opinión de que la definición de sistemas de armas incluye estos vehículos con o sin armamento, siempre que cumplan su función especializada.

Revisión de la NICSP 17 como resultado del documento Modificaciones de Alcance Limitado del IASB emitido en junio de 2014

FC12. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 16 incluidas en las modificaciones de alcance limitado tituladas *Agricultura: Plantas Productoras* (Modificaciones a la NIC 16 y la NIC 41) emitida por el IASB en junio de 2014 y por lo general coincidió en que no había razón específica del sector público para no adoptar las modificaciones.

Revisión de la NICSP 17 como resultado de *La Aplicabilidad de las NICSP* del IPSASB emitida en 2016

FC13. El IPSASB emitió *La aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias en 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.

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

FC14. Como consecuencia de las modificaciones de la NICSP 21 *Deterioro del Valor de los Activos no Generadores de Efectivo* y de la y NICSP 26 *Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo*, el IPSASB decidió añadir el párrafo 51A para aclarar que el reconocimiento de pérdidas por deterioro de valor, y sus reversiones, de un activo no necesariamente dan lugar a la necesidad de revaluar la clase de activos a la cual pertenece ese activo o grupo de activos.

Revisión de la NICSP 17 como resultado *Mejoras a las NIIF*, 2018

FC15. El párrafo 106 incluye disposiciones transitorias para las entidades que ya aprovecharon los cinco años de periodo transitoria anteriormente incluido en la NICSP 17 Estas disposiciones habían sido reexprestadas después de la eliminación de otros disposiciones transitorias (a las que anteriormente hacía referencia el párrafo 106) como resultado de la emisión de la NICSP 33 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)*.

Revisión de la NICSP 17 como resultado *Mejoras a las NIIF*, 2019

FC16. Los párrafos 5 y 106 incluyen disposiciones transitorias para que las entidades reconozcan propiedades, planta y equipo a lo largo de un periodo de cinco años. Estas disposiciones transitorias han sido eliminadas como resultado de la emisión de la NICSP 33 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)*.

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 17, pero no es parte de la misma.

Frecuencia de revaluación de propiedades, planta y equipo

GI1. El párrafo 44 de la NICSP 17 requiere que las entidades que adopten el modelo de revaluación midan sus activos por un importe revaluado que no difiere significativamente del que se hubiera determinado utilizando el valor razonable en la fecha de presentación. El párrafo 49 de la NICSP 17 especifica que la frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los elementos de propiedades, planta y equipo que se estén revaluando. Cuando el valor razonable del activo revaluado difiera significativamente de su importe en libros, será necesaria una nueva revaluación. El propósito de esta guía es ayudar a las entidades que adoptan el modelo de revaluación a determinar si el importe en libros difiere significativamente del valor razonable en la fecha de presentación de los estados financieros.

GI2. Una entidad evalúa en cada fecha de presentación si existen indicios de que el importe en libros de un activo revaluado podría diferir significativamente del que se determinaría si el activo fuera revaluado en la fecha de presentación. Si existe algún indicio, la entidad determinará el valor razonable del activo y revaluará el activo a dicho importe.

GI3. Al evaluar si existen indicios de que el importe en libros de un activo revaluado podría diferir significativamente del que se determinaría si el activo fuera revaluado en la fecha de presentación, una entidad considerará, como mínimo, los siguientes indicios:

Fuentes externas de información

(a) durante el periodo, han tenido, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos que afectan a la entidad referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que ésta opera, o bien en el mercado al cual va destinado el activo en cuestión;

(b) si existe un mercado para los activos de la entidad, los valores de mercado son diferentes a su importe en libros;

(c) durante el periodo, un índice de precios relevante para el activo ha experimentado un cambio significativo;

Fuentes internas de información

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

(e) durante el periodo han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el alcance o manera en que se usa o se espera usar el activo, que afectan a la entidad. Los

cambios adversos incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, o los planes para disponer un activo con anterioridad a la fecha prevista, y evaluar nuevamente como finita la vida útil de un activo en lugar de indefinida. Los cambios favorables incluyen las inversiones incurridas durante el periodo para mejorar o potenciar un activo por encima de su rendimiento normal evaluado inmediatamente antes de efectuarse el desembolso; y

(f) se dispone de evidencia procedente de informes internos, que indica que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, peor o mejor que el esperado.

GI4. La lista del párrafo GI3 no es exhaustiva. Una entidad podría identificar otros indicios de que el valor en libros de un activo revaluado pudiera diferir significativamente del que se determinaría si el activo fuera revaluado en la fecha de presentación. La existencia de estos indicios adicionales también indicaría que la entidad debería revaluar el activo por su valor razonable corriente en la fecha de presentación.

Ejemplo Ilustrativo

Información a Revelar

EI1. El Ministerio de Interior es una entidad del Sector Público que controla una amplia variedad de propiedades, planta y equipo y es el responsable de la reposición y mantenimiento de las propiedades. Los siguientes son extractos de las notas a estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, e ilustran la información a revelar más importante exigida por esta Norma.

Notas

1. Terrenos

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

(b) Restricciones en la titularidad:

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

2. Construcciones

(a) Las construcciones abarcan los edificios de oficinas y las instalaciones industriales en distintas ubicaciones.

(b) Las construcciones inicialmente se contabilizan por su costo, pero están sujetas a revaluación en función de la evolución de su valor razonable. La Oficina de Tasación Nacional determina el valor razonable de forma periódica en un corto intervalo de tiempo. Los valores se mantienen actualizados constantemente.

(c) La depreciación se calcula sobre la base de una depreciación lineal a lo largo de la vida útil de los edificios. Los edificios de oficinas tienen una vida útil de veinticinco años y la de las instalaciones industriales es de quince años.

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

3. Maquinaria

(a) La maquinaria se mide por su costo menos la depreciación.

(b) La depreciación se calcula aplicando el método lineal en función de la vida útil de la maquinaria.

(c) La maquinaria tiene distintos periodos de vida útil:

Tractores: 10 años

Equipos de limpieza: 4 años

Grúas: 15 años

(d) El Departamento ha firmado un contrato para sustituir las grúas que usa para la limpieza y mantenimiento de los edificios, el costo del contrato es de 100.000 unidades monetarias.

4. Mobiliario y útiles

(a) El mobiliario y los útiles se valoran por su costo menos su depreciación.

(b) La depreciación se calcula aplicando un método lineal en función de la vida útil del mobiliario y los útiles correspondientes.

(c) Todos los elementos de esta clase tienen una vida útil de cinco años.

Conciliaciones

(en miles de unidades monetarias)

	Terrenos		Construcciones		Maquinaria		Mobiliario y útiles	
Periodo sobre el que se informa	**20X1**	**20X0**	**20X1**	**20X0**	**20X1**	**20X0**	**20X1**	**20X0**
Saldo inicial	2.250	2.025	2.090	2.260	1.085	1.100	200	150
Incrementos	–	–	250	100	120	200	20	100
Disposiciones	–	–	150	40	60	80	20	–
Depreciación (como en el estado de rendimiento financiero)	–	–	160	180	145	135	50	50
Revaluaciones (neto)	250	225	–30	–50	–	–	–	–
Saldo final (como en el estado de situación financiera)	2.500	2.250	2.000	2.090	1.000	1.085	150	200
Suma de los superávits de revaluación [párrafo 92 (f)]	750	500	250	250	–	–	–	–
Suma de los déficits de revaluación [párrafo 92 (g)]	25	25	380	350	–	–	–	–
Importe en libros bruto	2.500	2.250	2.500	2.430	1.500	1.440	250	250
Depreciación acumulada	–	–	500	340	500	355	100	50
Importe en libros neto	2.500	2.250	2.000	2.090	1.000	1.085	150	200

Comparación con la NIC 16

La NICSP 17 se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 16 (2003), *Propiedades, Planta y Equipo* e incluye las modificaciones efectuadas a la NIC 16 como resultado del documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. En el momento de emitir esta Norma, el IPSASB no ha considerado la aplicabilidad de la NIIF 5, *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*, a las entidades del sector público; por lo tanto, la NICSP 17 no refleja las modificaciones realizadas en la NIC 16 con posterioridad a la emisión de la NIIF 5. Las principales diferencias entre la NICSP 17 y la NIC 16 (2003) son las siguientes:

- La NICSP 17 ni exige ni prohíbe el reconocimiento de los bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural. Una entidad que reconozca los bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural debe cumplir con los requerimientos de esta Norma de revelar información con respecto a dichos bienes y puede, pero no está obligada, cumplir con otros requerimientos de esta Norma en relación con dichos bienes. La NIC 16 no tiene una exclusión similar.
- La NIC 16 requiere que los elementos pertenecientes a propiedades, planta y equipo se midan inicialmente al costo. La NICSP 17 establece que cuando un elemento se adquiere sin costo alguno, o por un costo simbólico, su costo es su valor razonable en la fecha de su adquisición. La NIC 16 requiere que cuando una empresa adopta el modelo de revaluación y contabiliza los elementos de propiedades, planta y equipo por su importe revaluado, se revele el importe del costo histórico equivalente. Este requerimiento no está incluido en la NICSP 17.
- Según la NIC 16, los incrementos o disminuciones de revaluación sólo pueden compensarse para cada elemento individualmente. Según la NICSP 17, los incrementos o disminuciones de revaluación pueden compensarse para cada clase de activo.
- La NICSP 17 contiene disposiciones transitorias para la adopción por primera vez y para las actualizaciones de la versión anterior de la NICSP 17. La NIC 16 solamente contiene disposiciones transitorias para las entidades que ya utilizan las NIIF. Específicamente, la NICSP 17 contiene disposiciones transitorias que permiten a las entidades no reconocer propiedades, planta y equipo para los periodos sobre los que se informa que comiencen dentro de los cinco años siguientes a la fecha de adopción por primera vez de la contabilidad de acumulación (o devengo) de acuerdo con las NICSP. Las disposiciones transitorias también permiten a las entidades reconocer propiedades, planta y equipo por su valor razonable la primera vez que se adopta esta Norma. La NIC 16 no incluye estas disposiciones transitorias.

- La NICSP 17 contiene las definiciones de “pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo” e “importe de servicio recuperable.” La NIC 16 no contiene estas definiciones.
- La NICSP 17 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 16. Los ejemplos más significativos son los términos “estado de rendimiento financiero” y “activos netos/patrimonio” en la NICSP 17. Los términos equivalentes en la NIC 16 son “estado de resultados” y “patrimonio.”
- La NICSP 17 no utiliza el término “ingreso”, que en la NIC 16 tiene un significado más amplio que el término “ingreso (de actividades ordinarias).”
- La NICSP 17 contiene una Guía de implementación sobre la frecuencia de las revaluaciones de las propiedades planta y equipo. La NIC 16 no contiene una guía similar.

NICSP 18—INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 14 (revisada en 1997), *Información Financiera por Segmentos*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 14, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IASB: IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 18—INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2020.

La NICSP 18, *Información Financiera por Segmentos* que fue emitida en junio de 2002.

Desde entonces, la NICSP 18 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- La NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público* (emitida en enero de 2017)
- *La aplicabilidad de las NICSP* (emitida en abril de 2016)
- *Mejoras a las NICSP 2015* (emitida en abril de 2016))
- La NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos* (emitida en enero de 2015)
- La NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados* (emitida en enero de 2015)
- La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* (emitida en enero de 2015)
- La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores* (emitida en diciembre de 2006)
- La NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo* (emitida en diciembre de 2006)
- *Mejoras a las NICSP* (emitida en noviembre 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 18

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
2	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
3	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
16	Modificado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
24	Modificado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
27[1]	Modificado	NICSP 37 enero 2015 NICSP 3 diciembre 2006
32	Modificado	NICSP 37 enero de 2015
34	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
37	Modificado	NICSP 17 diciembre de 2006 NICSP 40 enero de 2017
38	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016 La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
41	Modificado	NICSP 35 enero de 2015 La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
57	Modificado	NICSP 3 diciembre de 2006
69	Modificado	NICSP 3 diciembre de 2006 Mejoras a las NICSP abril de 2016
70	Modificado	NICSP 3 diciembre de 2006
76A	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
76B	Nuevo	NICSP 37 enero de 2015
76C	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016
76D	Nuevo	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
76E	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
77	Modificado	NICSP 33 enero de 2015
EI	Modificado	NICSP 3 diciembre de 2006 Mejoras a las NICSP noviembre de 2010

[1] Los sub-párrafos han sido renumerados.

NICSP 18—INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	
Alcance	1-7
Definiciones	8-11
Presentación de información financiera por segmentos	12-26
Estructuras de presentación	14-16
Segmentos de servicios y segmentos geográficos	17-22
Segmentación múltiple	23
Estructuras de presentación no apropiadas	24-26
Definiciones de ingreso, gasto, activos, pasivos y políticas contables de un segmento	27-42
Atribución de partidas a un segmento	28-32
Activos, pasivos, ingresos y gastos de un segmento	33-42
Políticas contables en la información sobre segmentos	43-46
Activos conjuntos	47-48
Segmentos de reciente identificación	49-50
Información a revelar	51-75
Información adicional sobre un segmento	65-66
Otra información a revelar	67-73
Objetivos de operación de un segmento	74-75
Fecha de vigencia	76-77
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	
Ejemplo Ilustrativo	
Comparación con la NIC 14	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 18, *Información Financiera por Segmentos*, está contenida en el objetivo y los párrafos 1 a 77. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 18 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público,* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de una guía específica.

Objetivo

El objetivo de la presente Norma es establecer los principios para la presentación de información financiera por segmentos. Esta información a revelar:

(a) ayudará a los usuarios de los estados financieros a entender mejor el rendimiento de la entidad en el pasado y a identificar los recursos asignados a sostener las principales actividades de ésta; y

(b) reforzará la transparencia en la presentación de la información financiera y habilitará a la entidad para que pueda cumplir mejor con su obligación de rendir cuentas.

Alcance

1. **Una entidad que prepare y presente sus estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) deberá aplicar esta Norma al presentar información por segmentos.**

2. [Eliminado]

3. [Eliminado]

4. **Esta Norma debe ser aplicada en los conjuntos completos de estados financieros publicados que pretendan cumplir con las NICSP.**

5. Un conjunto completo de estados financieros incluye el estado de situación financiera, estado de rendimiento financiero, estado de flujos de efectivo, cambios en los activos netos/patrimonio, y las notas a los estados financieros, según se establece en la NICSP 1.

6. **En caso de que los estados financieros consolidados del gobierno u otra entidad económica y los estados financieros separados de la controladora se presenten conjuntamente, solo será necesario presentar la información segmentada correspondiente a los estados financieros consolidados.**

7. En algunas jurisdicciones, los estados financieros consolidados del gobierno u otra entidad económica y los estados financieros separados de la controladora se compilan y presentan juntos en un único informe. Cuando esto ocurre, es necesario que el informe que contiene los estados financieros consolidados del gobierno u otra entidad controladora presente la información por segmentos solo para los estados financieros consolidados.

Definiciones

8. [Eliminado]

9. **El siguiente término se usa, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:**

   Un segmento es una actividad o grupo de actividades de la entidad, que son identificables y para las cuales es apropiado presentar información

financiera separada con el fin de (a) evaluar el rendimiento pasado de la entidad en la consecución de sus objetivos, y (b) tomar decisiones respecto a la futura asignación de recursos.

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

10. Los gobiernos y sus organismos controlan importantes recursos públicos y operan para suministrar a los ciudadanos una amplia variedad de bienes y servicios en diferentes regiones geográficas y en regiones con distintas características socio-económicas. Se espera que estas entidades, y en algunos casos se exige formalmente, usen dichos recursos de un modo eficaz y eficiente para alcanzar sus objetivos. Los estados financieros a nivel de entidad individual y a nivel consolidado suministran información (a) de los activos controlados y pasivos incurridos por la entidad que informa, (b) del costo de los servicios prestados, y (c) del ingreso por impuestos, asignaciones presupuestarias y recuperaciones de costos generados para financiar la prestación de dichos servicios. Sin embargo, esta información agregada no informa sobre los objetivos operativos específicos y las actividades principales de la entidad que informa, ni sobre los costos y recursos dedicados a tales objetivos y actividades.

11. En la mayoría de los casos, las actividades de una entidad son tan amplias y abarcan un conjunto tan amplio de regiones geográficas, o regiones con diferentes características socio-económicas, que es necesario presentar información desagregada tanto financiera como no financiera para determinados segmentos de la entidad, con el fin de proporcionar información que sea útil a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones.

Presentación de información financiera por segmentos

12. **Una entidad deberá identificar sus distintos segmentos, según establece el párrafo 9 de esta Norma; y presentar información sobre los mismos, según lo requerido por los párrafos 51 a 75 de esta Norma.**

13. De acuerdo con esta Norma, las entidades del sector público identificarán como segmentos separados, cada actividad o grupo de actividades identificables para las cuales se deba presentar información financiera, para los propósitos de (a) evaluar el rendimiento pasado de la entidad en el logro de sus objetivos, y (b) tomar decisiones con respecto a la asignación de recursos de la entidad. Además de revelar la información requerida por los párrafos 51 a 75 de esta Norma, es recomendable que las entidades revelen información adicional sobre los segmentos sobre los que se informa, tal como se identifica en esta Norma o según se considere necesario a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones.

Estructuras de presentación

14. En la mayoría de los casos, las principales clasificaciones de las actividades identificadas en la documentación presupuestaria son un reflejo de los segmentos para los cuales se presenta información al órgano de dirección y a la más alta administración de la entidad. En la mayoría de los casos, los segmentos presentados al órgano de dirección y a la alta administración serán también un reflejo de los segmentos presentados en los estados financieros. Esto se debe a que el órgano de dirección y la alta administración requerirán de información sobre los segmentos, que les permita (a) ejecutar sus responsabilidades administrativas y evaluar el rendimiento pasado de la entidad en el logro sus objetivos, y (b) tomar decisiones con respecto a la asignación de recursos por la entidad en el futuro.

15. La determinación de qué actividades se agruparán como segmentos separados y presentarán en los estados financieros a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones, implica realizar juicios profesionales. Al realizar los juicios correspondientes, quienes preparen los estados financieros deberán considerar aspectos tales como:

    (a) el objetivo del suministro de información financiera por segmentos, establecido en el párrafo 9 anterior;

    (b) las expectativas de los miembros de la comunidad, y de sus representantes elegidos o designados, respecto a las principales actividades de la entidad;

    (c) Las características cualitativas de la información financiera, identificadas en el *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*; y

    (d) si una estructura particular de los segmentos refleja la base sobre la cual el órgano de dirección y la alta administración exigen la información financiera para que les permita evaluar el rendimiento pasado de la entidad en el logro sus objetivos, y tomar decisiones sobre la asignación de recursos para que la entidad pueda alcanzar sus objetivos en el futuro.

16. A nivel del gobierno en su conjunto, la información financiera suele agregarse y presentarse de manera que refleje, por ejemplo:

    (a) las principales clasificaciones económicas de las actividades desarrolladas por el gobierno en su conjunto, tales como sanidad, educación, defensa y asistencia social [las cuales pueden ser un reflejo de las clasificaciones funcionales gubernamentales dadas por la Estadística Financiera Gubernamental (EFG)] y las principales actividades comerciales desarrolladas por las empresas públicas, como centrales eléctricas, bancos y entidades de seguros propiedad del Estado; o

(b) la cartera de responsabilidades de los ministros o miembros individuales del poder ejecutivo. Estas, frecuentemente, aunque no siempre, reflejan las clasificaciones económicas señaladas en el anterior subapartado (a) -pudiendo presentarse algunas diferencias, ya que las responsabilidades ministeriales pueden abarcar más de una de las clasificaciones económicas o corresponder solo parcialmente a dichas clasificaciones.

Segmentos de servicios y segmentos geográficos

17. Los tipos de segmentos sobre los que se presenta información al órgano de dirección y la alta administración de la entidad suelen conocerse como segmentos de servicios o segmentos geográficos. Estos términos se usan en la presente Norma con los siguientes significados:

(a) segmentos de servicios son los componentes identificables de una entidad encargados de suministrar bienes o servicios afines, o de alcanzar determinados objetivos operativos de acuerdo con la misión general de la entidad; y

(b) segmentos geográficos son los componentes identificables de una entidad encargados de suministrar bienes o servicios o de alcanzar determinados objetivos operativos dentro de un área geográfica concreta.

18. Los ministerios y organismos gubernamentales normalmente se gestionan a través de líneas de servicios, ya que éstas reflejan la forma en que (a) se identifican sus principales servicios prestados, (b) la forma en que supervisan sus logros y (c) la forma en que se identifican y presupuestan sus necesidades de recursos. Un ejemplo de entidad que presenta internamente información sobre la base de líneas o segmentos de servicios es un ministerio de educación, cuya estructura organizacional y sistema de presentación interna de información refleja sus actividades y productos de educación primaria, secundaria, y terciaria, bajo la forma de segmentos separados. Esta forma de segmentación puede ser adoptada internamente porque se percibe que las técnicas e instalaciones necesarias para suministrar los productos y resultados de cada una de estas amplias actividades educativas, son diferentes. Además, las decisiones financieras clave a las que se enfrenta la administración incluyen la determinación de los recursos que se van a asignar a cada uno de dichos productos o actividades. En estos casos, es probable que la presentación externa de información sobre la base de segmentos de servicios también satisfaga los requerimientos de esta Norma.

19. Los factores que deberán considerarse para determinar si los productos (bienes y servicios) están relacionados y deben agruparse como segmentos a efectos de presentación de información financiera comprenden:

(a) los objetivos operativos principales de la entidad y los bienes, servicios, y actividades que se relacionan con el logro de cada uno de dichos objetivos, así como la consideración de si los recursos están asignados y presupuestados sobre la base de grupos de bienes y servicios;

(b) la naturaleza de los bienes o servicios suministrados o las actividades desarrolladas;

(c) la naturaleza de los procesos de producción y/o de suministro del servicio, y el proceso o mecanismo de distribución;

(d) el tipo de cliente o consumidor de los bienes o servicios;

(e) la consideración de si todo esto refleja o no la forma en que la entidad se administra y la información financiera se presenta al órgano de dirección y la alta administración; y

(f) si fuera aplicable, la naturaleza del entorno regulatorio (ámbito ministerial o ámbito de una autoridad reglamentaria, por ejemplo) o el sector de gobierno (por ejemplo: finanzas, servicios públicos o gobierno en su conjunto).

20. Una entidad puede estar organizada y presentar internamente información al órgano de dirección y a la alta administración a nivel regional –dentro o a través del país, estado, localidad u otras fronteras jurisdiccionales. De ser así, el sistema de presentación interna de información reflejará una estructura de segmentación geográfica.

21. Puede adoptarse una estructura de segmentación geográfica cuando, por ejemplo, la estructura organizacional y el sistema de presentación interna de información de un ministerio de educación están organizados con base en los resultados educativos regionales, debido a que la evaluación clave del rendimiento y las decisiones de asignación de recursos que deben hacer el órgano de dirección y la alta administración se determinan en relación a los logros y necesidades regionales. Esta estructura puede haber sido adoptada para preservar la autonomía regional de las necesidades educativas y el suministro de los servicios de educación, o porque las condiciones operativas o los objetivos educativos son sustancialmente diferentes de una región a otra. También puede haberse adoptado, simplemente, porque la administración cree que una estructura organizacional basada en la delegación regional de la responsabilidad sirve mejor a los objetivos de la organización. En estos casos, las decisiones de asignación de recursos son inicialmente tomadas, y posteriormente supervisadas, por el órgano de dirección y la alta administración a nivel regional. Las decisiones pormenorizadas sobre la asignación de recursos para determinadas actividades funcionales dentro de una región geográfica las toma la administración regional, en función las necesidades educativas existentes en dicha región. En estos casos, es probable que la presentación de información por segmentos geográficos en los estados financieros también satisfaga los requerimientos de esta Norma.

22. Los factores que se tomarán en consideración para determinar si la información financiera debe o no presentarse geográficamente, comprenden:

(a) la similitud de condiciones económicas, sociales y políticas de las diferentes regiones;

(b) las relaciones entre los principales objetivos de la entidad y las diferentes regiones;

(c) si las características de suministro del servicio y las condiciones operativas difieren de una región a otra;

(d) la consideración de si todo esto refleja o no la forma en que la entidad se administra y la información financiera se presenta al órgano de dirección y la alta administración; y

(e) las necesidades, técnicas o riesgos específicos asociados a las operaciones de un área en particular.

Segmentación múltiple

23. En algunos casos, la entidad puede presentar al órgano de dirección y la alta administración, información por segmentos de ingresos, gastos, activos y pasivos, con base en más de una estructura de segmentación; por ejemplo, por segmentos de servicios y también por segmentos geográficos. Presentar información sobre la base de ambos tipos de segmentos en los estados financieros externos suele ser una forma de proporcionar información útil si el logro de los objetivos de la entidad se ve fuertemente afectado tanto por los diferentes productos y servicios que suministra, como por las diferentes áreas geográficas a las cuales suministra dichos bienes y servicios. De modo similar, a nivel del gobierno en su conjunto, éste puede adoptar una base para revelar información, que (a) refleje la información del gobierno en su conjunto, del sector de finanzas públicas y del sector comercial, y (b) complemente el análisis del sector del gobierno en su conjunto; por ejemplo, revelando información por segmento del objetivo principal o subcategorías funcionales. En estos casos, los segmentos pueden presentarse separadamente o como una matriz. Además, puede adoptarse una estructura de presentación por segmentos primarios y secundarios con solo información a revelar limitada sobre los segmentos secundarios.

Estructuras de presentación no apropiadas

24. Como se ha indicado anteriormente, en la mayoría de casos, los segmentos para los cuales se presenta internamente información al órgano de dirección y la más alta administración de la entidad para que puedan evaluar el rendimiento pasado de ésta y tomar decisiones sobre la futura asignación de recursos, reflejarán los segmentos identificados en los documentos presupuestarios y se adoptarán también a efectos de presentación externa, según los requerimientos de la presente Norma. Sin embargo, en algunos casos la presentación interna

de información de la entidad al órgano de dirección y la alta administración puede estructurarse para agregarla y presentarla de forma que distinga los ingresos, gastos, activos y pasivos relacionados con las actividades dependientes de un presupuesto, de los relacionados con las actividades comerciales; o distinguiendo a las entidades dependientes de un presupuesto, de las actividades de las empresas públicas. Es improbable que presentando información por segmentos en los estados financieros solo con base en estos segmentos se alcancen los objetivos especificados en esta Norma. Esto se debe a que es improbable que tales segmentos suministren información que sea útil para los usuarios, en relación, por ejemplo, con el rendimiento de la entidad en el logro de sus principales objetivos de operación. La NICSP 22, *Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General*, incluye requerimientos para los gobiernos que eligen revelar información financiera sobre el sector gobierno general (SGG) como se define en las bases estadísticas de información financiera.

25. En algunos casos, la información financiera desagregada presentada al órgano de dirección y la alta administración puede no detallar los gastos, ingresos, activos y pasivos, por segmento de servicio, por segmento geográfico o por referencia a otras actividades. Tales informes pueden estar elaborados para reflejar solo los desembolsos por naturaleza (por ejemplo: sueldos, alquileres, suministros y adquisiciones de activos) con base en unas partidas que sean congruentes con la asignación presupuestaria u otro modelo de financiación u autorización de desembolsos aplicable a la entidad. Esto puede ocurrir cuando el propósito de presentar información financiera al órgano de dirección y a la alta administración es evidenciar el cumplimiento de los mandatos de gasto, en lugar de (a) evaluar el rendimiento pasado de la entidad respecto a las principales actividades llevadas a cabo para alcanzar sus objetivos y (b) tomar decisiones sobre la futura asignación de recursos. Cuando la presentación interna de información al órgano de dirección y a la alta administración está estructurada solo a efectos de presentar información de cumplimiento, al presentar información al exterior tomando esa misma base no se estará cumpliendo con los requerimientos de esta Norma.

26. Cuando la estructura que se utilice en la presentación interna de información de la entidad no refleje los requerimientos de esta Norma, la entidad, para los fines de presentación externa de información, necesitará identificar los segmentos que satisfagan la definición de segmento dada en el párrafo 9 y revelar la información requerida por los párrafos 51 a 75.

Definiciones de ingreso, gasto, activos, pasivos y políticas contables de un segmento

27. **En esta Norma se utilizan, además, los siguientes términos, con los significados que a continuación se especifican:**

Las políticas contables del segmento son las políticas contables adoptadas para la preparación y presentación de los estados financieros del grupo consolidado o de la entidad, así como las políticas contables que tienen que ver específicamente con la presentación de información por segmentos.

Activos del segmento son los activos de operación que el segmento emplea para llevar a cabo su actividad, incluyendo tanto los directamente atribuibles al segmento en cuestión como los que puedan distribuirse al mismo, utilizando bases razonables de reparto.

Si el ingreso del segmento incluye ingresos por intereses o dividendos, sus activos correspondientes deben incluir las cuentas por cobrar, préstamos, inversiones o cualesquiera otros activos productores de ingresos.

En los activos del segmento no deben incluirse los activos por impuesto a las ganancias o equivalentes al mismo, que estén reconocidos de conformidad con las normas de contabilidad que se ocupan de las obligaciones de pagar el impuesto a las ganancias o equivalentes.

En los activos del segmento se incluirán las inversiones que se contabilicen utilizando el método de la participación, solo si el resultado neto (ahorro o desahorro) de tales inversiones se ha incluido en el ingreso del segmento.

Los activos del segmento se presentan después de deducir las provisiones relacionadas con ellos, siempre que las mismas sean objeto del mismo tipo de compensación en el estado de situación financiera de la entidad.

Gasto del segmento es un gasto derivado de las actividades de operación de un segmento que es directamente atribuible al segmento, más la parte relevante de gastos que puedan serle distribuidos utilizando una base razonable de reparto, incluidos los gastos relativos al suministro de bienes y servicios a terceros y los gastos relacionados con las transacciones efectuadas con otros segmentos de la misma entidad. En el gasto del segmento no se incluyen:

(a) **los intereses, incluidos los que procedan de anticipos o préstamos de otros segmentos, salvo que las operaciones del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera;**

(b) **las pérdidas procedentes de ventas de inversiones o de las operaciones de rescate o extinción de una deuda, salvo que las operaciones del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera;**

(c) **la participación de la entidad en el resultado negativo neto (desahorro) o pérdidas de asociadas, negocios conjuntos u otras inversiones contabilizadas por el método de la participación;**

(d) **el impuesto a las ganancias o gasto equivalente al impuesto a las ganancias que esté reconocido de conformidad con las normas**

de contabilidad que se ocupan de las obligaciones de pagar el impuesto a las ganancias o equivalentes del mismo; o

(e) **los gastos generales de administración, los correspondientes a la sede central u otros gastos que se relacionan con el funcionamiento de la entidad en su conjunto. No obstante, en ocasiones existen costos incurridos al nivel de la entidad en su conjunto por cuenta de un segmento. Estos costos serán gastos del segmento si están relacionados con sus actividades de operación y pueden serle directamente atribuidos o distribuidos según una base razonable de reparto.**

En los segmentos que sean de naturaleza fundamentalmente financiera, el ingreso por intereses y el gasto por intereses pueden ser incluidos como una sola partida neta, en la información segmentada, solo si tales partidas se presentan también compensadas en los estados financieros, individuales o consolidados, de la entidad.

Pasivos del segmento son aquellos pasivos que se 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 del segmento no incluyen las deudas por impuestos a las ganancias o equivalentes al impuesto a las ganancias que estén reconocidas de conformidad con las normas de contabilidad que se ocupan de las obligaciones de pagar el impuesto a las ganancias o equivalentes al mismo.

Ingreso del segmento es el ingreso que figura en el estado de rendimiento financiero de la entidad que es directamente atribuible a un segmento, más la parte correspondiente de los ingresos de la entidad que puedan serle distribuidos utilizando una base razonable de reparto y que proviene, o bien de asignaciones presupuestarias o similares, subvenciones, transferencias, multas, honorarios o ventas a clientes externos; o bien de transacciones con otros segmentos de la misma entidad. 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.**

El ingreso del segmento incluye la participación de la entidad en el resultado neto (ahorro o desahorro) de las asociadas, negocios conjuntos u otras inversiones contabilizadas mediante el método de la participación, siempre y cuando tales partidas se incluyan en los ingresos consolidados o totales de la entidad.

Atribución de partidas a un segmento

28. En las definiciones de ingreso, gasto, activos y pasivos del segmento, se incluyen tanto los importes de las partidas que le son directamente atribuibles, como los que pueden serle distribuidos utilizando una base razonable de reparto.

29. Una entidad debe considerar su sistema interno de información financiera, como el punto de partida para la identificación de las partidas que puedan ser atribuidas directamente o distribuidas razonablemente a los segmentos. Esto quiere decir que, si los segmentos utilizados con fines de información interna se adoptan, o son la base de los segmentos adoptados, para los estados financieros con propósito general, se presume que los importes identificados con los segmentos con fines de información interna, son también directamente atribuibles o razonablemente distribuibles a los segmentos para la medición del ingreso, del gasto, de los activos y de los pasivos de cada segmento sobre los que deba darse información.

30. En algunos casos, sin embargo, un ingreso, gasto, activo o pasivo puede haber sido asignado a un segmento a efectos de la información financiera interna, utilizando un criterio que, aunque válido y comprensible para la gerencia de la entidad, podría ser considerado subjetivo, arbitrario o difícil de entender por los usuarios externos de los estados financieros. Tal distribución podría no constituir una base razonable, según se ha contemplado en las definiciones dadas en esta Norma de ingreso, gasto, activos o pasivos del segmento. A la inversa, la entidad puede elegir, en su sistema interno de información, no distribuir entre los segmentos alguna partida de ingreso, gasto, activo o pasivo, incluso aunque existiera un criterio razonable para realizar tal asignación. Esta partida se distribuirá conforme a las definiciones de ingreso del segmento, gasto del segmento, activos del segmento o pasivos del segmento, dadas en la presente Norma.

31. Generalmente las entidades del sector público pueden identificar (a) los costos para el suministro de ciertos grupos de bienes y servicios o para el desarrollo de ciertas actividades, y (b) los activos que son necesarios para facilitar tales actividades. Esta información es necesaria para fines de planificación y control. Sin embargo, en muchos casos, las operaciones de los organismos gubernamentales y otras entidades del sector público son financiadas por asignaciones “en bloque” o asignaciones en base a una “partida” que refleja la naturaleza de las principales clases de gasto o desembolso. Estas asignaciones “en bloque” o “por partidas” pueden no estar relacionadas

con líneas de servicio, actividades funcionales o regiones geográficas, específicas. En algunos casos, puede no ser posible atribuir el ingreso directamente a un segmento o asignárselo mediante una base razonable. De manera similar, ciertos activos, gastos y pasivos pueden no estar en condición de ser directamente atribuidos, o asignados mediante una base razonable, a segmentos individuales; bien porque dan soporte a una amplia variedad de actividades de suministro de servicios en una serie de segmentos, o porque están directamente relacionados con actividades de la administración general que no se identifican con ningún segmento específico. Los ingresos, gastos, activos y pasivos que no hayan sido atribuidos o asignados pueden presentarse como importes no asignados al hacer la conciliación de la información a revelar del segmento con el ingreso total de la entidad, según lo requerido por el párrafo 64 de esta Norma.

32. Los gobiernos y sus organismos pueden formalizar acuerdos con entidades del sector privado para la entrega de bienes y servicios o para la realización de otras actividades. En algunas jurisdicciones, estos acuerdos toman la forma de negocio conjunto o de inversión en una entidad asociada contabilizada por el método contable de participación. De ser éste el caso, el ingreso del segmento incluirá la participación que el segmento tenga en el resultado neto (ahorro o desahorro) contabilizado en patrimonio, si dicho resultado (ahorro o desahorro) está incluido en el ingreso de la entidad y puede ser directamente atribuido, o asignado de forma fiable, al segmento mediante una base razonable.

Activos, pasivos, ingresos y gastos de un segmento

33. Son ejemplos de activos de un segmento los activos corrientes que el mismo utiliza en las actividades de operación: propiedades, planta y equipo; los activos en arrendamiento financiero; y los activos intangibles. Si se incluye una determinada partida de depreciación o de amortización como gasto del segmento, el activo correspondiente será también incluido entre los activos del segmento. Los activos de un segmento no incluyen los activos empleados por la entidad para su oficina principal, ni los usados con propósitos generales. Por ejemplo:

    (a) la oficina de administración central y la unidad de desarrollo de políticas de un ministerio de educación no se incluyen en los segmentos que reflejan la prestación de servicios de educación primaria, secundaria y terciaria; o

    (b) el edificio del parlamento u otra asamblea general no se incluye en segmentos que reflejen actividades funcionales principales, tales como educación, sanidad y defensa, al presentarse información a nivel del gobierno en su conjunto.

    Los activos del segmento incluyen los compartidos por dos o más de ellos, siempre que exista un criterio razonable de reparto.

34. Los estados financieros consolidados de un gobierno u otra entidad pueden abarcar entidades que se obtuvieron por una adquisición que haya originado una plusvalía, (guías para contabilizar la adquisición de una entidad se incluyen en 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 la depreciación de esta partida formará parte del gasto correspondiente al segmento.

35. Ejemplos de pasivos de un segmento son las cuentas comerciales por pagar y otras cuentas por pagar, así como los pasivos acumulados (o devengados), anticipos de los miembros de la comunidad para el suministro futuro de bienes y servicios parcialmente subvencionados, las provisiones por garantías de productos resultantes de cualesquier actividad comercial de la entidad y otros derechos de los acreedores relacionados con el suministro de bienes y servicios. Los pasivos del segmento no incluyen los préstamos recibidos, ni las deudas relacionadas con activos en arrendamiento financiero, ni otras deudas incurridas con fines de financiación en lugar de operativos. Si los costos por intereses se incluyen en la determinación del gasto del segmento, los pasivos que los originen se incluyen entre los pasivos del segmento.

36. Los pasivos de los segmentos cuyas operaciones no son fundamentalmente de carácter financiero, no incluirán préstamos recibidos u otras deudas similares, puesto que los ingresos y gastos del segmento no incluyen ingresos y gastos financieros. Es más, puesto que las deudas se contratan con frecuencia de forma directa por la sede central de la entidad o a través de una autoridad central de préstamos a nivel de entidad o a nivel de gobierno, no suele ser posible atribuirle al segmento directamente, o asignarle de manera razonable, el pasivo generador de los intereses. Sin embargo, si las actividades de financiación de la entidad se identifican como un segmento separado, como puede ocurrir a nivel del gobierno en su conjunto, el gasto del segmento "financiero" incluirá los gastos por intereses, y los correspondientes pasivos generadores de los intereses se incluirán en los pasivos del segmento.

37. La NICSP 40 puede requerir que se hagan ajustes a los importes en libros de los activos y pasivos identificables de una entidad obtenida por adquisición. La medición de los activos y pasivos de un segmento incluirá cualquier ajuste a los importes en libros anteriores de activos y pasivos de segmentos identificables de una entidad adquirida en una combinación de entidades que se haya contabilizado como una adquisición, incluso en el caso de que tales ajustes se hayan hecho solo con motivo de la elaboración de los estados financieros consolidados y no se hayan registrado ni en los estados financieros separados de la entidad controladora ni en los de la controlada. 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.

38. En algunas jurisdicciones, un gobierno o entidad gubernamental puede controlar una entidad comercial del sector público que esté sujeta al impuesto a las ganancias u otro equivalente. TA estas entidades se les puede requerir que apliquen normas de contabilidad tales como la NIC 12, *Impuesto a las Ganancias*, que establece el tratamiento contable para el impuesto a las ganancias o equivalentes del impuesto a las ganancias. Estas normas pueden requerir el reconocimiento de activos y pasivos por impuesto a las ganancias correspondiente a los gastos por impuesto a las ganancias o gastos por los equivalentes del impuesto a las ganancias, que se reconocen en el periodo corriente y se cobran o pagan en periodos futuros. Estos activos y pasivos no se incluyen entre los activos o pasivos del segmento puesto que surgen como resultado de todas las actividades de la entidad en su conjunto y del régimen tributario existente respecto a la entidad. Sin embargo, los activos que representen ingresos tributarios por cobrar bajo control de una autoridad tributaria, se incluirán en los activos por segmento de dicha autoridad si los mismos pueden ser directamente atribuidos a dicho segmento o asignados de forma razonable[2].

39. En otras NICSP se pueden encontrar algunas guías para la distribución de costos. Por ejemplo, la NICSP 12, *Inventarios*, proporciona guías para la atribución y distribución de costos a los inventarios, y la NICSP 11, *Contratos de Construcción*, proporciona guías para la atribución y distribución de costos a los contratos de este tipo. Estas guías pueden resultar de utilidad al proceder a la atribución y distribución de costos entre los segmentos de una entidad.

40. La NICSP 2, *Estado de Flujos de Efectivo* suministra guías para clasificar los descubiertos bancarios como componentes del efectivo o como préstamos.

41. Los estados financieros del gobierno en su conjunto y los estados financieros de ciertas otras entidades controladoras, requerirán de la consolidación de una serie de entidades separadas, tales como departamentos, agencias y entidades comerciales del sector público. Al preparar estos estados financieros consolidados, se eliminarán las transacciones y saldos entre entidades controladas, de conformidad con la NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados y Separados*. Sin embargo, el ingreso, el gasto, los activos y los pasivos del segmento, se determinarán antes de la eliminación de los saldos y las transacciones entre entidades dentro de la entidad económica como parte del proceso de consolidación, salvo en la medida en que estos saldos o transacciones internos de la entidad económica hayan sido realizados entre entidades del mismo segmento.

---

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

42. Aunque las políticas contables utilizadas en la elaboración y presentación de los estados financieros de la entidad en su conjunto sean también las políticas contables fundamentales de los segmentos, éstas incluirán además principios y políticas relacionadas específicamente con la información segmentada, tales como los métodos utilizados para fijar los precios de transferencia entre segmentos y las bases para la distribución de gastos e ingresos a los segmentos.

Políticas contables en la información sobre segmentos

43. **La información segmentada debe prepararse de acuerdo con las políticas contables adoptadas para preparar y presentar los estados financieros de la entidad, sean éstos individuales o consolidados.**

44. Se presume que las políticas contables que el órgano de dirección y la administración de una entidad han escogido para su utilización en la preparación de sus estados financieros individuales o consolidados, son aquellas que se creen más apropiadas para los propósitos de información externa. Puesto que el propósito de la información segmentada es ayudar a los usuarios de los estados financieros a comprender mejor y formarse juicios más informados sobre la entidad en su conjunto, esta Norma requiere la utilización, en la preparación de la información por segmentos, de las mismas políticas contables elegidas por el órgano de dirección y la administración para la preparación de los estados financieros a nivel consolidado o a nivel de la entidad individual. Sin embargo, esto no significa que las políticas contables, ya sean consolidadas o de la entidad individual, vayan a ser aplicadas a los segmentos como si éstos fueran entidades contables aisladas. Cualquier cifra procedente de un cálculo de detalle, realizado para aplicar una política contable determinada para toda la entidad, puede ser objeto de reparto a los segmentos si existe un criterio razonable para hacerlo así. Los cálculos de los derechos de los empleados, por ejemplo, se realizan con frecuencia para la entidad en conjunto, pero las cantidades resultantes pueden ser distribuidas entre los segmentos tomando como base los salarios o los datos demográficos correspondientes a los segmentos.

45. Como se expresa en el párrafo 42, puede ser necesario desarrollar políticas contables que aborden aspectos contables propios de la entidad, como métodos de fijación de precios de transferencia. La NICSP 1 requiere revelar las políticas contables que se necesiten para entender los estados financieros. De forma congruente con estos requerimientos, puede ser necesario revelar las políticas específicas para de los segmentos.

46. La presente Norma permite revelar información adicional sobre los segmentos que se prepare utilizando políticas contables distintas a las utilizadas en los estados financieros de la entidad o en los consolidados de la entidad, siempre que:

(a) la información sea relevante para fines de la evaluación del rendimiento y para la toma de decisiones; y

(b) se describan claramente las bases de medición de esta información adicional.

Activos conjuntos

47. **Los activos que sean utilizados conjuntamente por dos o más segmentos deben ser distribuidos entre los mismos si, y solo si, los ingresos y gastos relacionados con dichos activos son también distribuidos entre los segmentos.**

48. La forma de distribuir las partidas de activo, pasivo, gasto e ingreso entre los segmentos dependerá de factores tales como la naturaleza de estas partidas, las actividades llevadas a cabo por el segmento y su autonomía relativa. No es posible, o no es apropiado, especificar una única forma de realizar esta distribución que deba ser adoptada por todas las entidades. Tampoco es apropiado forzar la distribución de las partidas de activo, pasivo, gasto o ingreso, que se relacionen con dos o más segmentos, si la única base para realizar tal distribución es arbitraria o de difícil comprensión. Al mismo tiempo, las definiciones de ingreso, gasto, activos y pasivos del segmento están interrelacionadas, y las distribuciones resultantes de estas partidas deben ser congruentes. Por ello, los activos utilizados conjuntamente se distribuirán entre los segmentos si, y solo si, sus correspondientes gastos e ingresos también son objeto de distribución a los segmentos. Por ejemplo, un activo se incluirá entre los activos de un segmento si, y solo si, la depreciación o amortización que esté relacionada con el mismo se incluye en el gasto del segmento.

Segmentos de reciente identificación

49. **Si un segmento es identificado por primera vez en el periodo corriente, los datos comparativos del periodo anterior deberán reexpresarse para reflejar el nuevo segmento como un segmento separado, salvo que la reexpresión sea impracticable.**

50. Los nuevos segmentos pueden presentarse en los estados financieros en diferentes circunstancias. Por ejemplo, una entidad puede cambiar su estructura de presentación interna de información, pasando de una estructura de segmentos de servicios a una estructura de segmentos geográficos, y la administración puede considerar apropiado que esta estructura de segmentos se adopte también para fines de presentación externa de información. Una entidad puede, asimismo, desarrollar nuevas actividades o actividades adicionales que sean significativas, o ampliar el campo de una actividad que operaba suministrando servicios de apoyo interno para que suministre servicios al exterior. En estos casos, los nuevos segmentos pueden

presentarse por primera vez en los estados financieros con propósito general. Cuando ocurra esto, la presente Norma requiere que los datos comparativos del periodo anterior se reexpresen para reflejar la estructura actual de los segmentos, siempre que sea factible.

Información a revelar

51. **Los requerimientos de información a revelar de los párrafos 52 a 75 deben aplicarse para cada segmento.**

52. **Para cada segmento la entidad deberá revelar el ingreso y gasto correspondiente. El ingreso del segmento proveniente de las asignaciones presupuestarias o asignaciones similares, el proveniente el de otras fuentes externas y el proveniente el de las transacciones con otros segmentos deberán presentarse de forma separada.**

53. **Una entidad debe revelar, para cada uno de los segmentos, el importe en libros de los activos que le correspondan.**

54. **Una entidad debe revelar, para cada uno de los segmentos, el importe en libros de los pasivos que le correspondan.**

55. **Una entidad revelará, para cada uno de los segmentos, el costo total incurrido en el periodo para adquirir activos del segmento que espere usar durante más de un periodo.**

56. Se aconseja, pero no se requiere, que una entidad revele información sobre la naturaleza e importe de cualquier partida de ingreso y gasto del segmento que sean de tal magnitud, cualidad o incidencia, que revelar la información sea relevante para explicar el rendimiento de cada segmento durante el periodo.

57. La NICSP 1 requiere revelar por separado la naturaleza e importe de las partidas de gastos e ingresos que sean materiales o tengan importancia relativa. La NICSP 1 ofrece una variedad de ejemplos de tales partidas, entre los que se incluyen las reducciones de valor de los inventarios y de los elementos de propiedades, planta y equipo; las provisiones para reestructuración; las disposiciones de propiedades, planta y equipo; privatizaciones y otras disposiciones de inversiones a largo plazo; las operaciones discontinuadas; cancelaciones de pagos por litigios; y las reversiones de provisiones. En el párrafo 56 no se pretende cambiar la clasificación de ninguna de tales partidas, ni tampoco su medición. Sin embargo, revelar la información allí aconsejada modifica el nivel al cual se evalúa, a efectos de revelar información, la significación de tales partidas, desde el nivel general de la entidad hasta el nivel del segmento correspondiente.

58. La presente Norma no exige que se revelen los resultados por segmento. Sin embargo, de calcularse el resultado de un segmento y revelar la información, éste será el resultado de sus operaciones sin incluir cargas financieras.

59. Se recomienda, pero no se requiere, que una entidad revele los flujos de efectivo por segmento de acuerdo con los requerimientos de la NICSP 2. La NICSP 2 requiere que una entidad presente un estado de flujos de efectivo que informe, por separado, sobre los flujos de efectivo procedentes de actividades de operación, de inversión y de financiación. Requiere también que se revele información sobre ciertos flujos de efectivo. La información a revelar sobre flujos de efectivo de cada segmento puede ser útil para comprender la situación financiera, liquidez y flujos de efectivo de la entidad en términos globales.

60. Se recomienda, pero no se requiere, que una entidad que no revele los flujos de efectivo por segmento de conformidad con la NICSP 2, revele, para cada segmento sobre el que deba informar, lo siguiente:

(a) el gasto por segmento correspondiente a depreciación y amortización de los activos de dicho segmento;

(b) otros gastos significativos que no hayan dado lugar a salida de efectivo; y

(c) los ingresos significativos que no hayan dado lugar a entrada de efectivo incluidos en el ingreso del segmento.

Esto hará posible que los usuarios determinen las principales fuentes y usos del efectivo con respecto a las actividades del segmento durante el periodo.

61. **Para cada segmento, una entidad deberá revelar el total de su participación en el resultado neto (ahorro o desahorro) de las entidades asociadas, negocios conjuntos u otras inversiones contabilizadas por el método de la participación, siempre y cuando las operaciones de esas entidades pertenezcan, sustancialmente, al segmento en cuestión.**

62. Si bien, ciñéndose a los requerimientos del párrafo 61, sólo se revelará un único importe agregado, cada inversión en asociadas, negocios conjuntos u otras entidades contabilizadas por el método de la participación se evaluará de forma individualizada para determinar si todas sus operaciones pertenecen fundamentalmente a un segmento.

63. **Si una entidad revela por segmento su participación agregada en el resultado neto (ahorro o desahorro) de las asociadas, negocios conjuntos u otras inversiones contabilizadas por el método de la participación, revelará también para cada segmento las inversiones agregadas en dichas asociadas y negocios conjuntos.**

64. **Una entidad debe presentar una conciliación entre la información revelada sobre los segmentos y la información agregada que aparece en los estados financieros de la entidad o en los consolidados. Al presentar la conciliación, el ingreso de los segmentos debe ser conciliado con los ingresos de la entidad provenientes de fuentes externas (incluyendo la información a revelar sobre el importe de los ingresos que la entidad**

ha obtenido de fuentes externas que no figuren en ningún segmento); el gasto de los segmentos debe ser conciliado con la medida comparable del gasto de la entidad; los activos de los segmentos deben ser objeto de conciliación con los de la entidad; y los pasivos de los segmentos deben ser objeto de conciliación con los pasivos de la entidad.

Información adicional sobre un segmento

65. Como se ha indicado con anterioridad, se espera que los segmentos usualmente tomen como base los bienes y servicios principales que suministra la entidad, los programas que lleva a cabo o las actividades que desarrolla. Esto se debe a que la información sobre estos segmentos ofrece a los usuarios información relevante sobre el rendimiento de la entidad en el logro de sus objetivos y posibilita el cumplimiento de sus obligaciones de rendición de cuentas. Sin embargo, en algunas organizaciones, una base geográfica u otra distinta pueden reflejar mejor la base sobre la cual se suministran los servicios y se asignan los recursos en la entidad y han de adoptarse, por tanto, a efectos de los estados financieros.

66. Esta Norma adopta el criterio de que es probable que la información a revelar mínima sobre los segmentos de servicios y los segmentos geográficos sea útil para los usuarios a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. Por tanto, si una entidad presenta información por segmentos sobre la base de:

(a) los principales bienes y servicios que suministra, los programas que lleva a cabo, las actividades que desarrolla, u otros segmentos de servicios, también se le recomienda que, para cada segmento geográfico sobre el que informe internamente al órgano de dirección y a la alta administración, presente información sobre los siguientes aspectos:

(i) el gasto del segmento;

(ii) (el importe en libros total de los activos del segmento; y

(iii) el desembolso total efectuado durante el periodo para adquirir activos para el segmento que esperen utilizar durante más de un periodo (propiedades, planta, equipo y activos intangibles); y

(b) los segmentos geográficos u otra base no incluida en (a), se recomienda que la entidad presente información sobre los siguientes aspectos, para cada segmento de servicios principal sobre el que se informe internamente al órgano de dirección y la alta administración:

(i) el gasto del segmento;

(ii) el importe en libros total de los activos del segmento; y

(iii) el desembolso total efectuado durante el periodo para adquirir activos para el segmento que esperen utilizar durante más de un periodo (propiedades, planta, equipo y activos intangibles).

Otra información a revelar

67. **Al medir e informar sobre el ingreso del segmento procedente de transacciones con otros segmentos, las transferencias entre segmentos deben medirse sobre la bases en que se produjeron. Las bases de fijación de los precios de transferencia entre segmentos y cualquier cambio en los criterios utilizados deben revelarse en los estados financieros.**

68. **Deben revelarse los cambios en las políticas contables adoptados para la información segmentada que tengan un efecto significativo sobre de la misma, y la información de periodos anteriores presentada con fines comparativos debe ser reexpresada cuando haya algún cambio de este tipo, salvo cuando sea impracticable hacerlo. Esta información a revelar debe contener una descripción de la naturaleza del cambio efectuado, las razones del mismo, el hecho de que la información comparativa ha sido reexpresada o de que es impracticable hacerlo, así como el efecto financiero del cambio, si se puede determinar razonablemente. Si la entidad cambia el modo de identificar sus segmentos y no reexpresa la información segmentada de periodos anteriores porque es impracticable hacerlo siguiendo las nuevas políticas contables, para poder realizar la comparación, presentará la información del segmento según el modo antiguo y nuevo de segmentación en el año en el que cambia la identificación de sus segmentos.**

69. Los cambios en las políticas contables adoptados por la entidad se tratan en la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. La NICSP 3 requiere que los cambios en la política contable se realicen solo (a) si lo requiere una NICSP, o (b) si el cambio resulta en información fiable y más relevante sobre transacciones, otros eventos y condiciones en los estados financieros de la entidad.

70. Los cambios en las políticas contables aplicadas a nivel de entidad que afecten a la información por segmentos se tratan de acuerdo con la NICSP 3. A menos que una nueva NICSP especifique otra cosa, la NICSP 3 requiere que:

    (a) un cambio en una política contable se aplique retroactivamente, reexpresando la información de periodos anteriores a menos que sea impracticable determinar el efecto acumulado del cambio o los efectos que corresponden a cada periodo específico;

    (b) si la aplicación retroactiva no es practicable con relación a todos los periodos presentados, la nueva política contable será aplicada retroactivamente desde la fecha más remota posible; y

    (c) si fuera inviable determinar el efecto acumulado de aplicar la nueva política contable al comienzo del periodo corriente, se aplicará esa política de forma prospectiva, desde la primera fecha que sea posible.

71. Algunos cambios en las políticas contables se refieren específicamente a la información segmentada. Como ejemplos se pueden citar los cambios en la identificación de los segmentos o en los criterios de distribución de ingresos y gastos a los mismos. Estos cambios pueden tener un impacto significativo en la información segmentada, pero no modifican la información financiera agregada de la entidad. Con el fin de permitir a los usuarios comprender los cambios y evaluar las tendencias, la información segmentada de periodos contables anteriores que se incluye en los estados financieros para permitir comparaciones se reexpresará, siempre que sea posible, para reflejar la nueva política contable.

72. El párrafo 67 requiere que, para la información segmentada, las transferencias inter-segmentos se midan sobre la base que la entidad utilizó efectivamente para fijar sus precios. Si una entidad cambia el método que utiliza para fijar estos precios de transferencia entre segmentos, esta modificación no constituye un cambio en las políticas contables para el cual deban reexpresarse los datos por segmentos de periodos anteriores de acuerdo con el párrafo 68. No obstante, el párrafo 67 requiere que la entidad revele información sobre el cambio.

73. **Salvo que estas indicaciones estén contenidas en otra parte dentro de los estados financieros o dentro del informe anual, la entidad deberá indicar:**

    (a) **el tipo de bienes y servicios incluidos en cada segmento de servicios sobre el que se informa;**

    (b) **la composición de cada segmento geográfico incluido en la información financiera; y**

    (c) **en caso de no haberse adoptado una base de segmentación por servicios o por localización geográfica, la naturaleza de los segmentos y las actividades que abarcan.**

Objetivos de operación de un segmento

74. Si no se ha revelado en los estados financieros, o en alguna parte del informe anual, se recomienda que la entidad revele los objetivos operativos generales establecidos para cada segmento al inicio del periodo sobre el que se informa e indique el grado en el que se han alcanzado dichos objetivos.

75. Para posibilitar que los usuarios evalúen el rendimiento de la entidad en relación con el cumplimiento de sus objetivos de suministro de servicios, será necesario comunicar dichos objetivos a los usuarios. La información a revelar sobre la composición de cada segmento, los objetivos del suministro de servicios de dichos segmentos y el grado en que tales objetivos se han cumplido sustentarán esta evaluación. Esta información también posibilitará que la entidad mejore el cumplimiento de su obligación de rendir cuentas. En muchos casos, esta información se incluirá en el informe anual como parte del informe del órgano de dirección o la alta administración. En tales casos, no es necesario revelar esta información en los estados financieros.

Fecha de vigencia

76. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de julio de 2003. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de julio de 2003, deberá revelar este hecho.**

76A. **El párrafo 77 fue modificada por la IPSAS 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)* emitida en enero de 2015. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la NICSP 33 en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017 la modificación también se aplicará para dicho periodo.**

76B. **La NICSP 37 *Acuerdos Conjuntos*, emitida en enero de 2015, modificó los párrafos 27 y 32. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NICSP 37.**

76C. **El párrafo 69 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NICSP 2015* emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, deberá revelar este hecho.**

76D. **Los párrafos 2 y 3 fueron eliminados y los párrafos 16, 24, 38 y 41 fueron modificados por *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitida en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.**

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.**

77. Cuando una entidad adopte la base de contabilización de acumulación (o devengo) tal y como se define en la NICSP 33 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará se aplicará a los estados financieros anuales que abarquen periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 18, pero no son parte de la misma.

Revisión de la NICSP 18 como resultado de *La Aplicabilidad de las NICSP,* del IPSASB emitida en 2016

FC1. El IPSASB emitió el documento *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias en todas las NICSP de la forma siguiente:

(a) elimina los párrafos estándar sobre la aplicabilidad de las NICSP a "entidades del sector público distintas de las EP" de la sección de alcance de cada Norma;

(b) sustituye el término "EP" por el término "entidades comerciales del sector público", cuando procede; y

(c) modifica el párrafo 10 del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* proporcionando una descripción positiva de las entidades del sector público para las que se han diseñado las NICSP.

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

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 18, pero no es parte de la misma.

Resumen de la información a revelar requerida

[¶xx] se refiere al párrafo xx de la presente Norma.

Información a Revelar

Gasto total por segmento ¶[52]

Ingreso total por segmento ¶[52]

Ingreso por segmento proveniente de asignaciones presupuestarias o asignaciones similares ¶[52]

Ingreso por segmento proveniente de fuentes externas (excepto asignaciones presupuestarias o asignaciones similares) ¶[52]

Ingreso por segmento proveniente de transacciones con otros segmentos ¶[52]

Importe en libros de los activos de cada segmento ¶[53]

Pasivos por segmento ¶[54]

Costo de la inversión en activos por segmento ¶[55]

Participación de cada segmento en el resultado neto (ahorro o desahorro) ¶[61] y en la inversión ¶[63] en asociadas y negocios conjuntos contabilizados por el método de la participación (siempre que correspondan sustancialmente a un solo segmento)

Conciliación de los ingresos, gastos, activos y pasivos por segmento ¶[64]

Otra información a revelar

Criterios para fijar los precios entre segmentos y cambios habidos en ellos ¶[67]

Cambios en las políticas contables de la información segmentada ¶[68]

Tipos de productos y servicios en cada segmento de servicios ¶[73]

Composición de cada segmento geográfico ¶[73]

Naturaleza de los segmentos y actividades llevadas a cabo por cada uno de ellos, en caso de no haberse adoptado una base de segmentación por servicio o por localización geográfica [¶73]

Características cualitativas de la información financiera

GI1. [Eliminado]

GI2. [Eliminado]

Comprensibilidad

GI3. [Eliminado]

GI4. [Eliminado]

Relevancia

GI5. [Eliminado]

Materialidad o Importancia relativa

GI6. [Eliminado]

GI7. [Eliminado]

Fiabilidad

GI8. [Eliminado]

Representación fiel

GI9. [Eliminado]

La esencia o fondo sobre la forma

GI10. [Eliminado]

Neutralidad

GI11. [Eliminado]

Prudencia

GI12. [Eliminado]

GI13. [Eliminado]

Integridad

GI14. [Eliminado]

Comparabilidad

GI15. [Eliminado]

GI16. [Eliminado]

GI17. [Eliminado]

GI18. [Eliminado]

Limitaciones a la fiabilidad y relevancia de la información

Oportunidad

GI19. Si se produce alguna demora indebida en la presentación de la información, ésta puede perder su relevancia. Para poder presentar la información de forma oportuna, puede a menudo ser necesario emitir información antes de conocer todos los aspectos de una transacción, deteriorándose así la fiabilidad. A la inversa, si la presentación de información se demora hasta 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

GI20. El equilibrio entre beneficio y costo es una limitación dominante. Los beneficios derivados de la información deben exceder a los costos de suministrarla. La evaluación de 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

GI21. En la práctica, a menudo es necesario un equilibrio o contrapeso entre características cualitativas. Por lo general, el objetivo es llegar a un equilibrio apropiado entre las características con el fin de que se alcancen los objetivos de los estados financieros. La importancia relativa de las características en diferentes situaciones es cuestión de juicio profesional.

Ejemplo Ilustrativo

Este Ejemplo acompaña a la NICSP 18, pero no es parte de la misma.

La tabla que se presenta en este ejemplo, así como la nota relativa a la misma, ilustran la información por segmentos que esta Norma requeriría a una entidad pública del área de educación cuya financiación se efectúa fundamentalmente mediante asignaciones presupuestarias, pero que (a) suministra servicios educativos, bajo una modalidad comercial, a los empleados de corporaciones importantes y (b) se ha unido con un ente empresarial de tipo comercial con el fin de establecer una fundación educativa privada que opere comercialmente. Dicha entidad pública tiene una influencia significativa sobre la fundación, pero no la controla. Se presentan, a efectos ilustrativos, datos comparativos de dos años. La información segmentada es obligatoria para cada año en el que se presenten estados financieros completos.

Tabla A—Información sobre segmentos (en millones de unidades monetarias)

	Primaria/ Secundaria		Terciaria		Servicios especiales		Otros servicios		Eliminaciones		Consolidados	
	20X2	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**
INGRESOS DEL SEGMENTO												
Asignación presupuestaria	48	40	22	23	10	10	7	7				
Cuotas provenientes de fuentes externas	5	4	-	-	9	6	-	-				
Transferencias inter-segmentos	10	6	6	7	2	4	2	2				
Ingresos totales del segmento	63	50	28	30	21	20	9	9	20	19	101	90
GASTOS DEL SEGMENTO												
Sueldos y salarios	(39)	(31)	(13)	(13)	(13)	(13)	(2)	(2)				
Depreciación	(9)	(7)	(5)	(7)	(5)	(3)	(1)	(1)				
Otros gastos	(12)	(11)	(10)	(9)	(5)	(5)	(2)	(2)				
Gastos totales del segmento	(60)	(49)	(28)	(29)	(23)	(21)	(5)	(5)	20	19	(96)	(85)
Gastos centralizados no asignados											(7)	(9)
Resultado (desahorro) de las actividades de operación											(2)	(4)
Gastos por intereses											(4)	(3)
Ingresos por intereses											2	3
Participación en el resultado positivo (ahorro) neto de asociadas							8	7			8	7
Resultado (ahorro) del periodo											4	3

	Primaria/ Secundaria		Terciaria		Servicios especiales		Otros servicios		Eliminaciones		Consolidados	
	20X2	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**
OTRA INFORMACIÓN												
Activos del segmento	54	50	34	30	10	10	10	9			108	99
Inversión en asociadas (método de la participación)							32	26			32	26
Activos centralizados no asignados											35	30
Total activos consolidados											175	155
Pasivos del segmento	25	15	8	11	8	8	1	1			42	35
Activos centralizados no asignados											40	55
Total pasivos consolidados											82	90
Inversiones (desembolsos de capital)	13	10	9	5	4	0	2	3				
Gastos sin salida de efectivo, excluyendo la depreciación	(8)	(2)	(3)	(3)	(2)	(2)	(1)	(1)				
Ingresos sin entrada de efectivo	-	-	-	-	1	1	-	-				

La entidad pública está organizada y presenta información al órgano de dirección sobre la base de cuatro áreas funcionales: educación primaria y secundaria; educación terciaria; servicios de educación especiales; y otros servicios, cada una dirigida por un director. Las operaciones del segmento de servicios de educación especial incluyen el suministro de servicios educativos bajo una modalidad comercial a los empleados de corporaciones importantes. Al suministrar estos servicios a terceros externos, la unidad de servicios comerciales del segmento utiliza, a cambio de un honorario por el servicio, los servicios suministrados por los segmentos de educación primaria/secundaria y terciaria. Estas transferencias inter-segmentos se eliminan en la consolidación.

La información presentada sobre estos segmentos es usada por el órgano de dirección y la alta administración como base para evaluar el rendimiento pasado de la entidad en el logro de sus objetivos y para la toma de decisiones respecto a la asignación futura de recursos. La información a revelar sobre estos segmentos también se considera apropiada a los efectos de presentación de información externa.

La mayoría de las operaciones de la entidad pública son locales, excepto el establecimiento, como parte de un programa de asistencia, de instalaciones en Europa del Este para suministrar servicios educativos de secundaria. El costo total de los servicios suministrados en Europa del Este es de 5 millones (4 millones en 20X1). El importe en libros total de las instalaciones educativas en Europa del Este es de 3 millones (6,5 millones en 20X1). No ha habido desembolsos para la adquisición de activos fijos en Europa del Este durante el 20X2 o el 20X1.

Transferencias inter segmentos: el ingreso por segmento y el gasto por segmento incluyen el ingreso y gasto resultantes de las transferencias entre segmentos. Tales transferencias normalmente se contabilizan al costo y se eliminan en la consolidación. El importe de estas transferencias ha sido de 20 millones (19 millones en 20X1).

Las inversiones en entidades asociadas se contabilizan utilizando el método de la participación. La entidad pública posee 40% del capital social de EuroED Ltd, fundación especializada en educación que suministra internacionalmente servicios educativos bajo una modalidad comercial, bajo contrato con agencias de financiación multilaterales. La inversión se contabiliza utilizando el método de la participación. La inversión y la participación de la entidad pública en la ganancia neta de EuroED han sido excluidas de los activos y del ingreso por segmento.

Sin embargo, se muestran separadamente, en el segmento de otros servicios, que es responsable de gestionar la inversión en la entidad asociada.

En el informe de operaciones, incluido en otro apartado de este informe, se presenta un informe completo de los objetivos establecidos para cada segmento y del grado en que los mismos han sido alcanzados.

Comparación con la NIC 14

La NICSP 18 se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 14 (revisada en 1997). Las principales diferencias entre la NICSP 18 y la NIC 14 son las siguientes:

- La NICSP 18 define los segmentos de manera diferente a la NIC 14. La NICSP 18 requiere que las entidades presenten información por segmentos de una forma apropiada para evaluar el rendimiento pasado y tomar decisiones sobre la asignación de recursos. La NIC 14 requiere que se presente información por segmentos de negocio y segmentos geográficos.
- La NIC 14 requiere revelar los resultados por segmento, la depreciación y amortización de activos por segmento y otros gastos significativos que no conlleven salida de efectivo. La NICSP 18 no requiere revelar los resultados por segmento. La NICSP 18 recomienda, pero no requiere, revelar los ingresos significativos que no impliquen entrada de efectivo y que estén incluidos en el ingreso por segmento, la depreciación por segmento y otros gastos que no conlleven salida de efectivo, o los flujos de efectivo por segmento, tal como requiere la NICSP 2, *Estado de Flujos de Efectivo*.
- La NICSP 18 no requiere revelar información sobre segmentos secundarios, pero recomienda cierta información a revelar mínima tanto de los segmentos de servicio como de los geográficos.
- La NICSP 18 no especifica un umbral cuantitativo que se deba aplicar para identificar los segmentos sobre los que se debe informar.
- La NICSP 18 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 14. Los ejemplos más significativos son los términos “ingresos”, “estado de rendimiento financiero” y “activos netos/patrimonio”. Los términos equivalentes en la NIC 14 son “ingreso”, “estado de resultados” y “patrimonio”.

NICSP 19—PROVISIONES, PASIVOS CONTINGENTES Y ACTIVOS CONTINGENTES

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 37 (1998), *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 37, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IASB: IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 19—PROVISIONES, PASIVOS CONTINGENTES Y ACTIVOS CONTINGENTES

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2020.

La NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* fue emitida en octubre de 2002.

Desde entonces, la NICSP 19 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *Servicios Individuales y Colectivos* (Modificaciones a la NICSP 19) (emitida en enero de 2020)
- La NICSP 42, *Beneficios Sociales* (emitida en enero de 2019)
- La NICSP 41, *Instrumentos Financieros* (emitida en agosto de 2018)
- La NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público* (emitida en enero de 2017)
- La NICSP 39, *Beneficios a los empleados* (emitida en julio de 2016)
- *La aplicabilidad de las NICSP* (emitida en abril de 2016)
- *Mejoras a las NICSP 2015* (emitida en abril de 2016)
- La NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos* (emitida en enero de 2015)
- La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* (emitida en enero de 2015)
- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitida en octubre de 2011)
- La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores* (emitida en diciembre de 2006)
- La NICSP 14, *Hechos Ocurridos después de la Fecha de Presentación* (emitida en diciembre 2006)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 19

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
1	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011 NICSP 42 enero de 2019
2	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
3	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
4	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011 NICSP 41 (IPSAS 2018)
4A	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
5	Eliminado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
6	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
6A	Nuevo	Servicios Individuales y Colectivos, enero de 2020
Encabezamiento encima de 7	Eliminado	NICSP 42 enero de 2019
7	Eliminado	NICSP 42 enero de 2019
8	Eliminado	NICSP 42 enero de 2019
9	Eliminado	NICSP 42 enero de 2019
10	Eliminado	NICSP 42 enero de 2019
11	Eliminado	NICSP 42 enero de 2019
12	Modificado	NICSP 42 enero de 2019
14	Modificado	NICSP 39 julio de 2016
18	Modificado	Servicios Individuales y Colectivos, enero de 2020
19	Modificado	NICSP 42 enero de 2019
22	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
37	Modificado	NICSP 37 enero de 2015
77	Modificado	NICSP 42 enero de 2019

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
87	Modificado	NICSP 14 diciembre de 2006
99	Eliminado	NICSP 42 enero de 2019
104	Eliminado	NICSP 42 enero de 2019
110	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
111[1]	Eliminado	NICSP 3 diciembre de 2006
111A	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
111B	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
111C	Nuevo	NICSP 37 enero de 2015
111D	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016
111E	Nuevo	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
111F	Nuevo	NICSP 39 julio de 2016
111G	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
111H	Nuevo	NICSP 41 (IPSAS 2018)
111I	Nuevo	NICSP 42 enero de 2019
111J	Nuevo	Servicios Colectivos e Individuales enero de 2020
112	Modificado	NICSP 33 enero de 2015
GI14	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
GA1	Nuevo	Servicios Individuales y Colectivos enero de 2020
GA2	Nuevo	Servicios Colectivos e Individuales enero de 2020

[1] El párrafo 111 era una disposición transitoria. Los párrafos posteriores han sido renumerados.

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
GA3	Nuevo	Servicios Colectivos e Individuales enero de 2020
GA4	Nuevo	Servicios Colectivos e Individuales enero de 2020
GA5	Nuevo	Servicios Colectivos e Individuales enero de 2020
GA6	Nuevo	Servicios Colectivos e Individuales enero de 2020
GA7	Nuevo	Servicios Colectivos e Individuales enero de 2020
GA8	Nuevo	Servicios Colectivos e Individuales enero de 2020
GA9	Nuevo	Servicios Colectivos e Individuales enero de 2020
GA10	Nuevo	Servicios Colectivos e Individuales enero de 2020
GA11	Nuevo	Servicios Colectivos e Individuales enero de 2020
GA12	Nuevo	Servicios Colectivos e Individuales enero de 2020
GA13	Nuevo	Servicios Colectivos e Individuales enero de 2020
GA14	Nuevo	Servicios Colectivos e Individuales enero de 2020

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
GA15	Nuevo	Servicios Colectivos e Individuales enero de 2020
GA16	Nuevo	Servicios Colectivos e Individuales enero de 2020
GA17	Nuevo	Servicios Colectivos e Individuales enero de 2020
GA18	Nuevo	Servicios Colectivos e Individuales enero de 2020
GA19	Nuevo	Servicios Colectivos e Individuales enero de 2020
GA20	Nuevo	Servicios Colectivos e Individuales enero de 2020

NICSP 19—PROVISIONES, PASIVOS CONTINGENTES Y ACTIVOS CONTINGENTES

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	
Alcance	1-17
Beneficios sociales	7-11
Otras exclusiones del alcance de la Norma	12-17
Definiciones	18-21
Provisiones y otros pasivos	19
Relación entre provisiones y pasivos contingentes	20-21
Reconocimiento	22-43
Provisiones	22-34
Obligación presente	23-24
Suceso pasado	25-30
Probable salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio	31-32
Estimación fiable de la obligación	33-34
Pasivos contingentes	35-38
Activos contingentes	39-43
Medición	44-62
La mejor estimación	44-49
Riesgo e incertidumbres	50-52
Valor presente	53-57
Sucesos futuros	58-60
Disposiciones esperadas de activos	61-62
Reembolsos	63-68
Cambios en las provisiones	69-70
Aplicación de las provisiones	71-72

Aplicación de las reglas de reconocimiento y medición 73-96
Resultados negativos (desahorro) netos derivados de las operaciones futuras 73-75
Contratos de carácter oneroso 76-80
Reestructuración 81-96
Venta o transferencia de unidades de operación 90-92
Provisiones de reestructuración 93-96
Información a revelar 97-109
Disposición transitoria 110
Fecha de vigencia 111-112
Tablas
Árbol ilustrativo de decisión
Apéndice A: Guía de aplicación
Fundamentos de las conclusiones
Guía de implementación
Ejemplo Ilustrativo
Comparación con la NIC 37

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, está contenida en el objetivo y los párrafos 1-112. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 19 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público,* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de una guía específica.

Objetivo

El objetivo de la presente Norma es (a) establecer una definición para las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, e (b) identificar las circunstancias en que deben reconocerse las provisiones, la forma en que deben medirse y la información que debe revelarse sobre ellas. La Norma requiere asimismo que, en las notas a los estados financieros, se revele determinada información sobre los pasivos contingentes y activos contingentes, para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, calendario de vencimiento y cuantía de tales partidas.

Alcance

1. **Una entidad que prepare y presente sus estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo), deberá aplicar esta Norma al contabilizar sus provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, con excepción de:**

   (a) **Beneficios sociales dentro del alcance de la NICSP**

   (b) [Eliminado]

   (c) **aquellos que se deriven de contratos pendientes de ejecución, distintos de aquellos en que el contrato sea oneroso y esté sujeto a otras estipulaciones de este párrafo;**

   (d) **contratos de seguro realizados dentro del alcance de la correspondiente norma de contabilidad nacional o internacional que trata los contratos de seguro;**

   (e) **aquellos de los que se ocupe alguna otra NICSP;**

   (f) **aquellos que surjan en relación con el impuesto a las ganancias o equivalentes del impuesto a las ganancias; y**

   (g) **aquellos que provengan de los beneficios sociales de los trabajadores, excepto beneficios por cese surgidos como consecuencia de una reestructuración según lo estipulado en esta Norma.**

2. [Eliminado]

3. [Eliminado]

4. **Esta Norma no se aplica a los instrumentos financieros (incluyendo** las garantías) que quedan dentro del alcance de la NICSP 41**,** ***Instrumentos Financieros.***

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*.

5. [Eliminado]

6. Esta Norma es aplicable a las provisiones de una reestructuración (incluyéndose aquí las operaciones discontinuadas). La entidad resultante revelará información que permita que los usuarios de sus estados financieros evalúen la naturaleza y efectos financieros de una fusión.

6A. Esta Norma proporciona guías para la determinación si, y si es así, cuando, surge una provisión de los servicios colectivos e individuales (párrafos GA2-GA20).

7. [Eliminado]

8. [Eliminado]

9. [Eliminado]

10. [Eliminado]

11. [Eliminado]

Exclusiones del alcance de la Norma

12. Esta Norma no se aplica a los contratos pendientes de ejecución, salvo que tengan carácter oneroso para la entidad.

13. Cuando otra NICSP se ocupe de un tipo específico de provisión, pasivo contingente o activo contingente, la entidad aplicará esa Norma en lugar de la presente. Por ejemplo, ciertos tipos de provisiones son abordadas también en las Normas sobre:

    (a) contratos de construcción (véase la NICSP 11, *Contractos de Construcción*); y

    (b) arrendamientos (véase la NICSP 13, *Arrendamientos*). Sin embargo, dado que la NICSP 13 no contiene requerimientos específicos para el tratamiento de los contratos de arrendamiento operativo que se han vuelto onerosos, la presente Norma es de aplicación en tales casos.

14. La presente Norma no es aplicable a las provisiones para impuestos a las ganancias o equivalentes del impuesto a las ganancias (las guías para el tratamiento contable de este impuesto se pueden encontrar en la NIC 12, *Impuesto a las Ganancias*.) La presente Norma tampoco es aplicable a las provisiones que provienen de beneficios a los trabajadores (las guías para el tratamiento contable de estos beneficios se pueden hallar en la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*.)

15. Algunos importes tratados como provisiones pueden estar relacionados con el reconocimiento de ingresos, por ejemplo, cuando la entidad otorgue ciertas garantías a cambio de la percepción de un determinado importe o cuota. Esta Norma no se ocupa del reconocimiento de ingresos. La NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*, identifica las circunstancias en que se reconoce un ingreso proveniente de transacciones con contraprestación y

suministra guías prácticas para la aplicación de los criterios de reconocimiento. La presente Norma no altera los requerimientos de la NICSP 9.

16. En esta Norma se definen las provisiones como pasivos de cuantía o vencimiento inciertos. En algunos países, el término "provisión" también se usa en el contexto de partidas tales como depreciación, deterioro de valor y deudas de dudoso cobro; las cuales representan ajustes a los importes contables de los activos y no son tratadas por esta Norma.

17. Otras NICSP especifican las reglas para tratar ciertos desembolsos como activos o como gastos. Tales cuestiones no son abordadas en la presente Norma. Por lo cual, la presente Norma ni prohíbe ni exige la capitalización de los costos reconocidos al reconocer una provisión.

Definiciones

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

Servicios colectivos son servicios proporcionados por una entidad del sector público simultáneamente a todos los miembros de la comunidad que pretenden abordar las necesidades de la sociedad en su conjunto.

Una obligación implícita es aquélla que se deriva de las actuaciones de la propia entidad, en las que:

(a) **debido a un patrón de comportamiento establecido en el pasado, a políticas de la entidad que son de dominio público o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades; y**

(b) **como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.**

Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada solo por que ocurra o, en su caso, porque no ocurra, uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.

Un pasivo contingente es:

(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[1].**

Contratos pendientes de ejecución son aquellos contratos en los que las partes no han cumplido ninguna de las obligaciones a las que se comprometieron, o aquéllos en los que ambas partes han ejecutado parcialmente, y en igual medida, sus compromisos.

Servicios individuales son bienes y servicios proporcionados a los individuos y/u hogares por una entidad del sector público que pretenden abordar las necesidades de la sociedad en su conjunto.

Una obligación legal es 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.**

Un suceso que da origen a la obligación es todo aquel suceso que crea una obligación legal o implícita, de forma tal que a la entidad no le queda otra alternativa realista que cancelar esa obligación.

Un contrato [de carácter] oneroso es un contrato para el intercambio de activos o servicios, en el que los costos inevitables para cubrir las obligaciones establecidas en el contrato exceden a los beneficios económicos o al potencial de servicio que se espera recibir bajo el mismo.

Una provisión es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.

Una reestructuración es un programa planificado y controlado por la gerencia, cuyo efecto tiene un cambio significativo:

(a) **en el alcance de la actividad llevada a cabo por la entidad; o**

(b) **en la manera en que esas actividades se lleva a cabo.**

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.

[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.

Provisiones y otros pasivos

19. Las provisiones pueden distinguirse de otros pasivos, tales como los acreedores comerciales y otras obligaciones acumuladas (o devengadas) por la existencia de incertidumbre acerca del momento del vencimiento o de la cuantía de los desembolsos futuros necesarios para proceder a su cancelación. Por el contrario:

    (a) la cuentas por pagar son pasivos a pagar por bienes o servicios que han sido recibidos o suministrados, y han sido facturados o formalmente acordados con el proveedor; y

    (b) las obligaciones acumuladas (devengadas) son cuentas por pagar por el suministro o recepción de bienes o servicios, que no han sido pagados, facturados o acordados formalmente con el proveedor, e incluyen las partidas que se deben a los empleados (por ejemplo a causa de las partes proporcionales de las vacaciones retribuidas acumuladas hasta el momento del cierre). Aunque a veces sea necesario estimar el importe o el vencimiento de las obligaciones acumuladas (o devengadas), la incertidumbre asociada a las mismas es, por lo general, mucho menor que en el caso de las provisiones.

    Las cuentas acumuladas (devengadas) suelen presentarse como parte de las cuentas por pagar, mientras que las provisiones se presentan de forma separada.

Relación entre provisiones y pasivos contingentes

20. En una acepción general, todas las provisiones son de naturaleza contingente, puesto que existe incertidumbre sobre el momento del vencimiento o sobre el importe correspondiente. Sin embargo, en esta Norma, el término contingente se usa para pasivos y activos que no se reconocen contablemente debido a que su existencia será confirmada solo porque suceda, o en su caso porque no suceda, uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad. Además, el término pasivo contingente se usa para aquellos pasivos que no satisfacen los criterios de reconocimiento.

21. Esta Norma distingue entre:

    (a) provisiones – las cuales se reconocen como pasivos (asumiendo que se puede hacer una estimación fiable), debido a que constituyen obligaciones presentes y es probable que para liquidarlas la entidad tenga que desprenderse recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio; y

    (b) pasivos contingentes – los cuales no se reconocen como pasivos, debido a que:

        (i) son obligaciones posibles, por cuanto se tiene que confirmar si la entidad tiene o no una obligación presente que podría dar lugar a un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio; o

(ii) son obligaciones presentes que no cumplen los criterios de reconocimiento de esta Norma (por que no es probable que para liquidar la obligación se requiera de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio, o porque del importe de la obligación no se puede hacer una estimación suficientemente fiable).

Reconocimiento

Provisiones

22. **Debe reconocerse una provisión cuando se den las siguientes condiciones:**

(a) **una entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;**

(b) **es probable que sea requerida una salida de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio, para liquidar la obligación; y**

(c) **puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.**

De no cumplirse estas condiciones, no se reconocerá ninguna provisión.

Obligación presente

23. **En algunos casos inusuales no queda claro si existe o no una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considera que un suceso ocurrido en el pasado ha dado origen a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, existe una probabilidad mayor de que se haya incurrido en la obligación, en la fecha de presentación.**

24. En casi todos los casos quedará claro si el suceso, ocurrido en el pasado, ha producido o no el nacimiento de la obligación presente. En otros casos, por ejemplo cuando están en curso procesos judiciales, puede estar en duda que ocurran o no ciertos sucesos, o si de tales sucesos se deriva la existencia de una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, una entidad procederá a determinar la existencia o no de la obligación presente, en la fecha de presentación, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, entre la que se podrá incluir, por ejemplo, la opinión de expertos. La evidencia que se toma en consideración incluye la evidencia adicional que pudieran suministrar los hechos ocurridos después de la fecha de presentación. A partir de esa evidencia:

(a) si es más probable que improbable que una obligación presente exista en la fecha de presentación, la entidad reconocerá una provisión (siempre que se satisfagan los criterios de reconocimiento); y

(b) si es más probable que improbable que ninguna obligación presente exista en la fecha de presentación, la entidad informará en las notas de la existencia de un pasivo contingente, salvo que la posibilidad de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio sea remota (véase el párrafo 100).

Suceso pasado

25. El suceso pasado del que se deriva la obligación se denomina suceso que da origen a la obligación. Para que un suceso sea de esta naturaleza, es preciso que la entidad no tenga, como consecuencia del mismo, otra alternativa más realista que atender al pago de la obligación creada por tal suceso. Este será el caso solo si:

(a) el pago de la obligación viene exigido por ley; o

(b) en el caso de una obligación implícita, cuando el hecho (que puede ser una acción de la entidad) crea en las otras partes una expectativa válida de que la entidad va a cumplir con la obligación.

26. Los estados financieros se refieren a la situación financiera de la entidad al cierre del periodo sobre el cual se informa, y no a su posible situación en el futuro. Por tanto, no se reconoce ninguna provisión para los costos en que se necesite incurrir para que las actividades en marcha de la entidad continúen en el futuro. Los únicos pasivos reconocidos en el estado de situación financiera de la entidad son aquellos que existen en la fecha de presentación.

27. Solo se reconocen como provisiones aquellas obligaciones que provienen de hechos pasados existentes independientemente de las acciones futuras de la entidad (es decir, de la conducción futura de las actividades de ésta). Ejemplos de tales obligaciones son las sanciones o los costos de saneamiento por daños ambientales ilegales impuestos por la ley a una entidad del sector público. La liquidación de ambas obligaciones conduciría, independientemente de las acciones futuras de dicha entidad, a un flujo de salida de recursos que incorporarían beneficios económicos o un potencial de servicio. De forma similar, una entidad del sector público tendrá que reconocer los costos por el abandono de una instalación de defensa o de una central nuclear de propiedad gubernamental, en la medida en que la entidad estuviera obligada a reparar daños ya causados. La NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*, se ocupa de estas partidas, incluyendo los costos de desmantelamiento y restauración, que estén incluidos en el costo de un activo. Por el contrario, debido a exigencias legales, presión de los electores o un deseo de demostrar liderazgo en la comunidad, una entidad puede desear o necesitar llevar a cabo un desembolso para operar en el futuro de una forma determinada. Un ejemplo de esto se produce cuando una entidad del sector público decide poner controles de emisión de gases en algunos de sus vehículos, o un laboratorio gubernamental decide instalar unidades de extracción proteger a los trabajadores de los vapores de ciertos productos químicos. Debido a

que es posible que la entidad pueda evitar desembolsos futuros a través de acciones futuras -cambiando sus métodos operativos, por ejemplo- no hay para ella ninguna obligación presente por dichos desembolsos futuros, y no se reconoce ninguna provisión.

28. Una obligación implica siempre una contraparte a la cual se le adeuda la obligación. No es necesario, sin embargo, conocer la identidad de esta contraparte –de hecho, la obligación puede ser con el público en general. Del hecho de que una obligación implique siempre un compromiso con una contraparte, se infiere que una decisión de la administración de la entidad, de sus órganos de dirección o de su entidad controladora, no produce una obligación implícita en la fecha de presentación, salvo que la decisión haya sido comunicada, antes de dicha fecha, a los afectados por la decisión, en una forma suficientemente específica como para crear en ellos una expectativa válida de que la entidad va a cumplir su responsabilidad.

29. Un suceso que no haya dado lugar al nacimiento inmediato de una obligación, puede hacerlo en una fecha posterior, por causa de los cambios legales o por actuaciones de la entidad (por ejemplo, una declaración pública suficientemente concreta) que dé lugar a una obligación implícita. Por ejemplo, si el daño ambiental fuera causado por un organismo gubernamental, pudiera no haber la obligación de remediar las consecuencias. Sin embargo, lo que causó el daño se volvería un suceso que da origen a la obligación si una nueva ley requiriera reparar el daño existente o si el gobierno que tiene el control, o el organismo individual, aceptaran públicamente la responsabilidad de la reparación, creando así una obligación implícita.

30. Cuando los detalles del proyecto de una nueva ley están todavía por finalizarse, la obligación surge solo cuando existe una casi total certidumbre de que la ley se va a promulgar tal como está proyectada. Para los propósitos perseguidos en esta Norma, tal obligación se tratará como si fuera una obligación de tipo legal. Sin embargo, las diferencias en las circunstancias que rodean la promulgación suelen hacer imposible precisar un solo hecho que pudiera hacer prácticamente cierta la promulgación de tal ley. En muchos casos será imposible tener la completa seguridad sobre la promulgación de una nueva ley tal como ella está proyectada y cualquier decisión sobre la existencia de una obligación debería esperar hasta la promulgación del proyecto de la ley.

Probable salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio

31. Para que un pasivo cumpla con los requisitos para su reconocimiento, debe existir no solo una obligación presente sino que, para liquidar dicha obligación, debe también tiene que existir la probabilidad de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio. Para los fines de esta Norma, se considera que un flujo de salida de recursos u otro hecho son probables cuando es más probable que ocurra

que improbable, es decir, cuando la probabilidad de que el suceso ocurra es mayor que la probabilidad de que no ocurra. Cuando no es probable que una obligación presente exista, una entidad procederá a informar sobre el pasivo contingente, salvo que la posibilidad de que haya una salida recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio sea remota (véase el párrafo 100).

32. Cuando existe una serie de obligaciones similares (por ejemplo, aquellas por las cuales el gobierno debe compensar a los individuos que hubieran recibido sangre contaminada en un hospital de propiedad gubernamental), la probabilidad de que para liquidarlas se vaya a requerir de un flujo de salida se determina considerando esa clase de obligaciones en su conjunto. Aunque la posibilidad de una salida de recursos sea pequeña para una determinada partida o tipo de producto en particular, puede muy bien ser probable una salida de recursos para cancelar esa clase de obligaciones en su conjunto. Si tal es el caso, se reconocerá una provisión (siempre que los otros criterios de reconocimiento se hayan satisfecho).

Estimación fiable de la obligación

33. La utilización de estimaciones es una parte esencial de la preparación de los estados financieros, y su existencia no perjudica de ningún modo la fiabilidad que éstos deben tener. Esto es especialmente cierto en el caso de las provisiones, las cuales, por su naturaleza, son más inciertas que la mayoría de otros activos o pasivos. Salvo casos extremadamente raros, la entidad será capaz de determinar un rango de consecuencias posibles y podrá, por tanto, hacer una estimación de la obligación que sea suficientemente fiable como para usarla en el reconocimiento de una provisión.

34. En el caso extremadamente raro de que no se pueda hacer ninguna estimación fiable, se estará ante un pasivo que no puede ser objeto de reconocimiento. Ese pasivo se revelará como un pasivo contingente (véase el párrafo 100).

Pasivos contingentes

35. **Una entidad no debe reconocer un pasivo contingente.**

36. Un pasivo contingente ha de revelarse, según lo requerido por el párrafo 100, salvo que la posibilidad de que un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio sea remota.

37. Cuando la entidad sea responsable, de forma conjunta y solidaria, en relación con una determinada obligación, la parte de la deuda que se espera que cubran las otras partes se tratará como un pasivo contingente. Por ejemplo, en el caso de un acuerdo de deuda conjunta, la porción de la obligación que deben satisfacer los otros participantes del acuerdo conjunto se trata como un pasivo contingente. La entidad reconocerá una provisión por la parte de la obligación por la cual es probable un flujo de salida de recursos que

incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio, excepto en las raras circunstancias en que no se puede hacer una estimación fiable.

38. Los pasivos contingentes pueden evolucionar de manera diferente a la inicialmente esperada. Por ello, se les evalúa continuamente para determinar si se ha producido o no la probabilidad de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio. Si se estimara probable que, para una partida que había sido tratada con anterioridad como un pasivo contingente, se va a requerir de un flujo de salida de beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, se reconoce una provisión en los estados financieros del ejercicio en que se ha producido el cambio en la probabilidad (excepto en las extremadamente raras circunstancias en que no se pueda hacer una estimación fiable). Por ejemplo, una entidad del gobierno local puede haber violado una ley ambiental, pero puede no estar claro que se haya causado daño al ambiente o no. Si posteriormente se pudiera precisar que se ha causado un daño y que se requiere repararlo, la entidad reconocería una provisión, puesto que ahora ya existiría la probabilidad de un flujo de salida de beneficios económicos.

Activos contingentes

39. **Una entidad no debe reconocer un activo contingente.**

40. Los activos contingentes provienen usualmente de hechos no planeados o no previstos, que (a) no están enteramente bajo el control de la entidad, y (b) crean para ella la posibilidad de un flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio. Un ejemplo puede ser la reclamación que la entidad está llevando a cabo a través de un proceso judicial, cuyo desenlace es incierto.

41. Los activos contingentes no son objeto de reconocimiento en los estados financieros, ya que pueden dar lugar a que se reconozcan ingresos que podrían no realizarse nunca. No obstante, cuando la realización del ingreso sea prácticamente cierta, el activo correspondiente no es de carácter contingente, y por tanto es apropiado proceder a reconocerlo.

42. Debe revelarse información de un activo contingente, según lo requerido por el párrafo 105, cuando sea probable la entrada de un flujo de beneficios económicos o un potencial de servicio.

43. Los activos contingentes han de ser objeto de evaluación de forma continuada, con el fin de asegurar que su evolución se refleja apropiadamente en los estados financieros. De volverse prácticamente cierta la probabilidad de que se va a producir un flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio y si el valor del activo se puede medir de manera fiable, el activo y el correspondiente ingreso se reconocen en los estados financieros del ejercicio en que se produce el cambio. Si el flujo de entrada de beneficios económicos o el potencial de servicio se hacen probables, la entidad revela el activo contingente (véase el párrafo 105).

Medición

La mejor estimación

44. **El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación, en la fecha de presentación, del desembolso necesario para cancelar la obligación presente.**

45. La mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente es el importe que racionalmente pagaría la entidad para cancelar la obligación o transferirla a un tercero en ese momento. Con frecuencia será imposible, o prohibitivamente costoso, cancelar o transferir una obligación en la fecha de presentación. Sin embargo, la estimación del importe que racionalmente pagaría una entidad para cancelar o transferir la obligación viene a ser la mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente en la fecha de presentación.

46. Las estimaciones de las consecuencias previsibles y el efecto financiero se determinan según el criterio de la gerencia de la entidad, complementado por la experiencia en transacciones similares y, en algunos casos, por informes de expertos independientes. La evidencia que se toma en consideración incluye la evidencia adicional que pudieran suministrar los hechos ocurridos después de la fecha de presentación.

> *Ejemplo*
>
> Un laboratorio médico gubernamental suministra lectores informáticos (scanners) para diagnóstico ultrasónico a centros y hospitales médicos, tanto de propiedad gubernamental como de propiedad privada, en base a la recuperación total del costo. El equipo se entrega con una garantía bajo la cual los centros médicos y hospitales quedan cubiertos por el costo de las reparaciones de cualquier defecto que se manifestara dentro de los primeros seis meses posteriores a la compra. Si en la totalidad del equipo entregado se detectaran defectos menores, se producirían costos de reparación por un millón de unidades monetarias. Si en la totalidad del equipo entregado se detectaran defectos mayores, se producirían costos de reparación por 4 millones de unidades monetarias. La experiencia pasada y las expectativas futuras del laboratorio indican que, para el año entrante, el 75% del equipo no tendrá defectos, el 20% tendrá defectos menores y el 5% tendrá defectos mayores. De acuerdo con el párrafo 32, el laboratorio calcula la probabilidad de salida de recursos por obligaciones en relación con las garantías tomadas éstas en su conjunto.
>
> El valor esperado del costo de las reparaciones será:
>
> (75% de cero) + (20% de 1 millón) + (5% de 4 millones) = 400.000

47. Las incertidumbres que rodean el importe que se va a reconocer como provisión se tratan aplicando diversos medios dependiendo de las circunstancias. En el

caso de que la provisión, que se está midiendo, se refiera a número amplio de partidas, la obligación presente se estimará promediando todos los posibles desenlaces por sus probabilidades asociadas. A este método estadístico de estimación se le da el nombre de "valor esperado". La provisión será, por tanto, diferente, dependiendo de que la probabilidad de pérdida para un importe dado sea, por ejemplo, del 60% o 90%. En el caso de que el rango de desenlaces posibles sea un continuo, y cada punto del mismo tenga la misma probabilidad que otro, se utilizará el valor medio del intervalo.

48. Cuando se esté evaluando una obligación aislada, la mejor estimación de la deuda puede venir constituida por el desenlace individual que resulte más probable. No obstante, también en este caso la entidad considerará otros desenlaces posibles. En el caso de que los otros desenlaces posibles sean, o bien mucho más caros, o mucho más baratos que el desenlace más probable, la mejor estimación puede ser por una cuantía mayor o menor, respectivamente, que la correspondiente a éste. Por ejemplo, si un gobierno tiene que corregir un defecto importante en una nave de guerra que ha construido para otro gobierno, la consecuencia individual de mayor probabilidad podría ser la de que se logre una reparación satisfactoria al primer intento, a un costo de 100.000 unidades monetarias; no obstante se hace una provisión por un importe mayor, si hay una posibilidad significativa de que serán necesarios más intentos.

49. La evaluación de la provisión se hace antes de impuestos o equivalentes del impuesto. Las guías para el tratamiento de las consecuencias tributarias de una provisión, y los cambios en la misma, se encuentran en la NIC 12.

Riesgos e incertidumbres

50. **Para llegar a la mejor estimación de una provisión deben tenerse en cuenta los riesgos e incertidumbres que inevitablemente rodean a muchos sucesos y circunstancias.**

51. Con el término riesgo se describe la variabilidad en los desenlaces posibles. Un ajuste por la existencia de riesgo puede aumentar el importe por el que se mide un pasivo. Se debe tener cuidado al formar juicios en condiciones de incertidumbre, para no sobreestimar los ingresos o los activos, ni subestimar los gastos o los pasivos. No obstante, la incertidumbre no es una justificación para la creación de provisiones excesivas, o para la sobrevaloración deliberada de los pasivos. Por ejemplo, si los costos proyectados para una consecuencia previsible particularmente adversa se estiman con prudencia, tal consecuencia previsible no debe entonces tratarse deliberadamente como si fuera más probable de lo que lo es realmente. Es preciso tener cuidado para evitar la duplicación de los ajustes por riesgo e incertidumbre, con la consiguiente sobrevaloración del importe de la provisión.

52. La información adicional acerca de las incertidumbres, que guardan relación con el importe final del desembolso, se realizará de acuerdo con lo establecido en el párrafo 98(b).

Valor presente

53. **Cuando resulte importante el efecto temporal sobre el valor del dinero, el importe de la provisión debe ser el valor presente de los desembolsos que se espera sean necesarios para cancelar la obligación.**

54. Debido al valor temporal del dinero, una provisión que se refiere a salidas de efectivo cercanas a la fecha de presentación, resulta más onerosa para la entidad que otra referida a salidas por igual importe pero fechas más lejanas. El importe de las provisiones, por tanto, será objeto de descuento cuando el efecto de hacerlo resulte significativo.

Cuando una provisión se descuenta durante un número de años, su valor presente se incrementa cada año según la provisión se vaya acercando al momento previsto para su liquidación (véase el Ejemplo ilustrativo).

55. El párrafo 97(e) de esta Norma requiere revelar información sobre el incremento en el ejercicio, que, por el paso del tiempo, se ha producido en el importe descontado.

56. **La tasa (o tasas) de descuento deben ser consideradas antes de impuestos, y deben reflejar las evaluaciones correspondientes al valor temporal del dinero que el mercado esté haciendo, así como el riesgo específico del pasivo correspondiente. La tasa o tasas de descuento no deben reflejar los riesgos que hayan sido ya objeto de ajuste, al hacer las estimaciones de los flujos de efectivo futuros.**

57. En algunas jurisdicciones, el impuesto a las ganancias o equivalentes gravan las ganancias del ejercicio de una entidad del sector público. Cuando con este impuesto se grava a las entidades del sector público, la tasa de descuento seleccionada debe ser una tasa antes de impuestos.

Sucesos futuros

58. **Los sucesos futuros, que puedan afectar a la cuantía necesaria para liquidar una obligación deben reflejarse en el importe de la provisión, siempre que haya una evidencia objetiva suficiente de que tales hechos van a ocurrir.**

59. Las expectativas sobre sucesos futuros pueden ser particularmente importantes en la medición de las provisiones. Por ejemplo, ciertas obligaciones pueden indexarse para compensar, a los beneficiarios, por los efectos de la inflación u otros cambios específicos en los precios. Si hay evidencia suficiente sobre potenciales tasas de inflación previstas esto debe reflejarse en el importe de la provisión. Otro caso de hechos futuros que afectan a la cuantía de una provisión se da cuando, por ejemplo, el gobierno considera que el costo

de la limpieza del alquitrán, ceniza y otros contaminantes asociados a una fábrica de gas, al final de la vida útil de ésta se reducirá por cambios futuros en la tecnología. En este caso, el importe reconocido refleja el costo que observadores técnicamente calificados y objetivos esperan, de manera razonable, que se va a incurrir, teniendo en cuenta, para ello, toda la evidencia disponible, respecto a tecnología, que estará disponible en el momento de la limpieza. Por tanto, será apropiado incluir, por ejemplo, las reducciones probables de costos asociadas al incremento de la experiencia en la aplicación de la tecnología existente o el probable costo de la aplicación de la tecnología existente a una operación de limpieza de mayor envergadura o mayor complejidad que la que previamente se había aplicado. No obstante, la entidad no anticipará el desarrollo de una tecnología completamente nueva de limpieza, al hacer las estimaciones, a menos que ello esté apoyado por una evidencia suficientemente objetiva.

60. El efecto de una posible legislación nueva que pueda afectar el importe de una obligación existente a cargo de un gobierno o una entidad individual del sector público, se toma en consideración al evaluar dicha obligación, cuando haya evidencia objetiva suficiente de que la mencionada legislación va a ser promulgada sin apenas ningún cambio. La variedad de circunstancias que surgen en la práctica hace imposible especificar un solo suceso que, en todos los casos, produzca la evidencia objetiva suficiente. Se requiere evidencia tanto (a) en lo que la legislación vaya a exigir, como (b) en que será prácticamente seguro que se aprobará e implementará siguiendo los procedimientos ordinarios. En muchos casos, no habrá tal evidencia objetiva suficiente hasta la propia promulgación de la nueva legislación.

Disposiciones esperadas de activos

61. **Las ganancias esperadas por la disposición de activos no deben ser tenidas en cuenta al evaluar el importe de la provisión.**

62. Las ganancias por la disposición esperada de activos no se tienen en cuenta al medir una provisión, incluso en el caso de que la disposición esperada esté ligada estrechamente al suceso que ha motivado la provisión. Por el contrario, la entidad reconocerá las ganancias de la disposición esperada de activos en el momento que se especifica en la NICSP que se ocupa de los activos en cuestión.

Reembolsos

63. **En el caso de que la entidad espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero, tal reembolso será objeto de reconocimiento cuando, y solo cuando, sea prácticamente segura su recepción si la entidad cancela la obligación objeto de la provisión. El reembolso, en tal caso, debe ser tratado como un activo separado. El importe reconocido para el reembolso no debe exceder al importe de la provisión.**

64. **En el estado de rendimiento financiero, el gasto relacionado con la provisión puede presentarse por el neto después de descontar el importe reconocido para el reembolso.**

65. En ocasiones, una entidad puede considerar el hecho de que un tercero se hará cargo de la totalidad, o una parte, del desembolso necesario para liquidar una provisión (por ejemplo, a través de la existencia de contratos de seguro, de cláusulas de indemnización o de garantías de proveedores). El tercero en cuestión puede, o bien reembolsar los importes ya pagados por la entidad, o bien pagar tales cantidades directamente. Por ejemplo, un organismo gubernamental puede haber asumido una responsabilidad legal ante una persona, como resultado de recomendaciones inadecuadas dadas por sus empleados. Sin embargo, este organismo puede estar en capacidad de recuperar parte del pertinente desembolso, mediante un seguro de indemnización por responsabilidad profesional.

66. En la mayoría de los casos, la entidad sigue siendo responsable por la totalidad del importe en cuestión, de tal modo que la entidad puede tener que liquidar la cuantía total si el tercero en cuestión incumple el pago por alguna razón. En esta situación, se reconoce una provisión por el importe total de la deuda, y, separadamente, se reconoce un activo por el reembolso previsible, cuando es prácticamente seguro que se va a recibir el reembolso si la entidad cancela la deuda.

67. En algunos casos, la entidad puede no tener que responder de los costos en cuestión si el tercero responsable incumple el pago. En tal caso, la entidad no tiene responsabilidad por tales costos, y éstos no se incluyen en la provisión.

68. Como se ha resaltado en el párrafo 37, una obligación por la que la entidad es responsable de forma conjunta y solidaria, será un pasivo de tipo contingente, por la parte y en la medida que se espere sea liquidado por los terceros en cuestión.

Cambios en las provisiones

69. **Las provisiones se deben revisar en cada fecha de presentación, y deben ajustarse, en su caso, para reflejar la mejor estimación existente en ese momento. Si ya no es probable que, para liquidar la obligación, se vaya a requerir de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio, se debe revertir la provisión.**

70. Cuando se haya usado el descuento para determinar el importe de la provisión, el importe en libros de la misma aumentará en cada periodo para reflejar el paso del tiempo. Este incremento se reconoce como un gasto por intereses.

Aplicación de las provisiones

71. **Cada provisión deberá ser utilizada solo para afrontar los desembolsos para los cuales fue originalmente reconocida.**

72. Solo se aplicará la provisión para cubrir los desembolsos relacionados originalmente con su dotación. Compensar un desembolso contra una provisión que originalmente fue reconocida para otros fines ocultaría el efecto que corresponde a dos hechos diferentes.

Aplicación de las reglas de reconocimiento y medición

Resultados negativos (desahorro) netos derivados de las operaciones futuras

73. **No deben reconocerse provisiones por resultados negativos (desahorro) netos derivados de las operaciones futuras.**

74. Resultados negativos (desahorro) netos derivados de las operaciones futuras no satisfacen la definición de pasivos ofrecida en el párrafo 18, ni los criterios generales de reconocimiento de una provisión establecidos en el párrafo 22.

75. Una expectativa de resultados negativos (desahorro) netos derivados de las operaciones futuras constituye un indicio de que determinados activos usados en tales actividades pueden haber sufrido un deterioro en su valor. Una entidad aplicará pruebas para determinar el deterioro del valor de estos activos. Las guías para la contabilización del deterioro de valor se encuentran en la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos no Generadores de Efectivo* o en la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*, según proceda.

Contratos de carácter oneroso

76. **Si una entidad tiene un contrato de carácter oneroso, las obligaciones presentes bajo tal contrato (netas después de deducir los importes recuperados) deben reconocerse y medirse como provisiones.**

77. El párrafo 76 de la presente Norma es aplicable solo a contratos onerosos.

78. Muchos contratos que evidencian transacciones de intercambio (por ejemplo, pedidos rutinarios de compra) pueden cancelarse sin pagar compensación a la otra parte y no existe, por tanto, ninguna obligación. Otros contratos establecen tanto derechos como obligaciones para cada una de las partes contratantes. Cuando los hechos hacen que estos contratos sean onerosos, tales contratos están incluidos dentro del alcance de esta Norma y existe entonces un pasivo que se ha de reconocer. Los contratos pendientes de ejecución, que no sean de carácter oneroso, caen fuera del alcance de esta Norma.

79. La presente Norma define un contrato oneroso como aquel en el cual los costos inevitables para cubrir las obligaciones establecidas en el contrato exceden a los beneficios económicos o al potencial de servicio que se espera recibir bajo el mismo, que incluye los importes recuperables. Por tanto, lo que se reconoce como una provisión conforme al párrafo 76, es la obligación presente neta después de deducir recuperaciones. Los costos inevitables de un contrato reflejan el menor costo neto para desvincularse del mismo, siendo éste el menor entre el costo de su cumplimiento, o la compensación o penalización resultante de su incumplimiento.

80. Antes de establecer por separado una provisión para un contrato oneroso, la entidad reconoce cualquier pérdida de valor que haya surgido en los activos dedicados a dicho contrato.

Reestructuración

81. Los siguientes ejemplos recogen sucesos que pueden caber dentro de la definición de reestructuración:

(a) terminación o disposición de una actividad o servicio;

(b) el cierre de una sucursal o terminación de las actividades de una dependencia gubernamental en una localidad o región específica, o reubicación de las actividades de una región a otra;

(c) cambios en la estructura administrativa, por ejemplo, eliminación de un nivel o escala de los servicios de administración o dirección; y

(d) reorganizaciones importantes que tienen un efecto significativo en la naturaleza y enfoque de las operaciones de la entidad.

82. Se reconocerá una provisión por costos de reestructuración, solo cuando se cumplan las condiciones generales de reconocimiento de provisiones establecidas en el párrafo 22. En los párrafos 83 a 96 se determina cómo aplicar los criterios generales de reconocimiento al caso de las reestructuraciones.

83. **Una obligación implícita de proceder a una reestructuración surge solo cuando una entidad:**

(a) **tiene un plan formal y detallado para proceder a la reestructuración, en el que se identifican, al menos:**

(i) **la actividad/unidad de operaciones o parte de la misma involucradas;**

(ii) **las principales ubicaciones afectadas;**

(iii) **la ubicación, función y número aproximado de empleados que serán indemnizados por prescindir de sus servicios;**

(iv) **los desembolsos que se llevarán a cabo; y**

(v) **cuando el plan será implementado; y**

(b) **ha producido una expectativa válida entre los afectados, en el sentido de que la reestructuración se llevará a cabo, ya sea por haber comenzado a implementar el plan o por haber anunciado sus principales características a los mismos.**

84. Dentro del sector público, la reestructuración puede ocurrir a nivel del gobierno en su conjunto, a nivel de una cartera o ministerio, o a nivel de un organismo.

85. Evidencias de que un gobierno o una entidad individual han empezado a implementar un plan de reestructuración podrían ser, por ejemplo, (a) el anuncio público de las principales características del plan, (b) la venta o transferencia de activos, (c) la notificación de la intención de cancelar los contratos de arrendamiento o (d) el establecimiento de acuerdos alternativos para los clientes de servicios. El anuncio público de un plan detallado de reestructuración constituye una obligación implícita de reestructurar, solo si se hace de tal forma y con tal suficiencia de detalles (es decir, estableciendo las principales características del plan) que, se cree en las otras partes intervinientes -como son los usuarios del servicio, los proveedores y empleados (o sus representantes)- una expectativa válida de que el gobierno o la entidad van a llevar a cabo la reestructuración.

86. Para que el plan sea suficiente como para dar lugar a una obligación implícita por la entidad, al comunicárselo a los que resulten afectados por él, es necesario que su implantación esté planeada para dar comienzo en cuanto sea posible, y además que el calendario de actuaciones haga improbable cualquier cambio significativo sobre lo inicialmente previsto. Si se presumiese que transcurrirá un largo periodo de tiempo antes de comenzar la reestructuración, o que ésta llevará un tiempo irrazonablemente largo, será improbable que el plan cree en los mencionados terceros una expectativa válida de que el gobierno o la entidad individual están comprometidos, en el momento actual, a efectuar la reestructuración, debido a que el lapso de tiempo da al gobierno o la entidad oportunidades para cambiar sus planes.

87. Una decisión de reestructurar tomada por la gerencia o el órgano de dirección, tomada antes de la fecha de presentación, no da lugar a una obligación implícita a dicha fecha, salvo que la entidad, antes de tal fecha, haya:

    (a) empezado a ejecutar el plan de reestructuración; o

    (b) anunciado a los afectados por dicho plan las principales características del mismo, de forma suficientemente específica como para crear en ellos una expectativa válida de que la entidad va a llevar a cabo la reestructuración.

    Si una entidad comienza a ejecutar el plan de reestructuración, o anuncia sus principales características a los afectados por el mismo, después de la fecha de presentación, se requiere que revele este hecho, según lo establecido por la NICSP 14, *Hechos Ocurridos después de la Fecha de Presentación*, si los efectos son significativos y la falta de información pudiera afectar a las decisiones económicas de los usuarios tomadas a partir de los estados financieros.

88. Aunque una obligación implícita no se crea solo por una decisión de la gerencia o el órgano de dirección, sí puede originarse en diversos hechos anteriores relacionados con tal decisión. Por ejemplo, las negociaciones con los representantes de los trabajadores respecto a los pagos por cese, o

con los compradores respecto a la venta o transferencia de una unidad de operaciones, pueden haber concluido quedando sujetas solo a la aprobación del órgano o del consejo de dirección. Una vez que se ha conseguido esta aprobación, y ha sido comunicada a los terceros implicados, la entidad tiene una obligación implícita para reestructurar, siempre y cuando se cumplan las condiciones del párrafo 83.

89. En algunos países, (a) la autoridad final para tomar decisiones sobre una entidad del sector público es conferida a un órgano o consejo de dirección entre cuyos miembros se encuentran representantes de intereses distintos a los de la gerencia (por ejemplo, trabajadores), o (b) puede que se necesite notificar a estos representantes antes de que el órgano o consejo de dirección tomen su decisión. Debido a que una decisión del órgano o consejo de dirección implica comunicarla a estos representantes, puede derivar en una obligación implícita de reestructuración.

Venta o transferencia de unidades de operación

90. **Como consecuencia de la venta o transferencia de una unidad de operaciones, no surge ninguna obligación hasta que la entidad se comprometa a vender o transferir la unidad, es decir, hasta que exista un acuerdo vinculante.**

91. Incluso en el caso de que la entidad haya tomado la decisión de vender una determinada operación, y haya anunciado públicamente su decisión, no estará comprometida a la venta hasta que haya identificado al comprador y exista un compromiso firme con él. Hasta el momento en que se produzca tal compromiso firme, la entidad puede cambiar sus intenciones iniciales, y por otra parte tendrá que tomar otro curso de acción si no puede encontrar un comprador que le ofrezca condiciones aceptables. Cuando una venta es solo una parte de la reestructuración, podría aparecer una obligación implícita por otros aspectos de la reestructuración antes de que existiera un compromiso firme de venta.

92. Una reestructuración en el sector público suele implicar la transferencia de unidades de operaciones de una entidad controlada a otra, así como la transferencia de unidades de operaciones por una contraprestación nula o simbólica. Estas transferencias se producirán frecuentemente bajo una directiva gubernamental y no conllevarán acuerdos vinculantes, como se especifica en el párrafo 90. Solo hay una obligación cuando existe un acuerdo de transferencia vinculante. Aun cuando las transferencias propuestas no conduzcan al reconocimiento de una provisión, la transacción planeada puede requerir suministrar información conforme a otras NICSP, tales como la NICSP 14 y la NICSP 20, *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*.

Provisiones de reestructuración

93. **La provisión por reestructuración debe incluir solo los desembolsos que surjan directamente de la reestructuración, que son aquellos que de forma simultánea están:**

(a) **necesariamente impuestos por la reestructuración; y**

(b) **no asociados con las actividades que continúan en la entidad.**

94. Una provisión por reestructuración no incluye costos tales como los de:

(a) reentrenamiento o reubicación continua del personal;

(b) comercialización; o

(c) inversión en nuevos sistemas y redes de distribución.

Estos desembolsos se relacionan con la conducción futura de una actividad, y no son pasivos de reestructuración en la fecha de presentación. Estos desembolsos se reconocen de la misma forma que si hubieran surgido de forma independiente a una reestructuración.

95. Los resultados negativos (desahorro) netos de operaciones futuras identificables a fecha de una reestructuración no se incluirán en una provisión, salvo que se relacionen con un contrato oneroso según lo definido en el párrafo 18.

96. Como se requiere en el párrafo 61, las posibles ganancias derivadas de la venta de activos no se tendrán en consideración al medir el importe de la provisión por reestructuración, incluso aunque las mismas se consideren como una parte integrante de la propia reestructuración.

Información a revelar

97. **Para cada tipo de provisión, la entidad debe informar acerca de:**

(a) **el valor en libros al inicio y al final del periodo;**

(b) **las dotaciones efectuadas en el periodo, incluyendo también los incrementos en las provisiones existentes;**

(c) **los importes utilizados (es decir, los importes aplicados y cargados contra la provisión) durante el periodo;**

(d) **los importes no utilizados que han sido objeto de reversión en el periodo; y**

(e) **el incremento durante el periodo en el importe descontado resultante del paso del tiempo y el efecto de los cambios en la tasa de descuento.**

No se requiere información comparativa.

98. **La entidad debe revelar, por cada tipo de provisión, información sobre los siguientes extremos:**

(a) **una breve descripción de la naturaleza de la obligación y del momento previsible en el tiempo, en el que se producirán los flujos de salida resultantes de beneficios económicos o un potencial de servicio;**

(b) **una indicación de las incertidumbres sobre el importe o vencimiento de dichos flujos de salida. En los casos en que sea necesario para suministrar la información adecuada, la entidad debe revelar la información correspondiente a las principales hipótesis realizadas sobre los sucesos futuros a los que se refiere el párrafo 58; y**

(c) **el importe de los reembolsos probables, expresando la cuantía de cualquier activo que haya sido reconocido con respecto a dichos reembolsos.**

99. [Eliminado]

100. **Salvo que la posibilidad de que vaya a existir un flujo de salida de recursos para liquidar una obligación sea remota, una entidad debe presentar, para cada clase de pasivo contingente en la fecha de presentación, una breve descripción de la naturaleza del pasivo contingente y, cuando sea practicable:**

(a) **una estimación de su efecto financiero, medido según lo establecido en los párrafos 44 a 62;**

(b) **una indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe o el calendario de las salidas de recursos correspondientes; y**

(c) **la posibilidad de obtener eventuales reembolsos.**

101. Al determinar qué provisiones o pasivos contingentes pueden ser agregados para formar una clase, es necesario considerar si la naturaleza de las partidas es suficientemente similar como para emitir una sola expresión sobre ellas que satisfaga los requerimientos de los párrafos 98(a) y (b) y 100(a) y (b). De ese modo, puede resultar apropiado tratar como una sola clase de provisión una serie de importes referentes a un determinado tipo de obligación, pero no resultaría apropiado tratar como una sola clase importes referentes a los costos de una recuperación ambiental e importes que estén sujetos a una acción legal.

102. Cuando de un mismo conjunto de circunstancias surgen una provisión y un pasivo contingente, la entidad debe presentar la información requerida en los párrafos 97, 98 y 100 de forma que muestre la vinculación existente entre la provisión y el pasivo contingente.

103. En ciertas circunstancias, una entidad puede usar una tasación externa para valorar una provisión. En tales casos, la información relacionada con dicha valoración puede revelarse útilmente.

104. [Eliminado]

105. **Cuando es probable que exista un flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio, una entidad debe presentar una breve descripción de la naturaleza de los activos contingentes en la fecha de presentación y, cuando sea factible, una estimación de su efecto financiero, evaluado aplicando los principios establecidos para las provisiones en los párrafos 44 a 62.**

106. Se pretende que los requerimientos de información a revelar del párrafo 105 se apliquen solo a aquellos activos contingentes para los cuales haya una razonable expectativa de que van a ocasionar beneficios a la entidad. Es decir, no existe obligación de revelar esta información para todos los activos contingentes (véanse los párrafos 39 a 43 para un examen de los activos contingentes). Es importante que la información a revelar sobre los activos contingentes evite ofrecer indicios que tergiversen las probabilidades de que tengan lugar ingresos. Por ejemplo, un activo contingente podría surgir de un contrato en que una entidad del sector público permita a una compañía del sector privado explotar una mina de su propiedad, a cambio de una regalía (canon o derecho de explotación) establecido con base en un precio fijado por tonelada extraída y la compañía ha comenzado la explotación. Además de revelar la naturaleza del acuerdo, debe cuantificarse el activo contingente cuando sea posible hacer una estimación razonable de la cantidad de mineral que se va a extraer y el horizonte temporal de los flujos de entrada de efectivo previsibles. Si no hubiera reservas probadas o prevaleciera alguna otra circunstancia que indicara que la extracción del mineral fuese improbable, la entidad del sector público no revelaría la información requerida por el párrafo 105 por cuanto no hay un flujo de beneficios probable.

107. Las exigencias de revelar de información del párrafo 105 se extienden a los activos contingentes provenientes de transacciones con contraprestación y sin contraprestación. El que un activo contingente exista o no en relación con ingresos por impuestos queda sometido a la interpretación de lo que constituye un hecho imponible. La determinación del hecho imponible para el ingreso por impuestos y sus posibles implicaciones para revelar información de activos contingentes relacionados con los mismos deben ser manejados como parte de un proyecto separado sobre ingresos provenientes de transacciones sin contraprestación.

108. **En aquellos casos en los que no se revele la información exigida por los párrafos 100 y 105, porque no sea posible hacerlo, se revelará este hecho.**

109. **En casos extremadamente raros, puede esperarse que revelar parte o toda la información requerida por los párrafos 97 a 107, perjudique**

seriamente a la posición de la entidad, en disputas con terceros relativas a la situación que contempla la provisión, el pasivo contingente o los activos de igual naturaleza. En tales casos, no es preciso que la entidad revele esta información, pero debe describir la naturaleza genérica de la disputa, junto con el hecho de que se ha omitido la información y la razón por la cual no se ha revelado.

Disposición transitoria

110. [Eliminado]

Fecha de vigencia

111. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2004. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2004, deberá revelar este hecho.**

111A. **El párrafo 5 se eliminó y se modificaron los párrafos 1 y 4 mediante el documento *Mejoras a las NICSP 2011* emitido en octubre de 2011. Una entidad debe aplicar esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2013, deberá revelar este hecho.**

111B. **Los párrafos 110 y 112 fueron modificadas por la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* emitida en enero de 2015. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la NICSP 33 para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, las modificaciones también se aplicarán para dicho periodo.**

111C. **La NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos*, emitida en enero de 2015, modificó el párrafo 37. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NICSP 37.**

111D. **El párrafo 6 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NICSP 2015*, emitida en abril de 2016. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, deberá revelar este hecho.**

111E. **Los párrafos 2 y 3 fueron eliminados por el documento *La aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esas**

modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.

111F. **El párrafo 14 fue modificado por la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*, emitida en julio de 2016. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 39.**

111G. **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.**

111H. **El párrafo 4 fue modificado por la NICSP 41, emitida en agosto de 2018. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2022. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2022, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 41.**

111I. **La NICSP 42, *Beneficios Sociales*, emitida en enero de 2019, modificó los párrafos 1, 12, 19 y 77 y eliminó los párrafos 7, 11, 99 y 104. Una entidad aplicará esas modificaciones al mismo tiempo que aplique la NICSP 42.**

111J. **Los párrafos 6A y GA1 a GA20 fueron añadidos y el párrafo 18 fue modificado por *Servicios Individuales y Colectivos* (Modificaciones a la NICSP 19), emitida en enero de 2020. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2022. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2022, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 42 *Beneficios Sociales*.**

112. Cuando una entidad adopte las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) tal como se define en la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)* para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Tablas

Provisiones, pasivos contingentes, activos contingentes y reembolsos

Estas tablas acompañan a la NICSP 19, pero no son parte de ella.

Provisiones y pasivos contingentes

Cuando, como resultado de sucesos pasados, pueda producirse un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, para cancelar: (a) una obligación presente, o (b) una obligación posible, cuya existencia será solo confirmada por que suceda o no suceda uno o más hechos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad.		
Existe una obligación presente que probablemente exija una salida de recursos.	**Existe una obligación posible, o una obligación presente, que puede o no exigir una salida de recursos.**	**Existe una obligación posible, o una obligación presente en la que se considera remota la posibilidad de salida de recursos.**
Se reconoce una provisión (párrafo 22).	No se reconoce ninguna provisión (párrafo 35).	No se reconoce ninguna provisión (párrafo 35).
Se exige revelar información sobre la provisión (párrafos 97 y 98).	Se exige revelar información sobre el pasivo contingente (párrafo 100).	No se exige revelar ningún tipo de información a (párrafo 100).

Un pasivo contingente también surge en los casos extremadamente raros en que un pasivo no puede reconocerse porque no puede medirse de manera fiable. Se requiere información a revelar sobre el pasivo contingente.

Activos contingentes

En el caso de que, como consecuencia de sucesos pasados, exista un activo posible, cuya existencia ha de ser confirmada solo porque ocurra, o en su caso no ocurra, uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.		
El flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio es prácticamente seguro.	**El flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio es probable, pero no prácticamente seguro.**	**El flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio no es probable.**
El activo no es de carácter contingente (párrafo 41).	No se reconoce ningún activo (párrafo 39).	No se reconoce ningún activo (párrafo 39).
	Se exige revelar información (párrafo 105).	No se exige revelar ningún tipo de información a (párrafo 105).

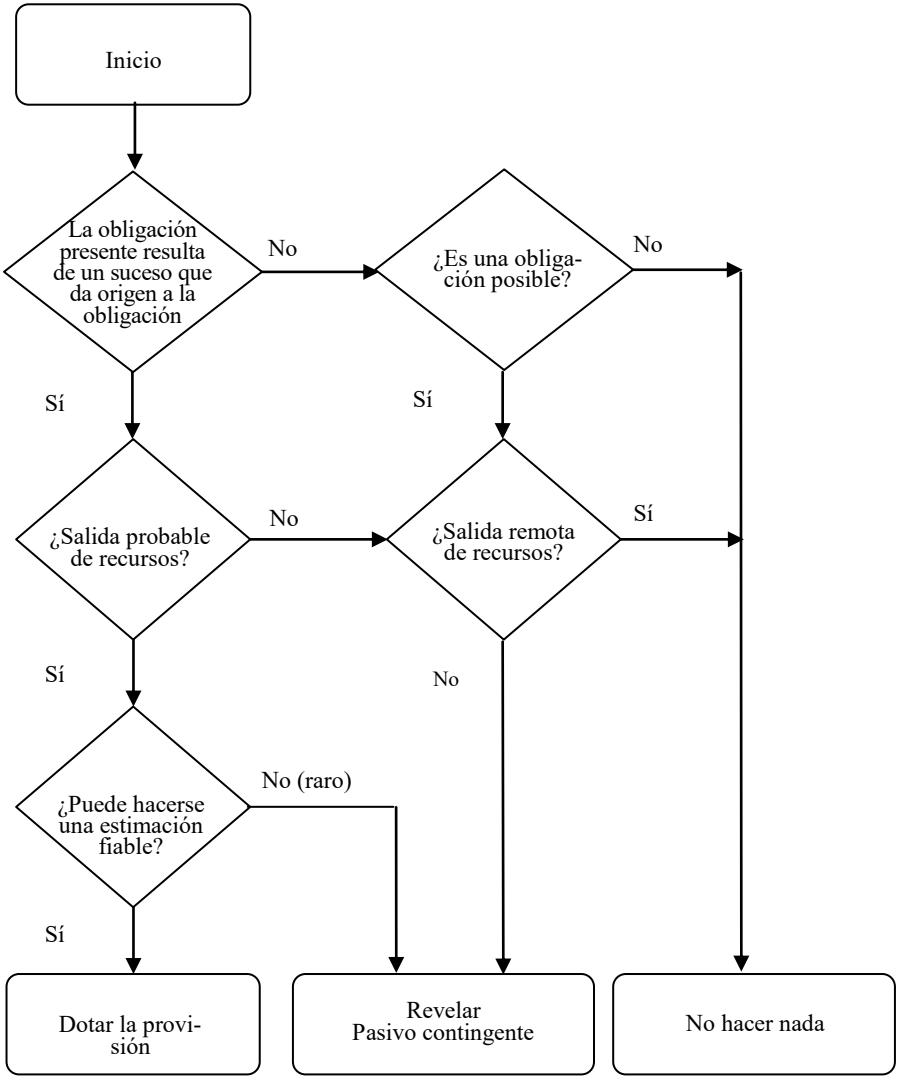
Reembolsos

Se espera que una parte o la totalidad de los desembolsos necesarios para liquidar una provisión sean reembolsados por un tercero.		
La entidad no ha contraído obligaciones por la parte del desembolso que ha de ser reembolsado por el tercero.	**La obligación por el importe que se espera sea reembolsado permanece en la entidad, y hay una certeza casi total de que el reembolso se recibirá si la entidad liquida la provisión.**	**La obligación por el importe que se espera sea reembolsado permanece en la entidad y no existe total certeza sobre el reembolso si la entidad liquida la provisión.**
La entidad no tiene ningún pasivo por el importe que ha de ser reembolsado (párrafo 67).	El reembolso se reconoce, en el estado de situación financiera como un activo separado y puede ser compensado con el gasto asociado en el estado de rendimiento financiero. El importe reconocido por el reembolso previsto no debe exceder al pasivo (párrafos 63 y 64).	El reembolso previsto no se reconoce como activo (párrafo 63).
No se exige revelar información.	Se suministra información sobre el reembolso junto con el importe reconocido para el mismo (párrafo 98(c)).	Se revela información sobre el reembolso esperado (párrafo 98(c)).

Árbol ilustrativo de decisión

Este árbol de decisión acompaña a la NICSP 19, pero no forma parte de la misma.

Nota: En algunos casos, no resulta claro si existe o no una obligación presente. En estos casos, se considera que un suceso pasado da lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la información disponible, es más probable que improbable que la obligación presente exista en la fecha de presentación (párrafo 23 de esta Norma).


Inicio
La obligación presente resulta de un suceso que da origen a la obligación
No
¿Es una obligación posible?
No
Sí
Sí
¿Salida probable de recursos?
No
¿Salida remota de recursos?
Sí
Sí
No
¿Puede hacerse una estimación fiable?
No (raro)
Sí
Dotar la provisión
Revelar Pasivo contingente
No hacer nada

Apéndice A

Guía de aplicación

Este apéndice es una parte integrante de la NICSP 19.

Introducción

GA1. Esta Norma proporciona guías para la determinación si surge una provisión de los servicios colectivos e individuales. Estas transacciones no cumplen la definición de beneficios sociales de la NICSP 42 *Beneficios Sociales* (y si, por tanto, están fuera del alcance de esta Norma). Este Apéndice aborda la cuestión de si la provisión necesita ser reconocida por esas transacciones antes de que los servicios sean prestados.

Servicios colectivos e individuales

Alcance de los servicios colectivos e individuales

GA2. Esta Norma define los servicios colectivos como servicios proporcionados por una entidad del sector público simultáneamente a todos los miembros de la comunidad que pretenden abordar las necesidades de la sociedad en su conjunto. La prestación de un servicio colectivo a un individuo no reduce la cantidad disponible para otros individuos; no hay competencia en el consumo de servicios colectivos El consumo de servicios colectivos normalmente es pasivo y no requiere el acuerdo explícito o participación activa de aquellos que se benefician del servicio.

GA3. Esta Norma define los servicios individuales como bienes y servicios proporcionados a los individuos y hogares por una entidad del sector público que pretenden abordar las necesidades de la sociedad en su conjunto. La prestación de un servicio individual a un individuo puede reducir la cantidad disponible para otros individuos, o puede retrasar la recepción de esos servicios por algunos individuos. El consumo de servicios colectivos requiere un acuerdo explícito o participación activa de aquellos que se benefician del servicio. Los bienes o servicios prestados por una entidad del sector pública en términos comerciales no abordan las necesidades de la sociedad en su conjunto, y, por tanto, no satisfacen la definición de servicios individuales.

GA4. Los beneficios sociales y los servicios colectivos e individuales abordan las necesidades de la sociedad en su conjunto. Abordar las necesidades de la sociedad en su conjunto no requiere que cada servicio colectivo o individual cubra a todos los miembros de la sociedad; dichos servicios pueden cubrir diferentes segmentos de la sociedad. Un servicio colectivo o individual que cubre un segmento de la sociedad como parte de un sistema más amplio de servicios similares cumple el requerimiento de que aborde las necesidades de la sociedad en su conjunto.

GA5. Los servicios colectivos y los servicios individuales implican la provisión de servicios por, o en nombre de, una entidad del sector público. En consecuencia, las transferencias de efectivo no son servicios colectivos o individuales.

GA6. Las entidades del sector público proporcionan servicios colectivos e individuales a través de sus empleados o mediante la compra de bienes y servicios de proveedores fuera del sector público.

GA7. Ejemplos de servicios colectivos son defensa y alumbrado público. Ejemplos de servicios individuales incluyen sanidad y educación proporcionados a coste cero o simbólico. Los servicios individuales pueden tener o no criterios de elegibilidad, tales como contar con una cierta edad o un requisito de residencia; sin embargo, la existencia (o su ausencia) de criterios de elegibilidad no cambia la determinación de si las transacciones satisfacen la definición de servicios individuales.

GA8. Los servicios colectivos son proporcionados a una comunidad en lugar de a individuos, lo que les diferencia de los servicios individuales y de los beneficios sociales. Los servicios individuales implican la prestación de servicios a individuos y/u hogares, lo que les distingue de los beneficios sociales que implican transferencias de efectivo (incluyendo equivalentes al efectivo tales como tarjetas de débito pre-pago).

GA9. En algunas jurisdicciones, los individuos pueden pagar por los servicios, por ejemplo sanidad, y posteriormente ser reembolsados por una entidad del sector público. La esencia de esos reembolsos es que la entidad del sector público paga por los servicios y la transacción es un servicio individual en lugar de un beneficio social.

GA10. La siguiente tabla compara las características clave de los servicios sociales (tal y como los define la NICSP 42), servicios individuales y los servicios colectivos.

	Beneficios sociales	**Servicios individuales**	**Servicios colectivos**
¿Implica una transferencia de efectivo a los beneficiarios elegibles?	✓	×	×
¿Se proporciona a individuos y/u hogares en lugar de a la comunidad?	✓	✓	×
¿Pretenden abordar las necesidades de la sociedad en su conjunto?	✓	✓	✓

Ninguna provisión es reconocida por servicios colectivos antes de que los servicios sean prestados.

GA11. El propósito de prestar servicios colectivos, la aprobación presupuestaria para prestar esos servicios o la existencia de normativa con respecto a esos servicios no son, en sí mismas, suficientes para dar lugar a una obligación presente.

GA12. Los servicios colectivos son actividades en curso de la entidad del sector público que presta los servicios. El párrafo 26 de esta Norma manifiesta que "no se reconoce ninguna provisión para los costos en que se necesite incurrir para que las actividades en curso de la entidad continúen en el futuro. En consecuencia, de acuerdo con los principios de esta Norma, ninguna provisión se reconoce con el propósito de prestar tales servicios.

GA13. Para prestar servicios colectivos, la entidad del sector público adquiere recursos e incurre en gastos, normalmente a través de contratos y otros acuerdos vinculantes. Ejemplos de esto incluyen la electricidad utilizada para prestar el servicio del alumbrado público, los salarios pagados para conseguir los servicios del personal de defensa, la adquisición de activos no corrientes utilizados en prestar aquellos servicios y la adquisición de servicios colectivos de proveedores fuera del sector público. Estos contratos u otros acuerdos vinculantes se contabilizan de acuerdo con otras NICSP. En algunas circunstancias, estos acuerdos pueden dar lugar a provisiones, por ejemplo cuando un contrato u otro acuerdo vinculante se convierte en oneroso. Sin embargo, tales provisiones se refieren a los acuerdos vinculantes y no tienen el propósito de prestar servicios colectivos al público.

Ninguna provisión es reconocida por servicios colectivos antes de que los servicios sean prestados.

GA14. El propósito de prestar servicios individuales, la aprobación presupuestaria para prestar esos servicios o la existencia de normativa con respecto a esos servicios no son, en sí mismas, suficientes para dar lugar a una obligación presente. No hay sucesos pasados que den lugar a un pasivo por servicios colectivos o individuales. Como se indica en el párrafo GA7, los servicios individuales pueden tener, o no, criterios de elegibilidad, tales como contar con una cierta edad o un requisito de residencia; Sin embargo, la existencia (o su ausencia) de criterios de elegibilidad no cambia la determinación de si las transacciones satisfacen la definición de servicios individuales.

GA15. Los servicios colectivos son actividades en curso de la entidad del sector público que presta los servicios. La prestación de servicios individuales da lugar a que la entidad del sector público adquiera recursos e incurra en gastos, normalmente a través de contratos u otros acuerdos vinculantes.

GA16. La entidad del sector público utiliza esos recursos para prestar servicios a individuos y/u hogares específicos. En los casos de individuos y/u hogares

que acceden a servicios individuales, la entidad puede tener una serie de obligaciones futuras relativas a la prestación de esos servicios. Tales obligaciones son un aspecto de las actividades en curso de la entidad del sector público. De manera similar a los servicios colectivos, y de acuerdo con los principios de esta Norma, ninguna provisión se reconoce por la intención de prestar tales servicios antes que los individuos y/u hogares accedan a esos servicios.

GA17. Ejemplos de recursos adquiridos y gastos en los que se ha incurrido en la prestación de servicios individuales incluyen los suministros farmacéuticos o médicos utilizados en la prestación de asistencia sanitaria, los salarios pagados para adquirir los servicios de los profesores, la adquisición de activos no corrientes en la prestación de dichos servicios (por ejemplo, un hospital o una ambulancia), y la compra de servicios individuales de un proveedor fuera del sector público. Estos contratos y otros acuerdos vinculantes se contabilizan de acuerdo con otras NICSP. En algunas circunstancias, estos acuerdos pueden dar lugar a provisiones, por ejemplo cuando un contrato u otro acuerdo vinculante se convierte en oneroso. Sin embargo, tales provisiones se refieren a los acuerdos vinculantes y no tienen el propósito de prestar servicios colectivos al público.

Presentación e información a revelar de los servicios colectivos e individuales

GA18. Una entidad debe presentar y revelar información sobre servicios colectivos e individuales de acuerdo con otras NICSP, incluyendo la NICSP 1 *Presentación de Estados Financieros*, la NICSP 2 *Estados de Flujos de Efectivo* y la NICSP 18 *Información Segmentada*.

GA19. La NICSP 2, exige que una entidad "presente, en el estado de rendimiento financiero o en las notas, un desglose de los gastos, utilizando una clasificación basada en la naturaleza de los mismos o en su función dentro de la entidad, dependiendo de cuál proporcione una información que sea fielmente representativa y de mayor relevancia".

GA20. En el caso de que una entidad presente la información basándose en la naturaleza de los gastos, los servicios colectivos e individuales serán incluidos en partidas tales como costos por beneficios a los empleados. En el caso de que una entidad presente la información basándose en la función de los gastos dentro de la entidad, los servicios colectivos e individuales pueden ser presentados como partidas individuales o fusionados con partidas similares dependiendo de su materialidad o importancia relativa.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 19, pero no son parte de la misma.

Revisión de la NICSP 19 como resultado de la Parte II de *Mejoras a las NICSP 2015*: cuestiones planteadas por los agentes interesados

FC1. Los agentes Interesados indicaron que las NICSP hacen mención a los activos no corrientes mantenidos para la venta y grupos en disposición de forma incongruente. El IPSASB concluyó que la NIIF 5, *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*, solo puede ser apropiada para el sector público en determinadas circunstancias, por las siguientes razones:

(a) Las ventas de activos en el sector público pueden no estar completadas dentro de un año debido a los niveles de aprobación requeridos. Esto plantea cuestiones sobre la relevancia y congruencia de la información proporcionada de acuerdo con la NIIF 5. En concreto, el IPSASB destaca que, según la NIIF 5, los activos no corrientes mantenidos para la venta no se deprecian. Al IPSASB le preocupa que no depreciar activos durante un periodo amplio pueda ser inapropiado.

(b) Muchos activos en el sector público se disponen mediante una transferencia o distribución sin contraprestación o por una contraprestación simbólica. Puesto que la NIIF 5 trata las ventas a valor razonable, los requerimientos de medición e información a revelar pueden no proporcionar información relevante para estas transferencias. Sin embargo, el IPSASB reconoce que los requerimientos de medición e información a revelar en la NIIF 5 pueden ser apropiados cuando se prevea que las ventas tendrán lugar a valor razonable.

(c) Muchas operaciones discontinuadas en el sector público son operaciones en las que anteriormente se proporcionaban servicios a coste cero o simbólico. Puesto que la NIIF 5 trata las operaciones discontinuadas que eran unidades generadoras de efectivo o un grupo de unidades generadoras de efectivo antes de su disposición o clasificación como mantenidas para la venta, los requerimientos de información a revelar pueden no proporcionar información relevante para las operaciones discontinuadas del sector público. Sin embargo, el IPSASB reconoce que los requerimientos de información a revelar en la NIIF 5 pueden ser apropiados en los casos en que las operaciones discontinuadas fueran anteriormente unidades generadoras de efectivo o uno o más grupos de unidades generadoras de efectivo.

Puesto que el IPSASB había concluido que la NIIF 5 solo sería apropiada en el sector público en circunstancias limitadas, el IPSASB acordó eliminar las referencias en las IPSAS a normas contables nacionales o internacionales que tratan activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones

discontinuadas. Al IPSASB le preocupaba que mantener esta referencia pudiera dar lugar a que las entidades siguieran los requerimientos de la NIIF 5 en circunstancias en las que no fuera apropiado. El IPSASB señaló que la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, proporciona guías para elegir políticas contables para transacciones que no se tratan específicamente en las NICSP. Estas guías permitirían que las entidades adopten una política contable que sea congruente con la NIIF 5 en los casos en que la entidad lo considere apropiado.

Revisión de la NICSP 19 como resultado de *La Aplicabilidad de las NICSP,* del IPSASB emitida en abril de 2016

FC2. El IPSASB emitió el documento *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias en 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.

Revisión de la NICSP 19 como resultado de la NICSP 42 *Beneficios Sociales*

FC3. Cuando se emitió, esta Norma excluía las provisiones y pasivos contingentes "que provengan de los beneficios sociales prestados por la entidad, a cambio de los cuales ésta no reciba, directamente de los receptores de esos beneficios sociales, una contraprestación que sea aproximadamente igual al valor de los bienes y servicios suministrados" dentro del alcance de la Norma. Esto reflejaba la opinión, en ese momento de que (a) la determinación de lo que constituye el suceso que da origen a una obligación y (b) la medición del pasivo requería una consideración adicional.

FC4. Sin embargo, esta Norma no prohibía el reconocimiento de las provisiones relacionadas con los beneficios sociales, y requería información a revelar cuando una entidad opta por reconocer una provisión para estas obligaciones.

FC5. Después de la publicación de la NICSP 42 todos los beneficios sociales (como se definen en esa Norma) se contabilizarán de acuerdo con esa Norma. Por ello, esta Norma ha sido revisada para excluir todos los beneficios sociales dentro del alcance de la NICSP 42.

Revisión de la NICSP 19 como resultado de *Servicios Individuales y Colectivos* (Modificaciones a la NICSP 19) emitida en enero de 2020.

Servicios colectivos e individuales

FC6. Cuando la NICSP 19 fue emitida por primera vez, "las provisiones y pasivos contingentes que provengan de los beneficios sociales prestados por la entidad, a cambio de los cuales ésta no reciba, directamente de los receptores de esos beneficios sociales, una contraprestación que sea aproximadamente igual al valor de los bienes y servicios suministrados", fueron excluidas del alcance de la Norma. La NICSP 19 describía los beneficios sociales en términos amplios como "bienes, servicios y otros beneficios que se proporcionan en cumplimiento de los objetivos de política social de un gobierno. Estos beneficios pueden incluir:

(a) la prestación a la comunidad, de servicios de sanidad, educación, vivienda, transporte y otros servicios de carácter social. En muchos casos, no se requiere a los beneficiarios de estos servicios pagar un importe equivalente al valor de los servicios; y

(b) el pago de pensiones o ayudas a las familias, ancianos, discapacitados, desempleados, veteranos y otros. Es decir, los gobiernos de todos los niveles pueden prestar asistencia financiera a los individuos y grupos de la comunidad, para que puedan acceder a los servicios que les permitan cubrir sus necesidades particulares, o para complementar sus ingresos."

FC7. La NICSP 42, *Beneficios Sociales* fue emitida en enero de 2019. La NICSP 42 modificó la NICSP 19, la cual ahora excluye de su alcance los beneficios sociales dentro del alcance de la NICSP 42 [es decir, transferencias de efectivo (incluyendo los equivalentes al efectivo) proporcionados para mitigar el efecto de riesgos sociales, en lugar de la amplia variedad de transacciones a las que previamente se referían como beneficios sociales). La consecuencia de esta modificación era colocar dentro del alcance de la NICSP 19 cualquier provisión y pasivo contingente que surja de transacciones que previamente hubieran sido excluidas del alcance de las NICSP 42. Por tanto, el IPSASB estuvo de acuerdo en proporcionar guías sobre la contabilización de esas transacciones. Como se señaló previamente en la NICSP 19, un elemento clave para los agentes interesados era si una provisión surge de acuerdo con esas transacciones.

FC8. Tales transacciones fueron referidas en el Documento de Consulta (DC) del IPSASB, *Contabilización de Ingresos y Gastos Sin Contraprestación* (emitido en agosto de 2017), como "servicios colectivos" y "servicios universalmente accesibles". (Según se explica en el párrafo FC10, el IPSASB decidió posteriormente sustituir el término "servicios universalmente accesibles" por el término "servicios individuales".) En ese DC, el IPSASB expresó la opinión preliminar de que "las transacciones sin contraprestación

relativas a servicios universalmente accesibles y servicios colectivos no imponen obligaciones de desempeño sobre los receptores de los recursos." En consecuencia, el enfoque de la obligación de desempeño para reconocer un gasto sin contraprestación por esas transacciones no sería apropiado. Quienes respondieron al DC generalmente apoyaron esta opinión preliminar.

FC9. En el DC, el IPSASB señaló que "una entidad del sector público podía tener una serie de obligaciones futuras relativas a la provisión de servicios universalmente accesibles y servicios colectivos. Tales obligaciones son un aspecto de las actividades en curso de los gobiernos y otras entidades del sector público; sin embargo, solo las obligaciones presentes dan lugar a pasivos. El sacrificio futuro esperado de recursos, en sí mismo, no significa que haya una obligación presente. Por lo tanto, el IPSASB es de la opinión d que los servicios universalmente accesibles y los servicios colectivos no den lugar a sucesos que originan una obligación y, por tanto, los pasivos o gastos no surgen antes de la prestación de esos servicios a los beneficiarios."

FC10. Los que respondieron al DC también apoyaron con generalidad esta opinión, y el IPSASB acordó proporcionar una Guía de Aplicación de la contabilización de esas transacciones de acuerdo con el enfoque manifestado en el DC. El IPSASB también señaló que algunos de los que respondieron consideraron que el término "servicios universalmente accesibles" era confuso. El IPSASB estuvo de acuerdo en evitar ese término y, en su lugar, adoptar el término "servicios individuales", que es congruente con el término utilizado por la Estadística Financiera Gubernamental (EFG) y con el término utilizado por el IPSASB en su anterior trabajo sobre beneficios sociales.

FC11. El IPSASB estuvo de acuerdo en que, debido a que los pasivos o gastos por la prestación de servicios colectivos e individuales no surgen antes de la prestación de esos servicios a los beneficiarios, es adecuado contabilizar la prestación de esos servicios de acuerdo con otras NICSP. Por ejemplo, la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*, aborda los gastos en el personal empleado para prestar esos servicios, la NICSP 12, *Inventarios*, aborda los gastos incurridos en la prestación de servicios a los individuos y hogares, y la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*, aborda los pasivos financieros que pueden surgir por la adquisición de bienes y servicios.

FC12. Al acordar que los pasivos y gastos por la prestación de servicios colectivos e individuales no surgen antes de la prestación de esos servicios a los beneficiarios, el IPSASB señaló que aunque la naturaleza de los servicios colectivos e individuales sea diferente, la razón por la que la provisión no aparece antes para ambos tipos de categorías de gasto era similar. El IPSASB estuvo de acuerdo en que las guías deberían reflejar este hecho.

FC13. El IPSASB señaló que los servicios colectivos son actividades en curso del gobierno. El párrafo 26 de la NICSP 19 manifiesta que "no se reconoce ninguna provisión para los costos en que se necesite incurrir para que las

actividades en curso de la entidad continúen en el futuro. En consecuencia, el IPSASB estuvo de acuerdo en que reconocer una provisión por servicios colectivos sería contrario a los requisitos del párrafo 26 de la NICSP 19.

FC14. El IPSASB señaló que los servicios individuales son actividades en curso del gobierno, en el mismo sentido que los servicios colectivos, y que reconocer una provisión por tales servicios sería también contraria a los requisitos del párrafo 26 de la NICSP 19.

FC15. El IPSASB consideró si la información a revelar específica para los servicios colectivos e individuales era requerida y concluyó que los requerimientos existentes de la NICSP 1 *Presentación de los Estados Financieros*, la NICSP 2 *Estados de Flujos de Efectivo* y la NICSP 18 *Información Segmentada* y las distintas NICSP relacionadas con las transacciones específicas proporcionarían suficiente información para cumplir las necesidades de los usuarios. En consecuencia, el IPSASB estuvo de acuerdo en no requerir información a revelar específica para servicios colectivos e individuales.

Respuestas al Proyecto de Norma 67, *Servicios Colectivos e Individuales y Ayudas de Emergencia* (Modificaciones a la NICSP 19)

FC16. El IPSASB emitió sus propuestas en el Proyecto de Norma 67 *Servicios Colectivos e Individuales y Ayudas de Emergencia* (Modificaciones a la NICSP 19) en enero de 2019.

FC17. Los que respondieron apoyaron generalmente las propuestas con respecto a los servicios colectivos e individuales, pero manifestaron una serie de cuestiones al IPSASB para ser consideradas al finalizar las modificaciones.

FC18. Un número de esas cuestiones se referían a las definiciones de servicios colectivos y servicios individuales. El IPSASB decidió no hacer ningún cambio en las definiciones, por los siguientes motivos:

(a) algunos de los que respondieron preguntaban si eran necesarias dos definiciones cuando el tratamiento contable era el mismo. El IPSASB consideró que el hecho de que la naturaleza de los servicios colectivos sea diferente de la naturaleza de los servicios individuales, significaba que mantener definiciones separadas era lo apropiado. El IPSASB también destacó que este enfoque sería congruente con el enfoque tomado por las EFG.

(b) los que respondieron comentaron que los servicios colectivos e individuales son transacciones no monetarias y que este hecho debía ser reflejado en las definiciones. El IPSASB decidió hacer una referencia específica a la naturaleza no monetaria de los servicios colectivos e individuales en la Guía de Aplicación.

(c) Algunos de los que respondieron preguntaron por qué la definición de servicios colectivos no se referían a bienes, a diferencia de la definición

de servicios individuales. El IPSASB señaló que los activos (tales como farolas) que son utilizados para prestar servicios colectivos son referidos en las EFG como bienes colectivos. Sin embargo, tales activos se mantienen bajo el control de la entidad y no son transferidos a los receptores de los servicios. En consecuencia, el IPSASB estuvo de acuerdo en no incluir los bienes en la definición de servicios colectivos.

(d) Uno de los que respondieron propuso modificar las definiciones de los servicios colectivos y los servicios individuales para referirse a los servicios que son prestados continuamente. El IPSASB consideró que este asunto ya era implícitamente abordado en la descripción de los servicios colectivos y los servicios individuales como actividades en curso de entidades del sector público, y acordó que no era necesario ningún cambio en las definiciones. El IPSASB señaló que una consecuencia del hecho de que los servicios colectivos e individuales son prestados continuamente, es que no se reconoce ninguna provisión porque el hecho pasado que da lugar a la obligación presente, ocurre simultáneamente a la prestación de los servicios que satisfacen esa obligación.

FC19. Cuestiones adicionales relativas a la contabilización de servicios colectivos e individuales. Hay un fuerte respaldo de las propuestas que señalan que una provisión no debe reconocerse por estas transacciones, pero algunos de los que respondieron consideraban que la razón necesitaba ser fortalecida. Al considerar esos comentarios, el IPSASB llegó a las siguientes conclusiones:

(a) Algunos de los que respondieron comentaban que de la misma manera que eran actividades en curso de la entidad del sector público, los servicios colectivos e individuales no eran independientes de las acciones futuras de una entidad, según se describía en el párrafo 27 de la NICSP 19. Esos que respondieron consideraban que este tema debía ser discutido en el pronunciamiento final. El IPSASB aceptó que esto sería cierto en algunos casos, pero señaló que en muchas jurisdicciones, hay un requerimiento legal al gobierno u otra entidad del sector público para proporcionar servicios colectivos. Aunque puede haber elementos discrecionales sobre como los servicios son prestados, la obligación de proporcionarlos se mantiene. Por consiguiente, el IPSASB acordó no incluir este tema.

(b) Los que respondieron señalaron que en la NICSP 42, el IPSASB había reconocido que algunos de los grupos de interés consideraban que una entidad que tenía que reconocer grandes pasivos por servicios a ser prestados en el futuro, sin el reconocimiento de impuestos futuros a pagar por esos servicios, es improbable que cumpla los objetivos de la información financiera y satisfaga las características cualitativas. Los que respondieron consideraron que este razonamiento se aplicaba igualmente a servicios colectivos e individuales. El IPSASB coincidió con ese argumento.

(c) Algunos de los que respondieron comentaron que en tanto que ninguna provisión surge de las intenciones de una entidad por prestar servicios colectivos e individuales al público, una provisión podría surgir de los acuerdos vinculantes a través de los que esos servicios son proporcionados. El IPSASB coincidió con ese argumento y acordó incluir guías adicionales sobre ese tenor.

(d) Algunos de los respondieron plantearon sus preocupaciones con respecto al tratamiento de los vales propuesto en el Proyecto de Norma 67 y preguntaron si debían tratarse de la misma manera que los programas de fidelización, tales como los programas de viajero frecuente de las aerolíneas. El IPSASB aceptó esas preocupaciones y señaló que el tratamiento apropiado (en términos del suceso pasado y, por tanto, del momento de reconocimiento) variará dependiendo de las condiciones vinculadas a los vales. El IPSASB estuvo de acuerdo en que era inapropiado desarrollar guías para todas esas circunstancias.

Ayudas de emergencia

FC20. El IPSASB incluyó las propuestas para la contabilización de las ayudas de emergencia en el Proyecto de Norma 67. En tanto que muchos de los que respondieron respaldaron proporcionar tales guías, varios problemas surgieron. Los que respondieron consideraron que una definición de ayudas de emergencia sería necesaria, sin importar el hecho de que diversas prácticas entre diferentes jurisdicciones hace esto difícil. Los que respondieron también preguntaron si la diferenciación propuesta entre ayudas de emergencia que es una actividad en curso del gobierno y ayudas de emergencia proporcionadas en respuesta a emergencias específicas era siempre apropiada y si podría ser aplicada de forma congruente. Los que respondieron preguntaron adicionalmente cómo otras ayudas que no están dentro del alcance de ayudas de emergencia deberían contabilizarse.

FC21. A tenor de esas preocupaciones, el IPSASB decidió no seguir con la guía sobre ayudas de emergencia propuesta en el Proyecto de Norma 67. El IPSASB decidió considerar este tema al desarrollar su Programa de Trabajo de Consulta Intermedio 2021.

Guía de implementación

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

Reconocimiento

GI1. Todas las entidades a las cuales se refieren los ejemplos tienen como fecha de presentación el 31 de diciembre. En todos los casos existe la suposición de que puede hacerse una estimación fiable de todas las salidas de recursos esperadas. En algunos ejemplos, las circunstancias que se describen pudieran haber producido pérdidas por deterioro en el valor de los activos—este aspecto no se trata en los ejemplos.

GI2. Las referencias cruzadas que se indican en los ejemplos indican los párrafos de la Norma que son particularmente relevantes. Esta guía debe leerse en el contexto del texto completo de la norma.

GI3. Las referencias hechas a "mejor estimación" corresponden al importe del valor presente, en el cual el efecto del valor en el tiempo del dinero es relevante.

Garantías

GI4. El Departamento Gubernamental A fabrica equipos de búsqueda y rescate que se van a destinar tanto para uso del Gobierno como para la venta al público. En el momento de la venta, el Departamento otorga a los compradores garantías post-venta para ciertos productos. Bajo los términos de venta, el Departamento se compromete a resarcir, mediante reparación o reemplazo, los defectos de fabricación que se manifiesten dentro de los tres años a partir de la fecha de la venta. Por la experiencia pasada, es probable (es decir, más probable que improbable) que se produzcan algunas reclamaciones al amparo de las garantías otorgadas.

Análisis

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma – – El suceso que da origen a la obligación es la venta del producto con garantía, la cual hace que se produzca una obligación legal.

Flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio, para cubrir el pago de la obligación – Flujo probable con respecto a las garantías, tomadas éstas en su conjunto (véase el párrafo 32).

Conclusión

Se reconoce una provisión y para ello se toma la mejor estimación de los costos de compensación asociados a los productos con garantía vendidos en o antes de la fecha de presentación (véanse los párrafos 22 y 32).

Terreno contaminado—Legislación cuya promulgación es prácticamente segura

GI5. Un gobierno provincial posee un almacén en un terreno cercano a un puerto. El gobierno provincial ha mantenido la propiedad del terreno porque puede necesitarlo para una futura expansión de sus operaciones portuarias. En los últimos diez años, arrendó la propiedad a un grupo de agricultores, quienes la usaron para almacenaje de productos químicos agrícolas. El gobierno central anuncia su intención de promulgar una legislación ambiental que requiere que los dueños de una propiedad se responsabilicen de la contaminación ambiental, incluyendo el costo de saneamiento del terreno contaminado. Como consecuencia, el gobierno provincial da inicio a una política sobre productos químicos de riesgo y comienza a aplicarla a sus actividades y propiedades. En esta etapa se pone de manifiesto que los productos químicos agrícolas han contaminado el terreno que rodea al almacén. El gobierno provincial no ha recurrido contra los agricultores, o la compañía de seguros de los agricultores, respecto a los costos de saneamiento. Sin embargo, es prácticamente seguro que, poco después del 31 de diciembre del año 2001, se aprobará una ley, ahora en proyecto, que obligará a la entidad a sanear y limpiar los terrenos ya contaminados.

Análisis

Obligación presente que resulta de un hecho pasado que genera obligación – El suceso que da origen a la obligación es la contaminación de los terrenos, a causa de la práctica seguridad de la aprobación de la legislación que exige su saneamiento y limpieza.

Flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio para el pago de la obligación – Probable.

Conclusión

Se reconoce una provisión, utilizando para ello la mejor estimación de los costos de saneamiento y limpieza (véanse los párrafos 22 y 30).

Obligación implícita para sanear terrenos contaminados

GI6. Un gobierno tiene una política ambiental ampliamente conocida, mediante la cual se compromete a sanear y limpiar toda la contaminación que el propio gobierno genere. El gobierno tiene la reputación de hacer honor a sus compromisos con respecto a esta política. En la jurisdicción no está vigente ninguna legislación ambiental. En el curso de unos ejercicios navales se daña una nave, filtrándose una importante cantidad de petróleo. El gobierno accede a pagar los costos del saneamiento inmediato y los costos en curso de vigilancia y asistencia a animales marinos y pájaros.

Análisis

Obligación presente que resulta de un hecho pasado que genera obligación – El hecho generador de la obligación es la contaminación ambiental, la cual

origina una obligación implícita debido a que la política y comportamiento previos del gobierno han creado una expectativa válida de que el gobierno procederá al saneamiento de la contaminación causada.

Flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio para el pago de la obligación – Probable.

Conclusión

Se reconoce una provisión, utilizando para ello la mejor estimación de los costos de saneamiento y limpieza (véanse los párrafos 22 y 30).

Cantera de grava

GI7. Un gobierno explota una cantera de grava en el terreno de una compañía del sector privado que se lo ha arrendado comercialmente. La grava se usa para la construcción y mantenimiento de caminos. El acuerdo con los propietarios requiere que el gobierno restaure el entorno de la cantera eliminando todas las construcciones, reformando el terreno y reemplazando todo el manto del mismo. El 60% de los eventuales costos de restauración se relacionan con la demolición de las construcciones de la cantera y la restauración del lugar, y el 40% los produce la extracción de grava. En la fecha de presentación, se han hecho las construcciones en la cantera y se ha comenzado la excavación del sitio, pero no se ha extraído grava.

Análisis

Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación – Las construcciones y excavaciones realizadas en la cantera crean, bajo los términos del acuerdo, la obligación legal de eliminar las construcciones y restaurar el sitio y constituyen, por tanto, un hecho que genera obligación. En la fecha de presentación, sin embargo, no existe obligación de remediar el daño que causará la extracción de grava.

Flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio para el pago de la obligación – Probable.

Conclusión

Se reconoce una provisión por el importe de la mejor estimación para el 60% de los eventuales costos relacionados con la demolición de las construcciones y la restauración del terreno (véase el párrafo 22). Estos costos se incluyen como parte del costo de la cantera. El 40% de los costos producidos por la extracción de grava se reconocen progresivamente como un pasivo, conforme se vaya extrayendo la grava.

Política de reembolso

GI8. Una dependencia gubernamental de almacenes opera como una agencia centralizada de compras y permite que el público compre suministros

excedentes. Dicha dependencia sigue una política de reembolso de las ventas a los clientes que no estén satisfechos con ellas, incluso en los casos en que no hay obligación legal de hacerlo. Su política de reembolsos es conocida de forma general.

Análisis

Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación – El suceso que da origen al compromiso es la venta de suministros, de la que surge la obligación implícita, puesto que el comportamiento pasado de la dependencia gubernamental ha dado pie a la creación de una expectativa válida por parte de los clientes, a los que aquella reembolsa sus compras.

Flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio para el pago de la obligación – Probable que una determinada proporción de los bienes se devuelven y reembolsan (véase el párrafo 32).

Conclusión

Se reconoce una provisión, tomando para ello la mejor estimación de los costos de reembolso [véanse los párrafos 18 (definición de obligación implícita), 22, 25 y 32].

Cierre de una división—No implementación antes de la fecha de presentación

GI9. El 12 de diciembre de 2004, un gobierno decide cerrar una división de un organismo gubernamental. No se había comunicado esta decisión a ninguno de los afectados antes de la fecha de presentación (31 de diciembre de 2004), ni se había tomado ninguna otra medida para implementar la decisión.

Análisis

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma – No ha habido ningún suceso que dé origen a compromisos, y por tanto no existe obligación alguna.

Conclusión

No se reconoce ninguna provisión (véanse los párrafos 22 y 83).

Contratación externa de una división – Implementación antes de la fecha de presentación

GI10. El 12 de diciembre de 2004, un gobierno decide la contratación externa de una división de un departamento gubernamental. El 20 de diciembre de 2004, el gobierno acuerda un plan en detalle para contratar externamente la división y al personal de la misma se le comunica el despido.

Análisis

Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación – El hecho generador de la obligación es la comunicación de la decisión al personal, la cual da lugar a una obligación implícita desde dicha fecha, puesto que se crea una expectativa válida de que la división va a ser contratada externamente.

Flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio para el pago de la obligación – Probable.

Conclusión

Se reconoce una provisión a 31 de diciembre de 2004, tomando para ello la mejor estimación de los costos de la contratación externa de la división (véanse los párrafos 22 y 83).

Obligación legal de colocación de filtros de aire

GI11. Bajo una nueva legislación, una entidad de un gobierno local es obligada a colocar nuevos filtros de aire a sus edificios públicos antes del 30 de junio de 2005. La entidad no ha colocado los filtros de aire.

Análisis

(a) En la fecha de presentación de 31 de diciembre de 2004

Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación – No hay obligación porque no hay evento alguno que de origen ni a incurrir en el costo de colocación de los filtros de aire, ni a las multas que la legislación prevea por no colocarlos.

Conclusión

No se reconoce ninguna provisión por el costo de colocación de los filtros (véanse los párrafos 22 y 25 a 27).

Análisis

(b) En la fecha de presentación de 31 de diciembre de 2005

Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación – No existe aún ninguna obligación por los costos de colocación de los filtros de aire, puesto que el hecho generador de obligaciones (la colocación de los filtros) no ha tenido lugar. Sin embargo, en virtud de lo que prevea la legislación, ha podido surgir una obligación de pago de multas o sanciones, puesto que se ha producido el suceso que da origen a la sanción (el incumplimiento de las normas de funcionamiento en los edificios públicos).

Flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio, para el pago de la obligación – La evaluación de la

probabilidad de incurrir en multas y sanciones por incumplimiento depende de los detalles de la legislación y la severidad de aplicación del régimen legal.

Conclusión

No se reconocerá provisión alguna por los costos de los filtros para el humo. No obstante, se ha de reconocer una provisión por importe de la mejor estimación de las multas o sanciones, siempre que haya más posibilidad de que sean impuestas a la entidad que de lo contrario (véanse los párrafos 22 y 25 a 27).

Actualización formativa del personal como consecuencia de cambios en el sistema del impuesto a las ganancias

GI12. El gobierno ha introducido ciertos cambios en el sistema del impuesto a las ganancias de las entidades. Como resultado de estos cambios, el departamento de tributación (entidad que informa) necesitará actualizar los conocimientos de una gran proporción de su personal administrativo y supervisor, para asegurar el cumplimiento continuo de la regulación de los servicios financieros. En la fecha de presentación, no se han llevado a cabo acciones formativas.

Análisis

Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación – No hay obligación porque no habido ningún suceso que de origen a compromisos (no se han producido las acciones formativas).

Conclusión

No se reconoce ninguna provisión (véanse los párrafos 22 y 25 a 27).

Contrato de carácter oneroso

GI13. La lavandería de un hospital opera desde un edificio que el hospital (entidad que informa) tiene alquilado mediante un acuerdo de arrendamiento operativo. Durante diciembre de 2004 la lavandería se traslada a un nuevo edificio. El contrato de arrendamiento por el antiguo edificio sigue vigente por los próximos cuatro años; no puede rescindirse. El hospital no tiene un uso alternativo que pueda darle al edificio y el edificio no puede ser realquilado a otro usuario.

Análisis

Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación – El suceso en el que tiene su origen la obligación, de tipo legal, es la firma del contrato de arrendamiento.

Flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio, para el pago de la obligación – Cuando el arrendamiento se convierte en oneroso, es probable la salida de recursos que incorporan

beneficios económicos. (Hasta que el contrato no se vuelva oneroso, el hospital contabilizará el contrato según la NICSP 13, *Arrendamientos*).

Conclusión

Se reconocerá una provisión por el importe de la mejor estimación de los pagos inevitables que se deriven del arrendamiento (véanse los párrafos 13(b), 22 y 76).

Una garantía individual

GI14. [Eliminado]

Un caso judicial

GI15. En el 2004, tras la celebración de un almuerzo, mueren diez personas, posiblemente a causa de un envenenamiento alimenticio producido por productos vendidos por un restaurante en un museo público (entidad que informa). Se emprendieron reclamaciones legales contra la entidad solicitando indemnización por daños, cuya responsabilidad ésta no aceptaba. Hasta la fecha de autorización de los estados financieros del ejercicio cerrado el 31 de diciembre del año 2004 para su emisión, los abogados de la entidad eran de la opinión de que la entidad probablemente no sería declarada responsable. Sin embargo, cuando la entidad prepara los estados financieros para el año que termina el 31 de diciembre de 2005, sus abogados avisan que, debido a la evolución del caso, es probable que la entidad sea declarada responsable.

Análisis

(a) A 31 de diciembre de 2004

Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación – A partir de la evidencia disponible, en la fecha de la aprobación de los estados financieros, no existe obligación alguna a consecuencia de sucesos pasados.

Conclusión

El museo no reconoce ninguna provisión (véanse los párrafos 23 y 24). Se revela información acerca del asunto como un pasivo contingente, salvo que se considere que la probabilidad de un flujo de salida es remota (véanse los párrafos 100 y 109).

Análisis

(b) A 31 de diciembre de 2005

Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación – A partir de la evidencia disponible, existe una obligación presente.

Flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio para el pago de la obligación – Probable.

Conclusión

Se reconoce una provisión por una cuantía igual a la mejor estimación del importe por el cual se va a liquidar la obligación (véanse los párrafos 22 a 24 y 109).

Reparaciones y mantenimiento

GI16. Algunos activos requieren, además del mantenimiento rutinario, desembolsos sustanciales cada varios años para importantes reacondicionamientos o renovaciones, así como sustitución de componentes principales. NICSP17, *Propiedades, Plante y Equipo*, se proporcionan guías para distribuir el desembolso realizado en un activo, entre las partes que lo componen, en el caso de que tales partes tengan diferentes vidas útiles o suministren beneficios económicos con patrones diferentes.

Costos de renovación—No existe obligación legal de hacerla

GI17. La caldera de calefacción de un edificio que ha sido dado en arrendamiento por un departamento gubernamental a una serie de inquilinos del sector público, tiene un revestimiento que, cada cinco años, necesita ser reemplazado por razones técnicas. En la fecha de presentación, el revestimiento ha estado en uso durante los últimos tres años.

Análisis

Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación – No hay obligación presente alguna.

Conclusión

No se reconoce ninguna provisión (véanse los párrafos 22 y 25 a 27).

No se reconoce el costo del reemplazamiento del revestimiento, pues, en la fecha de presentación, no existe ninguna obligación de reemplazarlo independientemente las acciones futuras de la entidad – incluso la intención de incurrir en el desembolso depende de que la entidad decida continuar operando el horno o reemplazar el revestimiento. En lugar de reconocer una provisión, en la depreciación del revestimiento se tiene en cuenta su consumo, es decir, el costo será distribuido en cinco años. Por lo tanto, los costos de reemplazar el viejo revestimiento son capitalizados, con el consumo correspondiente a cada nuevo revestimiento mostrado como un gasto por depreciación a lo largo de los siguientes cinco años.

Costos de renovación—Existe obligación legal de hacerla

GI18. Un servicio de cartografía gubernamental es obligado por ley a llevar a cabo una reparación general, una vez cada tres años, a la aeronave que usa para el trazado aéreo de sus mapas.

Análisis

Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación – No hay obligación presente alguna.

Conclusión

No se reconoce ninguna provisión (véanse los párrafos 22 y 25 a 27).

No se reconocen como provisión los costos de la reparación general de la aeronave, por las mismas razones que, en el ejemplo de párrafo GI17, no se reconoce como provisión el costo de reemplazar el revestimiento de la caldera. Ni siquiera cuando existe obligación legal de la reparación el coste de la reparación se convierte en un pasivo, puesto que la obligación en cuestión no es independiente de las actuaciones futuras de la entidad – la entidad puede evitar el desembolso futuro con las actuaciones correspondientes, por ejemplo vendiendo el aparato.

Información a Revelar

A continuación se presentan dos ejemplos de la información a revelar requerida por el párrafo 98.

Garantías

GI19. Una entidad gubernamental, responsable de la prevención de accidentes en centros de trabajo, en el momento de la venta de sus productos de seguridad concede garantías a los compradores. Según los términos de la garantía, la entidad se compromete, por un periodo de dos años a partir de la fecha de venta, a reparar o reemplazar los artículos que no funcionen satisfactoriamente. En la fecha de presentación, se ha reconocido una provisión de 60.000 unidades monetarias. El anterior importe no ha sido objeto de descuento, puesto que el efecto de la actualización es insignificante. Se revela la siguiente información:

Se ha dotado una provisión de 60.000 unidades monetarias para cubrir las reclamaciones derivadas de las garantías por los productos vendidos durante los tres últimos ejercicios económicos. Se espera que la mayor parte de este desembolso tenga lugar en el próximo año económico, y la totalidad del saldo lo será en los próximos dos años a partir de la fecha de presentación.

Costos por retiro del servicio

GI20. En 2005, una instalación de investigación de propiedad estatal que utiliza un reactor nuclear para el desarrollo de isótopos de radio empleados con fines médicos, reconoce una provisión de 300 millones de unidades monetarias por concepto de costos de desmantelamiento de las instalaciones. El importe de la citada provisión ha sido estimado utilizando la hipótesis de que el desmantelamiento tendrá lugar en un plazo de 60 a 70 años. No obstante,

cabe la posibilidad de que no tenga lugar hasta un plazo de 100 a 110 años, en cuyo caso el valor presente de los costos quedaría reducido de manera significativa. Se revela la siguiente información:

Se ha reconocido una provisión de 300 millones de unidades monetarias para los costos desmantelamiento de la instalación. Se espera incurrir en estos costos entre 2065 y 2075; pero existe la posibilidad de que dicho desmantelamiento no se produzca sino hasta el 2105-2115. Si los costos se midieran a partir de la expectativa de que no se incurriría en ellos hasta 2105-2115, la provisión se vería reducida a 136 millones. El importe de la provisión ha sido estimado usando la tecnología actual, a precios corrientes, y descontándola mediante una tasa de descuento real del 2%.

Exención de revelar información

Seguidamente se ofrece un ejemplo de la información a revelar requerida por el párrafo 109, donde alguna de la información requerida no es suministrada porque puede esperarse que perjudique seriamente la posición de la entidad.

GI21. Una entidad de investigación gubernamental está envuelta en un litigio con una empresa que alega que dicha entidad gubernamental ha vulnerado su propiedad intelectual en lo referente al uso de material genético y pide una indemnización de 100 millones de unidades monetarias por concepto de daños. La entidad gubernamental de investigación reconoce una provisión conforme a su mejor estimación de la obligación pero no revela la información prevista en los párrafos 97 y 98 de esta norma. Se revela la siguiente información:

Existe un litigio en proceso contra esta entidad, en relación con una compañía que alega que la entidad ha infringido sus derechos de patente y pide una indemnización de 100 millones de unidades monetarias por concepto de daños. No se detalla la información requerida por la NICSP 19, Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes, puesto que la revelación de los datos correspondientes puede esperarse que perjudique seriamente el desenlace del litigio. El órgano de dirección opina que la entidad podrá defender con éxito la reclamación.

Ejemplo Ilustrativo

Este Ejemplo acompaña a la NICSP 19, pero no es parte de la misma.

Valor presente de una provisión

El siguiente ejemplo ilustra los asientos del diario que se hacen al reconocer inicialmente el valor presente de una provisión y el posterior reconocimiento de los incrementos en el dicho valor. El incremento en la provisión se reconoce como un gasto por intereses (párrafo 70).

EI1. El valor esperado de una provisión al final del año 5 es de 2.000 unidades monetarias. Este valor esperado no ha sido ajustado por el riesgo. Se ha estimado como apropiada una tasa de descuento del 12%, la cual tiene en cuenta el riesgo asociado al correspondiente flujo de efectivo.

EI2. Los asientos de diario para registrar la provisión y los cambios en su valor ocurridos cada año, son los siguientes:

Final del ejercicio contable actual:			
Debe	Gasto	1.134,85	
Haber	Provisión		1.134,85
Final del Año 1			
Debe	Gasto por intereses	136,18	
Haber	Provisión		136,18
Final del Año 2			
Debe	Gasto por intereses	152,52	
Haber	Provisión		152,52
Final del Año 3			
Debe	Gasto por intereses	170,83	
Haber	Provisión		170,83
Final del Año 4			
Debe	Gasto por intereses	191,33	
Haber	Provisión		191,33
Final del Año 5			
Debe	Gasto por intereses	214,29	
Haber	Provisión		214,29

Cálculos:		**Incremento:**
Momento actual:	Valor presente = 2.000/(1,12)5 = 1.134,85	
Final del Año 1:	Valor presente = 2.000/(1,12)4 = 1.271,04	136,18
Final del Año 2:	Valor presente = 2.000/(1,12)3 = 1.423,56	152,52
Final del Año 3:	Valor presente = 2.000/(1,12)2 = 1.594,39	170,83
Final del Año 4:	Valor presente = 2.000/(1,12)1 = 1.785,71	191,33
Final del Año 5:	Valor presente = 2.000/(1,12)0 = 2.000,00	214,29

Comparación con la NIC 37

La NICSP 19 se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 37 (1998). Las principales diferencias entre la NICSP 19 y la NIC 37 son las siguientes:

- La NICSP 19 incluye comentarios adicionales a la NIC 37, para aclarar la aplicación de la normativa a la contabilidad de las entidades del sector público. La NICSP 19 aclara que no se aplica a beneficios sociales dentro del alcance de la NICSP 42, *Beneficios Sociales*.
- En la NICSP 19 se ha modificado el texto en negrita de la NIC 37 y se ha agregado un comentario adicional para aclarar que, en el caso de los contratos de carácter oneroso, es la obligación presente neta, después de descontar las recuperaciones, la que se reconoce como provisión.
- El párrafo de alcance de la NICSP 19 aclara que, si bien las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes que surgen de los beneficios sociales de los trabajadores están excluidos del alcance de esta Norma, ésta, sin embargo, sí que se aplica a las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes que surgen de los beneficios por cese que producen las reestructuraciones que la Norma aborda.
- La NICSP 19 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 37. Los ejemplos más significativos son los términos “ingreso” (en lugar de ingreso de actividades ordinarias) y “estado de rendimiento financiero” en la NICSP 19. Los términos equivalentes en la NIC 37 son “ingreso” y “estado de resultados”.
- La NICSP 19 contiene las definiciones de los términos técnicos utilizados en la NIC 37 y una definición adicional para “contratos pendientes de ejecución”.
- La NICSP proporciona guías adicionales sobre servicios colectivos e individuales. La misma explica que las entidades del sector público no reconocen una provisión para “servicios colectivos e individuales.”
- La Guía de Implementación ha sido modificada para hacer que refleje mejor el ámbito del sector público.
- La NICSP 19 contiene un Ejemplo Ilustrativo que ilustra los asientos de diario para el reconocimiento de los cambios en el valor de una provisión que tienen lugar en el tiempo por efecto del factor descuento.

NICSP 20—INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTES RELACIONADAS

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 24 (revisada 1994), *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 24, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IASB: IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 20—INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTES RELACIONADAS

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2020.

La NICSP 20, *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas* fue emitida en octubre de 2002.

Desde entonces, la NICSP 20 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- NICSP 39, *Beneficios a los Empleados* (emitida en julio de 2016).
- *La Aplicabilidad de las NICSP* (emitido en abril de 2016)
- *Mejoras a las NICSP 2015* (emitido en abril de 2016)
- La NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos* (emitida en enero de 2015)
- La NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*, (emitida en enero de 2015)
- La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* (emitida en enero de 2015)
- *Mejoras a las NICSP* (emitido en noviembre de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 20

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
2	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
3	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
4	Modificado	NICSP 37 enero de 2015
15	Modificado	NICSP 37 enero de 2015
24	Modificado	NICSP 35 enero de 2015 Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
27	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
32	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
33	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
38	Modificado	NICSP 39 julio de 2016
42A	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
42B	Nuevo	NICSP 37 enero de 2015 NICSP 35 enero de 2015
42C	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016
42D	Nuevo	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
42E	Nuevo	NICSP 39 julio de 2016
43	Modificado	NICSP 33 enero de 2015

NICSP 20—INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTES RELACIONADAS

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	
Alcance	1-3
Definiciones	4-17
Familiares cercanos a una persona	5
Personal clave de la gerencia	6-9
Partes relacionadas	10-15
Remuneración del personal clave de la gerencia	16
Derechos de voto	17
Acerca de las partes relacionadas	18-21
Remuneración del personal clave de la gerencia	21
Materialidad o Importancia relativa	22
Información a revelar	23-41
Información a revelar sobre control	25-26
Información a revelar sobre transacciones entre partes relacionadas	27-33
Información a revelar - Personal clave de la gerencia	34-41
Fecha de vigencia	42-43
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	
Comparación con la NIC 24	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 20, *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*, está contenida en el objetivo y párrafos 1 a 43. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 20 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público,* y el *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público.* La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

El objetivo de la presente Norma es exigir la revelación de información sobre la existencia de relaciones entre partes relacionadas cuando existe control, y la revelación de información sobre transacciones entre la entidad y sus partes relacionadas bajo ciertas circunstancias. Esta información se exige para fines de rendición de cuentas y para facilitar una mejor comprensión de la situación financiera y rendimiento de la entidad que informa. Los principales elementos a tener en cuenta a la hora de revelar información acerca de partes relacionadas son (a) identificar qué partes controlan o influyen significativamente a la entidad que informa, y (b) determinar qué información debe revelarse sobre las transacciones con esas partes.

Alcance

1. **Una entidad que prepare y presente sus estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo), debe aplicar esta Norma para la revelación de información sobre relaciones entre partes relacionadas y ciertas transacciones con partes relacionadas.**

2. [Eliminado]

3. [Eliminado]

Definiciones

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

   <u>Familiares cercanos a una persona</u> son aquellos miembros de la familia inmediata de una persona o familiares cercanos que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus relaciones con la entidad.

   <u>Personal clave de la gerencia</u> son:

   (a) **todos los directivos o miembros del órgano de gobierno de la entidad; y**

   (b) **otras personas que tienen autoridad y responsabilidad en la planificación, la gerencia y el control de las actividades de la entidad que informa. Cuando se cumple esta exigencia, el personal clave de la gerencia incluye:**

      (i) **cuando haya un miembro del órgano de gobierno de una entidad con autoridad y responsabilidad en la planificación, la gerencia y el control de las actividades de la entidad que presenta los estados financieros, ese miembro;**

      (ii) **cualquier consejero clave de ese miembro; y**

(iii) **a menos que ya esté incluido en (a), el grupo de altos cargos de la entidad que presenta los estados financieros, incluyendo el director general o principal responsable de la entidad que informa.**

Supervisión significa la vigilancia de las actividades de una entidad, con la autoridad y responsabilidad de controlar, o ejercitar una influencia significativa sobre, las decisiones financieras y operativas de la entidad.

Parte relacionada significa que 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 la 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 36, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*);**

(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 cercanos de tales individuos;**

(d) **personal clave de la gerencia y familiares cercanos a los mismos; y**

(e) **entidades en las cuales cualquiera de las personas descritas en c) o d) posea, directa o indirectamente, una participación sustancial, o sobre las que tales personas pueden ejercer influencia significativa.**

Transacción entre partes relacionadas es toda transferencia de recursos u obligaciones entre partes relacionadas, con independencia de que se cargue o no un precio. Las transacciones entre partes relacionadas excluyen transacciones con cualquier otra entidad que solamente es una parte relacionada debido a su dependencia económica de la entidad que informa o del gobierno del que forma parte.

Remuneración del personal clave de la gerencia es cualquier prestación o beneficio pagado por la entidad que presenta los estados financieros al personal clave de la gerencia, que se deriva directa o indirectamente de los servicios prestados en su condición de miembros del órgano de gobierno, o de cualquier otro modo como empleados de la entidad que informa.

Influencia significativa (a los efectos de esta Norma) es la capacidad de intervenir en las decisiones de política financiera y operativa de la entidad, sin llegar a tener el control sobre esas políticas. 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, (b) transacciones de importancia entre entidades que pertenecen a una misma entidad económica, (c) intercambio de personal directivo, o (d) dependencia en la información técnica. 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 36.

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.

Familiares cercanos de un individuo

5. A efectos de aplicación de esta Norma es necesario valorar si un individuo debe ser identificado como familiar cercano de un individuo. En ausencia de información que indique lo contrario, como que el cónyuge u otro pariente está alejado del individuo, se presume que los siguientes miembros próximos a la familia y parientes cercanos tienen, o están sujetos a, una influencia tal como para satisfacer la definición de familiares cercanos de un individuo:

   (a) un cónyuge o pareja, hijos a su cargo o parientes que viven en el hogar común;

   (b) un abuelo/a, padre o madre, los hijos que no estén a su cargo, nietos, hermano o hermana; y

   (c) el cónyuge o pareja de un hijo/a, un suegro/a o un cuñado/a.

Personal clave de la gerencia

6. El personal clave de la gerencia incluye a todos los directivos o miembros del órgano de gobierno de la entidad que informa, cuando dicho órgano tiene la autoridad y responsabilidad de la planificación, la gerencia y el control de las actividades de la entidad. En el nivel del gobierno en su conjunto, el órgano de gobierno puede consistir de un conjunto elegido o nombrado de representantes (por ejemplo, un presidente o gobernador, ministros, consejeros o concejales o los designados por ellos).

7. Si una entidad está sometida a la supervisión de un representante electo o nombrado del órgano de gobierno o gobierno al cual pertenece dicha entidad, esa persona se incluirá en el personal clave de la gerencia si la función de supervisión incluye la autoridad y responsabilidad en la planificación, la gerencia y el control de las actividades de la entidad. En muchas jurisdicciones, los consejeros clave de esa persona pueden no poseer suficiente autoridad,

legal o de otro tipo, como para satisfacer la definición de personal calve de la gerencia. En otras jurisdicciones, los consejeros clave de esa persona pueden ser considerados como personal clave de la gerencia porque tienen una relación especial de trabajo con un individuo que tiene control sobre la entidad. Ellos, por lo tanto, tienen acceso a información privilegiada y también pueden ejercer control o una influencia significativa sobre una entidad. Se requiere el ejercicio del juicio para valorar si un individuo es un consejero clave, y si ese consejero satisface la definición de personal clave de la gerencia o es una parte relacionada.

8. El órgano de gobierno, junto con el director general y el grupo de altos cargos, tiene la autoridad y responsabilidad en la planificación y control de las actividades de la entidad, gestión de los recursos y del logro en general de los objetivos de la entidad. Por lo tanto, el personal clave de la gerencia incluirá al director general y grupo de altos cargos de la entidad que presenta sus estados financieros. En algunas jurisdicciones, los funcionarios no tienen suficiente autoridad y responsabilidad como para ser calificados como personal clave de la gerencia (tal y como se define en esta norma) de la entidad que informa considerada como el gobierno en su conjunto. En estos casos, el personal clave de la gerencia solo incluirá aquellos miembros elegidos del órgano de gobierno que tienen mayor responsabilidad para el gobierno; a menudo a esas personas se las denomina Consejo, o Gabinete, de Ministros.

9. El grupo de altos cargos de una entidad económica puede abarcar individuos tanto de la entidad controladora como de otras entidades que integran colectivamente la entidad económica.

Partes relacionadas

10. Al considerar cada posible relación de vinculación, el énfasis se coloca en el fondo económico de la relación, y no meramente en la forma legal de la misma.

11. Si dos entidades tienen un miembro del personal clave de la gerencia en común, es necesario considerar la posibilidad, y valorar la probabilidad, de que el directivo pueda influir en las políticas de ambas entidades en sus relaciones mutuas. Sin embargo, el mero hecho de que haya un miembro del personal clave de la gerencia en común no crea necesariamente una relación entre partes relacionadas.

12. En el contexto de la presente Norma, los siguientes casos no se consideran partes relacionadas:

    (a) (i) proveedores de financiación en el curso de su actividad en ese sentido; y

(ii) sindicatos;

en el curso de sus relaciones normales con una entidad en virtud de las mismas (aunque puedan condicionar la libertad de acción de la entidad o participar en su proceso de toma de decisiones); y

(b) una entidad con la cual la relación sea meramente la de una agencia.

13. Las relaciones entre partes relacionadas pueden surgir cuando un individuo es o miembro del órgano de gobierno o participa en las decisiones financieras y operativas de la entidad que informa. Las relaciones entre partes relacionadas también pueden surgir a través de relaciones operativas externas entre la entidad que informa y la parte relacionada. Tales relaciones implicarán, a menudo, cierto grado de dependencia económica.

14. Dependencia económica, si una entidad es dependiente de otra en el sentido de que depende de esta última un volumen significativo de su financiación o venta de bienes y servicios, sería poco probable que por sí sola condujese a la existencia de control o de una influencia significativa y, por lo tanto, es poco probable que origine una relación entre partes relacionadas. Por lo tanto, cualquier mero cliente, proveedor, concesionario, distribuidor o agente en exclusiva con los que la entidad realiza un significativo volumen de transacciones no será una parte relacionada simplemente en virtud de la dependencia económica resultante de las mismas. Sin embargo, la dependencia económica junto con otros factores, puede originar una influencia significativa y, por lo tanto, una relación entre partes relacionadas. Se requiere del juicio profesional para valorar el impacto de la dependencia económica de una relación. Si la entidad que presenta los estados financieros es económicamente dependiente de otra entidad, se aconseja a la entidad que informa que revele la existencia de esa dependencia.

15. La definición de parte relacionada incluye entidades propiedad del personal clave de la gerencia o de sus familiares cercanos o accionistas importantes (o su equivalente cuando la entidad no posea una estructura formal de capital) de la entidad que presenta los estados financieros. La definición de parte relacionada también incluye las circunstancias en las que una parte posee la capacidad de ejercer una influencia significativa sobre la otra parte. En el sector público, puede otorgarse a un individuo o a una entidad la responsabilidad de supervisar a una entidad que presenta estados financieros, lo que le otorga una influencia significativa, pero no el control, sobre las decisiones financieras y operativas de la entidad que presenta los estados financieros. A efectos de esta Norma, se utiliza el término influencia significativa para referirse al control conjunto.

Remuneración del personal clave de la gerencia

16. La remuneración del personal clave de la gerencia incluye remuneraciones pagadas por la entidad que presenta los estados financieros por servicios suministrados a la entidad a favor de los individuos en su condición de

miembros del órgano de administración o de empleados. Los beneficios pagados directa o indirectamente por la entidad, por servicios de cualquier naturaleza, distintos a aquellos como empleado o miembro del órgano de gobierno, no satisfacen la definición de remuneración del personal clave de la gerencia en esta Norma. Sin embargo, el párrafo 34 exige que se revele información acerca de ciertos de esos otros beneficios. La remuneración del personal clave de la gerencia excluye cualquier contraprestación suministrada meramente como reembolso de desembolsos incurridos por esos individuos en beneficio de la entidad que presenta los estados financieros, tales como el reembolso de costos de alojamiento asociados con viajes de trabajo.

Derechos de voto

17. La definición de parte relacionada incluye a cualquier individuo que posea, directa o indirectamente, alguna participación en los derechos de voto de la entidad que presenta los estados financieros, de manera que les permita ejercer influencia significativa sobre la misma. El mantenimiento de una participación en los derechos de voto puede surgir cuando una entidad del sector público tiene una estructura corporativa y un ministro o agencia del gobierno posee acciones de la entidad.

Acerca de las partes relacionadas

18. Las relaciones entre partes relacionadas existen en el sector público, por las siguientes razones:

    (a) las unidades administrativas están sujetas a la dirección general del poder ejecutivo y, finalmente, del Parlamento u órgano similar de dirigentes electos o nombrados, y operan conjuntamente para cumplir con las políticas del gobierno;

    (b) los ministerios y agencias del gobierno frecuentemente llevan a cabo actividades necesarias para el logro de los distintos componentes de sus responsabilidades y objetivos a través de entidades controladas separadas, y a través de entidades sobre las que ejercen una influencia significativa; y

    (c) los ministros u otros miembros electos o nombrados del gobierno y del grupo de altos cargos pueden ejercer una influencia significativa sobre las operaciones de un departamento o agencia.

19. La revelación de información sobre ciertas relaciones y transacciones entre partes relacionadas y la relación que subyace bajo esas transacciones es necesaria para fines de rendición de cuentas, y permite a los usuarios entender mejor los estados financieros de la entidad que presenta los estados financieros, porque:

    (a) las relaciones entre partes relacionadas pueden influir en el modo en el que una entidad opera con otras entidades en el logro de sus

objetivos individuales, y el modo en que coopera con otras entidades para cumplir con los objetivos comunes o colectivos;

(b) las relaciones entre partes relacionadas pueden exponer a una entidad a riesgos, u ofrecerle oportunidades, que no habrían existido en ausencia de dicha relación; y

(c) las partes relacionadas pueden realizar transacciones que otras partes sin relación no emprenderían, o pueden acceder a realizar transacciones en diferentes plazos y condiciones de las que estarían disponibles normalmente para partes sin vinculación alguna. Esto ocurre frecuentemente en departamentos y agencias gubernamentales, cuando los bienes y servicios se transfieren entre los mismos por un importe menor al de recuperación total del costo como parte de los procedimientos operativos normales en coherencia con el logro de los objetivos de la entidad que presenta los estados financieros y del gobierno. Se espera que los gobiernos y las entidades individuales del sector público utilicen los recursos de forma eficiente, efectiva y de la forma propuesta y que gestionen los fondos públicos con los niveles más elevados de integridad. La existencia de relaciones entre partes relacionadas implica que una parte puede controlar o influir significativamente en las actividades de otra entidad. Esto hace posible que las transacciones tengan lugar de una forma que puede favorecer inapropiadamente a una de las partes a expensas de otra.

20. La revelación de ciertos tipos de transacciones entre partes relacionadas, y los plazos y condiciones en las que se han llevado a cabo, permite a los usuarios valorar el impacto de dichas transacciones sobre la situación financiera y rendimiento de una entidad y su capacidad para suministrar los servicios convenidos. La revelación de esta información también asegura que la entidad es transparente acerca de sus relaciones con partes relacionadas.

Remuneración del personal clave de la gerencia

21. El personal clave de la gerencia mantiene posiciones de responsabilidad dentro de una entidad. Son responsables de la planificación estratégica y gestión operativa de la entidad y se les encomienda una autoridad significativa. Sus salarios a menudo se establecen por disposición estatutaria o por un tribunal independiente o por otro órgano independiente de la entidad que informa. Sin embargo, sus responsabilidades pueden capacitarlos para influir en los beneficios del centro administrativo que fluyen hacia ellos o a sus partes relacionadas. Esta Norma exige que se revele cierta información sobre (a) la remuneración del personal clave de la gerencia y sus familiares cercanos durante el periodo sobre el que se informa, (b) préstamos que les han sido concedidos, y (c) la contraprestación que se les ha pagado por los servicios que prestan a la entidad distintos de los que perciben como miembros del órgano de gobierno o como empleados. La revelación de

información exigida por esta Norma asegura que se aplican unos niveles mínimos de transparencia a la remuneración del personal clave de la gerencia y sus familiares cercanos.

Materialidad o Importancia relativa

22. La NICSP 1 requiere que se revele información separada de partidas materiales. La materialidad de una partida se determina en relación a su naturaleza o magnitud. Al valorar la materialidad de transacciones entre partes relacionadas, la naturaleza de la relación existente entre la entidad que presenta los estados financieros y la parte relacionada, y la naturaleza de la transacción, pueden implicar que una transacción tiene materialidad independientemente de su magnitud.

Información a revelar

23. En muchos países, las leyes y otras disposiciones legales para la presentación de información financiera exigen que los estados financieros de entidades del sector privado y entidades comerciales del sector público revelen información sobre ciertas categorías de partes relacionadas y transacciones entre partes relacionadas. Particularmente, la atención se centra en las transacciones con los directivos de la entidad o los miembros de su órgano de gobierno y con su grupo de altos cargos, especialmente en las remuneraciones y préstamos concedidos. Esto es así (a) a consecuencia de las responsabilidades fiduciarias de los directivos, miembros del órgano de gobierno y grupo de altos cargos, y (b) porque tienen amplios poderes sobre el despliegue de recursos de la entidad. En algunas jurisdicciones, se incluyen exigencias similares en los estatutos y regulaciones aplicables a las entidades del sector público.

24. Algunas NICSP también requieren revelar información sobre transacciones con partes relacionadas. Por ejemplo, la NICSP 1 requiere la revelación de los importes a pagar y recibir de las entidades controladas, controladas de las entidades controladas, asociadas y otras partes relacionadas. La NICSP 38, *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades,* requiere que una entidad revele información que permita a los usuarios de sus estados financieros consolidados comprender la composición de la entidad económica e información acerca de cada acuerdo conjunto y asociada que es significativo para la entidad que informa.

Información a revelar sobre control

25. **Cuando exista control deben revelarse las relaciones entre partes relacionadas, con independencia de que se hayan producido transacciones entre las mismas.**

26. Para que el lector de los estados financieros pueda hacerse una idea de los efectos que la existencia de partes relacionadas tiene sobre la entidad que presenta los estados financieros, es apropiado revelar dichas relaciones,

siempre que haya control, con independencia de que se hayan o no producido transacciones entre las partes relacionadas. Esto implicará la revelación de los nombres de toda entidad controlada, el nombre de la inmediata controladora y el nombre de la controladora final, si la hubiera.

Información a revelar sobre transacciones entre partes relacionadas

27. **Con respecto a las transacciones entre partes relacionadas distintas a las transacciones que tendrían lugar dentro de la relación normal entre un proveedor y un cliente bajo plazos y condiciones ni más ni menos favorables que aquellas que razonablemente se espera que la entidad habría adoptado, en las mismas circunstancias, si estuviera negociando con un individuo o entidad en una transacción libre, la entidad que presenta sus estados financieros debe revelar:**

    (a) **la naturaleza de la relación con la parte relacionada;**

    (b) **los tipos de transacciones que han tenido lugar; y**

    (c) **los elementos de las transacciones necesarios para clarificar el significado de las mismas para sus operaciones y suficientes como para permitir que los estados financieros proporcionen información relevante y fielmente representativa para la toma de decisiones y a efectos de la rendición de cuentas.**

28. Las situaciones siguientes son ejemplos en los que la existencia de partes relacionadas puede dar lugar a la revelación de información por parte de la entidad que informa:

    (a) prestación o recepción de servicios;

    (b) compras o transferencias/ventas de bienes (terminados o no);

    (c) compras o transferencias/ventas de propiedades y otros activos;

    (d) acuerdos de agencia;

    (e) acuerdos sobre arrendamientos financieros;

    (f) transferencias de investigación y desarrollo;

    (g) acuerdos sobre licencias;

    (h) financiación (incluyendo préstamos, aportaciones de capital, donaciones, ya sean en efectivo o especie, y otro tipo de soporte financiero incluyendo acuerdos para compartir costos); y

    (i) garantías y avales.

29. Las entidades del sector público diariamente realizan numerosas transacciones entre ellas. Estas transacciones pueden llevarse a cabo por el costo, por menos del costo o libres de todo cargo. Por ejemplo, un departamento gubernamental de servicios administrativos puede ofrecer alojamiento para

oficinas libre de todo cargo a otros departamentos, o una entidad del sector público puede actuar como un agente comprador para otras entidades del sector público. En algunos modelos de gobierno puede darse la capacidad de recuperar un importe superior al costo completo del servicio suministrado. Los departamentos son partes relacionadas porque están sujetos a control común y estas transacciones cumplen con la definición de transacciones entre partes relacionadas. Sin embargo, no se exige la revelación de información sobre transacciones entre estas entidades cuando (a) las transacciones son coherentes con las relaciones operativas normales entre las entidades, y (b) se llevan a cabo bajo plazos y condiciones que son normales para esas transacciones en esas circunstancias. La exclusión de estas transacciones entre partes relacionadas de las exigencias de información establecidas en el párrafo 27 refleja que las entidades del sector público operan conjuntamente para lograr los objetivos comunes, y reconoce que pueden adoptarse diferentes mecanismos para la prestación de servicios por las entidades del sector público en diferentes jurisdicciones. La presente Norma requiere la revelación de información sobre transacciones entre partes relacionadas solo cuando esas transacciones no se lleven a cabo según los parámetros operativos establecidos en esa jurisdicción.

30. La información sobre transacciones entre partes relacionadas que será necesario que se revele para cumplir con los propósitos generales de presentación de información financiera, normalmente incluirá:

(a) una descripción de la naturaleza de la relación existente entre las partes relacionadas involucradas en esas transacciones, por ejemplo, si la relación era de una entidad controladora, de una entidad controlada, de una entidad bajo control común, o de personal clave de la gerencia;

(b) una descripción de las transacciones entre partes relacionadas dentro de cada clase general de transacción y una indicación sobre el volumen de las transacciones, ya sea por una cuantía monetaria específica o como una proporción en esa clase de transacciones y/o saldos;

(c) un resumen de los plazos y condiciones generales de las transacciones con partes relacionadas, incluyendo la revelación de cómo dichos plazos y condiciones difieren de los asociados normalmente con transacciones similares con partes no relacionadas; y

(d) las cuantías absolutas o las proporciones de las partidas más importantes.

31. El párrafo 34 de esta Norma requiere que se revele información adicional sobre ciertas transacciones entre una entidad y el personal clave de la gerencia y/o sus familiares cercanos.

32. **Las partidas de naturaleza similar pueden revelarse de forma agregada, excepto cuando la revelación por separado sea necesaria para suministrar información relevante y fielmente representativa para la toma de decisiones y a efectos de la rendición de cuentas.**

33. La revelación de transacciones entre partes relacionadas entre miembros de una entidad económica es innecesaria en los estados financieros consolidados puesto que los estados financieros consolidados presentan información acerca de la controladora y las controladas como una única entidad que presenta estados financieros. Las transacciones entre partes relacionadas que tienen lugar entre entidades dentro de una entidad económica, excepto las que ocurren entre una entidad de inversión y sus entidades controladas medidas a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) del periodo, se eliminan en la consolidación de acuerdo con la NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*. Las transacciones con entidades asociadas contabilizadas según el método de la participación no se eliminan y, por lo tanto, requieren la revelación de información separadamente como transacciones entre partes relacionadas.

Información a revelar - Personal clave de la gerencia

34. **Una entidad revelará:**

(a) **la remuneración total del personal clave de la gerencia y el número de individuos, determinado como el equivalente en una base de medición de jornada completa, que recibe remuneración dentro de esta categoría, mostrando de forma separada las clases principales de personal clave de la gerencia e incluyendo una descripción de cada clase;**

(b) **el importe total del resto de remuneraciones y compensaciones suministradas al personal clave de la gerencia, y sus familiares cercanos, por la entidad que presenta los estados financieros durante el periodo sobre el que se informa, mostrando separadamente los importes agregados proporcionados a:**

(i) **personal clave de la gerencia; y**

(ii) **los familiares cercanos del personal clave de la gerencia; y**

(c) **con respecto a préstamos que generalmente no están a disposición de personas que no pertenezcan al personal clave de la gerencia, y préstamos cuya disponibilidad no es muy conocida por el público en general, para cada individuo del personal clave de la gerencia y cada familiar cercano del personal clave de la gerencia:**

(i) **el importe de los préstamos anticipados durante el periodo y sus plazos y condiciones;**

(ii) **el importe de los préstamos que han sido devueltos durante el periodo;**

(iii) **el importe, en la fecha de cierre del estado de situación financiera, de los préstamos y cuentas por cobrar; y**

(iv) **si el individuo no es un directivo o un miembro del órgano de gobierno o del grupo de altos cargos de la entidad, la relación existente entre el individuo y el órgano de gobierno o el grupo de altos cargos.**

35. El párrafo 27 de esta Norma requiere la revelación de información sobre transacciones con partes relacionadas que se han llevado a cabo sobre una base distinta a la de una transacción independiente de acuerdo con las condiciones operativas establecidas por la entidad. Esta Norma también requiere la revelación de información sobre ciertas transacciones con el personal clave de la gerencia identificadas en el párrafo 34, tanto si se han realizado como si fuesen transacciones independientes como si no, de acuerdo con las condiciones operativas que aplica la entidad en operaciones de ese tipo.

36. Las personas que son personal clave de la gerencia pueden estar contratadas a tiempo completo o a tiempo parcial. El número de individuos que se revela que recibe remuneración según lo establecido el párrafo 34(a) necesita ser estimado sobre una base de tiempo completo. Las entidades revelarán por separado las principales clases de personal clave de la gerencia de que disponen. Por ejemplo, si una entidad tiene un órgano de gobierno separado de su grupo de altos cargos, la revelación de información sobre la remuneración de los dos grupos deberá hacerse por separado. Si un individuo es miembro tanto del órgano de gobierno como del grupo de altos cargos, a efectos de esta Norma, ese individuo se incluirá solo en uno de esos grupos. Las categorías de personal clave de la gerencia que se identifican en la definición de personal clave de la gerencia ofrecen una guía para identificar las distintas clases de personal clave de la gerencia.

37. La remuneración del personal clave de la gerencia puede incluir distintos beneficios directos e indirectos. Si el costo de tales beneficios puede ser determinado, ese costo será incluido en la cantidad de remuneración agregada revelada. Si el costo de esos beneficios no puede ser determinado, la mejor estimación posible del costo para la entidad, o entidades, que presenta estados financieros se incluirá en la remuneración agregada revelada.

38. Los requerimientos sobre la medición de los beneficios a los empleados se encuentran en la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*. Si una remuneración no monetaria que es objeto de medición fiable[1] ha sido incluida en el importe agregado de remuneración del personal clave de la gerencia revelado durante el periodo, también deberá revelarse en las notas a los estados financieros sobre la base de medición de esa remuneración no monetaria.

[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.

39. Esta Norma exige la revelación de cierta información sobre los plazos y condiciones de los préstamos concedidos al personal clave de la gerencia y sus familiares cercanos, cuando estos préstamos:

(a) generalmente no están a disposición de personas que no pertenezcan al personal clave de la gerencia; y

(b) pueden estar generalmente disponibles para personas que no pertenezcan al personal clave de la gerencia, pero dicha disponibilidad no es muy conocida por el público en general.

La revelación de esta información se exige a efectos de rendición de cuentas. Puede ser necesario ejercer el juicio para determinar qué préstamos deben ser revelados para satisfacer las exigencias de esta Norma. Estos juicios deberán ejercerse después de considerar los hechos relevantes y de forma coherente con el logro de los objetivos de la presentación de información financiera.

40. El párrafo 34(a) de esta Norma requiere la revelación de la remuneración agregada del personal clave de la gerencia. El personal clave de la gerencia incluye directores o miembros del órgano de gobierno y miembros del grupo de altos cargos de la entidad. Los directivos o miembros del órgano de gobierno de la entidad también pueden recibir remuneraciones o compensaciones de la entidad por servicios suministrados en calidad distinta (a) a la de ser directivo o miembro del órgano de gobierno de la entidad, o (b) a la de empleado de la entidad. El párrafo 34(b)(i) de esta Norma requiere la revelación de la cuantía total de esta otra remuneración o compensación.

41. Los familiares cercanos del personal clave de la gerencia pueden influir, o ser influidos por, el personal clave de la gerencia en sus transacciones con la entidad que presenta los estados financieros. El párrafo 34(b)(ii) de esta Norma, exige la revelación de la remuneración total y compensación suministrada durante el periodo a los familiares cercanos del personal clave de la gerencia.

Fecha de vigencia

42. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2004. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2004, deberá revelar este hecho.**

42A. **El párrafo 43 fue modificado por la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)*, emitida en enero 2015. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la**

NICSP 33 en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017 la modificación también se aplicará para dicho periodo.

42B. **La NICSP 35*, Estados Financieros Consolidados* la NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos* y la NICSP 38, *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades,* emitidas en enero de 2015, modificaron los párrafos 4, 15, 24 y 33. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las NICSP 35, NICSP 37 y NICSP 38.**

42C. **Los párrafos 27 y 32 fueron modificados por *el documento Mejoras a las NICSP 2015* emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, deberá revelar este hecho.**

42D. **Los párrafos 2 y 3 fueron eliminados por el documento *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.**

42E. **El párrafo 38 fue modificado por la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*, emitida en julio de 2016. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 39.**

43. Cuando una entidad adopte las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) como se define en la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)* para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 20, pero no son parte de la misma.

Revisión de la NICSP 20 como resultado del documento del IPSASB *La Aplicabilidad de las NICSP* emitido en abril de *2016*

FC1. El IPSASB emitió *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias en todas las NICSP de la forma siguiente:

(a) elimina los párrafos estándar sobre la aplicabilidad de las NICSP a "entidades del sector público distintas de las EP" de la sección de alcance de cada Norma;

(b) sustituye el término "EP" por el término "entidades comerciales del sector público", cuando procede; y

(c) modifica el párrafo 10 del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* proporcionando una descripción positiva de las entidades del sector público para las que se han diseñado las NICSP.

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

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 20, pero no es parte de la misma.

Información a revelar – Gobierno X

En los estados financieros del Gobierno X se hace la siguiente revelación de información.

Entidades controladas (Párrafo 25)

El Gobierno controla las siguientes entidades que informan:

Departamentos y agencias gubernamentales: Educación, Asistencia Social, Policía, Correos, Obras públicas y servicios, Defensa, Justicia, Hacienda/Impuestos/Finanzas, Departamento X, Agencia XYZ (identificar todos los departamentos y agencias).

Entidades comerciales del sector público: Compañía de electricidad del gobierno, Compañía de telecomunicaciones del gobierno (identificar todas las entidades comerciales del sector público).

(Nota: La NICSP 35 requiere que se revele cierta información sobre entidades controladas significativas.)

Transacciones entre partes relacionadas (Párrafo 27)

A un miembro del Consejo de Ministros se le facilitó una vivienda libre de alquiler en la capital de la nación. Las viviendas similares a la facilitada al ministro tienen un alquiler aproximadamente de Z unidades monetarias al año. El suministro de alojamiento no forma parte de la remuneración del ministro, y el Gobierno generalmente no facilita alojamiento gratis a los ministros. Sin embargo, en este caso era necesario facilitar una residencia al Ministro en la capital de la nación.

Al cónyuge de otro miembro del Consejo de Ministros se le facilitó un vehículo a motor, libre de alquiler. Los vehículos similares al facilitado normalmente tienen un alquiler de K unidades monetarias al año. El gobierno normalmente no suministra vehículos a motor, libres de alquiler, a los cónyuges de los ministros.

Personal clave de la gerencia (Párrafo 34)

Remuneración [Párrafo 34(a)]

El personal clave de la gerencia (tal y como define la NICSP 20 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*) son los miembros del Consejo de Ministros, que juntos constituyen el órgano de gobierno del Gobierno X. La remuneración agregada de los miembros del Consejo de Ministros y el número equivalente de individuos empleados a tiempo completo que reciben remuneración del Gobierno X, son:

Remuneración agregada	X millones.
Número de personas	Y personas.

Préstamos que generalmente no están a disposición (y/o cuyo conocimiento no está muy extendido) de personas que no pertenezcan al personal clave de la gerencia [párrafo 34(c)]

Los importes de tales préstamos concedidos y devueltos durante el periodo, y los saldos a final del periodo se detallan a continuación:

Individuo	Concedido	Devuelto	Saldo
El Excelentísimo ABC	J	K	L
Sra. VSL	M	N	P
El Excelentísimo D	Q	R	Z
El Excelentísimo E	S	T	U

Plazos y condiciones

El Excelentísimo ABC, Ministro de Transportes, recibió un préstamo al X% anual, que es un Y% inferior a la tasa de mercado. El plazo del préstamo es de Z años.

La Sra. VSL, esposa del Ministro de Sanidad, recibió un préstamo del Gobierno. El préstamo es a N años, al X% anual, la tasa actual de endeudamiento del gobierno.

Las condiciones salariales globales de los Excelentísimos miembros del Consejo de Ministros D y E, les permiten tomar prestado un préstamo por parte del gobierno de hasta A años al Y% para la compra de un coche.

Otras remuneraciones y compensaciones suministradas al personal clave de la gerencia y sus familiares cercanos [Párrafo 34(b)]

Durante el periodo sobre el que se informa se proporcionó una compensación total de X (unidades monetarias) a los miembros del Consejo de Ministros por servicios de consultoría prestados a determinadas agencias del gobierno.

Durante el periodo sobre el que se informa, el gobierno proporcionó una remuneración y compensación total de Y (unidades monetarias) a los familiares cercanos del personal clave de la gerencia. Este importe está formado por la remuneración de los empleados del gobierno que son familiares cercanos de los miembros del Consejo de Ministros.

Información a revelar- Agencia gubernamental XYZ

En los estados financieros de la Agencia gubernamental XYZ, que es una entidad que presenta estados financieros individualmente, se hace la siguiente revelación de información.

Entidades controladas (Párrafo 25)

La Agencia es controlada por el Departamento X. El Departamento X es controlado por el Gobierno X.

La Agencia controla la Unidad de Servicios Administrativos, que es una entidad comercial del sector público.

(Nota: La NICSP 35 requiere que se revele cierta información sobre entidades controladas significativas.)

Transacciones entre partes relacionadas (Párrafo 27)

La Agencia facilita una vivienda, libre de alquiler, al Ministro. Las viviendas similares a la facilitada al ministro tienen un alquiler aproximadamente de Z unidades monetarias al año. La vivienda no forma parte de la remuneración del Ministro y, como parte de su procedimiento operativo, las agencias gubernamentales no suministran alojamiento a los ministros. Sin embargo, el Gobierno X aconsejó que la vivienda debería facilitarse en este caso.

Personal clave de la gerencia (Párrafo 34)

Remuneración [Párrafo 34(a)]

El personal clave de la gerencia (tal como define la NICSP 20) de la Agencia XYZ son: el Ministro, los miembros órgano de gobierno y los miembros del grupo de altos cargos. El órgano de gobierno está formado por los miembros nombrados por el Gobierno X; el director general y el director general de finanzas asisten a las reuniones del órgano de gobierno, pero no son miembros del órgano de gobierno. El Ministro no es remunerado por la Agencia XYZ. La remuneración agregada de los miembros del órgano de gobierno y el número de miembros determinados en una base equivalente de jornada completa, recibiendo una remuneración en esta categoría, son:

Remuneración agregada	AX millones.
Número de personas	AY personas.

El grupo de altos cargos está formado por el director general de la Agencia, el director general de finanzas, y los jefes de división AZ. La remuneración agregada de los miembros 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.

Dos jefes de división están en comisión trasladados procedentes del Departamento X, y son remunerados por el Departamento X.

Préstamos que generalmente no están a disposición (y/o cuyo conocimiento no está muy extendido) de personas que no pertenezcan al personal clave de la gerencia [párrafo 34(c)]

Importes de préstamos concedidos y devueltos durante el periodo, y los saldos a final del periodo:

Individuo	Concedido	Devuelto	Saldo
Ministro	J	K	L
Sr. G	M	N	P
Sra. H	Q	R	Z

Plazos y condiciones

El Ministro recibió un préstamo de J unidades monetarias, al X% anual, que es un Y% inferior a la tasa de mercado. El plazo del préstamo es de Z años.

Las condiciones salariales globales de los altos cargos, Sr. G y Sra. H, les permiten recibir un préstamo por parte del gobierno de hasta N años al Y% para la compra de un coche.

Remuneraciones y compensaciones suministradas a familiares cercanos del personal clave de la gerencia [párrafo 34(b)]

Durante el periodo sobre el cual se informa, la Agencia suministró una remuneración y compensación por importe total de F unidades monetarias a empleados que son familiares cercanos del personal clave de la gerencia.

Comparación con la NIC 24

La NICSP 20 se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 24 (revisada en 1994). Las principales diferencias entre la NICSP 20 y la NIC 24 son las siguientes:

- La estructura de la NICSP 20 difiere sustancialmente de la de la NIC 24.
- La exclusión del alcance de la NIC 24 de las entidades enteramente propiedad de la controladora, si esta está domiciliada en el mismo país y publica allí sus estados financieros consolidados no ha sido adoptada en la NICSP 20.
- El comentario que identifica al personal clave de gerencia en la NIC 24 ha sido incluido en una definición formal del "personal clave de gerencia" en la NICSP 20. El comentario en la NIC 24 incluye a los familiares cercanos; la definición de "personal clave de gerencia" en la NICSP 20 no incluye a los familiares cercanos.
- La definición de "parte relacionada" en la NICSP 20 incluye relaciones entre partes relacionadas que solo se mencionan en comentarios en la NIC 24.
- La NICSP 20 incluye una definición de "remuneración del personal clave de la gerencia". La NIC 24 no incluye esta definición.
- La NICSP 20 contiene exigencias adicionales de revelación de información en relación con (a) la remuneración del personal clave de gerencia y sus familiares cercanos, y (b) otro tipo de transacciones entre una entidad y su personal clave de gerencia y sus familiares cercanos.
- Excepto para determinada información a revelar sobre la remuneración de, y otras transacciones específicas con el personal clave de gerencia, la NICSP 20 no requiere la revelación de información sobre transacciones entre partes relacionadas que se llevan a cabo en plazos y condiciones normales. La NIC 24 presenta exclusiones más limitadas para transacciones entre partes relacionadas que se llevan a cabo en el curso normal de las operaciones entre las partes.
- La NICSP 20 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 24. Los ejemplos más significativos en la NICSP 20 son el uso de los términos "miembros del órgano de gobierno". El término equivalente en la NIC 24 es "directivos".

NICSP 21—DETERIORO DEL VALOR DE DE ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 36 (2004), *Deterioro de Valor de los Activos*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 36, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo en IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 21—DETERIORO DEL VALOR DE ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2020.

La NICSP 21, *Deterioro de Valor de los Activos No Generadores de Efectivo* fue emitida en diciembre de 2004.

Desde entonces, la NICSP 21 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *Mejoras a las NICSP 2019* (emitido en enero de 2020)
- NICSP 41, *Instrumentos Financieros* (emitida en agosto 2018)
- NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público* (emitida en enero de 2017)
- NICSP 39, *Beneficios a los empleados* (emitida en julio de 2016)
- *Deterioro del Valor de Activos Revaluados* (Modificaciones a la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo*, y la NICSP 26, *Deterioro de Activos Generadores de Efectivo*) (emitida en julio de 2016)
- *La Aplicabilidad de las NICSP* (emitida en abril de 2016)
- *Mejoras de las NICSP 2015* (emitida en abril de 2016)
- NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos* (emitida en enero de 2015)
- NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados* (emitida en enero de 2015)
- NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* (emitida en enero de 2015)
- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitido en octubre 2011)
- NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo* (emitida en febrero de 2008)
- NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* (emitida en enero de 2010)
- NICSP 31, *Activos Intangibles* (emitida en enero de 2010)
- *Mejoras a las NICSP* (emitida en noviembre de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 21

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
2	Modificado	NICSP 29 enero de 2010 NICSP 31 enero de 2010 Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016 NICSP 41 agosto de 2018
3	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
4	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
5	Modificado	NICSP 26 febrero de 2008
6	Modificado	NICSP 26 febrero de 2008 La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
7	Eliminado	Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016
9	Modificado	NICSP 29 enero de 2010 NICSP 41 agosto de 2018
11	Eliminado	Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016
12	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
13	Modificado	NICSP 37 enero de 2015 NICSP 35 enero de 2015 NICSP 41 agosto de 2018
14	Modificado	NICSP 26 febrero de 2008 NICSP 40 enero de 2017
15	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
16[1]	Modificado	NICSP 26 febrero de 2008
17	Nuevo	NICSP 26 febrero de 2008
18	Nuevo	NICSP 26 febrero de 2008
19	Nuevo	NICSP 26 febrero de 2008
20	Nuevo	NICSP 26 febrero de 2008 La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
20	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
20A	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
21	Modificado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
26A	Nuevo	NICSP 31 enero de 2010
26B	Nuevo	NICSP 31 enero de 2010
27	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
37	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
39A	Nuevo	NICSP 31 enero de 2010
43	Modificado	NICSP 39 julio de 2016
54	Modificado	Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016
54A	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2020 Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016

[1] Los párrafos posteriores han sido renumerados.

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
69	Modificado	Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016
69A	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2020 Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016
71	Modificado	NICSP 26 febrero de 2008
72	Nuevo	NICSP 26 febrero de 2008
72A	Nuevo	NICSP 26 febrero de 2008
73	Modificado	Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016
73A	Nuevo	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
73A	Eliminado	Editoriales Abril de 2012
80	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
80A	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
81	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
81A	Nuevo	Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016
82A	Nuevo	NICSP 31 enero de 2010
82B	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
82C	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
82D	Nuevo	NICSP 37 enero de 2015 NICSP 35 enero de 2015
82E	Nuevo	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
82F	Nuevo	Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016
82G	Nuevo	NICSP 39 julio de 2016
82H	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
82I	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
82J	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2020
83	Modificado	NICSP 33 enero de 2015

NICSP 21—DETERIORO DEL VALOR DE ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance	2-13
Definiciones	14-23
Empresas públicas	15
Activos generadores de efectivo	16-21
Depreciación	22
Deterioro del valor	23
Identificación de un activo que puede haber deteriorado su valor	24-34
Medición del importe de servicio recuperable	35-50
Medición del importe de servicio recuperable de un activo intangible con una vida útil indefinida	39A
Valor razonable menos los costos de venta	40-43
Valor en uso	44-49
Enfoque del costo de reposición depreciado	45-47
Enfoque del costo de rehabilitación	48
Enfoque de las unidades de servicio	49
Aplicación de los distintos enfoques	50
Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor	51-57
Reversión de una pérdida por deterioro del valor	58-70
Reclasificación de activos	71-72
Información a revelar	72A a 79
Disposiciones transitorias	80-81
Fecha de vigencia	82-83

Fundamentos de las conclusiones

Guía de implementación

Ejemplos Ilustrativos

Comparación con la NIC 36 (2004)

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo*, está contenida en los párrafos 1 a 83. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 21 debe ser entendida en el contexto de su objetivo 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 establecer los procedimientos que una entidad debe aplicar para determinar si un activo no generador de efectivo se ha deteriorado y asegurar que se reconocen las correspondientes pérdidas por deterioro. Esta Norma también especifica cuándo la entidad revertirá la pérdida por deterioro del valor, así como la información a revelar.

Alcance

2. **Una entidad que prepare y presente sus estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo), deberá aplicar la presente Norma en la contabilización del deterioro del valor de activos no generadores de efectivo, excepto:**

   (a) **Inventarios (véase la NICSP 12, *Inventarios*);**

   (b) **activos derivados de los contratos de construcción (véase la NICSP 11, *Contratos de Construcción*);**

   (c) **activos financieros que se encuentren incluidos en el alcance de la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*;**

   (d) **propiedades de inversión que se midan utilizando el modelo del valor razonable (véase la NICSP 16, *Propiedades de Inversión*);**

   (e) [Eliminados]

   (f) [Eliminados]

   (g) **otros activos con respecto a los requerimientos contables para el deterioro de valor que se incluyen en otra NICSP.**

3. [Eliminados]

4. [Eliminados]

5. **Las entidades el sector público que posean activos generadores de efectivo tal y como se definen en el párrafo 14 deberán aplicar la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*, a dichos activos. Las entidades del sector público que posean activos no generadores de efectivo deberán aplicar los requerimientos de esta Norma a los activos no generadores de efectivo.**

6. La presente Norma excluye de su alcance el deterioro del valor de activos que se trate en otra NICSP. Las entidades del sector público aplicarán la NICSP 26 a sus activos generadores de efectivo y la presente Norma a sus activos no generadores de efectivo. En los párrafos 6 a 13 se explica con mayor detalle el alcance de esta Norma.

7. [Eliminados]

8. Esta Norma no se aplica a los inventarios ni a los contratos de construcción, ya que existen NICSP aplicables a estos activos que contienen requerimientos específicos para reconocer y medir estos activos.

9. Esta Norma no se aplica a los activos financieros incluidos en el alcance de la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación*. El deterioro de valor de estos activos se trata en la NICSP 41.

10. Esta Norma no requiere la aplicación de una prueba de deterioro de valor a propiedades de inversión que se contabilizan por su valor razonable de acuerdo con la NICSP 16. Esto es así porque según el modelo del valor razonable recogido en la NICSP 16, una propiedad de inversión se contabiliza por su valor razonable en la fecha de presentación y cualquier deterioro de valor será tenido en cuenta en su valoración.

11. [Eliminados]

12. De forma congruente con los requerimientos establecidos en el párrafo 5 anterior, las partidas de propiedades, planta y equipo clasificadas como activos generadores de efectivo, incluyendo aquéllas que se llevan contablemente por su importe revaluado siguiendo el tratamiento alternativo permitido por la NICSP 17, se tratarán conforme a las disposiciones establecidas en la NICSP 26.

13. Las inversiones en:

    (a) entidades controladas, tal como se definen en la NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*;

    (b) asociadas, según se definen en la NICSP 36, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*; y

    (c) acuerdos conjuntos, tal como se definen en la IPSAS 37, *Acuerdos Conjuntos*;

    son activos financieros que se excluyen del alcance de la NICSP 41. Si estas inversiones se clasifican como activos generadores de efectivo, se tratarán según la NICSP 26. Si estos activos no son generadores de efectivo, se tratarán según esta Norma.

Definiciones

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

    Un **mercado activo es un mercado en el que se dan todas las siguientes condiciones:**

    (a) **las partidas objeto de transacción son homogéneas;**

    (b) **siempre es posible encontrar compradores y vendedores; y**

    (c) **los precios están disponibles para el público.**

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.

Costos de disposición son los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo, excluyendo los costos financieros y el gasto por impuesto a las ganancias.

Valor razonable menos los costos necesarios para la venta es el importe que se puede obtener de la venta de un activo en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos de su disposición.

Un deterioro del valor es una pérdida en los beneficios económicos o potencial de servicio futuros de un activo, además del reconocimiento sistemático de la pérdida de beneficios económicos o potencial de servicio futuros que se lleva a cabo a través de la depreciación.

Activos no generadores de efectivo son aquellos activos distintos a los generadores de efectivo.

Importe de servicio recuperable es el mayor entre el valor razonable de un activo no generador de efectivo menos los costos necesarios para la venta y su valor en uso.

Vida útil es:

(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.**

Valor en uso de un activo no generador de efectivo es el valor presente del potencial de servicio restante del activo.

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

Empresas públicas

15. [Eliminados]

Activos generadores de efectivo

16. Activos generadores de efectivo son activos mantenidos con el objetivo fundamental de generar un rendimiento comercial. Un activo genera un rendimiento comercial cuando se utiliza de una forma coherente con la adoptada por las entidades orientadas a la obtención de beneficios. La posesión de un activo para generar un rendimiento comercial indica que una

entidad pretende generar flujos de entrada de efectivo a través de ese activo (o a través de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo) y obtener un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo. Un activo puede ser mantenido con el objetivo fundamental de generar un rendimiento comercial aunque no cumpla ese objetivo durante un determinado periodo sobre el que se informa. Por el contrario, un activo puede que sea un activo no generador de efectivo, aunque esté llegando a un punto de equilibrio o generando un rendimiento comercial durante un determinado periodo sobre el que se informa. A menos que se indique lo contrario, las referencias a un activo o activos en los siguientes párrafos de esta Norma son referencias a activo(s) no generador(es) de efectivo.

17. Existe un número de circunstancias en que las entidades del sector público pueden poseer algunos activos con el objetivo fundamental de generar un rendimiento comercial, aunque la mayoría de sus activos no se mantienen con ese propósito. Por ejemplo, un hospital puede utilizar un edificio para los pacientes que pagan tarifas. Los activos generadores de efectivo de una entidad pública pueden operar independientemente de los activos no generadores de efectivo de la entidad. Por ejemplo, la oficina del registro de la propiedad puede obtener tarifas del registro de los terrenos en forma independiente del departamento de asuntos territoriales.

18. En ciertos casos, un activo puede generar flujos de efectivo aunque se mantenga con el objetivo fundamental de prestación de servicios Por ejemplo, una planta de eliminación de residuos funciona para asegurar la eliminación segura de los residuos médicos generados por los hospitales controlados por el estado, pero la planta también trata una pequeña cantidad de residuos médicos generados por otros hospitales privados en un régimen comercial. El tratamiento de los residuos médicos de los hospitales privados es eventual en las actividades de la planta, y los activos que generan flujos de efectivo no pueden distinguirse de los activos no generadores de efectivo.

19. En otras circunstancias, un activo puede que genere flujos de efectivo y que también sean utilizados para propósitos no generadores de efectivo. Por ejemplo, un hospital público tiene diez salas, nueve de las cuales se utilizan para pacientes que pagan tarifas en un régimen comercial, y las otras se utilizan para los pacientes que no pagan tarifas. Los pacientes de ambas salas utilizan conjuntamente otras instalaciones del hospital (por ejemplo, instalaciones de quirófano). El alcance al que el activo se mantiene con el objetivo de proporcionar un rendimiento comercial necesita ser considerado para determinar si la entidad debe aplicar las disposiciones de esta Norma o de la NICSP 26. Si, como en este ejemplo, el componente no generador de efectivo es un componente insignificante del contrato tomado en su conjunto, la entidad aplica la NICSP 26, en lugar de esta Norma.

20. En algunos casos, puede que no esté claro si el objetivo fundamental de mantener un activo es generar un rendimiento comercial. En tales casos es

necesario evaluar la significatividad de los flujos de efectivo. Puede que sea difícil determinar si el alcance al que el activo genera flujos de efectivo es tan significativo que esta Norma es aplicable, en lugar de la NICSP 26. Se requiere juicio profesional para determinar qué Norma aplicar. La entidad desarrollará criterios para poder ejercer tal juicio de forma coherente, de acuerdo con la definición de activos generadores de efectivo y activos no generadores de efectivo, y con las guías correspondientes que figuran en los párrafos 16 a 20. El párrafo 73A requiere que una entidad revele los criterios utilizados al formar este juicio. Sin embargo, dados los objetivos generales de la mayoría de entidades del sector público, la presunción es que los activos son no generadores de efectivo, y por tanto, se aplicará la NICSP 21.

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 deterior 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.

21. Activos mantenidos por entidades comerciales del sector público son activos generadores de efectivo. Las entidades del sector público pueden poseer activos para generar un rendimiento comercial. Para los propósitos de esta Norma, un activo poseído por una entidad pública se clasificará como activo generador de efectivo si ese activo (o unidad de la que es parte integrante) se utiliza con el objetivo de generar un rendimiento comercial a través de la provisión de bienes y/o servicios a partes externas.

Depreciación

22. Depreciación y amortización son la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil. En el caso de un activo intangible, generalmente se utiliza el término amortización en lugar del término depreciación. Ambos términos tienen el mismo significado.

Deterioro del valor

23. Esta Norma define deterioro de valor como 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 futuros o potencial de servicio a través de la depreciación (amortización). Por lo tanto, el deterioro del valor refleja una disminución en la utilidad de un activo para la entidad que lo controla. Por ejemplo, una entidad puede poseer un almacén diseñado específicamente para propósitos militares que

actualmente ya no utiliza. Además, dada la naturaleza tan específica de la instalación y su ubicación, es poco probable que pueda ser arrendada o vendida y, por lo tanto, la entidad es incapaz de generar flujos de efectivo por el arrendamiento o disposición del activo. Se considera que el activo ha visto deteriorado su valor puesto que no es capaz de proporcionar a la entidad ningún potencial de servicio – es de poca, o nula, utilidad para la entidad para la contribución al logro de sus objetivos.

Identificación de un activo que puede haber deteriorado su valor

24. En los párrafos 26 a 34 se especifica cuándo se debe determinar el importe recuperable.

25. El valor de un activo no generador de efectivo se deteriora cuando su importe del mismo en libros excede a su importe de servicio recuperable. En el párrafo 27 se describen algunos indicios para saber si ha tenido lugar un deterioro del valor de esta naturaleza. Si se presenta alguno de tales indicios, la entidad estará obligada a realizar una estimación formal del importe de servicio recuperable. En caso de no presentarse indicio alguno de una pérdida por deterioro potencial, esta Norma no requiere que una entidad realice una estimación formal del importe de servicio recuperable que podría corresponder a los activos.

26. **Una entidad evaluará, en cada fecha de presentación, si existe algún indicio de deterioro del valor de sus activos. Si existiera este indicio, la entidad estimará el importe de servicio recuperable del activo.**

26A. **Con independencia de la existencia de cualquier indicio de deterioro del valor, una entidad también comprobará anualmente si un activo intangible con una vida útil indefinida o si un activo intangible que no está todavía disponible para el uso ha experimentado deterioro del valor comparando su importe en libros con su importe de servicio recuperable. Esta comprobación del deterioro del valor puede efectuarse en cualquier momento dentro del periodo 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.**

26B. La capacidad de un activo intangible para generar los beneficios económicos o potencial de servicio futuros suficientes para recuperar su importe en libros está sujeta, generalmente, a una mayor incertidumbre antes de que el activo esté disponible para su uso que después. En consecuencia, esta Norma requiere que la entidad compruebe, al menos anualmente, el deterioro del valor del importe en libros de un activo intangible que todavía no se encuentre disponible para su uso.

27. **Al evaluar si existe algún indicio de que pueda haberse deteriorado el valor de un activo, una entidad considerará, como mínimo, los siguientes indicios:**

Fuentes externas de información

(a) **cese o próximo cese, de la demanda o necesidad de los servicios prestados por el activo;**

(b) **han tenido lugar durante el periodo, o van a tener lugar en el futuro inmediato, cambios significativos a largo plazo con una incidencia adversa sobre la entidad, referentes al entorno tecnológico, legal o de política gubernamental en los que ésta opera;**

Fuentes internas de información

(c) **se dispone de evidencia sobre el deterioro físico del activo;**

(d) **durante el periodo han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos a largo plazo en el alcance o manera en que se usa o se espera usar el activo, que afectarán desfavorablemente a la entidad. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, planes de discontinuación o restructuración de la operación a la que pertenece el activo, o planes para disponer del activo antes de la fecha prevista, y la reconsideración de la vida útil de un activo como finita, en lugar de indefinida;**

(e) **una decisión de detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de funcionamiento; y**

(f) **se dispone de evidencia, procedente de informes internos, que indica que el rendimiento de servicio del activo es, o va a ser, peor que el esperado.**

28. La demanda o necesidad de servicios puede fluctuar a lo largo del tiempo, lo cual afectará al grado de utilización de los activos no generadores de efectivo en la provisión de esos servicios, sin embargo una fluctuación a la baja de la demanda no constituye necesariamente un indicio de que se ha producido un deterioro en el valor de dichos activos. Si la demanda de servicios cesa o casi cesa se puede haber producido un deterioro de valor en los activos utilizados para suministrar esos servicios. Puede considerarse que la demanda casi ha cesado cuando es tan baja que la entidad (a) no habría intentado responder a dicha demanda o (b) habría optado por no adquirir el activo para el cual se está analizando el posible deterioro de valor.

29. La lista del párrafo 27 no es exhaustiva. Pueden existir otros indicios de que un activo puede estar perdiendo valor por deterioro. La existencia de otros indicios puede ocasionar que la entidad estime el importe de servicio

recuperable del activo. Por ejemplo, cualquiera de los siguientes puede ser un indicio de deterioro del valor:

(a) durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal; o

(b) una significativa reducción a largo plazo (aunque no necesariamente cese o casi cese) en la demanda o necesidad de servicios prestados por el activo.

30. Los eventos o circunstancias que pueden indicar la existencia de deterioro de valor de un activo han de ser significativos y a menudo provocarán el debate por parte del órgano de dirección, gerencia o los medios. Un cambio en un parámetro como la demanda de un servicio, grado o modo de utilización, entorno legal o de política gubernamental será un indicio de deterioro de valor únicamente si tal cambio ha sido significativo o se ha considerado que tendrá un efecto adverso en el largo plazo. Un cambio en el entorno tecnológico puede indicar que un activo se ha quedado obsoleto y que requiere la realización de una prueba de deterioro de su valor. Un cambio en el uso de un activo durante el periodo también puede ser un indicio del deterioro de su valor. Esto puede ocurrir cuando, por ejemplo, un edificio utilizado como escuela pasa a utilizarse como almacén. Para determinar si ha tenido lugar un deterioro de su valor la entidad necesita valorar los cambios en el potencial de servicio a largo plazo. Esto hace hincapié en el hecho de que los cambios se juzgan dentro del contexto del uso previsto del activo a largo plazo. Sin embargo, las expectativas de uso futuro pueden cambiar y las valoraciones hechas por la entidad en cada fecha de presentación deberán reflejar este hecho. La Guía de implementación presenta algunos ejemplos de los indicios de deterioro de valor a los que se hace referencia en el párrafo 27.

31. Para determinar si la detención de una construcción puede ocasionar la realización de un test de deterioro, la entidad podría considerar (a) si la construcción simplemente se ha retrasado o pospuesto, (b) si existe la intención de reanudar la construcción en un futuro próximo, o (c) si los trabajos de construcción no se concluirán en un futuro inmediato. Si la construcción ha sido pospuesta o retrasada hasta una fecha futura determinada, el proyecto debe tratarse como trabajo en curso y no debe considerarse como una detención.

32. La evidencia obtenida a través de informes internos, que pudieran estar señalando el deterioro de valor del activo, tal y como indica el párrafo 27(f) anterior, guarda relación con la capacidad del activo para suministrar bienes o servicios más que con una disminución en la demanda de los bienes o servicios que se suministran con el mismo. Entre estos indicios se incluyen la existencia de:

(a) costos de funcionamiento y mantenimiento del activo significativamente mayores en comparación con los inicialmente presupuestados; y

(b) niveles de servicio o producción significativamente inferiores en comparación con los originalmente esperados como consecuencia de un escaso rendimiento operativo.

Un aumento significativo en los costos operativos de un activo puede ser un indicio de que el activo no es tan eficiente o productivo como inicialmente se anticipó en la fijación de los estándares de producción por parte del fabricante y a partir de los cuales se elaboró el presupuesto de funcionamiento. De forma similar, un aumento significativo en los costos de mantenimiento puede ser un indicio de que es necesario incurrir en mayores costos para mantener el rendimiento del activo al nivel de rendimiento especificado más recientemente. En otros casos, la evidencia cuantitativa directa de un deterioro de valor puede venir indicada por una reducción significativa a largo plazo en el servicio o nivel de output esperado para el activo.

33. El concepto de importancia relativa se aplica para determinar si es necesario estimar el importe de servicio recuperable de un activo. Por ejemplo, si las evaluaciones previas muestran que el importe de servicio recuperable del activo es significativamente mayor que su importe en libros, la entidad no necesita volver a estimar el importe de servicio recuperable del activo, salvo en presencia de sucesos que pudieran tener como efecto la eliminación de tal diferencia. De forma similar, los análisis preliminares podrían mostrar que el importe recuperable de un activo no es sensible a uno (o varios) de los indicios enumerados en el párrafo 27.

34. Si existiese algún indicio de que el activo puede haber visto deteriorado su valor, esto podría indicar que, (a) la vida útil restante, (b) el método de depreciación (amortización) o (c) el valor residual del activo, necesitan ser revisados y ajustados de acuerdo con la NICSP aplicable a ese activo, incluso si no se reconociese ningún deterioro del valor para el activo considerado.

Medición del importe de servicio recuperable

35. En esta Norma se define importe de servicio recuperable como el mayor entre el valor razonable de un activo, menos los costos de venta y su valor en uso. Los párrafos 36 a 50 establecen las bases para la medición del importe de servicio recuperable.

36. No siempre es necesario determinar el valor razonable del activo menos los costos de venta y su valor en uso. Si cualquiera de esos importes excediera al importe en libros del activo, éste no habría sufrido un deterioro de su valor y no sería necesario estimar el otro importe.

37. Sería posible calcular el valor razonable del activo menos los costos de venta, incluso si éste no se negociase en un mercado activo. El párrafo 42 establece posibles bases alternativas para estimar el valor razonable menos los costos

necesarios para la venta cuando para el activo no existe un mercado activo. Sin embargo, en ocasiones no es posible determinar el valor razonable del activo menos los costos de venta, por la inexistencia de bases para realizar una estimación fiable[2] del importe que se podría obtener, por la venta del activo en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas. En este caso, la entidad podría utilizar el valor en uso del activo como su importe de servicio recuperable.

38. Si no hay razón para creer que el valor en uso del activo excede de forma significativa a su valor razonable menos los costos necesarios para la venta, puede tomarse éste como importe recuperable del mismo. Este será, con frecuencia, el caso de un activo que se mantiene para su disposición. Ello es debido a que, el valor en uso de un activo mantenido para su disposición estará compuesto, fundamentalmente, por el importe neto a obtener por su venta. Sin embargo, para numerosos activos no generadores de efectivo del sector público que se mantienen bajo un supuesto de negocio en marcha para proporcionar servicios especializados o bienes públicos a la comunidad, el valor en uso del activo es probable que sea mayor que su valor razonable menos los costos necesarios para la venta.

39. En algunos casos, las estimaciones, los promedios y otras simplificaciones en el cálculo pueden proporcionar una aproximación razonable a las cifras que se obtendrían de cálculos más detallados como los ilustrados en esta Norma, para la determinación del valor razonable del activo menos los costos de venta o del valor en uso.

Medición del importe de servicio recuperable de un activo intangible con una vida útil indefinida

39A. El párrafo 26A requiere que se compruebe anualmente el deterioro del valor de un activo intangible con una vida útil indefinida, mediante la comparación de su importe en libros con su importe de servicio recuperable, con independencia de la existencia de cualquier indicio de deterioro del valor. No obstante, podrían emplearse los cálculos recientes más detallados del importe de servicio recuperable efectuados en el periodo precedente para comprobar el deterioro del valor de ese activo en el periodo corriente, siempre que se cumplan los siguientes criterios:

(a) en el caso de que el activo intangible no proporcionase potencial de servicio procedente de su uso continuado que sea en buena medida independiente de los de otros activos o grupos de activos y, en consecuencia, se compruebe su deterioro del valor como parte de la

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

unidad generadora de efectivo a la cual pertenece, los activos y pasivos que componen esa unidad no hayan cambiado significativamente desde que se realizó el cálculo más reciente del importe recuperable;

(b) que el cálculo del importe de servicio recuperable más reciente diese lugar a una cantidad que exceda, por un margen significativo, del importe en libros del activo; y

(c) que basándose en un análisis de los sucesos y circunstancias que han ocurrido y aquellas circunstancias que han cambiado desde que se efectuó el cálculo más reciente del importe de servicio recuperable, la probabilidad de que el importe de servicio recuperable corriente sea inferior al importe en libros sea remota.

Valor razonable menos los costos de venta

40. La mejor evidencia del valor razonable del activo menos los costos de venta es la existencia de un precio, dentro de un compromiso formal de venta, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, ajustado por los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición del activo.

41. Si no existiera un compromiso formal de venta, pero el activo se negociase en un mercado activo, el valor razonable del activo menos los costos de venta sería el precio de mercado del activo menos los costos de venta. El precio de mercado adecuado será, normalmente, el precio comprador corriente. Cuando no se disponga del precio comprador corriente, el precio de la transacción más reciente puede proporcionar la base adecuada para estimar el valor razonable del activo menos los costos de venta, siempre que no se hayan producido cambios significativos en las circunstancias económicas, entre la fecha de la transacción y la fecha en la que se realiza la estimación.

42. Si no existe ni un acuerdo firme de venta ni un mercado activo para el bien en cuestión, el valor razonable menos los costos de venta se calculará a partir de la mejor información disponible para reflejar el importe que la entidad puede obtener en la fecha de presentación en una transacción realizada en condiciones de independencia entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, una vez deducidos los costos derivados de la disposición. Para determinar este importe, una entidad podría considerar el resultado de transacciones recientes con activos similares en el mismo sector industrial. El valor razonable menos los costos necesarios para la venta no reflejará una venta forzada, salvo que la dirección o el organismo gobernante se vea obligado a vender inmediatamente.

43. Los costos por la disposición, diferentes de aquéllos que ya hayan sido reconocidos como pasivos, se habrán de deducir al calcular el valor razonable menos los costos de venta. Ejemplos de estos costos son los costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de transacciones similares, los costos de desmontar o desplazar el activo, así como todos los demás costos

directos incrementales para dejar el activo en condiciones para su venta. No obstante, las indemnizaciones por cese (definidas en la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*,) y otros costos asociados con la reducción del tamaño o la reorganización de un negocio, que implique la venta o disposición por otra vía de un activo, no son costos incrementales directamente relacionados y atribuibles a la venta o disposición por otra vía.

Valor en uso

44. Esta Norma define el valor en uso de un activo no generador de efectivo como el valor presente del servicio potencial restante del activo. Valor en uso en esta Norma se refiere al valor en uso de un activo no generador de efectivo salvo que se especifique otra cosa. El valor presente del servicio potencial restante del activo se determina usando cualquiera de los planteamientos identificados como apropiados en los párrafos 45 a 49.

Enfoque del costo de reposición depreciado

45. De acuerdo con este enfoque, el valor presente del potencial de servicio restante de un activo se determina como el costo de reposición depreciado del activo. El costo de reposición de un activo es el costo de reponer el potencial de servicio bruto del activo. Este costo está depreciado para reflejar el uso que ha sufrido el activo. Un activo puede ser sustituido mediante reproducción (replicación) del activo existente o mediante la reposición de su potencial de servicio bruto. El costo de reposición depreciado se mide como el costo de reproducción o costo de reposición del activo, el menor de ambos, menos la amortización acumulada calculada sobre la base de tal costo, para reflejar la parte ya consumida o potencial de servicio agotado del activo.

46. El costo de reposición y el costo de reproducir un activo se determinan sobre bases optimizadas. Lo lógico es que la entidad no sustituya o reproduzca el activo por otro similar si el activo a sustituir o reproducir está sobredimensionado o se está infrautilizando. Los activos sobredimensionados presentan características que son innecesarias para producir los bienes o servicios que se prestan con el activo. Un activo está infrautilizado cuando tiene una capacidad mayor de la necesaria para satisfacer la demanda de los bienes o servicios que se prestan con el activo. La determinación del costo de reposición o de reproducción de un activo bajo las bases de una decisión óptima refleja las necesidades potenciales del servicio prestado por el activo.

47. En determinadas circunstancias, se requiere mantener una holgura o una mayor capacidad que la demandada por seguridad o por otras razones. Esto se debe a la necesidad de que la entidad garantice que es posible disponer de la capacidad adecuada en determinadas situaciones. Por ejemplo, el servicio de bomberos necesita disponer de coches de bomberos en reserva para prestar servicios en caso de emergencia. Tal sobrecapacidad o capacidad de reserva forma parte del potencial de servicio que se requiere del activo.

Enfoque del costo de rehabilitación

48. El costo de rehabilitación es el costo de devolver el potencial de servicio de un activo al nivel anterior al deterioro. Bajo este enfoque, el valor presente del potencial de servicio restante del activo se determina restando el costo estimado de rehabilitación del activo al costo actual de devolver al activo el nivel de servicio potencial restante del activo antes del deterioro. Este último costo habitualmente se determina como el menor entre el costo de reproducción o el costo de reposición del activo. Los párrafos 45 y 47 incluyen indicaciones adicionales para la determinación del costo de reposición o de reproducción de un activo.

Enfoque de las unidades de servicio

49. De acuerdo con este enfoque, el valor corriente del potencial de servicio restante de un activo se determina reduciendo el costo corriente del potencial de servicio del activo anterior al deterioro para ajustarlo al número reducido de unidades de servicio esperadas del activo en su estado de deterioro. Al igual que en el enfoque de costo de rehabilitación, el costo corriente de devolver el activo al potencial de servicio restante anterior al deterioro habitualmente se determina como el menor entre el costo de reproducción y el costo de reposición del activo anteriores al deterioro.

Aplicación de los distintos enfoques

50. La elección del enfoque más adecuado para determinar el valor en uso depende de los datos disponibles y de la naturaleza del deterioro:

    (a) los deterioros de valor identificados por cambios significativos de efecto a largo plazo en el entorno tecnológico, legal o de política gubernamental generalmente se miden utilizando un enfoque de costo de reposición depreciado o un enfoque de las unidades de servicio, según corresponda;

    (b) los deterioros de valor identificados por un cambio significativo de efecto a largo plazo sobre el grado de utilización o forma de uso, incluyendo la identificación del cese o casi cese de la demanda, generalmente se miden utilizando un enfoque de costo de reposición depreciado o un enfoque de las unidades de servicio, según corresponda; y

    (c) Los deterioros de valor identificados debidos a un daño físico se determinan generalmente utilizando un enfoque de costo de rehabilitación o de costo de reposición depreciado, según corresponda.

Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor

51. En los párrafos 52 a 57 se establecen los requerimientos para el reconocimiento y medición de las pérdidas por deterioro del valor de un activo. En esta Norma pérdida por deterioro del valor se refiere a la pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo, salvo que se especifique otra cosa.

52. **El importe en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su importe de servicio recuperable sí, y solo si, este importe de servicio recuperable es inferior al importe en libros. Esa reducción es una pérdida por deterioro de valor.**

53. Como se ha indicado en el párrafo 26, esta Norma exige que una entidad realice una estimación formal del importe de servicio recuperable solo si hay indicios de existencia de una potencial pérdida por deterioro de valor. Los párrafos 27 a 33 enumeran indicaciones clave de que puede haber ocurrido una pérdida por deterioro.

54. **Una pérdida por deterioro del valor 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, de acuerdo con el modelo de revaluación de las NICSP 17 y NICSP 31). Cualquier pérdida por deterioro del valor, en los activos revaluados, se tratará como una disminución por la revaluación efectuada de acuerdo con esa otra Norma.**

54A. Una pérdida por deterioro del valor asociada a un activo no revaluado se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro). Sin embargo, una pérdida por deterioro del valor de un activo revaluado se reconocerá en el superávit de revaluación en la medida en que el deterioro de valor no exceda el importe del superávit de revaluación para ese activo individual de acuerdo con la NICSP 31 o la clase de activos de acuerdo con la NICSP 17. Esta pérdida por deterioro del valor correspondiente a un activo revaluado reduce el superávit de revaluación de esa clase de activo de acuerdo con la NICSP 31 o la clase de activos de acuerdo con la NICSP 17.

55. **Cuando el importe estimado de una pérdida por deterioro del valor sea mayor que el importe en libros del activo con el que se relaciona, la entidad reconocerá un pasivo sí, y solo si, estuviese obligada a ello por otra NICSP.**

56. En el caso de que el importe estimado de la pérdida por deterioro del valor sea mayor que el importe del activo en libros, éste se reducirá a cero con el reconocimiento de la correspondiente cantidad o monto en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo. En el caso de que el importe estimado de la pérdida por deterioro del valor sea mayor que el importe del activo en libros, éste se reducirá a cero con el reconocimiento de la correspondiente cantidad o monto en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo. Un pasivo será reconocido solo si otra NICSP lo requiere. Un ejemplo de ello es cuando una instalación de uso militar no se utiliza más y la entidad está obligada por ley a desmantelar tales instalaciones si no se usan. La entidad puede necesitar realizar una provisión por los costos de desmantelamiento si así lo requiere la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

57. **Tras el reconocimiento de una pérdida por deterioro, los cargos por depreciación (amortización) del activo deben ser objeto del ajuste correspondiente, con el fin de distribuir el importe revisado del activo en libros, menos su valor residual (si lo hay), de una forma sistemática a lo largo del periodo que constituya su vida útil restante.**

Reversión de una pérdida por deterioro del valor

58. En los párrafos 59 a 70 se establecen los requisitos para revertir una pérdida por deterioro del valor de un activo reconocida en periodos anteriores.

59. **Una entidad evaluará, en cada fecha de presentación, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro reconocida en periodos anteriores ya no existe o ha disminuido. Si existiera este indicio la entidad estimará el importe de servicio recuperable del activo en cuestión.**

60. **Al evaluar si existen indicios de que la pérdida por deterioro reconocida en periodos anteriores para un activo ya no existe o podría haber disminuido, una entidad considerará, como mínimo, si se dan algunas de las siguientes indicaciones:**

Fuentes externas de información

(a) **resurgimiento de la demanda o necesidad de los servicios prestados por el activo;**

(b) **han tenido lugar durante el periodo, o van a tener lugar en el futuro inmediato, cambios significativos a largo plazo con una incidencia favorable sobre la entidad, referentes al entorno tecnológico, legal o de política gubernamental en los que ésta opera;**

Fuentes internas de información

(c) **Durante el periodo han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en el futuro inmediato, cambios significativos a largo plazo en el alcance o manera en que se utiliza o se espera utilizar el activo, con efecto favorable para la entidad. Estos cambios incluyen los costos en los que se haya incurrido durante el periodo para mejorar o desarrollar el rendimiento del activo o reestructurar la operación a la que dicho activo pertenece;**

(d) **una decisión de reanudar la construcción de un activo que estaba previamente detenida antes de su finalización o puesta en condiciones de funcionamiento; y**

(e) **se dispone de evidencia, procedente de informes internos, que indica que el rendimiento de servicio del activo es, o va a ser, mejor que el esperado.**

61. Los indicios de una reducción potencial de la pérdida por deterioro del valor del párrafo 60 son un reflejo, fundamentalmente, de los indicios de la existencia de potenciales pérdidas por deterioro del valor recogidos en el párrafo 27.

62. La lista del párrafo 60 no es exhaustiva. Una entidad puede identificar otros indicios de la reversión de una pérdida por deterioro del valor que también podrían obligar a la entidad a volver a estimar el importe de servicio recuperable del activo. Por ejemplo, cualquiera de los siguientes puede ser una indicación de que una pérdida por deterioro puede haber revertido:

(a) Un incremento significativo del valor de mercado del activo; o

(b) un incremento significativo a largo plazo en la demanda o necesidad de los servicios prestados por el activo.

63. Un compromiso de discontinuar o reestructurar una operación en un futuro próximo es una indicación de una reversión de una pérdida por deterioro del valor de un activo que pertenece a la operación en la que ese compromiso supone un cambio significativo a largo plazo, con un efecto favorable sobre la entidad, en el grado o forma de uso del activo. Las circunstancias en las que tal compromiso es un indicio de la reversión del deterioro del valor a menudo están relacionadas con casos en los que la discontinuación o reestructuración esperada de la operación creará oportunidades de incrementar la utilización del activo. Un ejemplo es un aparato de rayos X que ha sido infrautilizado por una clínica gestionada por un hospital público y, como resultado de una reestructuración, se espera que sea transferido al departamento principal de radiología, donde tendrá una utilización significativamente mayor. En tal caso, el compromiso de discontinuar o reestructurar las operaciones de la clínica puede ser un indicio de que puede ser necesario revertir la pérdida por deterioro del valor del activo reconocida en periodos anteriores.

64. Si existiera un indicio de que la pérdida por deterioro reconocida para un activo ya no existe o ha disminuido, esto puede indicar que (a) la vida útil restante, (b) el método de depreciación (amortización) o (c) el valor residual, necesitan también ser revisados y ajustados, de acuerdo con la NICSP que sea de aplicación al activo, incluso cuando el indicio no lleve a la reversión de la pérdida por deterioro del valor del activo.

65. **Deberá procederse a la reversión de la pérdida por deterioro del valor reconocida para el activo en periodos anteriores sí, y solo sí, se ha producido un cambio en las estimaciones utilizadas para determinar el importe de servicio recuperable del mismo, desde que se reconoció por última vez la mencionada pérdida. Si este fuera el caso, se aumentará el importe en libros del activo hasta su importe de servicio recuperable, excepto lo dispuesto en el párrafo 68. Ese incremento es una reversión de una pérdida por deterioro del valor.**

66. Esta Norma exige que una entidad realice una estimación formal del importe de servicio recuperable solo si hay indicios de existencia de una potencial pérdida por deterioro de valor. El párrafo 60 identifica los principales indicios de que la pérdida por deterioro del valor de un activo reconocida en periodos anteriores puede ya no existir o puede haber disminuido.

67. La reversión de una pérdida por deterioro del valor refleja un aumento en el potencial estimado del importe de servicio recuperable del activo, ya sea por su utilización o por su venta, desde el momento en que una entidad reconoció por última vez la pérdida por deterioro del valor del activo. El párrafo 77 requiere que una entidad identifique los cambios en las estimaciones que produce el incremento citado en el importe de servicio recuperable. Son ejemplos de cambios en las estimaciones:

(a) Uncambio en la base de estimación del importe de servicio recuperable (es decir, si el importe de servicio recuperable se calcula como el valor razonable menos los costos necesarios para la venta o el valor en uso);

(b) si el importe de servicio recuperable estaba calculado a partir del valor en uso, un cambio en las estimaciones correspondientes a los componentes del valor en uso; o

(c) Siel importe de servicio recuperable se calculaba a partir del valor razonable menos los costos necesarios para la venta, un cambio en las estimaciones correspondientes a los componentes del valor razonable menos los costos necesarios para la venta.

68. **El incremento del importe en libros de un activo, atribuible a una reversión de una pérdida por deterioro del valor, no excederá al importe en libros que podría haberse obtenido (neto de amortización o depreciación) de no haberse reconocido la pérdida por deterioro del valor para el mismo en periodos anteriores.**

69. **Una reversión de una pérdida por deterioro del valor en un activo se reconocerá inmediatamente en el resultado (ahorro o desahorro), a menos que el activo se contabilice por su valor revaluado de acuerdo con otra Norma (por ejemplo, el modelo de revaluación 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.**

69A. Esta pérdida por deterioro del valor correspondiente a un activo revaluado reduce el superávit de revaluación de esa clase de activo de acuerdo con la NICSP 31 o la clase de activos de acuerdo con la NICSP 17. No obstante, y en la medida en que la pérdida por deterioro del valor de la misma clase de activos revaluados haya sido reconocida previamente en el resultado (ahorro o desahorro), la reversión también se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) de acuerdo con la NICSP 31 o la NICSP 17.

70. **Después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro, los cargos por depreciación (amortización) del activo deberán ser objeto del ajuste correspondiente, con el fin de distribuir el importe revisado del activo en libros, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo del periodo que constituya su vida útil restante.**

Reclasificación de activos

71. **La reclasificación de activos, de activos generadores de efectivo a activos no generadores de efectivo o de activos no generadores de efectivo a activos generadores de efectivo solo se producirá cuando exista una evidencia clara de que tal reclasificación es adecuada. Una reclasificación, por sí sola, no provoca necesariamente una comprobación del deterioro o una reversión de la pérdida por deterioro. En su lugar, el indicio para realizar una comprobación del deterioro o una reversión de la pérdida por deterioro surge, como mínimo, de los indicios citados aplicables al activo tras su reclasificación.**

72. Existen circunstancias en las que las entidades públicas pueden decidir que es apropiado reclasificar un activo no generador de efectivo como un activo generador de efectivo. Por ejemplo, una planta de tratamiento de aguas residuales fue construida para tratar aguas industriales de una unidad de vivienda social, a la que no se le aplica cargo alguno. La unidad de vivienda social fue demolida y el lugar se desarrollará para propósitos industriales y de venta al por menor. Se pretende que, en el futuro, la planta será utilizada para tratar aguas industriales en un régimen comercial. A la luz de esta decisión, la entidad del sector público decide reclasificar la planta de tratamiento de aguas industriales como una unidad generadora de efectivo.

Información a revelar

72A. **Una entidad revelará los criterios desarrollados por la entidad para distinguir los activos no generadores de efectivo de los activos generadores de efectivo.**

73. **La entidad revelará, para cada clase de activos, la siguiente información:**

(a) **el importe de las pérdidas por deterioro reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro) durante el periodo, así como la partida o partidas del estado de rendimiento financiero en las que esas pérdidas por deterioro de valor están incluidas; y**

(b) **el importe de las reversiones de anteriores pérdidas por deterioro que se han reconocido en el resultado (ahorro o desahorro) durante el periodo, así como la partida o partidas del estado de rendimiento financiero en que tales reversiones están incluidas;**

(c) **el importe de las pérdidas por deterioro de valor de los activos revaluados reconocido directamente en el superávit de revaluación durante el periodo; y**

(d) **el importe de las reversiones de las pérdidas por deterioro de valor de los activos revaluados reconocido directamente en el superávit de revaluación durante el periodo.**

73A. [Eliminados]

74. Una clase de activos es un grupo de activos que tienen similar naturaleza y utilización en las operaciones de la entidad.

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

76. **Una entidad que presenta información financiera segmentada de acuerdo con la NICSP 18, *Información Financiera por Segmentos*, debe proceder a revelar, para cada uno de los segmentos sobre los que informa la entidad, la siguiente información:**

(a) **el importe de las pérdidas por deterioro reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro) durante el periodo; y**

(b) **el importe correspondiente a las reversiones de pérdidas por deterioro reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro) durante el periodo.**

77. **Una entidad revelará información sobre los siguientes aspectos para cada pérdida por deterioro del valor material reconocida o revertida durante el periodo:**

(a) **los sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento o a la reversión de la pérdida por deterioro del valor;**

(b) **el importe de la pérdida por deterioro reconocida o revertida;**

(c) **la naturaleza del activo;**

(d) **el segmento al que pertenece el activo, si la entidad presenta información segmentada de acuerdo con la NICSP 18;**

(e) **si el importe recuperable del activo es su valor razonable menos los costos de venta o su valor en uso;**

(f) **si la cantidad de servicio recuperable es su valor razonable menos los costos de venta, las bases utilizadas para determinar el valor razonable menos los costes de venta (como por ejemplo si el valor razonable se ha determinado con referencia al existente en un mercado activo); y**

(g) **si el importe de servicio recuperable es su valor en uso, el enfoque utilizado para determinar ese valor.**

78. **Una entidad revelará la siguiente información para la agregación de las pérdidas por deterioro del valor y la agregación de las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas durante el periodo para aquellos casos en que no se ha presentado información de acuerdo con el párrafo 77:**

(a) **las principales clases de activos afectados por las pérdidas por deterioro del valor (y las principales clases de activos afectadas por las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor); y**

(b) **los sucesos y circunstancias más importantes que han llevado al reconocimiento o a la reversión de las pérdidas por deterioro de valor.**

79. Se aconseja a las entidades revelar información acerca de las estimaciones clave utilizadas para determinar, durante el periodo, el importe de servicio recuperable de los activos.

Disposiciones transitorias

80. [Eliminados]

80A. **La modificación al párrafo 27 será aplicada de forma prospectiva a partir de la fecha de su adopción.**

81. [Eliminados]

81A. Mediante el *Deterioro del Valor de Activos Revaluados* (Modificaciones a la NICSP 21 y NICSP 26) en julio de 2016 se modificaron los párrafos 2, 54, 69 y 73, se eliminaron los párrafos 7 y 11 y se añadieron los párrafos 54A y 69A. Las modificaciones se utilizarán de forma prospectiva desde la fecha de su aplicación.

Fecha de vigencia

82. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que abarquen periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2006, deberá revelar este hecho.**

82A. **La NICSP 31 modificó los párrafos 2 y 7 e insertó los párrafos 26A, 26B y 39A. Una entidad debe aplicar esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de abril de 2011. Si una entidad aplica la NICSP 31 a ejercicios que comiencen antes del 1 de abril de 2011, la modificación se aplicará también a esos ejercicios.**

82B. **El párrafo 27 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NICSP 2011* emitido en octubre de 2011. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos**

que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2013, deberá revelar este hecho.

82C. **Los párrafos 80, 81 y 83 fueron modificados por la NICSP 33 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* emitida en enero de 2015. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la NICSP 33 para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, las modificaciones también se aplicarán para dicho periodo.**

82D. **La NICSP 35 *Estados Financieros Consolidados* y la NICSP 37 *Acuerdos Conjuntos* emitidas en enero de 2015, modificaron el párrafo 13. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las NICSP 35 y NICSP 37.**

82E. ***La Aplicabilidad de las NICSP*, emitida en abril de 2016 eliminó los párrafos 3, 4 y 15 y modificó los párrafos 6, 20 y 21. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.**

82F. ***Deterioro del Valor de Activos Revaluados* (Modificaciones a la NICSP 21 y NICSP 26) modificó los párrafos 2, 54, 69 y 73, eliminó los párrafos 7 y 11 y añadió los párrafos 54A, 69A y 81A. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.**

82G. **El párrafo 43 fue modificado por la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*, emitido en julio de 2016. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 39.**

82H. **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.**

82I. **Los párrafos 2, 9 y 13 fueron modificados por la NICSP 41, emitida en agosto de 2018. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2022. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2022, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 41.**

82J. **Los párrafos 54A y 69A fueron modificados por el documento *Mejoras a las NICSP 2019*, emitido en enero de 2020. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2021. Se permite su aplicación anticipada.**

83. Cuando una entidad adopte la base de contabilización de acumulación (o devengo) tal y como se define en la NICSP 33 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará se aplicará a los estados financieros anuales que abarquen periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 21, pero no son parte de la misma.

Introducción

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

FC2. Las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) se basan en las NIIF emitidas por el IASB, en la medida en que los requerimientos de esas Normas son aplicables al sector público. Las disposiciones de esta Norma han sido desarrolladas de forma congruente con esta política. La NIC 36 requiere que las entidades determinen el importe recuperable de un activo si hay indicios de que el activo ha sufrido un deterioro de valor. El importe recuperable de un activo se define como el mayor entre el valor en uso y el valor razonable menos los costos necesarios para la venta del activo. Esta Norma contiene una definición similar.

FC3. La NIC 36 se aplica a los activos generadores de efectivo y a las unidades generadoras de efectivo, mientras que esta Norma se aplica a los activos no generadores de efectivo individuales. Esto supone la existencia de varias diferencias entre las dos Normas. Las diferencias más importantes son:

(a) el método de determinación del valor en uso de un activo no generador de efectivo bajo esta Norma es diferente del aplicado en la NIC 36 a un activo generador de efectivo;

(b) esta Norma no requiere que las entidades apliquen una prueba de deterioro de valor a las propiedades, planta y equipo contabilizadas a su importe revaluado; y

(c) esta Norma no incluye un descenso en el valor de mercado significativamente superior a lo que cabría haber esperado como resultado del paso del tiempo o por el uso normal del mismo como un indicio mínimo de deterioro del valor. Este indicio está incluido como una indicación adicional de que puede haberse producido un deterioro del valor.

Las razones del IPSASB para introducir estos cambios en las disposiciones de la NIC 36 se explican en los párrafos siguientes.

FC4. La Invitación a Comentar (IC), *Deterioro del Valor de los Activos*, emitida en 2000 proponía un enfoque para la contabilización del deterioro del valor de los activos de las entidades del sector público que aplicaban la NIC 36 en la

medida en que era adecuado. Tras la consideración de las respuestas a la IC se desarrolló el ED 23, *Deterioro del Valor de los Activos*, que se emitió en el año 2003. Esta Norma fue desarrollada después de considerar las respuestas al ED 23.

Activos generadores de efectivo

FC5. La NIC 36 requiere que una entidad determine el valor en uso como el valor presente de los flujos de efectivo estimados que se esperan obtener en el futuro (a) por el uso continuado del activo, o de la unidad generadora de efectivo, y (b) de su disposición al final de su vida útil. El potencial de servicio de los activos generadores de efectivo viene reflejado por su capacidad para generar flujos de efectivo futuros. La NICSP 26 está basada en la NIC 36. Los requerimientos de la NICSP 26 son aplicables a los activos generadores de efectivo propiedad de entidades del sector público. Esta Norma requiere que las entidades apliquen la NICSP 26 para reconocer el deterioro de valor de los activos generadores de efectivo en el sector público.

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.

Activos no generadores de efectivo

FC6. Al considerar los principios que sustentan el concepto de valor en uso aplicable a los activos no generadores de efectivo, el IPSASB acordó que el valor en uso de un activo no generador de efectivo debe medirse en referencia al valor presente del potencial de servicio restante del activo. Esto reproduce el enfoque adoptado por la NIC 36.

Determinación del Valor en Uso

FC7. La determinación del valor en uso (valor presente del potencial de servicio restante) de un activo no generador de efectivo, puede abordarse de diversas formas. Un enfoque que reproduce el de la NIC 36 supone estimar y descontar los flujos de efectivo entrantes que lograría la entidad si vendiese sus servicios o cualquier otro producto en el mercado. Sin embargo, el IPSASB opina que es poco probable que se use este enfoque en la práctica debido a la complejidad que supone determinar los precios adecuados a los que habría que valorar el servicio o las unidades de producto y la estimación de la tasa de descuento correcta.

FC8. Existen otros enfoques que reflejan de manera implícita una determinación del valor en uso. En este sentido, el IPSASB tuvo en cuenta el enfoque del valor de mercado y los enfoques que determinan el costo de reposición depreciado, e incluyen la consideración del costo de rehabilitación y de las unidades de servicio.

Enfoque del valor de mercado

FC9. De acuerdo con este enfoque, cuando exista un mercado activo, el valor en uso del activo no generador de efectivo se determina según el valor de mercado observado para el activo. Cuando no exista un mercado activo, la entidad utilizará la mejor evidencia disponible del precio de mercado al cual se podría intercambiar el activo entre partes conocedoras e interesadas que actúan en condiciones de independencia mutua, teniendo en cuenta el mejor uso que podrían darle al activo los participantes del mercado y el precio que estarían dispuestos a pagar en las circunstancias actuales. El IPSASB se percató de que usar el valor de mercado observado como una aproximación del valor en uso era redundante, ya que el valor de mercado difería del valor razonable menos los costos necesarios para la venta (el otro componente del importe de servicio recuperable estimado) sólo en el importe de los costos de disposición. Por ello el valor de mercado estaría correctamente reflejado por el componente valor razonable menos costos necesarios para la venta del importe de servicio recuperable.

Enfoque del costo de reposición depreciado

FC10. Según este enfoque, el valor en uso de un activo se determina como el menor costo al cual podría obtenerse el potencial de servicio bruto incorporado en el activo en el curso normal de sus operaciones menos el valor del potencial de servicio ya agotado. Este enfoque asume que la entidad reemplaza el potencial de servicio restante del activo si está necesitada de él. Un activo puede ser reemplazado mediante reproducción (como activos específicos) o a través de la reposición de su potencial de servicio bruto. Por lo tanto, el valor en uso se mide como el menor entre el costo de reproducción o de reposición del activo, menos la depreciación acumulada calculada según la base de tal costo, para reflejar el potencial de servicio ya consumido o agotado del activo.

Enfoque del costo de rehabilitación

FC11. Este enfoque se utiliza habitualmente cuando las pérdidas por deterioro del valor surgen por un daño. Según este enfoque, el valor en uso del activo se determina restando el costo de rehabilitación estimado del activo del costo de reposición o de reproducción depreciado del activo anterior al deterioro del valor.

Enfoque de las unidades de servicio

FC12. Este enfoque determina el valor en uso del activo reduciendo el costo de reposición o de reproducción depreciado del activo anterior al deterioro del valor para ajustarlo al número reducido de unidades de servicio esperadas del activo en su estado de deterioro.

Enfoques adoptados

FC13. El IPSASB acordó que el valor en uso de un activo no generador de efectivo se mida usando el costo de reposición depreciado, el costo de rehabilitación o los enfoques de las unidades de servicio citados anteriormente como apropiados.

Otros Activos

FC14. La NICSP 21 contiene requerimientos específicos para comprobar el deterioro del valor de los activos intangibles, y para reconocer y medir las pérdidas por deterioro relacionadas con ellos. Estos requerimientos complementan los de la NICSP 31, *Activos Intangibles*. Los activos intangibles no generadores de efectivo medidos al costo se incluyen dentro del alcance de esta Norma y debe comprobarse su deterioro del valor de acuerdo con los requerimientos de esta Norma.

Grupos de activos y activos generales de la entidad

FC15. Según la NIC 36, cuando no es posible determinar el importe recuperable de un activo individual, entonces deberá determinarse el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo (UGE). La UGE es el grupo identificable de activos más pequeño, (a) que genera entradas de flujos de efectivo de su uso continuado, y (b) que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos. El IPSASB consideró el concepto de unidad generadora de servicio en un contexto de no generación de efectivo. Observó que como los requerimientos de esta Norma se aplican a los activos individuales, la adopción de ese concepto por analogía al de UGE de la NIC 36 es innecesaria, porque es posible identificar el potencial de servicio de los activos individuales. Más aún, su adopción introduciría excesiva complejidad en el reconocimiento del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

FC16. Según la NIC 36, los activos distintos de la plusvalía que contribuyen a la obtención de flujos de efectivo futuros de dos o más UGEs se consideran como activos comunes de la compañía o activos generales. En un contexto de generación de efectivo, dado que los activos generales no generan entradas de flujos de efectivo independientes, el deterioro del valor de los activos generales se trata como parte del deterioro de la unidad generadora de efectivo a la que pertenecen los activos generales. El IPSASB observó que en un contexto de no generación de efectivo, el concepto de unidad generadora de servicio no está justificado tal y como se indica en el párrafo anterior FC15. El IPSASB además observó que tales activos a menudo son una parte esencial de la función de prestación de servicios y su deterioro del valor debe ser tratado como cualquier otro activo no generador de efectivo de la entidad.

Propiedades, planta y equipo, y activos intangibles

FC17. En el momento en que esta Norma fue aprobada en diciembre de 2004 no se requería la aplicación de una comprobación de deterioro del valor de activos no generadores de efectivo que se contabilizan por su importe revaluado siguiendo el modelo de revaluación de las NICSP 17 y NICSP 31. El IPSASB era de la opinión que según el modelo de revaluación de la NICSP 17 y en la NICSP 31, los activos se revaluarán con suficiente regularidad como para garantizar que su importe en libros no sea significativamente distinto de su valor razonable en la fecha de presentación y que cualquier deterioro de su valor sería tenido en cuenta en su valoración. Por ello, cualquier diferencia entre el importe en que se ha contabilizado el activo y su valor razonable menos los costos necesarios para la venta serían los costos de disposición. El IPSASB opinaba que, en la mayoría de los casos, estos costos no serían significativos y, desde un punto de vista práctico, no era necesario determinar el importe de servicio recuperable y reconocer una pérdida por deterioro por los costos de disposición de un activo no generador de efectivo.

FC18. A diferencia de lo previsto en esta Norma, la NIC 36 requiere que las entidades realicen una prueba de deterioro del valor a la propiedad, planta y equipo revaluadas, tras su revaluación. Las razones de esta diferencia podían explicarse con relación a los factores establecidos en los párrafos FC19 y FC20 siguientes.

FC19. En primer lugar, los métodos establecidos en esta Norma para determinar el importe de servicio recuperable difieren de los recogidos en la NIC 36 para determinar el importe recuperable. En esta Norma se define importe recuperable de servicio como el mayor entre su valor razonable de un activo no generador de efectivo menos los costos necesarios para la venta y su valor en uso. De acuerdo con esta Norma, una entidad establece el valor en uso de un activo determinando el costo corriente de remplazar el potencial de servicio restante del activo. El costo corriente de remplazar el potencial de servicio restante se determina usando el enfoque del costo de reposición depreciado, y enfoques descritos como el enfoque del costo de rehabilitación

y el enfoque de las unidades de servicio. Estos enfoques también pueden adoptarse para medir el valor razonable de acuerdo con la NICSP 17 y la NICSP 31 y por ello el valor en uso es una medida del valor razonable. La NIC 36 define importe recuperable como el mayor entre el valor razonable menos los costos necesarios para la venta y su valor en uso. De acuerdo con la NIC 36 el valor en uso se determina usando el valor presente de los flujos de efectivo que se esperan obtener del uso continuado del activo y de su posible disposición. La NIC 36 plantea que el valor en uso puede ser diferente del valor razonable del activo.

FC20. En segundo lugar, el requerimiento según la NIC 36 de combinar los activos no generadores de efectivo con los activos generadores de efectivo para formar una unidad generadora de efectivo no se reproduce en esta Norma. Según la NIC 36, cuando un activo no produce entradas de efectivo se combina con otros activos para formar una unidad generadora de efectivo, el valor en uso de la cual se mide en ese momento. La suma de los valores razonables de los activos que forman una unidad generadora de efectivo podría ser diferente al valor en uso de dicha unidad.

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

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

FC20B. El IPSASB consideró que las razones de los párrafos FC19 y FC20 de los requerimientos diferentes en la NICSP 21 y en la NIC 36, se mantenían sólidas. El IPSASB admitió el punto de vista de que los deterioros de valor se tendrían en cuenta al llevar a cabo revaluaciones de activos para asegurar que sus importes en libros no difieren de forma significativa del valor razonable, como requieren el párrafo 44 de la NICSP 17 y el párrafo 74 de la NICSP 31.

FC20C. El IPSASB reconoció también que había ambigüedad sobre si las pérdidas por deterioro de valor, y sus reversiones, son revaluaciones, dado que se contabilizan de forma similar. El párrafo 51 de la NICSP 17 requiere que una clase de activos se revalúe en su totalidad, si se revalúa una partida de propiedades, planta y equipo que pertenece a esa clase. Por ello, si las pérdidas por deterioro de valor, y sus reversiones, se interpretan como revaluaciones, las consecuencias son onerosas. El IPSASB consideró que debería resolver esta ambigüedad.

FC20D. El IPSASB también consideró importante que se proporcione a los usuarios información cuantitativa y cualitativa de los deterioros de valor especificados en los párrafos 77 y 78 de la NICSP 21.

FC20E. El objetivo del IPSASB al aclarar la ambigüedad, era asegurar que las pérdidas por deterioro de valor, y sus reversiones, de un activo revaluado no requerían que una entidad revaluara en su totalidad la clase de activos a la cual pertenece ese elemento para reconocer una pérdida por deterioro de valor con respecto a dicho elemento.

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

FC20G. Como consecuencia de estas consideraciones, el IPSASB aprobó el PN 57, *Deterioro del Valor de Activos Revaluados*, en septiembre de 2015 y publicó el PN en el mes siguiente.

Respuestas al PN 57

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

FC20I. El IPSASB consideró esta opinión, pero la estimó inapropiada por dos razones. La primera, que este enfoque no abordaba suficientemente los métodos diferentes de determinación del valor en uso para activos no generadores de efectivo al evaluar la cantidad de servicio recuperable de un activo. Estos métodos son el enfoque del costo de reposición depreciado, el del costo de restauración y el de unidades de servicio. La segunda, que el enfoque no proporciona la información necesaria a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones por parte de los usuarios que se facilita por la información a revelar de las NICSP 21 y NICSP 26. El IPSASB, por ello, decidió efectuar las propuestas del PN 57 en un pronunciamiento final.

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

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

Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo mantenidos por EP

FC21. Esta Norma requería, cuando se emitió, que el deterioro de valor de todos los activos mantenidos por [EP] (el término entre corchetes ya no se usa tras la emisión de *La Aplicabilidad de las NICSP* de abril de 2016) se contabilizase según la NIC 36. Cuando se emitió está Norma, las EP eran entidades con ánimo de lucro y los activos que utilizan eran, principalmente, activos generadores de efectivo. Cuando se emitió está Norma, el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* dejaba claro que las EP eran entidades con ánimo de lucro y, por tanto, se requería que cumplieran con las NIIF y las NIC. Cuando se emitió está Norma, las NICSP individuales señalaban explícitamente que las EP aplicaban las NIIF. Por consiguiente, se esperaba que en las EP los activos no generadores de efectivo se agrupen de forma adecuada con los activos generadores de efectivo para formar una unidad generadora de efectivo a la que aplicar los correspondientes test de deterioro de valor de acuerdo con la NIC 36.

Indicios del deterioro del valor – cambios en el valor de mercado

FC22. La NIC 36 incluye como indicio mínimo de deterioro del valor el hecho de que el valor de mercado de un activo haya disminuido de forma significativamente superior a lo que cabría esperar como resultado del paso del tiempo o por el uso normal del mismo. El IPSASB ha incluido este aspecto como un indicio adicional de que se ha producido un deterioro del valor, pero no como un indicio mínimo de que tal deterioro ha tenido lugar. El IPSASB opina que estos cambios en el valor de mercado no implican necesariamente que un activo no generador de efectivo haya sufrido un deterioro del valor. Esto es así porque los activos no generadores de efectivo se mantienen por otras razones distintas a la generación de un rendimiento comercial; por lo tanto, puede que un cambio en su valor de mercado no refleje un cambio en el importe de servicio que la entidad recuperará a través del uso continuado del activo.

Reversión del deterioro del valor

FC23. El Párrafo 60(a) incluye el resurgimiento de la demanda o de la necesidad de los servicios prestados por el activo como una indicación mínima de la reversión del deterioro del valor, mientras que el párrafo 62(b) incluye como indicio adicional de la posible reversión del deterioro el hecho de que se produzca un incremento significativo a largo plazo en la demanda o necesidad

de los servicios prestados por el activo. La redacción de estos dos indicios es similar; sin embargo, se puede distinguir uno de otro porque el párrafo 60(a) se refiere al resurgimiento de la demanda que disminuyó y originó el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor. El párrafo 62(b) hace referencia a una demanda nueva y puede no guardar conexión con el motivo por el cual se reconoció una pérdida por deterioro del valor con respecto a ese activo.

FC24. El párrafo 62(a) incluye como indicio adicional de la reversión del deterioro del valor el hecho de que se produzca un incremento significativo del valor de mercado del activo. Esto no refleja el indicio de deterioro de valor recogido en el párrafo 29(a) que exige que la disminución en el valor de mercado sea significativamente superior a lo que cabría haber esperado como resultado del paso del tiempo o por el uso normal del mismo. Esta diferencia implica que el aumento en el valor de mercado puede ser esperado o inesperado.

FC25. El párrafo 27(c) incluye como indicio adicional de deterioro el hecho de que exista "Evidencia sobre el deterioro físico del activo". El párrafo 60 no incluye un indicio de reversión del deterioro del valor que refleje esta indicación de deterioro. El IPSASB no ha incluido la reparación de un activo como un indicio de reversión porque la NICSP 17 requiere que los desembolsos posteriores a la adquisición de un elemento que ha sido reconocido ya dentro de la partida de propiedades, planta y equipo, deben ser añadidos al importe en libros del activo cuando sea probable que de los mismos se deriven beneficios económicos o un potencial de servicio futuros durante la vida total del activo, adicionales a los más recientemente evaluados, siguiendo directrices normales de rendimiento, que pasarán a la entidad. Este requerimiento también es aplicable para las propiedades de inversión que se miden utilizando el modelo del costo según la NICSP 16. El IPSASB opina que estas disposiciones anulan la necesidad de indicios de reversión del deterioro del valor que reflejen el indicio de daño físico para el reconocimiento del deterioro. El IPSASB también indica que la rehabilitación o reparación de un daño no constituye un cambio en la estimación del importe recuperable de servicio de un activo, tal como se recoge en el párrafo 65 de esta NICSP.

Revisión de la NICSP 36 como resultado de *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitida en abril de 2016

FC26. El IPSASB emitió *La aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias en 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.

Revisión de la NICSP 21 como resultado de *Mejoras a las NICSP, 2019*

FC27. La referencia a "clase de activos" en los párrafos 54A y 69A dio la impresión de que la guía solo se aplicaba a activos revaluados incluidos en el alcance de la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*. Los agentes interesados plantearon su preocupación con respecto a que los activos intangibles fueran excluidos de su aplicación. Consequently, the IPSASB agreed to clarify that the paragraphs apply to individual assets in the scope of IPSAS 31 and class of assets in the scope of IPSAS 17.

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 21, pero no es parte de la misma.

Indicios de deterioro de valor (párrafo 27)

Fuentes externas de información

(a) **Cese o próximo cese, de la demanda o necesidad de los servicios prestados por el activo.**

GI1. El activo todavía mantiene el mismo potencial de servicio, pero la demanda para ese servicio ha cesado o casi cesado. Ejemplos de activos que han sufrido este tipo de deterioro del valor incluyen:

(a) una escuela cerrada por la carencia de demanda de servicios educativos debido a un desplazamiento de la población hacia otras áreas. No se prevé que esta tendencia demográfica que ha afectado a la demanda de servicios educativos revierta en un futuro inmediato;

(b) una escuela diseñada para 1.500 estudiantes actualmente tiene una matrícula de 150 estudiantes - la escuela no se puede cerrar porque la escuela alternativa más cercana se encuentra a 100 Km. de distancia. La entidad no prevé que el número de alumnos matriculados aumente. En el momento de su creación la matrícula era de 1.400 estudiantes - la entidad hubiese adquirido unas instalaciones mucho más reducidas de haber previsto que el número de alumnos iba a ser de 150 en el futuro. La entidad considera que la demanda casi ha cesado y que el importe de servicio recuperable debe ser comparado con su importe en libros;

(c) una línea ferroviaria cerrada debido a la falta de clientela (por ejemplo, la población en un área rural ha emigrado a la ciudad de forma significativa como consecuencia de los sucesivos años de sequía, y aquellos que se han quedado en el área prefieren utilizar el servicio de autobús por resultar más barato); y

(d) un estadio cuyo principal ocupante no renueva su contrato de ocupación con el resultado de que se espera el cierre de la instalación.

(b) **Cambios significativos a largo plazo con una incidencia adversa sobre la entidad en el entorno tecnológico, legal o de política gubernamental en el que opera la entidad.**

Entorno tecnológico

GI2. La utilidad de servicio de un activo puede verse reducida si la tecnología ha avanzado y crea alternativas que suministran un servicio mejor o más eficiente. Ejemplos de activos que han sufrido este tipo de deterioro del valor son:

(a) equipo de diagnóstico médico que apenas se utiliza porque una nueva máquina que incorpora una tecnología más avanzada proporciona resultados más precisos [también cumpliría el indicio (a) anterior];

(b) software por el cual el proveedor externo ya no proporciona asistencia técnica como consecuencia de los avances tecnológicos y la entidad no cuenta con personal que se ocupe de su mantenimiento; y

(c) hardware que se ha quedado obsoleto por efectos del desarrollo tecnológico.

Entorno legal o de política gubernamental

GI3. El potencial de servicio de un activo puede verse reducido como consecuencia de un cambio en una ley o regulación. Ejemplos de activos que han sufrido este tipo de deterioro del valor incluyen:

(a) un automóvil que no cumple con la nueva normativa sobre emisión de sustancias contaminantes o un avión que no cumple con la normativa de contaminación acústica;

(b) una escuela que ya no puede utilizarse con propósitos educativos debido a una nueva regulación sobre seguridad que afecta a los materiales empleados en la construcción o las salidas de emergencia; y

(c) una planta potabilizadora de agua que no puede utilizarse debido a que no satisface la nueva normativa medioambiental.

Fuentes internas de información

(c) **Se dispone de evidencia de daño físico de un activo.**

GI4. El deterioro físico del activo probablemente dará lugar a que éste sea incapaz de suministrar el nivel de servicio que era capaz de proporcionar anteriormente. Ejemplos de activos que han sufrido este tipo de deterioro del valor incluyen:

(a) un edificio dañado como consecuencia de un incendio, inundaciones u otros factores;

(b) un edificio que está cerrado debido a la identificación de deficiencias en su estructura;

(c) tramos elevados de una carretera que se han hundido, que será necesario reemplazar antes de 15 años, en vez de en los 30 originalmente previstos;

(d) una presa cuyo canal de desagüe se ha reducido como consecuencia de una evaluación estructural;

(e) una planta potabilizadora de agua cuya capacidad se ha reducido por una obstrucción en la entrada de agua cuya eliminación no es económica;

(f) un puente para el cual se han establecido restricciones al peso de los vehículos que pueden circular sobre él, debido a la identificación de deficiencias en su estructura;

(g) un buque de la marina dañado en una colisión; y

(h) equipo que se ha dañado y que no puede repararse o cuya reparación no es viable en términos económicos.

(d) **Cambios significativos a largo plazo con una incidencia adversa sobre la entidad en el grado en que se usa o se espera usar el activo.**

GI5. El activo todavía mantiene el mismo potencial de servicio, pero cambios a largo plazo tienen un efecto desfavorable en el grado en el cual se utiliza el activo. Ejemplos de circunstancias en las que los activos pueden sufrir este tipo de deterioro del valor incluyen:

(a) si un activo no se está utilizando en el mismo grado que cuando se puso en funcionamiento, o si la vida útil estimada del activo es menor que la que originalmente se estimó, se puede haber producido un deterioro en el valor de ese activo. Un ejemplo de un activo que potencialmente está perdiendo valor por deterioro es una computadora central que está siendo infrautilizada porque muchas aplicaciones han sido convertidas o desarrolladas para ejecutarse mediante plataformas de servidores y ordenadores personales. Un descenso significativo en la demanda de servicios de un activo puede traducirse en un cambio significativo a largo plazo en el grado de utilización del mismo; y

(b) si un activo no se está utilizando en el mismo grado que cuando se puso en funcionamiento se puede haber producido un deterioro en el valor de ese activo. Un ejemplo de un activo cuyo valor se ha deteriorado y que puede identificarse a través de este indicio es un edificio escolar que está siendo utilizado como almacén y no con fines educativos.

(e) **Una decisión de interrumpir la construcción del activo antes de que se finalice o esté en condiciones de uso.**

GI6. Un activo cuya construcción no se va a finalizar no puede suministrar el servicio previsto. Ejemplos de activos que han sufrido este tipo de deterioro incluyen aquéllos en los que:

(a) la construcción se detuvo como consecuencia de un descubrimiento arqueológico o condiciones medioambientales propicias para la conservación de una especie en vías de extinción; o

(b) la construcción se detuvo debido a una recesión económica.

También se tendrán en consideración las circunstancias que originaron la interrupción de la construcción. Si la construcción se ha aplazado, es decir, se ha pospuesto hasta una fecha futura determinada, el proyecto debe tratarse como trabajo en curso y no debe considerarse como una detención.

(f) **Se dispone de evidencia procedente de informes internos, que indica que el rendimiento económico de un activo es, o va a ser, significativamente peor que el esperado.**

GI7. Los informes internos pueden indicar que un activo no está proporcionando el rendimiento esperado o que su rendimiento se está deteriorando con el paso del tiempo. Por ejemplo, un informe interno del departamento de salud sobre el funcionamiento de una clínica rural puede indicar que un aparato de rayos X utilizado por la clínica ha sufrido un deterioro de valor porque el costo de mantenimiento del aparato ha excedido de forma significativa el inicialmente presupuestado.

Ejemplos Ilustrativos

Estos Ejemplos acompañan a la NICSP 21, pero no son parte de la misma.

Medición de la pérdida por deterioro del valor

Nota: En los siguientes ejemplos se asume que el valor razonable menos los costos necesarios para la venta del activo para el cual se realiza la prueba de deterioro es menor que su valor en uso o que no se puede determinar, a menos que se indique lo contrario. Por lo tanto, el importe de servicio recuperable del activo es igual a su valor en uso. En estos ejemplos se utiliza el método de depreciación lineal.

Enfoque del costo de reposición depreciado

Cambio significativo a largo plazo en el entorno tecnológico con una incidencia adversa sobre la entidad –Infrautilización de una computadora central

EI1. En 1999, la ciudad de Kermann adquirió una nueva computadora central por un costo de 10 millones de u.m.[3] Kermann estimó que la vida útil de la computadora sería 7 años, y que en término medio se utilizaría el 80 por ciento de la capacidad del procesador (CPU) entre los distintos departamentos. Se estimó necesario mantener en reserva un 20 por ciento de la capacidad de la computadora para periodos de saturación de trabajo y para ciertas actividades programadas. A los pocos meses de la adquisición, la utilización de la CPU alcanzó el 80% de su capacidad, pero disminuyó al 20 por ciento en el año 2003 ya que muchas aplicaciones de los departamentos pasaron a ejecutarse en ordenadores de sobremesa o servidores. Un ordenador que puede proporcionar la capacidad de trabajo equivalente a la que realiza la computadora central en la actualidad se puede adquirir en el mercado por 500.000 u.m.

Evaluación del deterioro del valor

EI2. El indicio del deterioro es un cambio significativo a largo plazo que ha tenido lugar en el entorno tecnológico de la entidad que ha provocado que la ejecución de los programas pase de la computadora central a otras unidades y, por tanto, ha supuesto una disminución de las tareas realizadas por la misma. (Alternativamente se podría argumentar que una disminución significativa en el nivel de uso de la computadora central es el indicio del deterioro). La pérdida por deterioro se determina usando el enfoque de costo de reposición depreciado como se indica a continuación:

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

a	**Costo de adquisición, 1999**	**10.000.000**
	Depreciación acumulada, 2003 (a × 4 ÷ 7)	**5.714.286**
b	**Importe en libros, 2003**	**4.285.714**
c	**Costo de reposición**	**500.000**
	Depreciación acumulada (c × 4 ÷ 7)	**285.714**
d	**Importe de servicio recuperable**	**214.286**
	Pérdida por deterioro del valor (b-d)	**4.071.428**

Casi cese de la demanda de servicios proporcionados por un activo no generador de efectivo – Infrautilización de un programa informático de una computadora central

EI3. En 1999, la ciudad de Kermann adquirió una licencia de software para una aplicación informática para su nueva computadora central por 350.000 u.m. En Kermann se estimó que la vida útil del software sería de siete años y que mediante la utilización del software se obtendrían beneficios económicos y potencial de servicio de forma lineal a lo largo de su vida útil. En 2003, la utilización de la aplicación había disminuido al 15 por ciento de la demanda originalmente estimada. Una licencia de software para reemplazar el potencial de servicio que todavía se presta por el software deteriorado cuesta 70.000 u.m.

Evaluación del deterioro del valor

EI4. El indicio del deterioro del valor es un cambio tecnológico causado por la pérdida de capacidad de la computadora central.

a	**Costo de adquisición, 1999**	**350.000**
	Depreciación acumulada, 2003 (a × 4 ÷ 7)	**200.000**
b	**Importe en libros, 2003**	**150.000**
c	**Costo de reposición**	**70.000**
	Depreciación acumulada (c × 4 ÷ 7)	**40.000**
d	**Importe de servicio recuperable**	**30.000**
	Pérdida por deterioro del valor (b-d)	**120.000**

Cambio significativo a largo plazo con una incidencia adversa sobre la entidad en la forma de uso – Un colegio usado como almacén

EI5. En el año 1997, el Distrito Escolar de Lunden construyó una escuela infantil con un costo de 10 millones de u.m. La vida útil del edificio se estimó en cincuenta años. En el año 2003, se cierra la escuela debido a que la inscripción de alumnos en el distrito ha disminuido de forma inesperada debido al cambio en la población producido por la quiebra de la mayor empresa de la zona. Se ha reconvertido el uso de la escuela, utilizándose actualmente como

almacén, y en el Distrito Escolar de Lunden no hay expectativas de que se incrementen las inscripciones de forma suficiente como para que haya que reabrir la escuela. El costo actual de reposición para un almacén con la misma capacidad que la que tiene la escuela reconvertida es de 4,2 millones de u.m.

Evaluación del deterioro del valor

EI6. El deterioro del valor viene indicado porque el fin para el que se utiliza el edificio ha cambiado de manera significativa, pasando de un lugar de instrucción de estudiantes a un centro de almacenaje, y no se espera que se produzcan cambios en un futuro inmediato. Una pérdida por deterioro del valor usando el enfoque de costo de reposición depreciado se determinaría como sigue:

a	**Costo histórico, 1997**	**10.000.000**
	Depreciación acumulada, 2003 (a × 6 ÷ 50)	**1.200.000**
b	**Importe en libros, 2003**	**8.800.000**
c	**Costo de reposición de un centro de almacenamiento de similar capacidad**	**4.200.000**
	Depreciación acumulada (c × 6 ÷ 50)	**504.000**
d	**Importe de servicio recuperable**	**3.696.000**
	Pérdida por deterioro del valor (b-d)	**5.104.000**

Cambio significativo a largo plazo en el grado de utilización con un efecto adverso para la entidad – Una escuela parcialmente cerrada debido a un descenso en el número de matriculaciones

EI7. En 1983, el Distrito Escolar de Lutton construyó una escuela con un costo de 2,5 millones de u.m. La entidad estimó que la escuela se usaría durante 40 años. En el año 2003, el número de alumnos disminuyó de 1000 a 200 como resultado de un cambio en la población debido a la quiebra de la mayor empresa de la zona. Los gestores decidieron cerrar las dos plantas superiores de las tres con que cuenta la escuela. En el Distrito escolar de Lutton no hay expectativas de que el número de alumnos aumente en el futuro lo suficiente como para necesitar reabrir las dos plantas cerradas. El costo actual de reposición de una escuela con una sola planta se estima en 1,3 millones de u.m.

Evaluación del deterioro del valor

EI8. El indicio del deterioro del valor viene determinado porque el grado de utilización de la escuela ha cambiado de tres plantas a una sola planta como resultado de la reducción del número de estudiantes de 1.000 a 200. La reducción en el grado de utilización es significativa y se espera que el número de alumnos se mantenga en ese nivel reducido en un futuro inmediato. La pérdida por deterioro del valor usando un enfoque del costo de reposición depreciado se determinaría de la siguiente manera:

a	**Costo de adquisición, 1983**	**2.500.000**
	Depreciación acumulada, 2003 (a × 20 ÷ 40)	**1.250.000**
b	**Importe en libros, 2003**	**1.250.000**
c	**Costo de reposición**	**1.300.000**
	Depreciación acumulada (c × 20 ÷ 40)	**650.000**
d	**Importe de servicio recuperable**	**650.000**
	Pérdida por deterioro del valor (b-d)	**600.000**

Enfoque del costo de rehabilitación

Daños físicos – Autobús escolar dañado en un accidente de tráfico

EI9. En el año 1998, el Distrito Norte de Educación Elemental adquirió un autobús con un costo de 200.000 u.m. para trasladar a los estudiantes de las poblaciones cercanas de manera gratuita. La escuela estimó una vida útil de 10 años para el vehículo. En 2003, el autobús sufrió daños en un accidente de tráfico y fue necesario gastar 40.000 u.m. para volverlo a poner en condiciones de funcionamiento. La rehabilitación no afecta a la vida estimada del activo. El costo de adquirir un nuevo autobús para prestar un servicio similar en el año 2003 es de 250.000 u.m.

Evaluación del deterioro del valor

EI10. El deterioro del valor viene indicado por el daño significativo que ha sufrido el autobús en el accidente de carretera. La pérdida por deterioro del valor usando un enfoque del costo de rehabilitación se determinaría de la siguiente manera:

a	**Costo de adquisición, 1998**	**200.000**
	Depreciación acumulada, 2003 (a × 5 ÷ 10)	**100.000**
b	**Importe en libros, 2003**	**100.000**
c	**Costo de reposición**	**250.000**
	Depreciación acumulada (c × 5 ÷ 10)	**125.000**
d	**Costo de reposición depreciado (sin sufrir daños)**	**125.000**
	Menos: costo de rehabilitación	**40.000**
e	**Importe de servicio recuperable**	**85.000**
	Pérdida por deterioro del valor (b-e)	**15.000**

Daño físico – Edificio dañado en un incendio

EI11. En el año 1984 la ciudad de Moorland construyó un edificio para oficinas con un costo de 50 millones de u.m. Se esperaba que el edificio prestase servicio durante 40 años. En el año 2003, tras 19 años de utilización, un incendio causó severos daños estructurales en el edificio. Por razones de seguridad, se cierra el edificio y las reparaciones de la estructura para devolver al edificio a unas condiciones adecuadas para volver a ocuparlo suponen 35,5 millones de u.m. El costo de reposición de un nuevo edificio es de 100 millones de u.m.

Evaluación del deterioro del valor

EI12. El deterioro del valor viene indicado porque el edificio ha sufrido daños físicos debido al incendio. La pérdida por deterioro del valor usando un enfoque del costo de rehabilitación se determinaría como sigue:

a	**Costo de adquisición, 1984**	**50.000.000**
	Depreciación acumulada, 2003 (a × 19 ÷ 40)	**23.750.000**
b	**Importe en libros, 2003**	**26.250.000**
c	**Costo de reposición (de un edificio nuevo)**	**100.000.000**
d	**Depreciación acumulada (c × 19 ÷ 40)**	**47.500.000**
	Costo de reposición depreciado (sin daños)	**52.500.000**
	Menos: costo de rehabilitación	**35.500.000**
e	**Importe de servicio recuperable**	**17.000.000**
	Pérdida por deterioro del valor (b-e)	**9.250.000**

Enfoque de las unidades de servicio

Cambio significativo a largo plazo en el grado de utilización con un efecto adverso para la entidad – Edificio de pisos parcialmente desocupado en un futuro inmediato

EI13. En el año 1998, el Ayuntamiento de Ornong construyó un edificio de 20 plantas para sus actividades en el centro de la ciudad con un costo de 80 millones de u.m. Se esperaba que el edificio tuviese una vida útil de 40 años. En el año 2003, la Legislación Nacional sobre Seguridad estableció que las 4 plantas superiores de los edificios altos se dejasen sin ocupar en un futuro inmediato. En el año 2003, tras la entrada en vigor de la normativa, el edificio tenía un valor razonable menos los costos necesarios para la venta de 45 millones de u.m. El costo actual de reposición de un edificio similar con 20 plantas es de 85 millones de u.m.

Evaluación del deterioro del valor

EI14. El deterioro del valor viene indicado porque el grado de utilización del edificio ha cambiado de 20 a 16 plantas como resultado de la nueva regulación

sobre seguridad. La reducción en el grado de utilización es significativa y la ocupación del edificio se espera mantener al nivel reducido (16 plantas) en un futuro inmediato. La pérdida por deterioro del valor usando el enfoque de las unidades de servicio se determinaría de la siguiente manera:

a	**Costo de adquisición, 1988**	**80.000.000**
	Depreciación acumulada, 2003 (a × 15 ÷ 40)	**30.000.000**
b	**Importe en libros, 2003**	**50.000.000**
c	**Costo de reposición (edificio de 20 plantas)**	**85.000.000**
	Depreciación acumulada (c × 15 ÷ 40)	**31.875.000**
d	**Costo de reposición depreciado antes del ajuste por las unidades de servicio restantes**	**53.125.000**
e	**Valor en uso del edificio tras la entrada en vigor de la regulación (d × 16 ÷ 20)**	**42.500.000**
f	**Valor razonable menos los costos necesarios para vender el edificio tras la entrada en vigor de la normativa**	**45.000.000**
g	**Importe de servicio recuperable (el mayor entre e y f)**	**45.000.000**
	Pérdida por deterioro del valor (b-g)	**5.000.000**

Evidencia de un informe interno – Mayor costo de utilización de una imprenta

EI15. En el año 1998, el Departamento de Educación del país X compró una nueva imprenta con un costo de 40 millones de u.m. El Departamento estimó que la vida útil de la máquina sería de 10 años con una producción de 40 millones de copias de libros para los estudiantes de educación elemental. En el año 2003, se detectó que un mecanismo de funcionamiento automático de la máquina no operaba al nivel estimado, resultando en un 25 por ciento de reducción en el nivel de producción anual de la máquina para los siguientes 5 años de vida útil estimada del activo. El costo de reposición de una nueva imprenta en el año 2003 es de 45 millones de u.m.

Evaluación del deterioro del valor

EI16. El deterioro del valor viene indicado por la evidencia de un informe interno que indica que el rendimiento de servicio de la imprenta es menor del esperado. Las circunstancias sugieren que la disminución en el potencial de servicio del activo es significativa y de larga duración. La pérdida por deterioro del valor usando un enfoque de las unidades de servicio se determina como sigue:

a	**Costo de adquisición, 1998**	**40.000.000**
	Depreciación acumulada (c × 5 ÷ 10)	**20.000.000**
b	**Importe en libros, 2003**	**20.000.000**
c	**Costo de reposición**	**45.000.000**
	Depreciación acumulada (c × 5 ÷ 10)	**22.500.000**
d	**Costo de reposición depreciado antes del ajuste por las unidades de servicio restantes**	**22.500.000**
e	**Importe de servicio recuperable (d × 75%)**	**16.875.000**
	Pérdida por deterioro del valor (b-e)	**3.125.000**

Comparación con la NIC 36 (2004)

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

- La NICSP 21 trata el deterioro del valor de activos no generadores de efectivo de las entidades del sector público, mientras que la NIC 36 se refiere al deterioro del valor de activos generadores de efectivo de las entidades con ánimo de lucro. La NICSP 26 trata el deterioro del valor de activos generadores de efectivo de entidades del sector público.
- La NICSP 21 no se aplica a activos no generadores de efectivo contabilizados según su importe revaluado en la fecha de presentación bajo el tratamiento alternativo permitido recogido en la NICSP 17. La NIC 36 no excluye de su alcance las propiedades, planta y equipo generadores de efectivo contabilizados según sus importes revaluados en la fecha de presentación.
- El método de determinación del valor en uso de un activo no generador de efectivo según la NICSP 21 es diferente del aplicado en la NIC 36 a un activo generador de efectivo. La NICSP 21 define el valor en uso de un activo no generador de efectivo como el valor presente del servicio potencial restante del activo utilizando diferentes enfoques. La NIC 36 mide el valor en uso de un activo generador de efectivo como el valor presente de los flujos de efectivo futuros que el activo generará.
- La NICSP 21 no incluye marcado en negrita como indicio de deterioro del valor, un cambio en el valor de mercado del activo. Una disminución significativa e inesperada en el valor de mercado aparece en negrita en la NIC 36 como parte de un conjunto mínimo de indicios del deterioro mientras que la NICSP 21 se refiere a ella en los párrafos de comentario.
- La NICSP 21 incluye la decisión de detener la construcción de un activo antes de haberlo completado como una indicación de deterioro del valor marcada en negrita y la reanudación de la construcción del activo como una indicación de reversión de la pérdida por deterioro. En la NIC 36 no hay equivalentes.
- El alcance de la NIC 36 excluye a ciertas clases de activos que no se excluyen del alcance de la NICSP 21. Estas exclusiones están relacionadas con las clases de activos que están sujetos a otros requerimientos específicos de deterioro bajo otras NIIF. Éstos no han sido excluidos de la NICSP 21 porque no existen otras NICSP equivalentes. Estas exclusiones incluyen (a) activos biológicos relacionados con la actividad agrícola, (b) activos por impuestos diferidos, (c) costos de adquisición diferidos y (c) activos

intangibles que surgen de derechos contractuales de los aseguradores en el marco de contratos de seguro dentro del alcance de la NIIF 4, *Contratos de Seguro* y (e) activos no corrientes (o grupos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5, *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*.

- La NICSP 21 trata el deterioro de activos individuales. No hay equivalentes en la NICSP 21 para una unidad generadora de efectivo tal como se define en la NIC 36.
- La NICSP 21 trata los activos comunes de la compañía de la misma forma que a otros activos no generadores de efectivo mientras que la NIC 36 los trata como parte de las unidades generadoras de efectivo relacionadas.
- La NICSP 21 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 36. Los ejemplos más significativos son el uso de los términos "ingreso" (en lugar de ingreso de actividades ordinarias), "importe de servicio recuperable" y "estado de rendimiento financiero" en la NICSP 21. Los términos equivalentes en la NIC 36 son "ingreso", "importe recuperable" y "estado de resultados".

NICSP 22—REVELACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA SOBRE EL SECTOR GOBIERNO GENERAL

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2020.

La NICSP 22, *Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General* fue emitida en diciembre de 2006.

Desde entonces, la NICSP 22 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *Mejoras a las NICSP 2018* (emitida en octubre de 2018)
- *La aplicabilidad de las NICSP* (emitida en abril de 2016)
- *Mejoras a las NICSP 2015* (emitida en abril de 2016)
- La NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados* (emitida en enero de 2015)
- La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* (emitida en enero de 2015)
- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitida en octubre de 2011)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 22

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección de Introducción	Eliminado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
3	Modificado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
13	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
16	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
22	Modificado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
24	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
26	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
27	Modificado	NICSP 35 enero de 2015

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
29	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
30	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
37	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
41	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
47A	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
47B	Nuevo	NICSP 35 enero de 2015
47C	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016
47D	Nuevo	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
47E	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
48	Modificado	NICSP 33 enero de 2015

NICSP22—REVELACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA SOBRE EL SECTOR GOBIERNO GENERAL

ÍNDICE

	Párrafos
Objetivo	1
Alcance	2-14
Información financiera por segmentos	7-8
Bases estadísticas de información financiera	9-11
Políticas contables	12-14
Definiciones	15-22
Empresas públicas	16
Sector gobierno general	17-22
Sector corporaciones públicas financieras	19
Sector corporaciones públicas no financieras	20-22
Políticas contables	23-34
Desagregación adicional	33-34
Información a Revelar	35-46
Conciliación de los estados financieros consolidados	43-44
Conciliación con las bases estadísticas de información financiera	45-46
Fecha de vigencia	47-48
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 22, *Disclosure of Financial Information about the General Government Sector*, está contenida en los párrafos 1 a 48. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 22 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público,* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de una guía específica.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es establecer los requerimientos de revelación de información para los gobiernos que elijan presentar información sobre el sector gobierno general (SGG) en sus estados financieros consolidados. La revelación de información adecuada sobre el SGG de un gobierno puede mejorar la transparencia de la información financiera, y proporcionar una mejor comprensión de la relación entre las actividades de mercado y no mercado del gobierno y entre los estados financieros y las bases estadísticas de información financiera.

Alcance

2. **Un gobierno que prepara y presenta estados financieros consolidados según la base contable de acumulación (o devengo) y elige revelar información sobre el sector gobierno general lo hará de acuerdo con los requerimientos de esta Norma.**

3. Los gobiernos obtienen fondos a partir de impuestos, transferencias y un número de actividades de mercado y no mercado para financiar sus actividades de prestación de servicios. Operan a través de una variedad de entidades para suministrar bienes y servicios a los ciudadanos. Algunas entidades dependen principalmente de las asignaciones presupuestarias o distribuciones de impuestos u otros ingresos gubernamentales para financiar sus actividades de prestación de servicios, pero pueden también llevar a cabo actividades adicionales generadoras de ingresos incluyendo en ocasiones actividades comerciales. Otras entidades pueden obtener sus fondos principalmente o en gran medida a través de actividades comerciales.

4. Los estados financieros de un gobierno preparados de acuerdo con las NICSP proporcionan una visión general de (a) los activos controlados y los pasivos incurridos por el gobierno, (b) el costo de los servicios suministrados por el gobierno, y (c) los impuestos y otros ingresos generados para financiar la provisión de dichos servicios. Los estados financieros de un gobierno, que suministra servicios a través de entidades controladas, dependan principalmente del presupuesto del gobierno para financiar sus actividades o no, son estados financieros consolidados.

5. En algunas jurisdicciones, los estados financieros y presupuestarios del gobierno, o sectores del mismo, pueden también ser emitidos de acuerdo con bases estadísticas de información financiera. Estas bases reflejan requerimientos congruentes con y derivados del *Sistema de Cuentas Nacionales 1993* (SCN 93) preparado por las Naciones Unidas y otras organizaciones internacionales. Estas bases estadísticas de información financiera se centran en la provisión de información financiera sobre el SGG. El SGG comprende aquellas entidades sin ánimo de lucro que llevan a cabo actividades no de mercado y dependen principalmente de asignaciones o

distribuciones presupuestarias del gobierno para financiar sus actividades de prestación de servicios (referidas en adelante como entidades o actividades no de mercado). Las bases estadísticas de información financiera pueden también proporcionar información sobre (a) el sector de corporaciones del gobierno que realiza principalmente actividades de mercado [calificado normalmente como el sector corporaciones públicas financieras (CPF) y el sector corporaciones públicas no financieras (CPNF)], y (b) el sector público en su conjunto. Las principales características de los sectores CPF y CPNF se señalan en los párrafos 19 y 20 y de esta Norma.

6. Los estados financieros consolidan solo las entidades controladas. Esta limitación no tiene lugar en las bases estadísticas de información financiera. En algunas jurisdicciones, un gobierno nacional controla entidades de gobierno regional/provincial y local, y en consecuencia sus estados financieros consolidan dichos niveles de gobierno, pero en otras jurisdicciones no lo hacen. En todas las jurisdicciones, según las bases estadísticas de información financiera, el SGG de todos los niveles de gobierno están combinados, por lo que en algunas jurisdicciones el SGG incluirá unidades que los estados financieros no consolidan. Esta Norma desagrega los estados financieros consolidados de un gobierno. En consecuencia, prohíbe la presentación, como parte del SGG, de una entidad no consolidada dentro de los estados financieros de un gobierno.

Información financiera por segmentos

7. La NICSP 18, *Información Financiera por Segmentos*, requiere la revelación de cierta información sobre las actividades de prestación de servicios de la entidad y los recursos destinados a sustentar dichas actividades para propósitos de rendición de cuentas y toma de decisiones. A diferencia de los sectores sobre los que se informa según las bases estadísticas de información financiera, los segmentos sobre los que se informa de acuerdo a la NICSP 18 no se basan en la distinción entre actividades de mercado y no de mercado.

8. La revelación de información sobre el SGG no sustituye la necesidad de hacer revelaciones sobre segmentos de acuerdo con la NICSP 18. Esto es porque la información sobre el SGG sola no facilitará el suficiente detalle para permitir a los usuarios evaluar el rendimiento de la entidad en el pasado para alcanzar sus principales objetivos en la prestación del servicio, cuando dichos objetivos son alcanzados a través de entidades no del SGG. Por ejemplo, identificar el SGG como un segmento no proporcionará información sobre el rendimiento de un gobierno para alcanzar sus objetivos en telecomunicaciones, sanidad o educación cuando corporaciones gubernamentales o cuasi-corporaciones suministran servicios relacionados con dichos objetivos. Puesto que el SGG es solamente un subconjunto del gobierno como un todo, se omitiría información importante si un gobierno no presentase información por segmentos con respecto a sus estados financieros consolidados.

Bases estadísticas de información financiera

9. Los objetivos de los estados financieros preparados de acuerdo con las NICSP y aquéllos preparados de acuerdo con las bases estadísticas de información difieren en algunos aspectos. Los objetivos de los estados financieros preparados de acuerdo con las NICSP son proporcionar información útil para la toma de decisiones y demostrar el cumplimiento con la obligación de rendir cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados y que controla. El propósito de los estados financieros preparados de acuerdo con las bases estadísticas de información es proporcionar información adecuada para analizar y evaluar la política fiscal, especialmente el rendimiento del SGG y del sector público global de cualquier país. Además, aunque las bases estadísticas de información financiera pueden ser expresadas en términos contables, pueden diferir de modo importante del sistema contable financiero subyacente a partir del cual se derivarán la mayoría de estadísticas sobre finanzas gubernamentales. No obstante, las NICSP y las bases estadísticas de información financiera también tienen muchas similitudes en el tratamiento de las transacciones y otros hechos. Por ejemplo, ambas adoptan una base contable de acumulación (o devengo), tratan transacciones y hechos similares, y en algunos aspectos requieren un tipo de estructura de la información similar.

10. En algunas jurisdicciones, la revelación de información adecuada sobre el SGG en los estados financieros puede apoyar y mejorar la toma de decisiones de los usuarios de dichos estados, y la rendición de cuentas a estos. Por ejemplo, la revelación de información adecuada sobre el SGG es congruente con mejorar la transparencia de la información financiera y ayudará a los usuarios de los estados financieros a comprender mejor:

    (a) los recursos destinados a sustentar las actividades de prestación de servicios por el SGG, y el rendimiento financiero del gobierno en la prestación de dichos servicios; y

    (b) la relación entre el SGG y los sectores de las corporaciones, y el impacto de cada uno de ellos, sobre el rendimiento financiero global.

11. En aquellas jurisdicciones donde los estados financieros del gobierno se preparan de acuerdo con las bases estadísticas de información financiera y se difunden ampliamente, la revelación de información sobre el SGG en los estados financieros constituirá un enlace útil entre los estados financieros preparados de acuerdo a las NICSP y aquéllos preparados de acuerdo con las bases estadísticas de información financiera. Esto ayudará a los usuarios a conciliar la información presentada en los estados financieros con la información presentada en los informes estadísticos. La NICSP 24, *Presentación de la Información del Presupuesto en los Estados Financieros*, requiere que los estados financieros incluyan una comparación de los importes presupuestados sobre una base congruente con la adoptada en el presupuesto.

Donde los presupuestos gubernamentales se preparan para el SGG en lugar del gobierno en su conjunto, la información financiera sobre el SGG revelada de acuerdo con esta Norma será relevante para las comparaciones requeridas por dicha NICSP.

Políticas contables

12. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* requiere el desarrollo de políticas contables para garantizar que los estados financieros proporcionen información que reúna determinadas características cualitativas. La recopilación y presentación de los datos del SGG que satisfacen las características cualitativas de la información suministrada en los estados financieros y los relacionados con los requerimientos de la auditoría podría añadir una carga significativa de trabajo de los preparadores y auditores en muchas jurisdicciones, y podría incrementar la complejidad de los estados financieros. Esto será especialmente así en las jurisdicciones donde actualmente no se preparen estados financieros basados en revelaciones de información del SGG, o que incorporen éstas, de acuerdo con las bases estadísticas de información financiera. Además, en algunas jurisdicciones los usuarios podrían no depender de los estados financieros para la información sobre el SGG. En dichas jurisdicciones, los costos necesarios de preparar y presentar la revelación de información del SGG como parte de los estados financieros pueden resultar mayor que sus beneficios. En consecuencia, esta Norma permite, pero no requiere, la revelación de información sobre el SGG. La revelación o no de información sobre el SGG en los estados financieros, será determinada por el gobierno u otra autoridad apropiada en cada jurisdicción.

13. Esta Norma requiere que cuando se lleven a cabo revelaciones de información sobre el SGG en los estados financieros, dichas revelaciones se hagan de acuerdo con los requerimientos establecidos en esta Norma. Esto garantizará que se hace una adecuada representación del SGG en los estados financieros y que las revelaciones de información sobre el SGG satisfacen las características cualitativas de la información financiera, que incluyen comprensibilidad, oportunidad, comparabilidad y verificabilidad.

14. Las NICSP generalmente se aplican a todas entidades del sector público. No obstante, solamente es posible revelar una representación significativa del SGG de un gobierno – no de sus entidades controladas individuales. En consecuencia, esta Norma especifica requerimientos únicamente para ser aplicados por los gobiernos que preparan estados financieros consolidados según la base contable de acumulación (o devengo) establecida por las NICSP. Estos gobiernos pueden incluir gobiernos nacionales, regionales/provinciales y locales.

Definiciones

15. **El siguiente término se usa, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:**

El Sector Gobierno General comprende todas las entidades organizativas del gobierno general definidas en las bases estadísticas de información financiera.

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

Empresas públicas (EP)

16. [Eliminado]

Sector gobierno general

17. Según las bases estadísticas de información financiera, el sector público comprende los sectores SGG, CPF y CPNF. Pueden identificarse subgrupos adicionales dentro de estos sectores para propósitos de análisis estadísticos.

18. El SCN 93 (y actualizaciones) define el SGG como el que está compuesto de (a) todas las unidades que residen en los gobiernos centrales, regionales y locales, (b) fondos de seguridad social a cada nivel de gobierno, e (c) instituciones no lucrativas no de mercado controladas por unidades gubernamentales. Según las bases estadísticas de información financiera, el SGG comprende las operaciones importantes del gobierno y habitualmente incluye todas las entidades no lucrativas no de mercado radicadas en el mismo cuyas operaciones se financian principalmente por el gobierno y las entidades del gobierno. Como tales, la financiación de estas entidades tiene su origen principalmente en la asignación presupuestaria o la distribución de los impuestos del gobierno, dividendos de las corporaciones gubernamentales, otros ingresos y préstamos. El SGG habitualmente incluye entidades tales como los departamentos gubernamentales, tribunales de justicia, instituciones de educación públicas, centros públicos de sanidad y otras agencias gubernamentales. El SGG no incluye las CPF y CPNF. La revelación de información del SGG se hará en aquellas jurisdicciones donde el fortalecimiento de la unión entre las NICSP y las bases estadísticas de información financiera se considera útil y relevante para los usuarios de los estados financieros. Los gobiernos que eligen revelar información del SGG necesitarán por tanto asegurar que la información sobre el SGG incluida en los estados financieros es congruente con la definición de SGG, y cualesquiera interpretaciones de las anteriores, adoptadas con relación a las bases estadísticas de la información financiera en su jurisdicción.

Sector corporaciones públicas financieras

19. El sector CPF comprende las corporaciones financieras controladas por gobiernos residentes, las cuasi-corporaciones y las instituciones no lucrativas que realizan principalmente intermediación financiera y provisión de servicios financieros para el mercado. Se incluyen en este sector los bancos controlados por los gobiernos, incluyendo los bancos centrales y otras instituciones financieras gubernamentales que operan con base de mercado.

Sector corporaciones públicas no financieras

20. El sector CPNF comprende las corporaciones no financieras controladas por los gobiernos residentes, las cuasi-corporaciones y las instituciones no lucrativas que producen bienes y servicios no financieros para el mercado. Se incluyen en este sector las entidades tales como las entidades de servicio público poseídas por fondos públicos y otras entidades que comercian bienes y servicios.

21. Las bases estadísticas de información financiera definen:

    (a) las corporaciones como entidades legales creadas para producir bienes y servicios para el mercado;

    (b) las cuasi-corporaciones como empresas que no se incorporan o se establecen legalmente de otra manera pero que funcionan como si fueran corporaciones; y

    (c) las instituciones no lucrativas como entidades legales u otras que producen o distribuyen bienes y servicios, pero que no generan ganancias financieras para su entidad controladora.

22. Las entidades comerciales del sector público tienen características parecidas a una corporación pública o cuasi-corporación pública, según se define en las bases estadísticas de información financiera. No obstante, puede no haber un esquema idéntico para los sectores de las EP y los sectores de las CPF y CPNF. Por ejemplo, una entidad comercial del sector público no residente no se clasificaría como una CPF o una CPNF.

Políticas contables

23. **La información financiera sobre el SGG deberá revelarse de acuerdo con las políticas contables adoptadas para preparar y presentar los estados financieros consolidados del gobierno, a excepción de lo requerido en los párrafos 24 y 25.**

24. **Al presentar información financiera sobre el SGG, las entidades no aplicarán la NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*, en relación con las entidades de los sectores CPF y CPNF públicos.**

25. **El SGG reconocerá su inversión en los sectores CPF y CPNF públicos como un activo, y contabilizará para este activo el importe en libros de los activos netos de sus entidades participadas.**

26. Esta Norma refleja la opinión de que los estados financieros consolidados de un gobierno que elige revelar información sobre el SGG tienen que desagregarse para presentar el SGG como un sector del gobierno como entidad que informa. En congruencia con esta opinión, esta Norma requiere que se apliquen las mismas definiciones y requerimientos de reconocimiento, medición y presentación al preparar los estados financieros consolidados que se aplican también en la revelación de información del SGG, con una excepción. Esta excepción es que no se apliquen los requerimientos de la NICSP 35 respecto a la relación del SGG con las entidades de los sectores CPF y CPNF.

27. La NICSP 35 requiere que las entidades controladoras preparen los estados financieros que consolidan las entidades controladas partida por partida. La NICSP 35 también contiene (a) una discusión detallada del concepto de control que se aplica en el sector público, y (b) una guía para determinar si existe control para propósitos de información financiera. En congruencia con los requerimientos de la NICSP 35, las entidades de los sectores CPF y CPNF, como se define en las bases estadísticas de información financiera, que son entidades controladas del gobierno se consolidarán en los estados financieros del gobierno.

28. Los estados financieros preparados en congruencia con las bases estadísticas de información financiera reflejan el impacto del SGG en el sector público en su conjunto y, en el contexto del SCN 93 (y actualizaciones), en la economía nacional. En coherencia con este enfoque, las bases estadísticas de información financiera requieren que los estados financieros del SGG presenten las entidades del sector público fuera de este sector como inversiones en otros sectores. Además, según las bases estadísticas de información financiera, las transacciones del SGG con entidades en otros sectores no se eliminan del estado de las operaciones gubernamentales o un estado similar.

29. Aplicar los requerimientos de la NICSP 35 para la consolidación del SGG daría lugar a la nueva presentación de los estados financieros consolidados de un gobierno, en lugar de los estados financieros del SGG.

30. Por tanto, al revelar información financiera sobre el SGG, se eliminan los saldos y las transacciones entre entidades dentro del SGG de acuerdo con la NICSP 35. No obstante, los saldos y transacciones entre entidades del SGG y entidades de otros sectores no se eliminan.

31. Esta Norma requiere que el sector SGG reconozca su inversión en entidades en los sectores CPF y CPNF por el importe en libros de los activos netos de estas entidades. Esto asegurará que la revelación de información del SGG refleje una desagregación de la información financiera presentada en

los estados financieros consolidados del gobierno del cual forma parte. En congruencia con que el SGG sea una desagregación de los estados financieros consolidados de un gobierno, los cambios en el importe en libros de los activos netos de estas entidades se reconocerán de la misma manera que se reconocieron en los estados financieros consolidados de un gobierno.

32. Las bases estadísticas de información financiera requieren que todos los activos y pasivos (excepto los préstamos) se revalúen a valor de mercado en cada fecha de presentación. Las NICSP incluyen diferentes requerimientos de medición, y requieren o permiten valores de costo y corriente para ciertas clases de activos y pasivos; No requieren que se revalúen todos los activos y pasivos a valor de mercado. Por tanto, la medición de activos y pasivos en la información revelada del SGG en los estados financieros, incluyendo la inversión en los sectores de CPF y CPNF, puede diferir de las bases de medición adoptadas por las bases estadísticas de información.

Desagregación adicional

33. En algunas jurisdicciones, los gobiernos nacionales pueden controlar los gobiernos provinciales y/o locales, y, en consecuencia, los estados financieros del gobierno nacional consolidarán diferentes niveles de gobierno. Si los estados financieros consolidan diferentes niveles de gobierno, puede darse una desagregación adicional de los estados financieros consolidados de acuerdo con los requerimientos de esta Norma de revelar información de manera separada sobre el SGG a cada nivel de gobierno.

34. Esta desagregación adicional no es requerida por esta Norma. Sin embargo, puede presentarse para ayudar más a los usuarios a entender mejor la relación entre las actividades del SGG de cada nivel de gobierno consolidado en los estados financieros, y la relación entre los estados financieros y las bases estadísticas de información financiera en estas jurisdicciones.

Información a Revelar

35. **La información a revelar respecto al SGG incluirá al menos lo siguiente:**

    (a) **activos en función de sus principales clases, mostrando de manera separada la inversión en otros sectores;**

    (b) **pasivos en función de sus principales clases;**

    (c) **activos netos/patrimonio;**

    (d) **incrementos y disminuciones totales de revaluación y otras partidas de ingresos y gastos reconocidos directamente en los activos netos/ patrimonio;**

    (e) **ingresos en función de sus principales clases;**

    (f) **gastos en función de sus principales clases;**

(g) **resultado (ahorro o desahorro);**

(h) **flujos de efectivo de las actividades de operación en función de sus principales clases;**

(i) **flujos de efectivo por actividades de inversión; y**

(j) **flujos de efectivo por actividades de financiación.**

La manera de revelar la información del SGG no será más destacada que la de los estados financieros consolidados preparados según las NICSP.

36. La NICSP 1 identifica un conjunto completo de estados financieros (según la base de acumulación o devengo) como un estado de situación financiera, estado de rendimiento financiero, estado de cambios en los activos netos/patrimonio, estado de flujos de efectivo, y políticas contables y notas a los estados financieros.

37. Esta Norma requiere revelar información de las principales categorías de activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo reflejados en los estados financieros. Esta Norma no especifica la manera en que debe realizarse la revelación de información del SGG. Los gobiernos que eligen revelar información del SGG de acuerdo con esta Norma pueden hacer tales revelaciones mediante (a) notas, (b) en columnas separadas en los estados financieros principales, o (c) de otra manera que consideren apropiado en su jurisdicción. No obstante, la manera de revelar la información del SGG no será más destacada que la de los estados financieros consolidados preparados según las NICSP.

38. Para ayudar a los usuarios a entender la relación de la información presentada por el SGG de las operaciones de un gobierno, las bases estadísticas de información financiera requieren que se desagreguen los gastos totales gubernamentales y se revele la información por clases bien según la naturaleza económica de los gastos o por la Clasificación de las Funciones del Gobierno (CFG). Esta Norma ni requiere ni prohíbe que las entidades revelen información del SGG en caso de presentar información desagregada del SGG clasificada según la naturaleza económica o congruente con la base de CFG. En algunas jurisdicciones, las CFG adoptadas respecto a la revelación de información del SGG pueden ser similares a las clasificaciones adoptadas de acuerdo con la NICSP 18.

39. Las entidades también realizarán revelaciones de información adicionales que sean necesarias para que los usuarios entiendan la naturaleza de la información presentada.

40. **Las entidades que preparen la información a revelar del SGG revelarán las entidades controladas significativas que se incluyen en el SGG, y cualquier cambio en estas entidades desde el periodo anterior, junto con una explicación de las razones por las que cualesquiera de estas entidades que se incluían previamente en el SGG ya no se incluyen.**

41. Esta Norma requiere que las entidades que eligen revelar información sobre el SGG lo hagan sobre una lista de las entidades controladas significativas que se incluyen en el SGG. La NICSP 35 requiere que las entidades que preparan estados financieros consolidados revelen información sobre una lista de las entidades controladas significativas que se incluyen en los estados financieros consolidados. La revelación de información sobre qué entidades consolidadas en los estados financieros de acuerdo con la NICSP 35 se incluyen en el SGG ayudará a los usuarios a desarrollar una comprensión de la relación entre la información sobre el gobierno y su SGG, y un mejor entendimiento de la información del SGG en sí misma.

42. De forma similar, la revelación de información sobre los cambios en las entidades controladas incluidas en el SGG permitirá a los usuarios controlar la relación entre los estados financieros consolidados y la información del SGG en el tiempo.

Conciliación de los estados financieros consolidados

43. **La información a revelar sobre el SGG se conciliará en los estados financieros consolidados del gobierno, mostrando de manera separada el importe del ajuste de cada partida equivalente en estos estados financieros.**

44. Esta Norma requiere revelar los importes sobre el SGG para que se concilien con sus importes equivalentes en los estados financieros consolidados del gobierno. Las entidades presentarán de manera separada el ajuste en el importe de la inversión en activos en los sectores CPF y CPNF determinado según el párrafo 23, y los ajustes de cada partida que revelan información de manera separada de acuerdo con el párrafo 35. Además, las entidades pueden, pero no se les requiere, revelar información de forma separada del importe del ajuste de cada partida atribuible a los sectores CPF y CPNF. Esta conciliación permitirá al gobierno a cumplir mejor con sus obligaciones de rendición de cuentas demostrando la relación entre los importes de cada partida del SGG con el importe total de esta partida para el gobierno.

Conciliación con las bases estadísticas de información financiera

45. Las bases estadísticas de información financiera y las NICSP tienen muchas similitudes en el tratamiento de eventos y transacciones particulares. Sin embargo, también existen diferencias. Por ejemplo, además de las diferencias en las bases de medición de los activos y pasivos descritos en el párrafo 32 anteriormente, las bases estadísticas de información financiera tratan los dividendos como gastos, mientras que las NICSP los tratan como distribuciones. Las bases estadísticas de información financiera también realizan una distinción entre transacciones y otros flujos económicos para

presentación de información financiera que no están actualmente reflejados en los estados financieros consolidados, y se centran en determinadas mediciones relevantes para el análisis de la política fiscal tales como préstamo/endeudamiento netos y superávit/déficit de efectivo.

46. Esta Norma no requiere una conciliación de las revelaciones del SGG en los estados financieros consolidados con las revelaciones del SGG según las bases estadísticas de información financiera. Esto se debe a las preocupaciones sobre la viabilidad, y los costos y beneficios, de estos requerimientos en todas las jurisdicciones. No obstante, no se impide la inclusión de esta conciliación a través de la revelación de notas.

Fecha de vigencia

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

47A. **La NICSP 33 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* emitida en enero de 2015 modificó el párrafo 48. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la NICSP 33 en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017 la modificación también se aplicará para dicho periodo.**

47B. **La NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados* emitida en enero de 2015, modificó los párrafos 24, 26, 27, 29, 30 y 41. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NICSP 35.**

47C. **El párrafo 13 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NICSP 2015* emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, deberá revelar este hecho.**

47D. **El párrafo 16 se eliminó y se modificaron los párrafos 3 y 22 mediante el documento *La Aplicabilidad de las NICSP* emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.**

47E. **El párrafo 37 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NICSP 2018*, emitido en octubre de 2018. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada.**

48. Cuando una entidad adopte las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) tal como se define en la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)* para para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 22, pero no son parte de la misma.

Introducción

FC1. El *Sistema de Cuentas Nacionales de 1993* (SCN 1993) (y actualizaciones), *Manual de Estadísticas Financieras Gubernamentales de 2001* (MEFG), y el *Sistemas Europea de Cuentas de 1995* (SEC 1995), requieren que los gobiernos publiquen información financiera sobre el SGG. Por motivos estadísticos, el SGG incluye las entidades controladas por el gobierno dedicadas principalmente a actividades no de mercado. Algunas veces el SGG se describe como aquél que incluye aquellas entidades que realizan las funciones básicas del gobierno como actividad principal. El SGG no incluye las corporaciones públicas, incluso cuando todo el patrimonio de estas corporaciones es propiedad del gobierno o de entidades gubernamentales.

FC2. Las NICSP actuales no requieren que las entidades del sector público revelen información sobre el SGG en sus estados financieros. Las NICSP requieren que las entidades preparen estados financieros que incluyan información sobre todos los recursos controlados por la entidad que informa, y establecen normas para la consolidación de todas las entidades controladas. La NICSP 18, *Información Financiera por Segmentos*, también requiere que las entidades identifiquen segmentos y presenten información sobre los mismos.

FC3. Algunos gobiernos preparan, presentan y publican ampliamente tanto estados financieros como información sobre las características financieras y rendimiento del sector público preparados de acuerdo con bases estadísticas de información.

FC4. El IPSASB apoya la convergencia de las NICSP con las bases estadísticas de información cuando sea apropiado. La comunidad estadística animó al IPSASB a desarrollar una NICSP que tratase la presentación de la información del SGG como parte de los estados financieros consolidados del gobierno como un mecanismo para facilitar la convergencia.

FC5. La revelación de información financiera sobre el SGG puede proporcionar información útil a los usuarios de los estados financieros, particularmente en aquellas jurisdicciones en que los gobiernos nacionales u otros gobiernos, elaboran tanto (a) estados financieros de acuerdo con las NICSP, e (b) información financiera de acuerdo con bases estadísticas de información financiera. El IPSASB considera también que la revelación de esta información puede ayudar a los usuarios a entender mejor la relación entre actividades de mercado y no de mercado del gobierno. Sin embargo, el IPSASB no está convencido de que las ventajas de realizar esta revelación puedan ser significativamente mayores que sus costos en aquellas jurisdicciones donde los estados financieros preparados de acuerdo con bases estadísticas de

información financiera no son preparados y puestos a disposición pública de forma habitual. En consecuencia, la revelación de esta información no es obligatoria.

FC6. Esta Norma establece requerimientos para ser aplicados solo por gobiernos. Esto es así porque para un gobierno solo es posible revelar una representación significativa del SGG de forma global. En algunas jurisdicciones, los gobiernos nacionales pueden controlar gobiernos provinciales o locales. Cuando sucede esto, los estados financieros pueden desagregarse para separar la información a revelar sobre el SGG para cada nivel de gobierno. Es probable que esta información a revelar ayude a los usuarios a entender mejor la relación entre las actividades del SGG de cada nivel de gobierno. Sin embargo, en algunas jurisdicciones, tal revelación de información puede imponer una presión adicional sobre el sistema contable y sobre los responsables de la recogida y agregación de datos, y no está claro que las ventajas para los usuarios de revelar esta información en los estados financieros superen sus costos. Por lo tanto, esta Norma no requiere que las entidades que eligen revelar información sobre el SGG revelen también información consolidada en los estados financieros de forma separada sobre el SGG de cada nivel de gobierno. No obstante, no se prohíbe revelar dicha información.

Consolidación y desagregación

FC7. Las bases estadísticas de información financiera y las NICSP tienen muchas similitudes en el tratamiento de eventos y transacciones particulares. Sin embargo, también existen diferencias. Por ejemplo, las bases estadísticas de información financiera:

(a) requieren que todos los activos y pasivos (excepto los préstamos) sean revaluados a valor de mercado en cada fecha de presentación. Las NICSP incluyen diferentes requerimientos de medición, y requieren o permiten valores de costo y corriente para ciertas clases de activos y pasivos;

(b) tratan los dividendos como gastos mientras que las NICSP los trata como distribuciones;

(c) distinguen entre transacciones y otros flujos económicos para la presentación de información financiera. Las NICSP no hacen actualmente una distinción similar; y

(d) se centran en la presentación de información financiera sobre el SGG y los otros sectores del sector público como componentes separados y, en este contexto, adoptan las mismas normas para el reconocimiento y medición que se adoptan para la presentación del resto de la economía para garantizar la congruencia de los totales macroeconómicos. De acuerdo con las bases estadísticas de información financiera, los estados financieros preparados para el SGG no incluyen la consolidación de las

CPNF que son entidades controladas por el gobierno que comercializan bienes y servicios, y CPF, como bancos. Las NICSP se centran en los estados financieros consolidados que presentan la información financiera sobre todos los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo controlados por la entidad.

FC8. Esta Norma requiere que la revelación de información sobre el SGG sea una desagregación de los estados financieros consolidados de un gobierno. Esta es una perspectiva similar a la adoptada para la revelación de información por segmentos de acuerdo con la NICSP 18. Por ello, en la revelación de información sobre el SGG se adoptan las mismas políticas contables que las adoptadas para los estados financieros consolidados con una excepción, como se indica a continuación.

FC9. Cuando se revela información del SGG en estados financieros, los requerimientos de la NICSP 35 no deben aplicarse en lo que se refiere a las CPF y CPNF. Esto es así porque la aplicación de la NICSP 35 a los sectores CPF y CPNF resultaría en volver a presentar los estados financieros consolidados del gobierno en lugar de los estados financieros del SGG. Esto haría fracasar el propósito de revelar información del SGG como un puente entre los estados financieros preparados de acuerdo con las NICSP y los preparados de acuerdo con bases estadísticas de información financiera.

Información financiera por segmentos

FC10. La NICSP 18 requiere revelar de forma separada cierta clase de información sobre actividades o grupos de actividades significativas para la evaluación del rendimiento de la entidad en el logro de sus objetivos y con el propósito de la toma de decisiones. La NICSP 18 no hace distinción entre transacciones con contraprestación y sin contraprestación, o entre actividades de mercado y no de mercado del gobierno. Más bien, se centra en revelar información de ingresos, gastos, activos y pasivos asociados con la prestación de servicios o grupos de servicios importantes - ya sean estos servicios prestados por el SGG del gobierno o por las CPF y CPNF. El objetivo de la información financiera por segmentos no se logra con la revelación de información sobre el SGG. Por ello, un gobierno que elige revelar información sobre el SGG necesita también revelar información financiera por segmentos.

FC11. Las bases estadísticas de información financiera presentan la información sobre gastos o desembolsos del gobierno clasificados o por su naturaleza económica o por CFG. Cualquiera de estos criterios de clasificación se puede aplicar a la revelación de información adicional sobre el SGG. En algunos casos también puede adoptarse una clasificación CFG para revelar información financiera por segmentos en los estados financieros consolidados del gobierno.

Conciliación

FC12. La información que se revela sobre el SGG de acuerdo con los requerimientos de esta Norma puede diferir del contenido y la forma de la que se presenta de acuerdo con bases estadísticas de información financiera.

FC13. El IPSASB consideró si a aquellos gobiernos que eligen revelar información sobre el SGG de acuerdo con esta Norma se les debe exigir revelar una conciliación de las revelaciones sobre (a) el SGG en los estados financieros, y (b) la información sobre el SGG de acuerdo con bases estadísticas de información financiera. El IPSASB estaba preocupado porque en algunas jurisdicciones este requerimiento pudiese imponer costos significativos para el que prepara la información, y que esos costos pudiesen ser mayores que los beneficios. Esto desincentivaría a los gobiernos que, en otro caso, podrían elegir revelar dicha información. Preocupación particular del IPSASB a este respecto fue, por ejemplo, si:

(a) el momento de compilación de los estados financieros y la información estadística será aquél en el que se pueda completar una conciliación dentro del intervalo de tiempo necesario para que los estados financieros sean auditados y formulados o autorizados para su emisión de acuerdo con los requerimientos legales o los requerimientos de las NICSP;

(b) la inclusión de este requerimiento provocaría auditar la conciliación y puede también provocar auditar los informes estadísticos mismos; y

(c) una entidad puede estar obligada a volver a medir y reclasificar activos, pasivos, ingresos y gastos de acuerdo con los requerimientos de las bases estadísticas de información financiera, y esto podría desanimar el revelar información del SGG.

FC14. Considerando estos aspectos, el IPSASB concluyó que no se debe exigir dicha conciliación en este momento. Sin embargo, una conciliación de la información que se revele del SGG presentada de acuerdo con los requerimientos de esta Norma con las partidas equivalentes de los estados financieros gubernamentales preparados de acuerdo con los requerimientos de las NICSP (a) es congruente con la mejora de la transparencia, (b) no es oneroso, y (c) sería útil para los usuarios. No se prohíbe la revelación de una conciliación de la información del SGG presentada de acuerdo con los requerimientos de esta Norma y la información del SGG presentada de acuerdo con bases estadísticas de información financiera.

Revisión de la NICSP 22 como resultado de, *La Aplicabilidad de las NICSP,* del IPSASB emitida en 2016

FC15. El IPSASB emitió el documento *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias en 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.

Revisión de la NICSP 22 como resultado del documento del IASB *Mejoras a las NIIF,* emitido en *2018*

FC16. El párrafo 37 se refiere a los "estados financieros principales". Los grupos de interés plantearon su preocupación porque este término no está definido en las NICSP y, por tanto, podría causar confusión. El IPSASB señaló que el término "estados financieros" se utiliza en otras partes de las NICSP con el mismo significado. En consecuencia, el IPSASB estuvo de acuerdo en estandarizar la terminología y sustituir el término "estados financieros principales" por el término "estados financieros" en cualquier parte en que este término aparece.

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 22, pero no es parte de la misma.

Estructura ilustrativa de los estados financieros

Gobierno A – Extracto de estados financieros

Extracto de las notas a los estados financieros

Nota: Información a revelar del Sector del Gobierno General (SGG)

Las siguientes informaciones a revelar se refieren al Sector Gobierno General (SGG). Reflejan las políticas contables adoptadas en los estados financieros consolidados excepto cuando los requerimientos de consolidación hayan variado con respecto al sector corporaciones públicas financieras (CPF) y al sector corporaciones públicas no financieras (CPNF). De acuerdo con los requerimientos de la NICSP 22, *Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General*, las CPF y las CPNF no se consolidan en la información a revelar del SGG, pero se reconocen como inversiones del mismo. Las inversiones en CPF y CPNF se presentan en una única línea de partida medida al importe en libros de los activos netos de la entidad participada.

El SGG comprende todos los ministerios del gobierno central y otras entidades controladas por el gobierno que están principalmente involucradas en actividades no de mercado. Estas entidades son:

Ministerio de x

y

z.

Durante el periodo sobre el que se informa, las actividades relacionadas con el servicio de correos, previamente asumidas por el ministerio de comunicaciones, se han configurado nuevamente de acuerdo con criterios comerciales y ya no se incluyen en la información financiera presentada por el SGG.

Estado de situación financiera del SGG – A 31 de diciembre de 20X2
(miles de unidades monetarias)

	SGG		CPF y CPNF		Eliminaciones		Total G-de-G	
	20X2	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**
ACTIVOS								
Activos corrientes								
Efectivo y equivalentes al efectivo	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Cuentas por cobrar	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Inventarios	X	X	X	X			X	X
Pagos anticipados	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Inversiones	X	X	X	X			X	X
Otros activos corrientes	X	X	X	X			X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Activos no corrientes								
Cuentas por cobrar	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Inversiones	X	X	X	X			X	X
Inversiones en otros sectores	X	X			(X)	(X)		
Otros activos financieros	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Infraestructuras, planta y equipo	X	X	X	X			X	X
Terrenos y Edificios	X	X	X	X			X	X
Activos intangibles	X	X	X	X			X	X
Otros activos no financieros	X	X	X	X			X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ACTIVO TOTAL	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
PASIVOS								
Pasivos corrientes								
Cuentas por pagar	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Préstamos a corto plazo	X	X	X	X			X	X
Porción de los préstamos con vencimiento a corto plazo	X	X	X	X			X	X
Provisiones	X	X	X	X			X	X
Beneficios a los empleados	X	X	X	X			X	X
Otros pasivos corrientes	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

	SGG		CPF y CPNF		Eliminaciones		Total G-de-G	
	20X2	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**
Pasivos no corrientes								
Cuentas por pagar	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Préstamos	X	X	X	X			X	X
Provisiones	X	X	X	X			X	X
Beneficios a los empleados	X	X	X	X			X	X
Otros pasivos	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
PASIVO TOTAL	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ACTIVOS NETOS	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ACTIVOS NETOS/ PATRIMONIO								
Reservas	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Resultado positivo (ahorro)/ negativo (desahorro) acumulado	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ACTIVOS TOTALES NETOS/ PATRIMONIO	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

Estado del rendimiento financiero del SGG—Del ejercicio cerrado a 31 de diciembre, 20X2—Clasificación por funciones del gobierno

(miles de unidades monetarias)

	SGG		CPF y CPNF		Eliminaciones		Total G-de-G	
	20X2	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**
Ingresos								
Impuestos	X	X			(X)	(X)	X	X
Cuotas, multas, penalizaciones	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Ingresos de otros sectores	X	X	X	X	(X)	(X)		
Transferencias de otros gobiernos	X	X	X	X			X	X
Otros ingresos de actividades ordinarias	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Total ingresos	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Gastos								
Servicios públicos generales	X	X					X	X
Defensa	X	X					X	X
Orden público y seguridad nacional	X	X	X	X			X	X
Asuntos económicos	X	X					X	X
Protección medioambiental	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Vivienda y bienestar social	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Sanidad	X	X	X	X			X	X
Ocio, cultura y religión	X	X					X	X
Educación	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Protección social	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Total de gastos	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Resultado (ahorro o desahorro) del periodo	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

Estado del rendimiento financiero del SGG – Del ejercicio cerrado a 31 de diciembre, 20X2 – Clasificación económica de gastos (Método alternativo de presentación)

(miles de unidades monetarias)

	SGG		CPF y CPNF		Eliminaciones		Total G-de-G	
	20X2	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**
Ingresos								
Impuestos	X	X			(X)	(X)	X	X
Cuotas, multas, penalizaciones	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Ingresos de otros sectores	X	X	X	X	(X)	(X)		
Transferencias de otros gobiernos	X	X	X	X			X	X
Otros ingresos de actividades ordinarias	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Total ingresos	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Gastos								
Compensaciones a los empleados	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Uso de bienes y servicios	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Consumo de capital fijo	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Interés	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Subsidios	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Beneficios sociales	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Otros gastos	X	X	X	X			X	X
Total de gastos	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Resultado (ahorro o desahorro)	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

Estado de cambios en los activos netos/patrimonio del SGG – Del ejercicio cerrado a 31 de diciembre, 20X2

(miles de unidades monetarias)

	SGG					
	Reservas de revaluación	**Diferencias de conversión**	**Resultado (ahorro/ desahorro) acumulado**	**CPF y CPNF**	**Eliminaciones**	**Total G-de-G**
Saldo a 31 de diciembre de 20X0	X	(X)	X	X	X	X
Resultado (ahorro) por revaluación de propiedades	X			X		X
Resultado (desahorro) por revaluación de inversiones	(X)			(X)	X	(X)
Diferencias de conversión		(X)		(X)		(X)
Pérdidas y ganancias netas no reconocidas en el estado de rendimiento financiero	X	(X)		X	(X)	X
Resultado (ahorro) neto del ejercicio			X	X	(X)	X
Saldo a 31 de diciembre de 20X1	X	(X)	X	X	(X)	X
Resultado (desahorro) en revaluación de propiedad	(X)			(X)	X	(X)
Resultado (ahorro) por revaluación de inversiones	X			X	(X)	X
Diferencias de conversión		(X)		X		X
Pérdidas y ganancias netas no reconocidas en el estado de rendimiento financiero	(X)	(X)		(X)	(X)	(X)
Resultado (desahorro) neto del periodo			(X)	(X)	(X)	(X)
Saldo a 31 de diciembre de 20X2	X	(X)	X	X	(X)	X

Estado de flujos de efectivo del SGG – Del ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 20X2

(miles de unidades monetarias)

	SGG		CPF y CPNF		Eliminaciones		Total G-de-G	
	20X2	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**
FLUJOS DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE OPERACIÓN								
Cobros								
Impuestos	X	X			(X)	(X)	X	X
Venta de bienes y servicios			X	X	(X)	(X)	X	X
Subvenciones			X	X	(X)	(X)	X	X
Intereses cobrados			X	X			X	X
Dividendos de otros sectores al gobierno	X	X			(X)	(X)		
Otros cobros	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Pagos								
Costos de los empleados	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Beneficios por retiro	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Proveedores	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Intereses pagados	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Dividendos a otros sectores			(X)	(X)	X	X		
Otros pagos	(X)	(X)	(X)	(X)	X	X	(X)	(X)
Flujos de efectivo netos de las actividades de operación	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN								
Compra de planta y equipo	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Cobros por venta de planta y equipo	X	X	X	X			X	X
Cobros por venta de inversiones	X	X	X	X			X	X
Compra de valores en moneda extranjera	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Flujos de efectivo netos por actividades de inversión	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)

	SGG		CPF y CPNF		Eliminaciones		Total G-de-G	
	20X2	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**
FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN								
Efectivo recibido por préstamos	X	X	X	X			X	X
Reembolsos de préstamos	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Flujos de efectivo netos por actividades de financiación	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Incremento/(Disminución) neta en el efectivo y equivalentes al efectivo	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Efectivo y equivalentes al efectivo al principio del periodo	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Efectivo y equivalentes al efectivo al final del periodo	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

NICSP 23—INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN (IMPUESTOS Y TRANSFERENCIAS)

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2020.

La NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)* fue emitida en diciembre de 2006.

Desde entonces, la NICSP 23 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- NICSP 42, *Beneficios Sociales* (emitida en enero de 2019)
- NICSP 41, *Instrumentos Financieros* (emitida en agosto de 2018)
- NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público* (emitida en enero de 2017)
- *La aplicabilidad de las NICSP* (emitido en abril de 2016)
- *Mejoras a las NICSP 2015* (emitido en abril de 2016)
- NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* (emitida en enero de 2015)
- *Mejoras a las NICSP 2011*(emitido en octubre de 2011)
- NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación* (emitida en enero de 2010)
- NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* (emitida en enero de 2010)
- NICSP 31, *Activos Intangibles* (emitida en enero de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 23

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección de Introducción	Eliminado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
1	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
2	Modificado	NICSP 40 enero de 2017 NICSP 42 enero de 2019

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
3	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
4	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
5	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
6	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
10	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
31	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
37	Modificado	NICSP 28 enero de 2010
43	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
87	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
105A	Modificado	NICSP 29 enero de 2010 NICSP 41 agosto de 2018
105B	Nuevo	NICSP 29 enero de 2010
106	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
116	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
117	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
118	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
119	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
120	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
121	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
122	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
123	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
124A	Nuevo	NICSP 28 enero de 2010
124B	Nuevo	NICSP 29 enero de 2010
124C	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
124D	Nuevo	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
124E	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
124F	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
124G	Nuevo	NICSP 42 enero de 2019
125	Modificado	NICSP 33 enero de 2015
GI27	Modificado	NICSP 31 enero de 2010
GI54	Modificado	NICSP 29 enero de 2010 NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima de GI55	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GI55	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GI56	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima de GI57	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GI57	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GI58	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GI59	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018

NICSP 23—INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN(IMPUESTOSYTRANSFERENCIAS)

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance	2-6
Definiciones	7-28
Transacciones sin contraprestación	8-11
Ingresos	12-13
Estipulaciones	14-16
Condiciones sobre activos transferidos	17-18
Restricciones sobre activos transferidos	19
La esencia sobre la forma	20-25
Impuestos	26-28
Análisis de la entrada inicial de recursos de transacciones sin contraprestación	29
Reconocimiento de activos	30-43
Control de un activo	32-33
Suceso pasado	34
Entrada probable de recursos	35
Activos contingentes	36
Contribuciones de los propietarios	37-38
Componentes con contraprestación y sin contraprestación de una transacción.	39-41
Medición de activos en su reconocimiento inicial	42-43
Reconocimiento de ingresos de transacciones sin contraprestación	44-47
Medición de ingresos de transacciones sin contraprestación	48-49
Obligaciones presentes reconocidas como pasivos	50-58

Obligación presente 51-54
Condiciones en un activo transferido 55-56
Medición de pasivos en el reconocimiento inicial 57-58
Impuestos 59-75
El hecho imponible 65
Cobros de impuestos por anticipado 66
Medición de activos que surgen de transacciones impositivas 67-70
Gastos pagados a través del sistema impositivo y desembolsos por impuestos 71-75
Transferencias 76-105B
Medición de activos transferidos 83
Condonación de deudas y asunción de pasivos 84-87
Multas 88-89
Legados 90-92
Regalos y donaciones, incluyendo bienes en especie 93-97
Servicios en especie 98-103
Compromisos de donaciones 104
Cobros de transferencias por anticipado 105
Préstamos en condiciones favorables 105A-105B
Información a revelar 106-115
Disposiciones transitorias 116-123
Fecha de vigencia 124-125
Fundamentos de las conclusiones
Guía de implementación

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*, está contenida en los párrafos 1–125. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 23 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 políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es establecer requerimientos para la información financiera de los ingresos que surgen de transacciones sin contraprestación distintas de aquéllas que dan lugar a una combinación del sector público. 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 es aplicable a:**

   (a) **una combinación del sector público que es una transacción sin contraprestación; y**

   (b) **aportaciones a los planes de beneficios sociales que se contabilizan de acuerdo con los párrafos 26 a 31 de la NICSP 42 *Beneficios Sociales* (el enfoque de seguro).**

3. [Eliminado]

4. [Eliminado]

5. Esta Norma aborda los ingresos que surgen de transacciones sin contraprestación. Los ingresos que surgen de transacciones con contraprestación se tratan en la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*. Aunque los ingresos recibidos por las entidades del sector público surgen tanto de transacciones con contraprestación como de transacciones sin contraprestación, la mayoría de los ingresos de los gobiernos y otras entidades del sector público se derivan habitualmente de transacciones sin contraprestación, tales como:

   (c) impuestos; y

   (d) transferencias (sean monetarias o no), que incluyen subvenciones, condonaciones de deudas, multas, legados, regalos, donaciones, bienes y servicios en especie y la parte por debajo de mercado de los préstamos en condiciones favorables recibidos.

6. Los gobiernos pueden reorganizar el sector público, fusionando algunas entidades del sector público y dividiendo otras en dos o más entidades separadas. Una combinación del sector público tiene lugar cuando dos o más operaciones 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. Las combinaciones del sector público se contabilizarán de acuerdo con la NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público*.

Definiciones

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

Las condiciones sobre activos transferidos son estipulaciones que especifican que los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados en el activo se consuman por el receptor de la forma especificada o que se devuelvan los mismos al transferidor.

El control de un activo surge cuando la entidad puede usar o beneficiarse de otra manera del activo para conseguir sus objetivos y puede excluir o regular de otra manera el acceso de otros a este beneficio.

Gastos pagados a través del sistema impositivo son importes que están disponibles para los beneficiarios con independencia de que paguen impuestos o no.

Las multas son beneficios económicos o potencial de servicio recibidos o por recibir por entidades del sector público, por decisión de un tribunal u otro organismo responsable de hacer cumplir la ley, como consecuencia de infringir leyes o regulaciones.

Las restricciones sobre activos transferidos son estipulaciones que limitan o dirigen los propósitos para los cuales puede usarse un activo transferido, pero no especifican que se requiera que los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros deban devolverse al transferidor si no hace el uso que se especifica.

Las estipulaciones sobre activos transferidos son términos en leyes o regulaciones, o en un acuerdo vinculante, impuestos sobre el uso de un activo transferido por entidades externas a la entidad que informa.

Los desembolsos por impuestos son disposiciones preferentes de la legislación fiscal que dan concesiones a ciertos contribuyentes que no están disponibles para otros.

El hecho imponible es el hecho que el gobierno, órgano legislativo u otra autoridad ha determinado que esté sujeto a imposición.

Los impuestos son beneficios económicos o potencial de servicio pagados o por pagar obligatoriamente a entidades del sector público, de acuerdo con las leyes y/o regulaciones, establecidos para proporcionar ingresos al gobierno. Los impuestos no incluyen multas u otras sanciones impuestas por infringir la ley.

Las transferencias son entradas de beneficios económicos o potencial de servicio futuros de transacciones sin contraprestación, distintas de impuestos.

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.

Transacciones sin contraprestación

8. En algunas transacciones, está claro que hay un intercambio por un valor aproximadamente igual. Estas son transacciones con contraprestación y se tratan en otras NICSP.

9. En otras transacciones, una entidad recibirá recursos sin ninguna contraprestación a cambio, o con una contraprestación simbólica. Estas son claramente transacciones sin contraprestación y se abordan en esta Norma. Por ejemplo, los contribuyentes pagan impuestos porque la ley fiscal ordena el pago de estos impuestos. Aunque la administración recaudadora proporcionará una variedad de servicios públicos a los contribuyentes, no lo hace en contraprestación del pago de impuestos.

10. Hay un grupo adicional de transacciones sin contraprestación en las que la entidad puede proporcionar alguna contraprestación directamente a cambio de los recursos recibidos, pero esta contraprestación no se aproxima al valor razonable de los recursos recibidos. En estos casos, la entidad determina si hay una combinación de transacciones con contraprestación y sin contraprestación, cada componente de las cuales se reconoce de manera separada. Por ejemplo, una entidad recibe financiación de 6 millones de u.m. por parte de una agencia de desarrollo multilateral. El acuerdo estipula que la entidad debe devolver 5 millones de u.m. de la financiación recibida a lo largo de un periodo de 10 años, al 5% de interés cuando la tasa de mercado para un préstamo similar es del 11%. Efectivamente, la entidad ha recibido una subvención de 1 millón de u.m. (6 millones de u.m. recibidas menos 5 millones de u.m. a devolver) y ha realizado un préstamo en condiciones favorables de 5 millones de u.m. que consigue un interés a un 6% por debajo de la tasa de interés de mercado para un préstamo similar. La subvención recibida de 1 millón de u.m., así como la parte por debajo de mercado en el pago de intereses de acuerdo con los términos del acuerdo, son transacciones sin contraprestación. El capital del contrato y el pago de intereses a lo largo del periodo del préstamo son transacciones con contraprestación.

11. Adicionalmente, existen también transacciones en las que no es inmediatamente claro si son transacciones con o sin contraprestación. En estos casos un examen de la esencia de la transacción determinará si son transacciones con o sin contraprestación. Por ejemplo, la venta de bienes se clasifica normalmente como una transacción con contraprestación. Sin embargo, si la transacción conlleva un precio subvencionado, es decir, un

precio que no es aproximadamente igual al valor razonable de los bienes vendidos, esta transacción se ajusta a la definición de transacción sin contraprestación. Para determinar si la esencia de una transacción es la de una transacción sin contraprestación o con contraprestación, debe ejercerse el juicio profesional. Además, las entidades pueden recibir descuentos comerciales, descuentos por volumen u otras reducciones en el precio de cotización de activos por una variedad de razones. Estas reducciones en el precio no significan necesariamente que la transacción sea una transacción sin contraprestación.

Ingresos

12. Los ingresos comprenden las entradas brutas de beneficios económicos o potencial de servicio recibidas o por recibir por la entidad que informa, las cuales representan un aumento en los activos netos/patrimonio distinto a aquéllos relacionados con las contribuciones de los propietarios. Las cantidades recibidas como agente del gobierno o de otra organización gubernamental o terceras partes no darán lugar a un incremento en los activos netos o ingresos del agente. Esto es debido a que la entidad agente no puede controlar el uso, o beneficiarse de otra manera, de los activos recibidos para conseguir sus objetivos.

13. Cuando una entidad incurre en algún costo en relación a los ingresos que surgen de una transacción sin contraprestación, el ingreso es la entrada bruta de beneficios económicos o potencial de servicio futuros, y cualquier salida de recursos se reconoce como un costo de la transacción. Por ejemplo, si se requiere a la entidad que informa que pague los costos de entrega e instalación en relación con la transferencia de una partida de planta de otra entidad, estos costos se reconocen de manera separada de los ingresos que surgen de la transferencia de la partida de planta. Los costos de entrega e instalación se incluyen en el importe reconocido como un activo, de acuerdo con la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*.

Estipulaciones

14. Pueden transferirse activos con la expectativa y/o comprensión de que se usarán de una forma concreta y, por tanto, que la entidad receptora actuará de una manera particular. Cuando las leyes, regulaciones o acuerdos vinculantes con partes externas imponen condiciones sobre el uso de los activos transferidos por la entidad receptora, estas condiciones son estipulaciones, según se definen en esta Norma. Una característica clave de las estipulaciones, según se definen en esta Norma, es que una entidad no puede autoimponerse una estipulación a sí misma, ni directamente ni mediante una entidad que controla.

15. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser condiciones o restricciones. Aunque las condiciones y restricciones pueden

requerir a una entidad usar o consumir los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros incorporados en un activo para un propósito particular (obligación de rendimiento) en el reconocimiento inicial, solo las condiciones requieren que estos beneficios económicos o el potencial de servicio futuros se devuelvan al transferidor en el caso de que se incumpla la estipulación (obligación de devolución).

16. Las estipulaciones son ejecutables mediante procesos legales o administrativos. Si una condición en leyes, regulaciones u otros acuerdos vinculantes no se puede hacer cumplir, no es una estipulación como se define en esta Norma. Las obligaciones implícitas no surgen de estipulaciones. La NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, establece requerimientos para el reconocimiento y medición de las obligaciones implícitas.

Condiciones sobre activos transferidos

17. Las condiciones sobre activos transferidos (en adelante condiciones) requieren que la entidad consuma los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros del activo como se especifica, o devolverlos al transferidor en el caso de que se incumplan dichas condiciones. Por tanto, la receptora incurre en una obligación presente de transferir los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros a terceras partes cuando obtenga inicialmente el control de un activo sujeto a una condición. Esto se debe a que la receptora es incapaz de evitar la salida de recursos, puesto que se le requiere o bien consumir los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros incorporados en el activo transferido en la prestación de bienes y servicios particulares a terceras partes, o bien devolver al transferidor los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros. Por tanto, cuando una receptora reconoce inicialmente un activo sujeto a una condición, la receptora también incurre en un pasivo.

18. Por comodidad administrativa, un activo transferido, u otros beneficios económicos o potencial de servicio futuros, pueden devolverse efectivamente deduciendo el importe a devolver de otros activos a ser transferidos para otros propósitos. La entidad que informa todavía reconocerá los importes brutos en sus estados financieros, es decir, la entidad reconocerá una reducción en los activos y pasivos por la devolución del activo según los términos de la condición incumplida, y reflejará el reconocimiento de activos, pasivos y/o ingresos por la nueva transferencia.

Restricciones sobre activos transferidos

19. Las restricciones sobre activos transferidos (en adelante restricciones) no incluyen un requerimiento de que el activo transferido u otros beneficios económicos o potencial de servicio futuros se devuelvan al transferidor si el activo no se usa como se especifica. Por tanto, la obtención del control de

un activo sujeto a una restricción no impone a la receptora una obligación presente de transferir los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros a terceras partes cuando se obtiene inicialmente el control del activo. Cuando una receptora incumple una restricción, el transferidor u otra parte, puede tener la opción de tratar de conseguir una sanción contra la receptora, por ejemplo, llevando el asunto a juicio o a otros tribunales, o mediante un proceso administrativo tal como una directiva de un ministro del gobierno u otra autoridad, o de otra manera. Estas acciones pueden dar lugar a que la entidad se vea obligada a cumplir la restricción o hacer frente a una sanción civil o penal por desacato a la justicia u otro tribunal o autoridad. No se incurre en esta sanción como resultado de adquirir el activo, sino como resultado de incumplir la restricción.

La esencia sobre la forma

20. Para determinar si una estipulación es una condición o una restricción, es necesario considerar la esencia de los términos de la estipulación y no meramente su forma. La mera especificación de que, por ejemplo, se requiere que se consuma un activo transferido al suministrar bienes y servicios a terceros o devolverlo al transferidor no es, en sí misma, suficiente para que surja un pasivo cuando la entidad obtiene el control del activo.

21. Para determinar si una estipulación es una condición o una restricción, la entidad considerará si un requerimiento de devolver el activo u otros beneficios económicos o potencial de servicio futuros es exigible, y podría ser ejecutado por el transferidor. Si el transferidor no pudiera ejecutar un requerimiento de devolver el activo u otros beneficios económicos o potencial de servicio futuros, la estipulación no cumpliría la definición de una condición y se considerará una restricción. Si la experiencia pasada con el transferidor indica que el mismo nunca ejecuta un requerimiento de devolver el activo transferido u otros beneficios económicos o potencial de servicio futuros cuando ocurren incumplimientos, entonces la entidad receptora puede concluir que la estipulación tiene la forma pero no la esencia de una condición y es, por tanto, una restricción. Si la entidad no tiene experiencia con el transferidor, o no ha incumplido previamente estipulaciones que llevarían al transferidor a decidir si ejecuta una devolución de un activo u otros beneficios económicos o potencial de servicio futuros, y no tiene evidencia de lo contrario, se supondría que el transferidor ejecutaría la estipulación y, por tanto, la estipulación cumple la definición de una condición.

22. La definición de una condición impone a la entidad receptora una obligación de rendimiento – es decir, se requiere a la receptora consumir los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros implícitos en el activo transferido como se especificó, o la devolución del activo u otros beneficios económicos o potencial de servicio futuros al transferidor. Para satisfacer la definición de una condición, la obligación de rendimiento será de la esencia, no solamente de la forma, y se requiere como una consecuencia de

la condición en sí misma. Un término en un acuerdo de transferencia que requiere a la entidad llevar a cabo una acción que no tiene otra alternativa más que realizarla, puede conducir a la misma a concluir que el término no es en esencia ni una condición ni una restricción. Esto se debe a que, en estos casos, los términos de la transferencia en sí no imponen a la entidad receptora una obligación de rendimiento.

23. Para cumplir el criterio de reconocimiento como un pasivo es necesario que sea probable una salida de recursos y que se requiera y sea capaz de evaluarse el rendimiento con respecto a la condición. Por tanto, será necesario especificar en una condición extremos tales como la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar o la naturaleza de los activos a adquirir cuando proceda y, si es relevante, los periodos en los cuales ocurra el rendimiento. Además, el rendimiento necesitará controlarse por, o en nombre, del transferidor sobre una base de negocio en marcha. Esto es particularmente así, cuando una estipulación acuerda una devolución proporcional del valor equivalente del activo si la entidad lleva a cabo parcialmente los requerimientos de la condición y la obligación de devolución se ha ejecutado si ha habido incumplimientos significativos en el pasado.

24. En algunos casos, puede transferirse un activo sujeto a la estipulación de que se devolverá al transferidor si no ocurre un suceso futuro determinado. Esto puede ocurrir cuando, por ejemplo, un gobierno nacional proporciona fondos a una entidad del gobierno provincial sujetos a la estipulación de que la entidad realice una contribución equivalente. En estos casos, no surge una obligación de devolución hasta el momento en que se espera que se incumpla la estipulación y no se reconoce un pasivo hasta que se hayan satisfecho los criterios de reconocimiento.

25. Sin embargo, los receptores necesitarán considerar si estas transferencias responden a la naturaleza de un cobro anticipado. En esta Norma, cobro anticipado se refiere a recursos recibidos antes del hecho imponible o un acuerdo de transferencia vinculante. Los cobros anticipados dan lugar a un activo y una obligación presente porque el acuerdo de transferencia todavía no es vinculante. Cuando tales transferencias entran dentro de la naturaleza de una transacción con contraprestación, se tratarán de acuerdo con la NICSP 9.

Impuestos

26. Los impuestos son la mayor fuente de ingresos para muchos gobiernos y otras entidades del sector público. Los impuestos se definen en el párrafo 7 como beneficios económicos pagados o por pagar obligatoriamente a entidades del sector público, de acuerdo con leyes o regulaciones, que se establecen para proporcionar ingresos al gobierno, excluyendo multas u otras sanciones impuestas por el incumplimiento de leyes o regulaciones. Las transferencias no obligatorias a los gobiernos o a entidades del sector público, tales como donaciones y el pago de honorarios, no son impuestos, aunque pueden ser

el resultado de transacciones sin contraprestación. Un gobierno recauda impuestos de personas y entidades, conocidas como contribuyentes, dentro de su jurisdicción mediante la aplicación de sus poderes soberanos.

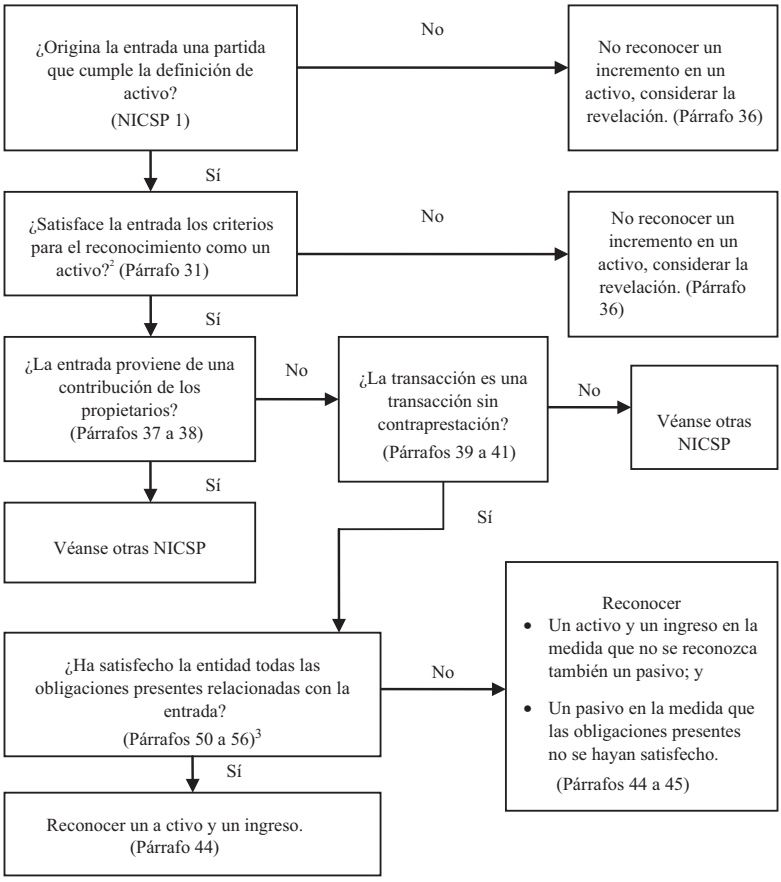
27. Las leyes y regulaciones fiscales pueden variar significativamente de una jurisdicción a otra, pero tienen unas ciertas características comunes. Las leyes y regulaciones fiscales (a) establecen el derecho de un gobierno a recaudar el impuesto, (b) identifican los criterios sobre los que se calcula el impuesto, y (c) establecen los procedimientos para administrar el mismo, esto es, los procedimientos para calcular el impuesto por cobrar y garantizar que se reciba el pago. Las leyes y regulaciones fiscales a menudo requieren que los contribuyentes presenten declaraciones periódicas a la agencia gubernamental que administra un impuesto particular. El contribuyente proporciona generalmente detalles y evidencia del nivel de actividad sujeta al impuesto, y se calcula el importe de impuesto por cobrar por el gobierno. Los acuerdos para cobrar los impuestos varían ampliamente, pero normalmente están diseñados para garantizar que el gobierno reciba los pagos regularmente sin recurrir a acciones legales. Las leyes fiscales son normalmente aplicadas de forma rigurosa y a menudo imponen sanciones severas a los individuos y entidades que incumplen la ley.

28. También pueden surgir cobros anticipados con respecto a los impuestos, que son importes cobrados de forma anticipada al hecho imponible.

Análisis de la entrada inicial de recursos de transacciones sin contraprestación

29. Una entidad reconocerá un activo surgido de una transacción sin contraprestación cuando obtenga el control de recursos que cumplan la definición de activo y satisfagan los criterios de reconocimiento. En ciertas circunstancias, como cuando un acreedor condona un pasivo, puede surgir una disminución en el importe en libros de un pasivo previamente reconocido. En estos casos, en lugar de reconocer un activo, la entidad reduce el importe en libros del pasivo. En algunos casos, la obtención del control de un activo puede también conllevar obligaciones que la entidad reconocerá como un pasivo. Las contribuciones de propietarios no dan lugar a un ingreso, por lo que se analiza cada tipo de transacción y cualquier contribución de propietarios se contabiliza de forma separada. Congruentemente con el enfoque establecido en esta Norma, las entidades analizarán las transacciones sin contraprestación para determinar qué elementos de los estados financieros con propósito general se reconocerán como resultado de las transacciones. El diagrama de la página siguiente ilustra el proceso analítico que una entidad lleva a cabo cuando hay una entrada de recursos para determinar si surge un ingreso. Esta Norma sigue la estructura del diagrama. Los requerimientos para el tratamiento de las transacciones se establecen en los párrafos 30 a 115.

Ilustración del análisis de la entrada inicial de recursos[1]



1. El diagrama es solo ilustrativo, no sustituye a la Norma. Se proporciona como una ayuda para interpretarla.

2. En ciertas circunstancias, como cuando un acreedor condona un pasivo, puede surgir una disminución en el importe en libros de un pasivo previamente reconocido. En estos casos, en lugar de reconocer un activo, la entidad reduce el importe en libros del pasivo.

3. Al determinar si la entidad ha satisfecho todas las obligaciones presentes, se considerarán la aplicación de la definición de condiciones en un activo transferido y los criterios para reconocer un pasivo.

Reconocimiento de activos

30. Los activos se definen en la NICSP 1 como recursos controlados por una entidad como consecuencia de sucesos pasados y de los cuales se espera que fluyan a la entidad beneficios económicos o potencial de servicio futuros.

31. **Una entrada de recursos de una transacción sin contraprestación, distinta de servicios en especie, que cumpla la definición de activo se reconocerá como tal si, y sólo si:**

    (a) **es probable que fluyan a la entidad beneficios económicos o un potencial de servicio futuros asociados con el activo; y**

    (b) **el valor razonable del activo pueda ser medido con fiabilidad.**[1]

Control de un activo

32. La capacidad de excluir o regular el acceso a otros de los beneficios de un activo es un elemento esencial de control que distingue a los activos de la entidad de aquellos bienes públicos a los que todas las entidades tienen acceso y de los que se benefician. En el sector público, los gobiernos ejercen un papel de regulación sobre ciertas actividades, por ejemplo instituciones financieras o fondos de pensiones. Este papel de regulación no significa necesariamente que tales partidas reguladas cumplan la definición de un activo del gobierno, o que satisfagan los criterios para el reconocimiento como un activo en los estados financieros con propósito general del gobierno que regula dichos activos. De acuerdo con el párrafo 98, las entidades pueden, pero no están obligadas, a reconocer servicios en especie.

33. Un anuncio de una intención de transferir recursos a una entidad del sector público no es suficiente por sí mismo para identificar recursos como controlados por un receptor. Por ejemplo, si una escuela pública fuese destruida por un incendio forestal y un gobierno anunciase su intención de transferir fondos para reconstruirla, la escuela no reconocería una entrada de recursos (recursos por recibir) en el momento del anuncio. En los casos donde se requiere un acuerdo de transferencia antes de que los recursos puedan ser transferidos, una entidad receptora no identificará esos activos como controlados hasta el momento en que el acuerdo sea vinculante ya que la entidad receptora no puede excluir o regular el acceso del transferidor a los recursos. En muchos casos la entidad necesitará establecer la capacidad de ejercer su control de los recursos antes de que puedan ser reconocidos como un activo. Si una entidad no tiene capacidad de reclamar legalmente los recursos, no puede excluir o regular el acceso del transferidor a los mismos.

---

[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.

Suceso pasado

34. Las entidades del sector público obtienen normalmente activos de los gobiernos, de otras entidades incluyendo los contribuyentes, o comprándolos o produciéndolos. Por lo tanto, el suceso pasado que da lugar al control de un activo puede ser una compra, un hecho imponible, o una transferencia. Transacciones o sucesos que se espera que ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos – como por ejemplo, la intención de recaudar un impuesto no es un suceso pasado que da lugar a un activo en la forma de un derecho sobre un contribuyente.

Entrada probable de recursos

35. Una entrada de recursos es probable cuando es más posible que ocurra a que no. La entidad basa esta determinación en su experiencia en el pasado con tipos similares de flujos de recursos y en sus expectativas con respecto al contribuyente o al transferidor. Por ejemplo, cuando (a) un gobierno acuerda transferir fondos a una entidad del sector público (entidad que informa), (b) el acuerdo es vinculante, y (c) el gobierno tiene un historial de transferir los recursos acordados, es probable que la entrada tenga lugar, a pesar de que los fondos no hayan sido transferidos en la fecha de presentación.

Activos contingentes

36. Una partida que posee las características esenciales de un activo, pero no cumple los criterios para su reconocimiento, puede revelarse en las notas como un activo contingente (véase la NICSP 19).

Contribuciones de los propietarios

37. Las contribuciones de los propietarios se definen en la NICSP 1. Para que una transacción cumpla las condiciones para ser considerada como una contribución de los propietarios, tendrá necesariamente que satisfacer las características identificadas en dicha definición. En la determinación de si una transacción satisface la definición de una contribución de los propietarios, se considera la esencia más que la forma de la transacción. El párrafo 38 indica la forma que pueden tener las contribuciones de los propietarios. Si, pese a la forma de la transacción, la esencia es claramente la de un préstamo u otra clase de pasivo, o ingreso, la entidad la reconoce como tal, y revelará información apropiada en las notas a los estados financieros con propósito general, si tiene importancia relativa. Por ejemplo, si una transacción pretende ser una contribución de los propietarios, pero especifica que la entidad que informa pagará distribuciones fijas al transferidor, con una devolución de la inversión del transferidor en un momento del futuro especificado, la transacción es más característica de un préstamo. Para acuerdos contractuales, una entidad también considerará la guía de la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación* cuando distinga los pasivos de las contribuciones de los propietarios.

38. Una contribución de los propietarios puede evidenciarse mediante, por ejemplo:

(a) una designación formal de la transferencia (o una clase de tales transferencias) por el contribuidor o una entidad que controla al contribuidor de la medida en que forma parte de los activos netos/patrimonio aportado del receptor, ya sea antes de que ocurra la contribución o en el momento de ésta;

(b) un acuerdo formal, en relación a la contribución, estableciendo o incrementando una participación financiera existente en los activos netos/patrimonio del receptor que pueden ser vendidos, transferidos o rescatados; o

(c) la emisión, en relación con la aportación, de los instrumentos de patrimonio que pueden ser vendidos, transferidos o rescatados.

Componentes con contraprestación y sin contraprestación de una transacción

39. Los párrafos 40 y 41 siguientes se ocupan de las circunstancias en las que una entidad obtiene el control de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio futuros distintas a contribuciones de los propietarios.

40. El párrafo 11 de la NISCP 9 define las transacciones con contraprestación y las transacciones sin contraprestación y el párrafo 10 de esta Norma señala que una transacción puede incluir dos componentes, un componente con contraprestación y un componente sin contraprestación.

41. Cuando se adquiere un activo por medio de una transacción que tiene un componente con contraprestación y un componente sin contraprestación, la entidad reconoce el componente con contraprestación de acuerdo con los principios y requerimientos de otras NICSP. El componente sin contraprestación se reconoce de acuerdo con los principios y requerimientos de esta Norma. Para determinar si una transacción tiene componentes con contraprestación y sin contraprestación identificables se ejercitará el juicio profesional. Cuando no es posible distinguir componentes con contraprestación y sin contraprestación por separado, la transacción se trata como una transacción sin contraprestación.

Medición de activos en su reconocimiento inicial

42. **Un activo adquirido mediante una transacción sin contraprestación se medirá inicialmente a su valor razonable en la fecha de adquisición.**

43. De forma congruente con la NICSP 12, *Inventarios*, la NICSP 16, *Propiedades de Inversión*, la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo,* y la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*, los activos adquiridos mediante transacciones sin contraprestación se miden por su valor razonable en la fecha de adquisición.

Reconocimiento de ingresos de transacciones sin contraprestación

44. **Una entrada de recursos de una transacción sin contraprestación reconocida como un activo se reconocerá como ingreso, excepto en la medida en que se reconozca también un pasivo con respecto a dicha entrada.**

45. **Cuando una entidad satisface una obligación presente reconocida como pasivo con respecto a una entrada de recursos por una transacción sin contraprestación reconocida como activo, reducirá el importe en libros del pasivo reconocido y reconocerá una cantidad de ingresos igual a dicha reducción.**

46. Cuando una entidad reconoce un incremento en los activos netos como resultado de una transacción sin contraprestación, reconoce un ingreso. Si se ha reconocido un pasivo con respecto a la entrada de recursos que surge de la transacción sin contraprestación, cuando posteriormente se reduzca el pasivo, porque tenga lugar el hecho imponible o se satisfaga una condición, se reconocerá un ingreso. Si una entrada de recursos satisface la definición de contribuciones de los propietarios, no se reconoce como pasivo ni ingreso.

47. El momento del reconocimiento del ingreso se determina por la naturaleza de las condiciones y su cancelación. Por ejemplo, si una condición especifica que la entidad proporciona bienes o servicios a terceros, o devuelve fondos sin emplear al transferidor, se reconoce el ingreso cuando se proporcionan los bienes o servicios.

Medición de ingresos de transacciones sin contraprestación

48. **Los ingresos de transacciones sin contraprestación se medirán por el importe del incremento en los activos netos reconocidos por la entidad.**

49. Cuando, como resultado de una transacción sin contraprestación, una entidad reconozca un activo, también reconocerá un ingreso equivalente al importe del activo medido de acuerdo con el párrafo 42, a menos que se requiera también reconocer un pasivo. Cuando se requiera que se reconozca un pasivo, éste se medirá de acuerdo con los requerimientos del párrafo 57, y el importe del incremento en los activos netos, si lo hay, se reconocerá como un ingreso. Cuando un pasivo se reduzca posteriormente, porque ocurra el hecho imponible o se satisfaga una condición, el importe de la reducción en el pasivo se reconocerá como ingreso.

Obligaciones presentes reconocidas como pasivos

50. **Una obligación presente que surge de una transacción sin contraprestación que cumple la definición de pasivo se reconocerá como tal si, y sólo si:**

(a) **es probable que para cancelar la obligación se requiera una salida de recursos que incorporan beneficios económicos o potencial de servicio futuros; y**

(b) **puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.**

Obligación presente

51. Una obligación presente es una obligación de actuar o de rendir en un cierto modo, y puede dar lugar a un pasivo con respecto a cualquier transacción sin contraprestación. Las obligaciones presentes pueden ser impuestas por estipulaciones en las leyes o regulaciones o acuerdos vinculantes que establecen las bases de las transferencias. También pueden surgir del entorno operativo normal, tal como el reconocimiento de anticipos.

52. En muchos casos, se recaudan impuestos y se transfieren activos a entidades del sector público en transacciones sin contraprestación con arreglo a leyes, regulaciones u otros acuerdos vinculantes que imponen estipulaciones que se usan para propósitos particulares. Por ejemplo:

(a) impuestos, el uso de los cuales se limite mediante leyes o regulaciones a propósitos específicos;

(b) transferencias, establecidas mediante un acuerdo vinculante que incluya condiciones:

(i) de gobiernos nacionales a provinciales, regionales o locales;

(ii) de gobiernos regionales/provinciales a gobiernos locales;

(iii) de gobiernos a otras entidades del sector público;

(iv) a agencias gubernamentales que se crean mediante leyes o regulaciones para realizar funciones específicas con una autonomía en sus operaciones, tales como autoridades legales, o consejos o autoridades regionales; y

(v) de agencias donantes a gobiernos u otras entidades del sector público.

53. En el curso normal de las operaciones, una entidad que informa puede aceptar recursos antes de que ocurra el hecho imponible. En dichas circunstancias, se reconoce un pasivo por un importe igual a lo recibido de forma anticipada hasta que se produzca el hecho imponible.

54. Si una entidad que informa recibe recursos antes de la existencia de un acuerdo de transferencia vinculante, reconoce un pasivo por lo recibido de forma anticipada hasta el momento en que el acuerdo se convierta en vinculante.

Condiciones en un activo transferido

55. **Las condiciones en un activo transferido dan lugar a una obligación presente en el reconocimiento inicial que se reconocerá de acuerdo con el párrafo** 50**.**

56. Las estipulaciones se definen en el párrafo 7. Los párrafos 14 a 25 proporcionan guías para determinar si una estipulación es una condición o una restricción. Una entidad analiza todas y cada una de las estipulaciones vinculadas a una entrada de recursos para determinar si esas estipulaciones imponen condiciones o restricciones.

Medición de pasivos en el reconocimiento inicial

57. **El importe reconocido como un pasivo será la mejor estimación del importe requerido para cancelar la obligación presente en la fecha de presentación.**

58. La estimación tiene en cuenta los riesgos y las incertidumbres que rodean los sucesos que hacen que se reconozca un pasivo. Cuando el valor temporal del dinero es significativo, el pasivo se medirá al valor presente del importe que se espera que sea necesario para cancelar la obligación. Este requerimiento está de acuerdo con los principios establecidos en la NICSP 19.

Impuestos

59. **Una entidad reconocerá un activo con respecto a impuestos cuando ocurra el hecho imponible y se cumplan los criterios de reconocimiento del activo.**

60. Los recursos surgidos de impuestos satisfacen la definición de activo cuando la entidad controla los recursos como consecuencia de un suceso pasado (el hecho imponible) y espera recibir beneficios económicos o potencial de servicio futuros de esos recursos. Los recursos que surgen de impuestos satisfacen los criterios para ser reconocidos como activo cuando es probable que la entrada de recursos tenga lugar y su valor razonable pueda ser medido con fiabilidad. El grado de probabilidad vinculado a la entrada de recursos se determina sobre las bases de la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial, que incluye, entre otros, la revelación del hecho imponible por parte del contribuyente.

61. Un ingreso por impuestos sólo surge para el gobierno que establece el impuesto, y no para otras entidades. Por ejemplo, cuando el gobierno nacional establece un impuesto que es recaudado por su agencia tributaria, los activos y los ingresos se acumulan (o devengan) por el gobierno, no por la agencia tributaria. Más aún, cuando un gobierno nacional establece un impuesto sobre las ventas, cuya recaudación total se transfiere a los gobiernos regionales, con base en una asignación continuada, el gobierno nacional reconocerá activos e ingresos por el impuesto, y una disminución en los activos y

un gasto por la transferencia a los gobiernos regionales. Los gobiernos regionales reconocerán los activos y un ingreso por la transferencia. Cuando una única entidad recauda impuestos en nombre de varias entidades, está actuando como un agente para todas ellas. Por ejemplo, cuando una agencia tributaria regional recauda el impuesto a las ganancias para el gobierno regional y varios gobiernos locales, no reconoce el ingreso con respecto a los impuestos recaudados –sino que, los gobiernos individuales que establecen los impuestos reconocen los activos y el ingreso con respecto a los impuestos.

62. Los impuestos no satisfacen la definición de contribuciones de los propietarios, porque el pago de impuestos no otorga al contribuyente un derecho a recibir (a) distribuciones de beneficios económicos o potencial de servicio futuros de la entidad durante su existencia o (b) la distribución de cualquier excedente de activos sobre el pasivo en caso de liquidación del gobierno. El pago de impuestos tampoco otorga a los contribuyentes un derecho de propiedad en el gobierno que puede ser objeto de venta, intercambio, transferencia o rescate.

63. Los impuestos satisfacen la definición de transacción sin contraprestación porque el contribuyente transfiere recursos al gobierno, sin recibir directamente a cambio un valor aproximadamente igual. Aunque el contribuyente puede beneficiarse de una variedad de políticas sociales establecidas por el gobierno, éstas no se prestan directamente a cambio como contraprestación por el pago de impuestos.

64. Tal como se destaca en el párrafo 52, algunos impuestos son recaudados para propósitos específicos. Si se requiere que el gobierno reconozca un pasivo con respecto a condiciones relacionadas con activos reconocidos como consecuencia de impuestos recaudados con propósito específico, no reconocerá ingresos hasta que se satisfaga la condición y se reduzca el pasivo. Sin embargo, en la mayor parte de los casos, no se espera que los impuestos recaudados con propósitos específicos den lugar a un pasivo porque los propósitos específicos son equiparables a restricciones, y no a condiciones.

El hecho imponible

65. En muchas jurisdicciones se recaudan tipos de impuestos similares. La entidad que informa analizará la ley tributaria en su propia jurisdicción para determinar cuál es el hecho imponible para los diversos impuestos recaudados. A menos que se determine de otra forma en las leyes o regulaciones, es probable que el hecho imponible para:

(a) el impuesto a las ganancias sea la obtención de ingresos tributables durante el periodo impositivo por parte del contribuyente;

(b) el impuesto sobre el valor añadido sea la realización de actividad gravable durante el periodo impositivo por parte del contribuyente;

(c) el impuesto sobre bienes y servicios sea la adquisición o venta de bienes y servicios sujetos a impuestos durante el periodo impositivo;

(d) los derechos de aduana sea el movimiento de bienes o servicios sujetos a derechos arancelarios atravesando el límite de la aduana;

(e) el derecho sobre sucesiones sea el fallecimiento de una persona que posee propiedades sujetas a impuestos; y

(f) el impuesto sobre la propiedad sea el vencimiento de la fecha en la que se recauda el impuesto, o el periodo para el cual se establezca la recaudación del mismo si éste se recauda de forma periódica.

Cobros de impuestos por anticipado

66. De forma congruente con las definiciones de activos, pasivos y los requerimientos del párrafo 59, los recursos por impuestos recibidos con anterioridad a la ocurrencia del hecho imponible se reconocerán como un activo y un pasivo (cobros anticipados), porque (a) el hecho que da lugar a que la entidad tenga derecho a los impuestos no ha ocurrido, y (b) los criterios para el reconocimiento del ingreso por impuestos no han sido satisfechos (véase el párrafo 59), a pesar de que la entidad ya haya recibido una entrada de recursos. Los cobros anticipados relativos a impuestos no son fundamentalmente diferentes a otros cobros anticipados, por lo tanto se reconocerá un pasivo hasta que ocurra el hecho imponible. Cuando tenga lugar el hecho imponible, se cancelará el pasivo y se reconocerá el ingreso.

Medición de activos que surgen de transacciones impositivas

67. El párrafo 42 requiere que los activos que surgen de transacciones impositivas se midan por su valor razonable en la fecha de adquisición. Los activos que surgen de transacciones impositivas se miden por la mejor estimación de la entrada de recursos a la entidad. Las entidades que informan desarrollarán políticas contables para la medición de activos que surgen de transacciones impositivas que se ajusten a los requerimientos del párrafo 42. Las políticas contables para la estimación de estos activos tendrán en cuenta la probabilidad de que los recursos que surgen de transacciones impositivas fluyan al gobierno y el valor razonable de los activos resultantes.

68. Cuando exista una separación entre el momento del hecho imponible y el cobro de los impuestos, las entidades del sector público pueden medir de forma fiable los activos que surgen de las transacciones impositivas utilizando, por ejemplo, modelos estadísticos basados en el historial de recaudación de ese impuesto concreto en periodos anteriores. Estos modelos incluirán la consideración del momento de los cobros procedentes de los contribuyentes, declaraciones hechas por los contribuyentes y las relaciones de los impuestos por cobrar con otros eventos en la economía. Los modelos de medición también tendrán en cuenta otros factores como:

(a) que la legislación fiscal otorgue a los contribuyentes un periodo para presentar las declaraciones que sea mayor al que se permite al gobierno para la publicación de los estados financieros con propósito general;

(b) que los contribuyentes no presenten las declaraciones en el momento oportuno;

(c) la valoración de activos no monetarios para propósitos de evaluaciones fiscales;

(d) complejidades en la legislación fiscal que requieran periodos prolongados para evaluar impuestos adeudados por ciertos contribuyentes;

(e) el potencial de que los costos financieros y políticos de hacer cumplir de forma rigurosa la legislación fiscal y recaudar todos los impuestos legalmente adeudados al gobierno pueda sobrepasar los beneficios recibidos;

(f) que la legislación fiscal permita a los contribuyentes diferir el pago de algunos impuestos; y

(g) una variedad de circunstancias particulares de impuestos y jurisdicciones individuales.

69. La medición de activos e ingresos procedentes de transacciones impositivas utilizando modelos estadísticos puede dar lugar a que el importe real de los activos e ingresos reconocidos sea diferente a los importes determinados en los periodos posteriores como adeudados por los contribuyentes en relación con el periodo actual sobre el que se informa. Las revisiones de las estimaciones se hacen de acuerdo con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

70. En algunos casos, los activos que surgen de transacciones impositivas y los ingresos relacionados no pueden ser medidos con fiabilidad hasta que trascurre un tiempo después del hecho imponible. Esto puede ocurrir si una base imponible es volátil y no es posible una estimación fiable. En muchos casos, los activos e ingresos pueden ser reconocidos en el periodo posterior a la ocurrencia del hecho imponible. Sin embargo, existen circunstancias excepcionales en las que deben pasar varios periodos sobre los que se informa antes de que un hecho imponible resulte en una entrada de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio futuros que cumpla la definición de activo y satisfaga los criterios para el reconocimiento de un activo. Por ejemplo, determinar y medir con fiabilidad el importe del impuesto sobre sucesiones relativo a un gran patrimonio puede llevar varios años porque incluya varias antigüedades y obras de arte de gran valor que requieran valoraciones especializadas. Por consiguiente, los criterios de reconocimiento pueden no ser satisfechos hasta que se reciba el pago o se vaya a cobrar.

Gastos pagados a través del sistema impositivo y desembolsos por impuestos

71. **Los ingresos por impuestos deberán determinarse en términos brutos. No deberán reducirse por los gastos pagados a través del sistema impositivo.**

72. En algunas jurisdicciones, el gobierno utiliza el sistema impositivo como un método conveniente para pagar beneficios a los contribuyentes, que de otro modo se pagarían utilizando otro método de pago, tal como extender un cheque, depositando directamente el importe en una cuenta bancaria del contribuyente, o cancelando otra cuenta en nombre del contribuyente. Por ejemplo, un gobierno puede pagar parte de las primas de pólizas de seguros sanitarios de los residentes, para fomentar la utilización de esos seguros, bien reduciendo el pasivo por impuestos del individuo, realizando un pago por cheque o pagando el importe directamente a la compañía aseguradora. En estos casos, el importe es pagadero con independencia de que el individuo pague impuestos. Por consiguiente, este importe es un gasto del gobierno y debe reconocerse de forma separada en el estado de rendimiento financiero. Los ingresos por impuestos deben incrementarse por el importe de cualquiera de estos gastos pagados a través del sistema impositivo.

73. **Los ingresos por impuestos no se incrementarán por el importe de los desembolsos por impuestos.**

74. En la mayoría de las jurisdicciones, los gobiernos utilizan el sistema impositivo para fomentar ciertos comportamientos financieros y desincentivar otros. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, se permite que los propietarios de viviendas deduzcan los intereses de la hipoteca e impuestos a la propiedad de su renta bruta al calcular el ingreso fiscal tributable. Estos tipos de concesiones están disponibles sólo para los contribuyentes. Si una entidad (incluyendo una persona física) no paga impuestos, entonces no puede acceder a la concesión. Estos tipos de concesiones se denominan desembolsos por impuestos (desgravación). Los desembolsos por impuestos son ingresos a los cuales se ha renunciado, no gastos, y no dan lugar a entradas o salidas de recursos – es decir, no dan lugar a activos, pasivos, ingresos o gastos para el gobierno que grava.

75. La distinción clave entre los gastos pagados a través del sistema impositivo y los desembolsos por impuestos es que para los gastos pagados a través del sistema impositivo, el importe está disponible para los receptores con independencia de que paguen impuestos o usen un determinado mecanismo para pagar sus impuestos. La NICSP 1 prohíbe la compensación de partidas de ingresos y gastos a menos que lo permita otra Norma. La compensación de ingresos por impuestos y gastos pagados a través del sistema impositivo no está permitida.

Transferencias

76. Sujeta al párrafo 98, una entidad reconocerá un activo en relación con transferencias cuando los recursos transferidos cumplen la definición de un activo y satisfacen los criterios para ser reconocidos como un activo.

77. Las transferencias incluyen subvenciones, condonaciones de deudas, multas, legados, regalos, donaciones y bienes y servicios en especie. Todas estas partidas tienen el elemento común de que transfieren recursos de una entidad a otra sin proporcionar un valor aproximadamente igual a cambio y no son impuestos como se definen en esta Norma.

78. Las transferencias satisfacen la definición de un activo cuando la entidad controla los recursos como consecuencia de un suceso pasado (la transferencia) y espera recibir beneficios económicos o potencial de servicio futuros de esos recursos. Las transferencias satisfacen los criterios para ser reconocidas como un activo cuando es probable que la entrada de recursos ocurra y su valor razonable pueda ser medido con fiabilidad. En ciertas circunstancias, como cuando un acreedor condona un pasivo, puede surgir una disminución en el importe en libros de un pasivo previamente reconocido. En estos casos, en lugar de reconocer un activo como resultado de la transferencia, la entidad disminuirá el importe en libros del pasivo.

79. Una entidad obtiene el control de los activos transferidos cuando los recursos han sido transferidos a la entidad o ésta tiene un derecho exigible por ley contra el transferidor. Muchos acuerdos para transferir recursos se convierten en vinculantes para todas las partes antes de que tenga lugar la transferencia de recursos. Sin embargo, a veces una entidad promete transferir recursos, pero incumple tal promesa. Por consiguiente, solo se reconocerán activos, pasivos y/o ingresos cuando (a) un derecho sea exigible por ley, y (b) la entidad evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra. Hasta ese momento, la entidad no puede excluir o regular el acceso de terceras partes a los beneficios de los recursos propuestos para la transferencia.

80. Las transferencias de recursos que satisfacen la definición de contribuciones de los propietarios no darán lugar a ingresos. Los acuerdos (a) que especifican que la entidad que proporciona recursos tiene derecho a distribuciones de beneficios económicos o potencial de servicio futuros durante la vida de la entidad receptora, o distribución de cualquier excedente de activos sobre el pasivo en caso de que la entidad receptora sea liquidada, o (b) que especifican que la entidad que proporciona los recursos adquiere una participación financiera en la entidad receptora que puede ser objeto de venta, intercambio, transferencia o rescate, son, en esencia, acuerdos para hacer una contribución por parte de los propietarios.

81. Las transferencias satisfacen la definición de transacciones sin contraprestación porque el transferidor proporciona recursos a la entidad receptora sin que dicha entidad receptora proporcione un valor aproximadamente igual

directamente a cambio. Si un acuerdo estipula que la entidad receptora tiene que proporcionar a cambio un valor aproximadamente igual, el acuerdo no es un acuerdo de transferencia, sino un contrato para una transacción de intercambio que debe contabilizarse según la NICSP 9.

82. Una entidad analizará todas las estipulaciones contenidas en los acuerdos de transferencia para determinar si incurre en un pasivo cuando acepta los recursos transferidos.

Medición de activos transferidos

83. Como requiere el párrafo 42, los activos transferidos se miden por su valor razonable en la fecha de adquisición. Las entidades desarrollarán políticas contables para el reconocimiento y medición de activos que sean congruentes con las NICSP. Como se señaló anteriormente, los inventarios, propiedades, planta y equipo o propiedades de inversión adquiridos a través de transacciones sin contraprestación deben medirse inicialmente por su valor razonable en la fecha de adquisición, de acuerdo con los requerimientos de las NICSP 12, NICSP 16 y NICSP 17. Los instrumentos financieros, incluyendo el efectivo y las transferencias por cobrar que satisfagan la definición de instrumento financiero, y otros activos, también se medirán al valor razonable en la fecha de adquisición de acuerdo con el párrafo 42 y la política contable apropiada.

Condonación de deudas y asunción de pasivos

84. A veces los prestamistas renunciarán a su derecho a cobrar una deuda incurrida por una entidad del sector público, cancelando efectivamente la deuda. Por ejemplo, un gobierno nacional puede cancelar un préstamo incurrido por un gobierno local. En tales circunstancias, el gobierno local reconocerá un incremento en los activos netos porque se ha extinguido un pasivo previamente reconocido.

85. Las entidades reconocerán ingresos relativos a condonación de deudas cuando la antigua deuda ya no cumpla la definición de pasivo o ya no satisfaga los criterios para su reconocimiento como un pasivo, y siempre que tal condonación de deudas no satisfaga la definición de contribuciones de los propietarios.

86. Cuando una entidad controladora condona deudas incurridas por una entidad totalmente controlada, o asume sus pasivos, la transacción puede ser una contribución de los propietarios, como se describe en los párrafos 37 y 38.

87. Los ingresos procedentes de condonaciones de deudas se miden por el importe en libros de la deuda condonada.

Multas

88. Las multas son beneficios económicos o potencial de servicio recibidos o por recibir por una entidad del sector público, procedentes de un individuo u otra entidad, por decisión de un tribunal u otro organismo responsable de

hacer cumplir la ley, como consecuencia de que el individuo u otra entidad ha infringido los requerimientos de las leyes o regulaciones. En algunas jurisdicciones, los agentes de la ley pueden imponer multas a los individuos que consideran que han infringido la ley. En estos casos, el individuo normalmente tendrá la opción de pagar la multa o de recurrir a los tribunales para ejercer su defensa. Cuando el demandado llega a un acuerdo con el fiscal que incluye el pago de una penalización en lugar de llevar el caso a los tribunales, el pago se reconoce como una multa.

89. Las multas normalmente requieren que una entidad transfiera un importe fijo de efectivo al gobierno y no imponen ninguna obligación a éste que pueda ser reconocida como un pasivo. Como tales, las multas se reconocen como ingresos cuando la cuenta por cobrar cumple la definición de activo y satisface los criterios para su reconocimiento como un activo establecidos en el párrafo 31. Como se destaca en el párrafo 12, cuando una entidad recauda multas en calidad de agente, la multa no será ingreso de la entidad recaudadora. Los activos que surgen de multas se miden por la mejor estimación de la entrada de recursos a la entidad.

Legados

90. Un legado es una transferencia hecha de acuerdo con las disposiciones del testamento de una persona fallecida. El suceso pasado que da lugar al control de recursos que incorporan beneficios económicos o potencial de servicio futuros para un legado ocurre cuando la entidad tiene un derecho legalmente exigible, por ejemplo, cuando fallece el testador, o la declaración del legítimo albacea, dependiendo de la legislación de la jurisdicción.

91. Los legados que satisfacen la definición de un activo se reconocen como activos e ingresos cuando es probable que de los mismos se obtengan beneficios económicos o potencial de servicio futuros y el valor razonable de los activos pueda ser medido de forma fiable. La determinación de la probabilidad de la entrada de beneficios económicos o potencial de servicio futuros puede ser problemática si transcurre un periodo de tiempo entre la defunción del testador y la recepción de cualquier activo por parte de la entidad. La entidad necesitará determinar si el patrimonio de la persona fallecida es suficiente para cumplir con todas las demandas que recaigan sobre él y para satisfacer todos los legados. Si el testamento se impugna, esto también afectará a la probabilidad de que fluyan activos a la entidad.

92. El valor razonable de los activos legados se determinará de la misma manera que para los regalos y donaciones, tal como se describe en el párrafo 97. En las jurisdicciones en las que los patrimonios de fallecidos están sujetos a imposición, la autoridad fiscal puede haber determinado ya el valor razonable de los activos legados a la entidad, y este importe puede estar disponible para la entidad. Los legados se miden por el valor razonable de los recursos recibidos o por recibir.

Regalos y donaciones, incluyendo bienes en especie

93. Los regalos y donaciones son transferencias voluntarias de activos, incluyendo efectivo u otros activos monetarios, bienes en especie y servicios en especie que una entidad realiza a otra, normalmente libres de estipulaciones. El transferidor puede ser una entidad o un individuo. Para los regalos y donaciones de efectivo u otros activos monetarios y bienes en especie, el suceso pasado que da lugar al control de recursos que incorporan beneficios económicos o potencial de servicio futuros es, normalmente, la recepción del regalo o donación. El reconocimiento de regalos o donaciones de servicios en especie se trata a continuación, en los párrafos 98 a 103.

94. Los bienes en especie son activos tangibles transferidos a una entidad en una transacción sin contraprestación, sin cargo alguno, pero pueden estar sujetos a estipulaciones. La ayuda externa proporcionada por organizaciones multilaterales o bilaterales de desarrollo a menudo incluye un componente de bienes en especie.

95. Los regalos y donaciones (distintos a los servicios en especie) se reconocen como activos e ingresos cuando es probable que fluyan a la entidad beneficios económicos o potencial de servicio futuros y el valor razonable de los activos pueda ser medido de forma fiable. Con los regalos y donaciones, la realización del regalo o donación y la transferencia de la titularidad legal son a menudo simultáneas; en tales circunstancias no existe duda de que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad.

96. Los bienes en especie se reconocerán como activos cuando se reciban los bienes, o cuando exista un acuerdo vinculante para recibir los bienes. Si los bienes en especie se reciben sin condiciones vinculadas, se reconocerá un ingreso de forma inmediata. Si se establecen condiciones, se reconocerá un pasivo, que se reducirá reconociéndose ingresos a medida de que se satisfagan las condiciones.

97. En el momento del reconocimiento inicial, los regalos y donaciones, incluyendo los bienes en especie, se miden por su valor razonable en la fecha de adquisición, que puede ser determinado por referencia a un mercado activo, o mediante tasación. Una tasación del valor de un activo normalmente es ejecutada por un miembro de la profesión de tasación de reconocida cualificación profesional. Para muchos activos, su valor razonable será fácilmente determinable por referencia a precios establecidos en un mercado líquido y activo. Por ejemplo, normalmente pueden obtenerse precios de mercado actuales para terrenos, edificios no especializados, vehículos y muchos tipos de planta y equipo.

Servicios en especie

98. **Una entidad puede reconocer los servicios en especie como un ingreso y como un activo, pero no está obligada a ello.**

99. Los servicios en especie son servicios suministrados por individuos a entidades del sector público en una transacción sin contraprestación. Estos servicios cumplen la definición de activo porque la entidad controla un recurso del cual se espera que fluyan a la entidad beneficios económicos o un potencial servicio futuros. Estos activos son, sin embargo, inmediatamente consumidos y se reconoce también una transacción de igual valor para reflejar el consumo de dichos servicios en especie. Por ejemplo, una escuela pública que recibe servicios voluntarios de asesores de profesores, cuyo valor razonable puede medirse con fiabilidad, puede reconocer un incremento en un activo y un ingreso, y una disminución en un activo y un gasto. En muchos casos, la entidad reconocerá un gasto por el consumo de los servicios en especie. Sin embargo, los servicios en especie pueden utilizarse también para construir un activo, en cuyo caso el importe reconocido con respecto a los servicios en especie se incluye en el costo del activo que se está construyendo.

100. Las entidades del sector público pueden ser receptoras de servicios en especie según planes voluntarios o no voluntarios operados en el interés público. Por ejemplo:

(a) asistencia técnica de otros gobiernos u organizaciones internacionales;

(b) personas convictas por infracciones pueden ser requeridas a realizar servicios a la comunidad para una entidad del sector público;

(c) los hospitales públicos pueden recibir los servicios de voluntarios;

(d) las escuelas públicas pueden recibir servicios voluntarios de padres como asesores de profesores o como miembros del consejo; y

(e) los gobiernos locales pueden recibir los servicios de bomberos voluntarios.

101. Algunos servicios en especie no cumplen la definición de activo porque la entidad no tiene control suficiente sobre los servicios prestados. En otras circunstancias, la entidad puede tener control sobre los servicios en especie, pero puede no ser capaz de medirlos con fiabilidad, y así no cumplir los criterios para el reconocimiento como activo. Las entidades pueden, sin embargo, ser capaces de medir el valor razonable de ciertos servicios en especie, tales como servicios profesionales u otros servicios en especie que, de una u otra forma, están fácilmente disponibles en los mercados nacionales o internacionales. Cuando se determina el valor razonable de los tipos de servicios en especie descritos en el párrafo 100, la entidad puede concluir que el valor de los servicios no es significativo. En muchos casos, los servicios en especie se prestan por personas con poca o ninguna formación y son fundamentalmente diferentes de los servicios que la entidad hubiera adquirido si los servicios en especie no estuvieran disponibles.

102. Debido a las muchas incertidumbres que rodean a los servicios en especie, incluyendo la capacidad de ejercer el control sobre los servicios y la medición

de su valor razonable, esta Norma no requiere el reconocimiento de los mismos. El párrafo 108, sin embargo, recomienda revelar información sobre la naturaleza y tipo de servicios en especie recibidos durante el periodo sobre el que se informa. Como para todas las informaciones a revelar, las relacionadas con los servicios en especie se realizarán sólo si son significativas. Para algunas entidades del sector público, los servicios prestados por voluntarios no son significativos en importe, pero pueden serlo por su naturaleza.

103. Al desarrollar una política contable para tratar una clase de servicios en especie, deberían considerarse varios factores, incluyendo los efectos de dichos servicios en especie en la posición financiera, rendimiento y flujos de efectivo de la entidad. La medida en que una entidad depende de una clase de servicios en especie para cumplir sus objetivos, puede influir en la política contable que desarrolle una entidad con respecto al reconocimiento de activos. Por ejemplo, una entidad que dependa de una clase de servicios en especie para cumplir sus objetivos, puede ser más probable que reconozca aquellos servicios en especie que cumplen la definición de un activo y satisfacen los criterios de reconocimiento. Al determinar si reconocer una clase de servicios en especie, también se consideran las prácticas de entidades similares que operan en un entorno similar.

Compromisos de donaciones

104. Los compromisos de donaciones son compromisos no forzosos de transferir activos a la entidad receptora. Los compromisos de donaciones no cumplen la definición de activo porque la entidad receptora no tiene capacidad de controlar el acceso del transferidor a los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados en la partida comprometida. Las entidades no reconocen las partidas comprometidas como activos ni como ingresos. Si la partida comprometida es posteriormente transferida a la entidad receptora, se reconocerá como un regalo o donación, de acuerdo con los anteriores párrafos 93 a 97. Podría estar justificado revelar información sobre los compromisos de donaciones como activos contingentes según los requerimientos de la NICSP 19.

Cobros de transferencias por anticipado

105. Cuando una entidad recibe recursos antes de que un acuerdo de transferencia sea vinculante, los recursos se reconocen como un activo cuando cumplan la definición de activo y satisfagan los criterios de reconocimiento como un activo. La entidad también reconocerá un pasivo por cobro anticipado si el acuerdo de transferencia todavía no es vinculante. Los cobros anticipados de transferencias no son fundamentalmente diferentes de otros cobros anticipados, por tanto se reconoce un pasivo hasta que tenga lugar el hecho que hace que el acuerdo de transferencia sea vinculante, y se cumplan el resto de condiciones del acuerdo. Cuando dicho hecho sucede y todas las demás condiciones según el acuerdo se cumplen, el pasivo se cancela y se reconoce un ingreso.

Préstamos en condiciones favorables

105A. Préstamos en condiciones favorables son préstamos recibidos por una entidad por debajo de las condiciones de mercado. La parte del préstamo que es reembolsable, junto con los pagos de intereses, es una transacción con contraprestación y se contabilizará de acuerdo con la NICSP 41. Una entidad considerará si la diferencia entre el precio de la transacción (importe del préstamo) y el valor razonable del préstamo en el reconocimiento inicial (véase la NICSP 41) se trata de un ingreso sin contraprestación que deba contabilizarse de acuerdo a esta Norma.

105B. En el caso de que una entidad determine que la diferencia entre el precio de la transacción (importe del préstamo) y el valor razonable del préstamo en el reconocimiento inicial es un ingreso sin contraprestación, la entidad reconocerá la diferencia como un ingreso, salvo si existiera una obligación presente, por ejemplo, en el caso de que las condiciones específicas impuestas a los activos transferidos por el receptor den lugar a una obligación presente. En el caso de que exista una obligación presente, se reconocerá como un pasivo. Cuando la entidad satisfaga la obligación presente, se reducirá el pasivo y se reconocerá un ingreso por el mismo importe.

Información a revelar

106. **Una entidad revelará en el cuerpo de los estados financieros con propósito general, o en las notas:**

(a) **el importe de ingresos de transacciones sin contraprestación reconocidos durante el periodo en función de las principales clases mostrando por separado:**

(i) **impuestos, mostrando por separado las principales clases de impuestos; y**

(ii) **transferencias, mostrando por separado las principales clases de ingresos por transferencias.**

(b) **el importe de cuentas por cobrar reconocidas con respecto a los ingresos sin contraprestación;**

(c) **el importe de los pasivos reconocidos con respecto a los activos transferidos sujetos a condiciones;**

(cA) **el importe de los pasivos reconocidos con respecto a los préstamos en condiciones favorables que están sujetos a condiciones en los activos transferidos;**

(d) **el importe de los activos reconocidos que están sujetos a restricciones y la naturaleza de dichas restricciones;**

(e) **la existencia e importes de cualquier cobro anticipado con respecto a las transacciones sin contraprestación; y**

(f) **el importe de cualquier pasivo condonado.**

107. **Una entidad revelará en las notas de los estados financieros con propósito general:**

(a) **las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de ingresos de transacciones sin contraprestación;**

(b) **para las principales clases de ingresos de transacciones sin contraprestación, el criterio según el cual se ha medido el valor razonable de los recursos entrantes;**

(c) **para las principales clases de ingresos por impuestos que la entidad no puede medir con fiabilidad durante el periodo en el cual el hecho imponible tiene lugar, información sobre la naturaleza del impuesto; y**

(d) **la naturaleza y tipo de las principales clases de legados, regalos y donaciones, mostrando por separado las principales clases de bienes en especie recibidos.**

108. Se aconseja a las entidades que revelen la naturaleza y tipo de las principales clases de servicios en especie recibidos, incluyendo aquellos no reconocidos. La medida en que una entidad sea dependiente de una clase de servicios en especie determinará la información a revelar que haga con respecto a dicha clase.

109. La información a revelar requerida en los párrafos 106 y 107 ayuda a la entidad que informa a satisfacer los objetivos de la información financiera, tal y como se establecen en la NICSP 1, que es suministrar información útil para la toma de decisiones y expresar la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados.

110. La información a revelar de las principales clases de ingresos ayuda a los usuarios a hacer juicios informados sobre la exposición de la entidad a determinadas corrientes de ingresos.

111. Las condiciones y restricciones imponen límites al uso de activos, lo que afecta a las operaciones de la entidad. La información a revelar sobre (a) los importes de los pasivos reconocidos con respecto a las condiciones y (b) el importe de los activos sujetos a restricciones ayuda a los usuarios a hacer juicios sobre la capacidad de la entidad de utilizar sus activos según su propio criterio. Se aconseja a las entidades que desagreguen por clases la información que requiere revelar el párrafo 106(c).

112. El párrafo 106(e) requiere que las entidades revelen la existencia de cobros por anticipado en relación a las transacciones sin contraprestación. Estos pasivos conllevan el riesgo de que la entidad tenga que sacrificar beneficios económicos o potencial de servicio futuros si el hecho imponible no tiene lugar, o de que un acuerdo de transferencia no se convierta en vinculante. La información a revelar sobre estos cobros por anticipado ayuda a los usuarios a realizar juicios sobre los ingresos futuros de la entidad y su posición de activos netos.

113. Como se destacó en el párrafo 68, en muchos casos una entidad será capaz de medir con fiabilidad los activos e ingresos que surgen de transacciones impositivas, utilizando, por ejemplo, modelos estadísticos. Sin embargo, puede haber circunstancias excepcionales donde una entidad no sea capaz de medir con fiabilidad los activos e ingresos que surgen hasta que hayan transcurrido uno o más periodos contables desde que sucediera el hecho imponible. En estos casos, la entidad revelará la naturaleza de las principales clases de impuestos que no pueden medirse con fiabilidad, y por tanto reconocerse, durante el periodo contable en el que tiene lugar el hecho imponible. Esta información a revelar ayudará a los usuarios a hacer juicios informados sobre los ingresos futuros de la entidad y su posición de activos netos.

114. El párrafo 107(d) requiere a una entidad informar sobre la naturaleza y tipo de las principales clases de regalos, donaciones y legados que ha recibido. Estas entradas de recursos se reciben según criterio del transferidor, que expone a la entidad al riesgo de que, en periodos futuros, dichas fuentes de recursos puedan cambiar significativamente. Esta información a revelar ayuda a los usuarios a hacer juicios informados sobre los ingresos futuros de la entidad y su posición de activos netos.

115. Cuando los servicios en especie cumplan la definición de activo y satisfagan los criterios para el reconocimiento como un activo, las entidades pueden elegir reconocer estos servicios en especie y medirlos por su valor razonable. El párrafo 108 aconseja a una entidad que revele la naturaleza y tipo de todos los servicios en especie recibidos, tanto si son reconocidos como si no lo son. Esta información a revelar puede ayudar a los usuarios a hacer juicios informados sobre (a) la contribución hecha por dichos servicios al logro de los objetivos de la entidad durante el periodo sobre el que se informa, y (b) sobre la dependencia de la entidad de estos servicios para el logro de sus objetivos en el futuro.

Disposiciones transitorias

116. [Eliminado]

117. [Eliminado]

118. [Eliminado]

119. [Eliminado]

120. [Eliminado]

121. [Eliminado]

122. [Eliminado]

123. [Eliminado]

Fecha de vigencia

124. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 30 de junio de 2008. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 30 de junio de 2008, se revelará este hecho.**

124A. **La NICSP 28 modificó el párrafo 37. Una entidad debe aplicar las modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Si una entidad aplica la NICSP 28 en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2013, la modificación también se aplicará para dicho periodo.**

124B. **La NICSP 29 modificó los párrafos 5, 10, 87, y 106, e insertó los párrafos 105A y 105B. Una entidad debe aplicar esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Si una entidad aplica la NICSP 29 en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2013, las modificaciones también se aplicarán para dicho periodo.**

124C. **La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* emitida en enero de 2015 modificó los párrafos 116, 117, 118, 119, 120, 121, 122, 123 y 125. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la NICSP 33 para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, las modificaciones también se aplicarán para dicho periodo.**

124D. **Los párrafos 3 y 4 fueron eliminados por el documento *La aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.**

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 aplica 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.**

124F. **Los párrafos 43 y 105A fueron modificados por la NICSP 41, emitida en agosto de 2018. Una entidad aplicará esta modificación para los estados**

financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2022. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2022, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 41.

124G. **El párrafo 2 fue modificado por la NICSP 42, *Beneficios Sociales*, emitida en enero de 2019. Una entidad aplicará esa modificación al mismo tiempo que aplique la NICSP 42.**

125. Cuando una entidad adopte las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) tal como se definen en la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* (*NICSP)* para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 23, pero no son parte de la misma.

FC1. Estos Fundamentos de las conclusiones resumen las consideraciones del IPSASB para llegar a las conclusiones de la NICSP 23. Cada miembro individual del IPSASB dio mayor peso a algunos factores que a otros. Para formar sus opiniones, los miembros del IPSASB consideraron en profundidad (a) las opiniones expresadas por el Comité Director de Ingresos de Transacciones sin Contraprestación en la Invitación a Comentar (IAC), *Ingresos de transacciones sin contraprestación (incluyendo impuestos y transferencias)*, emitida en enero de 2004, (b) las opiniones expresadas por los constituyentes que respondieron a la consulta sobre esa IAC y (c) las opiniones de quienes respondieron al Proyecto de Norma (PN) 29, *Ingresos de transacciones sin contraprestación (incluyendo impuestos y transferencias)*.

FC2. Al desarrollar esta NICSP, el IPSASB consideró las disposiciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el IASB, en particular, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 20, *Contabilización de las subvenciones del Gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales*, y NIC 41, *Agricultura*.

FC3. El IPSASB es conocedor del proyecto iniciado por el IASB sobre reconocimiento de ingresos y también del PN del IASB Modificaciones propuestas a la NIC 37, *Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes*. El IPSASB continuará supervisando estos proyectos y, en el momento adecuado, considerará las implicaciones de cualquier cambio en las NIIF para las NICSP y proyectos del IPSASB. Sin embargo, el IPSASB no considera apropiado adelantarse al resultado del procedimiento a seguir por el IASB y anticipar los cambios en las NIIF. Además, dada la relevancia de los ingresos de transacciones sin contraprestación para muchas entidades del sector público, el IPSASB no considera que fuera apropiado diferir la emisión de esta NICSP en espera del resultado de los proyectos del IASB.

Antecedentes

FC4. Los gobiernos y muchas otras entidades del sector público obtienen la mayoría de sus ingresos de transacciones sin contraprestación. Estas transacciones incluyen, principalmente, impuestos, pero también transferencias. Esta NICSP aborda estos tipos de transacciones desde la perspectiva de una entidad del sector público.

FC5. En 2002, el IPSASB (entonces el Comité del Sector Público – PSC) inició un proyecto para desarrollar una NICSP para el reconocimiento y medición de ingresos de transacciones sin contraprestación (incluyendo impuestos y transferencias). El IPSASB estableció un Comité Director para desarrollar una IAC para considerar los problemas relativos a esta emisión y hacer las

recomendaciones iniciales. El Comité Director estaba formado por expertos en información financiera del sector público procedentes de varios países y estaba presidido por un miembro del IPSASB. Una IAC fue publicada en enero de 2004, solicitando comentarios hasta el 30 de junio de 2004. Se recibieron 51 comentarios. En noviembre de 2004, el IPASB analizó esos comentarios y comenzó a redactar el PN 29, que se publicó en enero de 2006, con una petición de comentarios hasta el 30 de junio de 2006.

FC6. En noviembre de 2006, el IPSASB inició un análisis en profundidad de las respuestas al PN 29 y preparó esta NICSP y la aprobó para su emisión.

Enfoque

FC7. Esta norma establece principios generales para el reconocimiento de ingresos de transacciones sin contraprestación y proporciona guías sobre la aplicación de esos principios a las fuentes más importantes de ingresos de gobiernos y otras entidades del sector público. Para desarrollar esta Norma, el IPSASB consideró si adoptar o no un enfoque que se centrase en el desarrollo de requerimientos para contabilizar ingresos que surgen de una variedad de tipos específicos de transacciones sin contraprestación. Sin embargo, el IPSASB destacó y estuvo de acuerdo con las con opiniones del Comité Director de que tal enfoque conlleva los consiguientes riesgos de que la Norma resultante no proporcionara una guía completa para todos los ingresos de transacciones sin contraprestación. El IPASB es de la opinión que el enfoque adoptado en esta Norma asegura que los principios generales apropiados para el reconocimiento de ingresos de transacciones sin contraprestación estén establecidos y puedan aplicarse a todos los ingresos de transacciones sin contraprestación.

Combinaciones de entidades

FC8. Cuando se emitió, esta Norma no especificaba si las combinaciones de entidades resultantes de transacciones sin contraprestación darán lugar a ingresos. Esto es porque el IPSASB no había considerado la información financiera de las combinaciones de entidades en el sector público, incluyendo la aplicabilidad de la NIIF 3, *Combinaciones de Negocios*, a las entidades del sector público.

FC8A. Posteriormente, el IPSASB emitió la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*. La NICSP 40 especifica la contabilización de las combinaciones del sector público, incluyendo el tratamiento de las ganancias o pérdidas. Las combinaciones del sector público están, por ello, excluidas del alcance de esta Norma.

Activos monetarios y no monetarios

FC9. Esta Norma no establece requerimientos diferentes con respecto a los ingresos recibidos o por recibir en forma de activos monetarios y los ingresos recibidos o por recibir en forma de activos no monetarios. El IPSASB es de la

opinión de que a pesar de que los activos no monetarios originan problemas de medición adicionales, esto no justifica, por sí mismo, tratamientos en la información financiera diferentes.

Exigibilidad de las estipulaciones

FC10. Esta Norma define las estipulaciones, condiciones y restricciones como términos en un acuerdo de transferencia o legislación u otros acuerdos vinculantes impuestos sobre el uso de los activos transferidos. La Norma refleja la opinión de que las estipulaciones, condiciones y restricciones deben ser exigibles para ser efectivas. La IAC y el PN 29 también reflejaban el principio de que las estipulaciones impuestas sobre el uso de activos transferidos están incluidas en leyes, regulaciones u otros acuerdos vinculantes, y son exigibles por definición. El IPSASB considera que este principio es necesario para evitar el aplazamiento inapropiado del reconocimiento de ingresos, o la información a revelar sobre restricciones que no tienen sustancia.

Estipulaciones—condiciones

FC11. Esta Norma requiere que cuando la transferencia de un activo impone una condición al receptor, éste debe reconocer un pasivo con respecto a la transferencia en el reconocimiento inicial del activo. Esto se debe a que el receptor es incapaz de evitar una salida de recursos, porque está obligado a consumir los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros incorporados en el activo transferido en la prestación de bienes y servicios particulares a terceras partes en la forma especificada, o si no devolver al transferidor los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros. Dependiendo de la naturaleza de la condición, puede ser cumplida progresivamente, permitiendo a la entidad reducir el importe del pasivo y reconocer ingresos progresivamente, o puede ser cumplida sólo si ocurre un hecho futuro particular, en cuyo caso la entidad elimina el pasivo y reconoce los ingresos cuando ese hecho ocurre.

FC12. Algunos son de la opinión de que debe reconocerse un pasivo solo cuando es probable que no serán satisfechas las condiciones correspondientes a la entrada de recursos, y se requerirá que los beneficios económicos o potencial de servicio futuros sean devueltos al transferidor. El IPSASB rechazó esta propuesta porque podría dar lugar a que las entidades reconozcan los ingresos prematuramente, ya que la entidad reconocería el valor razonable total del activo como ingreso cuando obtiene inicialmente el control del activo, sin tener en cuenta la salida de recursos necesaria para satisfacer la condición. Los estados financieros, por tanto, no reconocerían la obligación presente de cumplir la condición impuesta en la transferencia o devolver los beneficios económicos o potencial de servicio futuros al transferidor.

Estipulaciones—restricciones

FC13. Esta Norma no permite a las entidades reconocer un pasivo con respecto a una restricción, cuando se reconoce inicialmente el activo transferido. Esto es porque, según se define en esta Norma, las restricciones no imponen por sí mismas una obligación presente a la entidad receptora de sacrificar beneficios económicos o potencial de servicio futuros para satisfacer la restricción. Un incumplimiento de una restricción puede conducir finalmente a una sanción, como una multa, impuesta a la entidad receptora; sin embargo, dicha sanción es el resultado de los procedimientos de ejecución resultantes del incumplimiento, no del reconocimiento inicial del activo.

Transacciones con componentes con contraprestación y sin contraprestación

FC14. Esta Norma destaca que una única transacción puede tener dos componentes, un componente con contraprestación y otro sin contraprestación. En estos casos, el IPSASB es de la opinión de que se deben diferenciar y reconocer por separado las partes componentes de la transacción. Distinguir las partes componentes mejora la transparencia de los estados financieros y satisface la característica cualitativa de informar sobre la esencia de las transacciones.

Contribuciones de los propietarios

FC15. Esta Norma identifica ejemplos de algunos tipos de documentación que podrían evidenciar contribuciones de los propietarios en el sector público (párrafo 38). Muchas entidades del sector público reciben entradas de recursos de entidades que las controlan, las poseen o de las que son miembros. En ciertas circunstancias la entrada de recursos será designada como una contribución de los propietarios. Sin tener en cuenta la documentación que evidencia la forma de la entrada de recursos o su designación por una entidad controladora, esta Norma refleja la opinión de que para que una entrada de recursos se clasifique como una contribución de los propietarios, la esencia de la transacción debe ser congruente con esa clasificación.

Medición de los activos

FC16. Esta Norma requiere que los activos adquiridos mediante transacciones sin contraprestación sean medidos inicialmente por su valor razonable en la fecha de adquisición. El IPSASB es de la opinión de que esto es apropiado para reflejar la esencia de la transacción y sus consecuencias para el receptor. En una transacción con contraprestación, el costo de adquisición es una medida del valor razonable del activo adquirido. Sin embargo, por definición, en una transacción sin contraprestación la contraprestación proporcionada por la adquisición de un activo no es aproximadamente igual al valor razonable del activo adquirido. El valor razonable representa más fielmente el valor real que la entidad del sector público acumula (o devenga) como resultado de la transacción. La medición inicial de los activos adquiridos a través de transacciones sin contraprestación por su valor razonable es congruente con

el enfoque tomado en la NICSP 16, *Propiedades de Inversión*, y NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*, para los activos adquiridos sin costo o por un costo simbólico. El IPSASB ha hecho las modificaciones necesarias a la NICSP 12, *Inventarios*, y las NICSP 16 y 17 para alinear completamente esas NICSP con los requerimientos de esta Norma.

Cuentas de entidades bancarias

FC17. Esta Norma supone el requerimiento de que todo el dinero depositado en una cuenta bancaria de una entidad satisface la definición de activo y cumple los criterios para el reconocimiento de un activo de la entidad. El IPSASB estableció este principio en los párrafos 1.2.6 y 1.2.7 de la NICSP de Base de Efectivo, *Información Financiera según la Base Contable de Efectivo*. La Norma también requiere el reconocimiento de un pasivo con respecto a cualquier importe que la entidad que informa haya obtenido y depositado en su propia cuenta bancaria, actuando como agente de otra entidad.

Medición de pasivos

FC18. Esta Norma requiere que cuando una entidad reconozca un pasivo con respecto a una entrada de recursos, ese pasivo se medirá inicialmente como la mejor estimación del importe requerido para liquidar la obligación en la fecha de presentación. Este criterio de medición es congruente con la NICSP 19. El IPSASB también es consciente de las modificaciones propuestas para la NIC 37 (que se retitulará *Pasivos no Financieros*), en la que se basa la NICSP 19, y supervisará, y en su debido momento considerará, su respuesta a cualquier desarrollo de la NIC 37.

Hecho imponible

FC19. Esta Norma define un hecho imponible como el hecho pasado que el gobierno, órgano legislativo, u otra autoridad haya determinado que esté sujeto a imposición. Esta Norma destaca que este es el primer momento posible para reconocer activos e ingresos que surgen de una transacción impositiva, y es el punto en que ocurre el hecho pasado que da lugar al control del activo. El IPSASB consideró una opinión alternativa de que una entidad solo obtiene el control de los recursos que surgen de la imposición cuando esos recursos son recibidos. A pesar de reconocer que puede haber dificultades para medir con fiabilidad ciertas corrientes impositivas, el IPSASB rechazó dicho enfoque como inapropiado para la base contable de acumulación (o devengo) de la información financiera.

Cobros por anticipado

FC20. Esta Norma requiere que una entidad que recibe recursos con antelación al hecho imponible, o a que un acuerdo de transferencia sea de obligado cumplimiento, reconozca un activo y un pasivo por un importe equivalente.

Esto es congruente con los principios de la base contable de acumulación (o devengo), para reconocer ingresos en el periodo en que ocurre el hecho subyacente que da lugar a los mismos. En el caso que no ocurriera el hecho imponible, o el acuerdo de transferencia no llegara a ser de obligado cumplimiento, la entidad puede necesitar devolver parte o todos los recursos. Algunos son de la opinión de que, cuando los recursos son recibidos antes de que el hecho imponible tenga lugar, una entidad solo debe reconocer un pasivo cuando considere probable que habrá una salida posterior de recursos. El IPSASB apoya la opinión de que los ingresos no deben reconocerse hasta que el hecho imponible ocurra, y amplía el principio a las transferencias, de manera que cuando los recursos se reciben antes de que un acuerdo de transferencia se convierta en legalmente exigible, la entidad reconoce un activo y un pasivo por el cobro por anticipado.

Gastos pagados a través del sistema impositivo y desembolsos por impuestos

FC21. Esta Norma requiere que los gastos pagados a través del sistema impositivo se diferencien de los desembolsos por impuestos, y que los primeros deban reconocerse separadamente de los ingresos en los estados financieros con propósito general. Esto es porque, según se define en esta Norma, los gastos pagados a través del sistema impositivo cumplen la definición de gastos y, de acuerdo con los principios establecidos en la NICSP 1, no está permitida la compensación de gastos contra ingresos. Según se define en esta Norma, los desembolsos por impuestos son uno de los muchos factores utilizados para determinar el importe de los ingresos por impuestos recibidos o por recibir y no son reconocidos separadamente de los ingresos. El IPSASB es de la opinión de que este tratamiento es congruente con los principios establecidos en esta Norma.

FC22. El tratamiento establecido en esta Norma para gastos pagados a través del sistema impositivo es diferente al actualmente establecido por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), para datos estadísticos de los países miembros. Actualmente, la OCDE requiere que los ingresos por impuestos se muestren netos de los gastos pagados a través del sistema impositivo (o créditos impositivos depurados), al extremo que en el caso de que el pasivo por impuestos de un contribuyente individual se reduzca a cero, los pagos a un contribuyente se muestren como gastos.[1] El IPSASB es de la opinión de que el tratamiento actual de la OCDE no es conforme a los principios conceptuales subyacentes de las NICSP y el requerimiento de la NICSP 1 de no compensar partidas de ingresos y gastos. Los marcos conceptuales de la información financiera estadística están actualmente en revisión; en particular, está actualmente en desarrollo una nueva edición del *Sistema de Cuentas Nacionales* de las Naciones Unidas

[1] OCDE, Revenue Statistics (Paris: OCDE, 2000): p. 267, §20-21.

y se espera que se publique en 2008. El marco conceptual revisado podría revisar el actual requerimiento de información con respecto a créditos impositivos. La revisión del *Sistema de Cuentas Nacionales* normalmente precede a revisiones de otros marcos conceptuales estadísticos.

La brecha fiscal

FC23. Para algunos impuestos, las entidades que informan serán conscientes de que el importe que el gobierno tiene derecho a recaudar según la normativa fiscal es mayor que el importe que será recaudado, pero no será capaz de medir con fiabilidad el importe de esta diferencia. El importe recaudado es menor debido a la economía sumergida (o mercado negro), fraude, evasión, no cumplimiento de la normativa fiscal, y errores. La diferencia entre lo que es legalmente debido según la normativa y lo que el gobierno será capaz de recaudar se denomina brecha fiscal. Los importes previamente incluidos en los ingresos por impuestos que se determinan como no recaudables no constituyen parte de la brecha fiscal.

FC24. El IPSASB es de la opinión de que la brecha fiscal no cumple la definición de un activo, por cuanto no se espera que los recursos fluyan al gobierno con respecto a esos importes. En consecuencia, no se reconocerán activos, pasivos, ingresos o gastos con respecto a la brecha fiscal.

Servicios en especie

FC25. Esta Norma permite, pero no requiere, el reconocimiento de servicios en especie. Esta Norma adopta la opinión de que muchos servicios en especie cumplen la definición de activo y deben, en principio, ser reconocidos. En tales casos puede haber, sin embargo, dificultades para obtener mediciones fiables. En otros casos, los servicios en especie no cumplen la definición de activo porque la entidad que informa tiene un control insuficiente de los servicios suministrados. El IPSASB concluyó que debido a dificultades relativas a la medición y control, el reconocimiento de servicios en especie debe permitirse, pero no requerirse.

Contribuciones obligatorias a planes de Seguridad Social

FC26. Esta Norma no excluye de su alcance las contribuciones obligatorias a planes de seguridad social que son transacciones sin contraprestación. Hay una diversidad de acuerdos diferentes para financiar planes de seguridad social en diferentes países. Al mismo tiempo que se desarrollaba la NICSP 23, el IPSASB consideró que si las contribuciones obligatorias a sistemas de seguridad social dan lugar, o no, a transacciones con contraprestación o sin contraprestación depende de los acuerdos particulares de un determinado plan, y se ejercerá el juicio profesional para determinar si las contribuciones a un plan de seguridad social se reconocen de acuerdo con los principios establecidos en esta Norma, o de acuerdo con los principios establecidos en normas internacionales o nacionales que abordan estos planes.

FC26A. El IPSASB reconsideró esta cuestión al desarrollar la NICSP 42 *Beneficios Sociales*. El IPSASB concluyó que estas contribuciones son transacciones sin contraprestación, y deben contabilizarse de acuerdo con esta Norma. La única excepción a esto es cuando una entidad opta por contabilizar un plan de beneficios sociales usando el enfoque de seguro. El enfoque de seguro tiene en cuenta las entradas de efectivo y las salidas de efectivo, y, por ello, las aportaciones a un plan de beneficios sociales contabilizado según el enfoque de seguro no se contabilizan como ingresos según esta Norma.

Revisión de la NICSP 23 como resultado de *La Aplicabilidad de las NICSP* del IPSASB emitida en 2016

FC27. El IPSASB emitió el documento *La aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias en todas las NICSP de la forma siguiente:

(a) elimina los párrafos estándar sobre la aplicabilidad de las NICSP a "entidades del sector público distintas de las EP" de la sección de alcance de cada Norma;

(b) sustituye el término "EP" por el término "entidades comerciales del sector público", cuando procede; y

(c) modifica el párrafo 10 del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* proporcionando una descripción positiva de las entidades del sector público para las que se han diseñado las NICSP.

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

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 23, pero no es parte de la misma.

Medición, reconocimiento e información a revelar de ingresos de transacciones sin contraprestación

Impuesto a las ganancias (párrafo 65)

GI1. Un gobierno nacional (entidad que informa) establece un impuesto del 25 por ciento sobre los ingresos personales obtenidos dentro del país. Se requiere que los empleadores retengan impuestos sobre las nóminas y envíen las retenciones mensualmente. Se requiere que las personas con ingresos no salariales significativos (por ejemplo, inversión) realicen pagos estimados del impuesto trimestralmente. Además, las personas deben completar una declaración fiscal con el departamento de impuestos antes del 15 de abril del año siguiente al periodo fiscal (año natural), y pagar el restante impuesto adeudado (o reclamar una devolución) en ese momento. El periodo sobre el que informa el gobierno finaliza el 30 de junio.

GI2. El gobierno controla un recurso – cuentas por cobrar de impuestos a las ganancias – cuando ocurre el hecho imponible, que es la obtención de ingresos gravables por parte de los contribuyentes. Al final del periodo sobre el que informa, el gobierno reconoce activos e ingresos en relación a los impuestos a las ganancias personales de los ingresos obtenidos durante el periodo sobre el que se informa, en la medida en que pueda medirlos de manera fiable. Los activos e ingresos se reconocerán también con respecto a los impuestos a las ganancias de los ingresos obtenidos en periodos anteriores, pero que no cumplían la definición de activo o no satisfacían el criterio para su reconocimiento, hasta el periodo corriente sobre el que se informa.

Medición de ingresos por impuestos (párrafos 67 a 70)

GI3. Un gobierno nacional (entidad que informa) recauda el impuesto a las ganancias de todas las personas que obtienen ingresos dentro de su jurisdicción. El impuesto se empezó a recaudar setenta años antes del periodo actual sobre el que se informa, y las estadísticas de impuestos están disponibles para todo el periodo de setenta años. El ejercicio fiscal y el periodo sobre el que se informa van del 1 de enero al 31 de diciembre. Los contribuyentes tienen hasta el 30 de abril de cada año para completar su declaración fiscal, y hasta el 30 de junio para pagar impuestos pendientes. Se requiere por ley que el gobierno presente auditados los estados financieros consolidados con propósito general ante la legislatura no más allá del 31 de marzo.

GI4. Los impuestos a las ganancias deben reconocerse en el periodo contable en que ocurrió el hecho imponible, es decir, la obtención de las ganancias sujetas a imposición. Puesto que el sistema de administración fiscal no permite al gobierno medir directamente los impuestos a las ganancias por cobrar hasta

después de que se emitan sus estados financieros con propósito general, el gobierno desarrolla un modelo para medir indirectamente los ingresos por impuestos por cobrar. El gobierno utiliza la recaudación histórica de impuestos a las ganancias que tiene en las estadísticas de impuestos, que se compara con otros fenómenos observables para desarrollar un modelo fiable. Otros fenómenos pueden incluir otras estadísticas económicas, tales como el producto interior bruto, fenómenos financieros tales como las retenciones del impuesto a las ganancias deducidas por los empleadores, recaudaciones de impuestos por ventas (si recauda tal impuesto) y estadísticas de bancos recogidas por el banco central. Este gobierno puede conseguir la ayuda de especialistas en econometría para desarrollar el modelo, y el auditor externo comprueba la validez del modelo de acuerdo con normas de auditoria nacionales e internacionales.

GI5. El modelo permite a la entidad que informa medir fiablemente los activos e ingresos que se acumulan o devengan durante el periodo sobre el que se informa, los cuales se reconocerán y se revelarán en los estados financieros con propósito general. Las notas a los estados financieros con propósito general revelan las políticas contables, incluyendo la base de medición de los ingresos por el impuesto a las ganancias. En estas circunstancias, las estimaciones de ingresos fiscales para un periodo sobre el que se informa pueden ser revisadas en un periodo posterior. Los cambios en las estimaciones se reconocen de forma prospectiva según la NICSP 3.

Impuesto al valor añadido (párrafo 65)[1]

GI6. Un gobierno nacional (entidad que informa) establece un impuesto al valor añadido (IVA) en todos los negocios. El impuesto es del 15 por ciento del valor añadido y se recauda de los clientes (contribuyentes) por los comerciantes en el momento de la venta. Se requiere que los negocios de tamaño grande y mediano presenten semanalmente las declaraciones del impuesto al valor añadido ante el departamento fiscal por medio electrónico; sin embargo, se permite que los negocios pequeños presenten declaraciones de impuestos al valor añadido trimestralmente y en forma manual.

GI7. El gobierno controla un recurso – IVA por cobrar – cuando el hecho imponible ocurre, que es la realización de la actividad gravable, es decir, la venta de bienes o servicios con valor añadido, durante el periodo sobre el que se informa. El gobierno reconoce activos e ingresos en los estados financieros con propósito general del periodo sobre el que se informa en que la actividad sujeta a impuestos tiene lugar, o más tarde, tan pronto como pueda medirse fiablemente el impuesto por cobrar. En muchas circunstancias, el periodo de la recaudación del impuesto no coincidirá con el periodo sobre el que se

[1] Algunas jurisdicciones usan los términos Impuesto al valor añadido (IVA) e Impuesto sobre bienes y servicios (IBS) de manera intercambiable.

informa. En estas circunstancias, las estimaciones de ingresos fiscales para el periodo sobre el que se informa pueden revisarse en un periodo posterior. Los cambios en las estimaciones se reconocen de forma prospectiva según la NICSP 3.

Impuesto sobre bienes y servicios (párrafo 65)

GI8. Un gobierno nacional (entidad que informa) impone un impuesto sobre bienes y servicios (IBS) en las ventas de bienes y servicios. El impuesto es el 10 por ciento del valor de los bienes y servicios vendidos. Se requiere que la mayoría de los vendedores de bienes y servicios presenten semanalmente y por medio electrónico las declaraciones del IBS ante el departamento fiscal. Sin embargo, se permite que los pequeños negocios presenten trimestralmente y en forma manual las declaraciones del IBS.

GI9. El gobierno controla un recurso – IBS por cobrar – cuando ocurre el hecho imponible, que es la venta de bienes y servicios sujetos a impuestos durante el periodo sobre el que se informa. El gobierno reconoce activos e ingresos en los estados financieros con propósito general del periodo sobre el que se informa en que las ventas y compras tienen lugar o, si al final del periodo sobre el que se informa el impuesto por cobrar no puede ser medido de manera fiable, posteriormente, tan pronto como pueda medirse fiablemente el impuesto por cobrar.

Derechos de aduana (párrafo 65)

GI10. Un gobierno nacional (entidad que informa) impone derechos de aduana en todas las importaciones de bienes. Los derechos de aduana varían dependiendo del tipo de bienes importados y se establecen a niveles que aseguren que los bienes producidos nacionalmente son más baratos en el mercado minorista. Los bienes importados se mantienen en depósitos aduaneros hasta que el importador pague el derecho de aduana. Se requiere que los importadores realicen declaraciones de importación al departamento de aduanas y paguen los derechos inmediatamente. La mayoría de los importadores presentan estas declaraciones electrónicamente antes de que lleguen los bienes, y realizan transferencias electrónicas de fondos al departamento de aduanas cuando los bienes son descargados de barcos o aeronaves, o a medida que los trenes o camiones pasan la frontera de aduanas.

GI11. El gobierno controla un recurso – derechos de aduana por cobrar – cuando el hecho imponible ocurre, que es el movimiento de bienes a través de la frontera de aduanas. El gobierno reconoce activos e ingresos en los estados financieros con propósito general del periodo sobre el que se informa en el que los bienes traspasan las fronteras, o posteriormente, tan pronto como pueda medir fiablemente el derecho de aduanas por cobrar.

Derechos sobre sucesiones (párrafo 65)

GI12. Un gobierno nacional (entidad que informa) establece un derecho sobre sucesiones del 40 por ciento sobre todos los patrimonios valorados en más de 500.000 unidades monetarias (u.m.). Se requiere que todos los profesionales médicos y directores de funerarias notifiquen al departamento fiscal todas las defunciones. Un evaluador realiza entonces una valoración provisional del patrimonio para determinar si el derecho sobre sucesiones será pagadero. Se requiere que los albaceas completen un inventario del patrimonio con el departamento fiscal, que valora el patrimonio y determina el impuesto por pagar sobre el patrimonio. No puede declararse a nadie legítimo albacea hasta que no se pague todo el derecho. Debido a las complejidades en la ley testamentaria y los frecuentes recursos de valoraciones, lleva por término medio, cuatro años liquidar el patrimonio y recaudar el impuesto por pagar.

GI13. El gobierno controla un recurso – derecho sobre sucesiones por cobrar – cuando ocurre el hecho imponible, que es el fallecimiento de una persona que posee propiedades sujetas a impuestos. El gobierno reconocerá los activos e ingresos en los estados financieros con propósito general del periodo sobre el que se informa en que la persona fallece, o posteriormente, tan pronto como se puedan medir fiablemente los activos.

Impuesto sobre la propiedad (párrafo 65)

GI14. Un gobierno local (entidad que informa) recauda un impuesto de un uno por ciento del valor gravado de todas las propiedades dentro de su jurisdicción. El periodo sobre el que informa el gobierno es del 1 de julio al 30 de junio. El impuesto se recauda el 31 de julio, con avisos de evaluación enviados a los propietarios en julio, y el pago el 31 de agosto. Si no están pagados los impuestos en esa fecha, los propietarios incurren en multas de pagos de intereses del tres por ciento mensual por el importe pendiente. La ley fiscal permite al gobierno embargar y vender una propiedad para recaudar los impuestos pendientes.

GI15. El gobierno controla un recurso – impuesto sobre la propiedad por cobrar – cuando ocurre el hecho imponible que es el vencimiento de la fecha en que se recaudan los impuestos – 31 de julio. El gobierno reconoce activos e ingresos en los estados financieros con propósito general del periodo sobre el que se informa al que corresponde esa fecha.

Anticipos cobrados del impuesto a las ganancias (párrafo 66)

GI16. El gobierno A (entidad que informa) recauda el impuesto a las ganancias de todos los residentes dentro de su jurisdicción. El periodo fiscal y el periodo sobre el que se informa van del 1 de enero al 31 de diciembre. Se requiere que los contribuyentes que trabajan por cuenta propia paguen una estimación de su impuesto a las ganancias anual antes del 24 de diciembre del ejercicio inmediatamente precedente al inicio del año fiscal. La ley fiscal establece

la estimación como el importe debido de la declaración más recientemente completada más un décimo, a menos que el contribuyente proporcione una justificación de un importe inferior antes del 24 de diciembre (se aplican multas si se prueba que la declaración del contribuyente es materialmente inferior que el importe final debido). Después del final del periodo fiscal, los contribuyentes que trabajan por cuenta propia completan sus declaraciones fiscales y reciben devoluciones o pagan impuestos adicionales al gobierno.

GI17. Los recursos recibidos de los contribuyentes que trabajan por cuenta propia al 24 de diciembre son anticipos a cuenta de los impuestos debidos para el siguiente año. El hecho imponible es la obtención de ingresos durante el periodo fiscal, que no ha comenzado. La entidad que informa reconoce un incremento en un activo (efectivo en banco) y un aumento en un pasivo (cobros por anticipado).

Subvención a otro nivel de Gobierno para propósitos generales (párrafos 14 a 16 y 76)

GI18. El gobierno nacional (transferidor) concede una subvención de 10 millones de u.m. a un gobierno local en un área socio económicamente desfavorecida. Se requiere que el gobierno local (entidad que informa) de acuerdo con su régimen legal realice varios programas sociales; sin embargo, tiene recursos insuficientes para realizar todos estos programas sin asistencia. No hay estipulaciones asociadas a la subvención. Se requiere que todos los gobiernos locales preparen y presenten estados financieros auditados con propósito general.

GI19. No hay estipulaciones asociadas a estas subvenciones ni obligación de rendimiento, por lo que las transferencias se reconocen como activos e ingresos en los estados financieros con propósito general del periodo sobre el que se informa en que se reciben o quedan pendientes de cobrar por el gobierno local.

Transferencia con estipulaciones que no satisfacen la definición de una condición (párrafos 20 a 25)

GI20. Un gobierno nacional realiza una transferencia de efectivo de 50 millones de u.m. a una entidad de vivienda social del gobierno regional especificando que:

(a) aumente el stock de vivienda social en 1.000 unidades adicionales por encima de cualesquiera otros incrementos planificados; o

(b) utilice las transferencias de efectivo de otros modos para apoyar sus objetivos de vivienda social.

Si ninguna de estas estipulaciones se cumple, la entidad beneficiaria debe devolver el efectivo al gobierno nacional.

GI21. La entidad de vivienda social del gobierno regional reconoce un incremento en un activo (efectivo) e ingresos por importe de 50 millones de u.m. Las estipulaciones en el acuerdo de transferencia se establecen tan ampliamente como para no imponer en el destinatario una obligación de rendimiento – la obligación de rendimiento se impone por mandato operativo de la entidad, no por los términos de la transferencia.

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

GI22. El gobierno nacional (transferidor) transfiere 200 hectáreas de terreno en una importante ciudad a una universidad (entidad que informa) para el establecimiento de un campus universitario. El acuerdo de transferencia especifica que el terreno se utilizará para un campus, pero no especifica que el terreno se tiene que devolver si no se utiliza para un campus.

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

Subvención a otro nivel de gobierno con condiciones (párrafos 17 y 18)

GI24. El gobierno nacional (transferidor) concede 10 millones de u.m. a un gobierno provincial (entidad que informa) para ser utilizadas para mejorar y mantener sistemas de transporte público. Concretamente, se requiere que se utilice el dinero como sigue: 40 por ciento para la modernización del sistema existente de ferrocarril y tranvías, 40 por ciento para nuevos sistemas de ferrocarriles o tranvías y 20 por ciento para compras y mejoras de material rodante. Según los términos de la subvención, el dinero puede utilizarse sólo como está estipulado y se requiere que el gobierno provincial incluya una nota en sus estados financieros auditados con propósito general detallando cómo se gastó la subvención. El acuerdo exige que la subvención se gaste como se especifica en el año actual o se devuelva al gobierno nacional.

GI25. El gobierno provincial reconoce el dinero recibido por la subvención como un activo. El gobierno provincial también reconoce un pasivo con respecto a la condición asociada a la subvención. Conforme la provincia cumpla la condición, es decir, conforme realice desembolsos autorizados, reduce el pasivo y reconoce ingresos en el estado de rendimiento financiero del periodo sobre el que se informa en el que se liquida el pasivo.

Subvención para investigación (en esencia transacción con contraprestación) (párrafo 8)

GI26. Una gran empresa que fabrica productos de limpieza (transferidor) da dinero a una universidad pública (entidad que informa) para llevar a cabo una investigación sobre la eficacia de un determinado componente químico para eliminar grafiti rápidamente. La compañía estipula que los resultados de la investigación tienen que ser compartidos con ella antes de ser anunciados al público y que tiene el derecho de solicitar una patente por el componente.

GI27. Esta es una transacción con contraprestación. En contrapartida por la subvención, la universidad proporciona servicios de investigación y un activo intangible, el derecho (un beneficio económico futuro) a beneficiarse de los resultados de la investigación. Las NICSP 9 y NICSP 31, *Activos Intangibles*, se aplicarán a esta transacción.

Condonación de deudas (párrafos 84 a 87)

GI28. El gobierno nacional (transferidor) prestó a un gobierno local (entidad que informa) 20 millones de u.m. para permitir al gobierno local construir una planta de tratamiento de agua. Después de un cambio de política, el gobierno nacional decide condonar el préstamo. No hay estipulaciones asociadas a la condonación del préstamo. El gobierno nacional escribe al gobierno local y le notifica su decisión; también adjunta la documentación del préstamo, en la que se indica en anotaciones que se ha renunciado al préstamo.

GI29. Cuando recibe la carta y la documentación del gobierno nacional, en la que se comunica esta decisión, el gobierno local da de baja el pasivo por el préstamo y reconoce un ingreso en el estado de rendimiento financiero del periodo sobre el que se informa en el que se da de baja el pasivo.

Compra de propiedad con componentes con contraprestación y sin contraprestación (párrafos 8 a 11 y 39 a 41)

GI30. Un colegio público (entidad que informa) adquiere por 50.000 u.m. a un gobierno local un terreno con un valor razonable de 100.000 u.m. La entidad que informa concluye que la transacción sin contraprestación comprende dos componentes, uno con contraprestación y otro sin contraprestación. Un componente implica la compra de media participación en el terreno por 50.000 u.m. y el otro componente es una transacción sin contraprestación que transfiere la mitad restante del terreno al colegio.

GI31. En sus estados financieros con propósito general para el periodo sobre el que se informa en que tiene lugar la transacción, el colegio público reconoce el terreno por 100.000 u.m., (un costo de 50.000 u.m. y una transferencia de 50.000 u.m.), una reducción en su activo efectivo de 50.000 u.m., e ingresos de una transacción sin contraprestación de 50.000 u.m. (el valor razonable del incremento en los activos netos reconocido).

Legado propuesto (párrafos 90 a 92)

GI32. Una joven de 25 años recientemente graduado (transferidor) en una universidad pública nombra a la universidad (entidad que informa) como el principal beneficiario en su testamento. Esto es comunicado a la universidad. La graduada es soltera y sin hijos y tiene un patrimonio actualmente valorado en 500.000 u.m.

GI33. La universidad pública no reconoce ningún activo o ingreso en sus estados financieros con propósito general en el periodo en que se hace el testamento. El hecho pasado para un legado es el fallecimiento del testador (transferidor), lo cual no ha ocurrido.

Compromisos de donaciones – Campaña en televisión para recaudar fondos para un hospital público (párrafo 104)

GI34. En la tarde del 30 de junio de 20X5, un canal de televisión local realiza una campaña de recaudación de fondos para un hospital público (entidad que informa). La fecha de presentación del informe anual del hospital público es el 30 de junio. Los telespectadores telefonean o envían un e-mail prometiendo enviar donaciones de importes especificados de dinero. Al final de la campaña se han comprometido donaciones por 2 millones de u.m. Las donaciones comprometidas no son vinculantes para aquéllos que realizan el compromiso de donación. La experiencia con campañas previas indica que aproximadamente se materializarán el 75 por ciento de las donaciones comprometidas.

GI35. El hospital público no reconoce ningún importe en sus estados financieros con propósito general con respecto a los compromisos de donaciones. La entidad no controla los recursos relativos al compromiso de donación, porque no puede excluir o regular el acceso de los transferidores prospectivos a los beneficios económicos o potencial de servicio de los recursos comprometidos a donar; por tanto, no puede reconocer el activo o los ingresos relacionados hasta que la donación sea vinculante para los donantes.

Multa (párrafos 88 a 89)

GI36. Una corporación importante es declarada culpable de contaminar un río. Como sanción, es obligada a limpiar la contaminación y a pagar una multa de 50 millones de u.m. La empresa está en una sólida condición financiera y es capaz de pagar la multa. La compañía ha anunciado que no apelará el caso.

GI37. El gobierno (entidad que informa) reconoce una cuenta por cobrar e ingresos por 50 millones de u.m. en los estados financieros con propósito general del periodo en que se impuso la multa.

Ayuda externa reconocida (párrafos 76 a 82)

GI38. El Gobierno Nacional A (entidad que informa) llega a un acuerdo de ayuda externa con el Gobierno Nacional B, que proporciona al Gobierno Nacional A subvenciones de ayuda al desarrollo para financiar los objetivos sanitarios del Gobierno Nacional A por un periodo de dos años. El acuerdo de ayuda externa es vinculante para ambas partes. El acuerdo especifica los detalles de la ayuda al desarrollo a recibir por el Gobierno Nacional A. El Gobierno A mide el valor razonable de la ayuda al desarrollo en 5 millones de u.m.

GI39. Cuando el acuerdo de ayuda externa se convierte en vinculante, el Gobierno Nacional A reconoce un activo (cuenta por cobrar) por importe de 5 millones de u.m., e ingresos por el mismo importe. Los recursos cumplen la definición de activo y satisfacen los criterios de reconocimiento cuando el acuerdo se convierte en vinculante. No hay condiciones vinculadas a este acuerdo que exijan a la entidad reconocer un pasivo.

Ingresos de una agencia de ayuda (párrafos 76 y 93 a 97)

GI40. Una agencia de ayuda al medioambiente depende de la financiación de un grupo de gobiernos. Los gobiernos han firmado un acuerdo formal que determina el porcentaje del presupuesto aprobado de la agencia de ayuda al medioambiente que cada gobierno financiará. La agencia de ayuda al medioambiente solamente puede utilizar los fondos para hacer frente a los gastos del presupuesto anual para los cuales han sido proporcionados. El ejercicio financiero de la agencia de ayuda al medioambiente comienza el 1 de enero. El presupuesto de la agencia de ayuda al medioambiente se aprueba en el mes de octubre anterior, y las facturas se envían a los gobiernos individuales diez días después de aprobarse el presupuesto. Algunos gobiernos pagan antes de empezar el año ejercicio financiero y algunos a lo largo del mismo. No obstante, conforme a la experiencia pasada, resulta poco probable que algunos gobiernos paguen lo que deben, ya sea durante el ejercicio financiero actual o en cualquier momento futuro.

GI41. Para el presupuesto anual de 20X8, el perfil de los importes y distribución temporal de los pagos era como sigue:

	(Millones de u.m.)
Presupuesto aprobado el 24 de octubre de 20X7	55
Importe facturado el 4 de noviembre de 20X7	55
Transferencias recibidas al 31 de diciembre de 20X7	15
Transferencias recibidas durante 20X8	38
Importes no recibidos a 31 de diciembre de 20X8 y poco probable que se vayan a recibir	2

GI42. En 20X7, la agencia de ayuda al medioambiente reconoce un activo de 15 millones de u.m. por el importe de las transferencias recibidas antes del comienzo del 20X8, ya que tiene el control del activo en el momento en que la transferencia se recibe y deposita en su cuenta bancaria. Se reconoce un pasivo equivalente de 15 millones de u.m, como ingresos cobrados por anticipado.

GI43. En 20X8, la agencia de ayuda al medioambiente reconoce 53 millones de u.m. de ingresos procedentes de las transferencias. En las notas a sus estados financieros con propósito general, revela que 55 millones de u.m. fueron facturados y fue establecida una corrección valorativa de 2 millones de u.m. por deudas de dudoso cobro.

Bienes en especie reconocidos como ingresos (párrafos 42 y 93 a 97)

GI44. El transferidor Gobierno A tiene un acuerdo con la entidad del sector público que presenta los estados financieros, Agencia de Ayuda Inc, por el cual el Gobierno A proporciona arroz para cumplir con sus compromisos financieros con la Agencia de Ayuda Inc. Teniendo en cuenta la variabilidad de las actuaciones en el pasado del Gobierno A para cumplir con sus compromisos, la Agencia de Ayuda Inc ha adoptado la política contable de no reconocer el activo y el ingreso hasta la recepción del arroz prometido. El Gobierno A promete proporcionar a la Agencia de Ayuda Inc 300.000 u.m. a lo largo de 20X5. Posteriormente, el Gobierno A transfiere 1.000 toneladas de arroz a la Agencia de Ayuda Inc, el 12 de enero de 20X5. La transferencia del arroz tiene lugar en uno de los puertos de la nación transferidora. De acuerdo con los detalles del acuerdo de financiación entre la Agencia de Ayuda Inc. y el Gobierno A, el arroz se valora por un importe previamente acordado de 300 u.m. por tonelada, con el resultado de que la transferencia de las 1.000 toneladas de arroz liquida por completo el compromiso financiero de 300.000 u.m del Gobierno A. Durante febrero y marzo de 20X5, la Agencia de Ayuda Inc. proporciona el arroz a una red de agencias locales de distribución en las Naciones B y C con objeto de satisfacer las necesidades de personas hambrientas.

GI45. El 12 de enero de 20X5, el precio de mercado de 1.000 toneladas de arroz era: 280.000 u.m. en la nación del Gobierno A; 250.000 u.m. en el mercado internacional de materias primas; 340.000 u.m. en la Nación receptora B; y 400.000 u.m. en la Nación receptora C.

GI46. Para medir el ingreso que reconoce la Agencia de Ayuda Inc debe determinarse el valor razonable del arroz en el momento de la donación. El acuerdo financiero entre el donante y la agencia de ayuda, que permite que el arroz sea valorado en 300 u.m. por tonelada, depende de un acuerdo privado entre las dos partes y no refleja necesariamente el valor razonable del arroz. Tanto la Agencia de Ayuda Inc como el Gobierno Donante A tienen la opción

de comprar el arroz en el mercado mundial a un precio inferior de 250.000 u.m. Los precios de mercado para los países individuales parecen expuestos a fluctuación –ya sea como resultado de barreras al comercio o, en el caso de los países receptores, de distorsiones temporales debidas a una grave escasez de alimentos– y podrían no reflejar una transferencia entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados en un mercado ordenado. Por lo tanto, el precio del mercado mundial de 250.000 u.m. es el reflejo más fiable y relevante del valor razonable del arroz donado. La Agencia de Ayuda Inc reconoce un incremento en un activo (inventario de arroz) y un ingreso de 250.000 u.m. en sus estados financieros con propósito general en el año en que se recibe la transferencia.

Información a revelar de servicios en especie no reconocidos (párrafos 98 a 102 y108)

GI47. La política contable de un hospital público (entidad que informa) es reconocer los servicios voluntarios recibidos como activos e ingresos si cumplen con la definición de activo y satisfacen los criterios para el reconocimiento como activos. El hospital consigue los servicios de los voluntarios como parte de un programa organizado. El principal fin del programa es exponer a los voluntarios al ambiente del hospital, y fomentar la enfermería como carrera profesional. Los voluntarios deben tener al menos dieciséis años de edad e inicialmente se requiere un compromiso de seis meses para trabajar un turno de mañana o tarde de cuatro horas a la semana. El primer turno de cada voluntario consiste en una sesión de formación en orientación hospitalaria. Muchas escuelas superiores locales permiten a los estudiantes llevar a cabo este trabajo como parte de su programa educativo. Los voluntarios trabajan bajo la dirección de un enfermero titulado y realizan tareas distintas a las de enfermería tales como visitar y leer a los pacientes. El hospital público no paga a los voluntarios, ni tampoco contrataría empleados para desempeñar el trabajo de los voluntarios si no estuvieran éstos disponibles.

GI48. El hospital analiza los acuerdos que tiene con los voluntarios y concluye que, al menos durante los primeros seis meses de un nuevo voluntario, tiene el suficiente control sobre los servicios que van a ser suministrados por el voluntario para satisfacer la definición de control de un activo. El hospital también concluye que recibe un potencial de servicio de los voluntarios, satisfaciendo la definición de activo. Sin embargo, concluye que no puede medir con fiabilidad el valor razonable de los servicios proporcionados por los voluntarios, ya que no existen puestos remunerados equivalentes ni en el hospital no en otros centros de salud o atención comunitaria de la región. El hospital no reconoce los servicios en especie prestados por los voluntarios. El hospital revela el número de horas de servicio prestadas por los voluntarios durante el periodo sobre el que se informa y una descripción de los servicios prestados.

Contribución de los propietarios (párrafos 37 a 38)

GI49. En 20X0 las ciudades vecinas de Altonae, Berolini y Cadomi forman el Servicio de Generación de Electricidad Tri-Ciudad (SGET) (entidad que informa). El estatuto de constitución del SGET es vinculante para los gobiernos de las ciudades y distribuye por igual la propiedad, que únicamente puede modificarse mediante acuerdo. Las ciudades aportan 25 millones de u.m. cada una para establecer el SGET. Estas contribuciones satisfacen la definición de una contribución de los propietarios, que la entidad reconoce como tal. El estatuto también establece que las ciudades compren el producto del SGET en proporción a su propiedad. El precio de compra es igual al costo completo de producción. En 20X9, la ciudad de Berolini da la aprobación para la construcción de una fundición de aluminio dentro de la ciudad, que provocará que se duplique la demanda de electricidad de la ciudad. Las tres ciudades acuerdan modificar el estatuto del SGET para permitir que Berolini haga una contribución de propietarios que permita la construcción de una capacidad de generación adicional. Tras una valoración independiente del SGET, las ciudades acuerdan que Berolini podría llevar a cabo una contribución de propietarios de 50 millones de u.m. e incrementar su participación al 49,9%, conservando Altonae y Cadomi un 25,05% cada una.

GI50. Cuando la modificación del estatuto se haga vinculante, el SGET reconocerá un incremento en los activos de 50 millones de u.m. (en efectivo o contribución de los propietarios a recibir) y una contribución de los propietarios de 50 millones de u.m.

Término de acuerdo de subvención que no requiere el reconocimiento de un pasivo (párrafos 20 a 25)

GI51. El Departamento de Parques Nacionales (entidad que informa) del País A recibe una subvención de 500.000 u.m. de la agencia de ayuda bilateral del País B. El acuerdo de subvención estipula que la subvención tiene que ser utilizada para rehabilitar áreas desforestadas de las reservas naturales existentes en el País A, pero que si el dinero no se utiliza para el propósito establecido, se debe devolver al País B. Los términos del acuerdo de subvención son exigibles en los tribunales del País A, y en los tribunales internacionales de justicia. Éste es el decimotercer año que el Departamento de Parques Nacionales ha recibido una subvención de este tipo del mismo transferidor. En años anteriores, la subvención no ha sido utilizada como se estipulaba, sino que se utilizó para adquirir tierras adicionales adyacentes a los parques nacionales para incorporarlas a los mismos. El Departamento de Parques Nacionales no ha realizado ninguna rehabilitación de áreas desforestadas en los trece años anteriores. La agencia de ayuda bilateral del País B es consciente del incumplimiento de los términos del acuerdo.

GI52. El Departamento de Parques Nacionales analiza la transacción y concluye que aunque los términos del acuerdo de subvención son de obligado cumplimiento, toda vez que la agencia de ayuda bilateral no ha exigido el cumplimiento de la condición en el pasado y no ha dado ninguna indicación de que lo fuera a hacer, los términos tienen la forma de una estipulación y condición, pero no la esencia. El Departamento de Parques Nacionales reconoce un incremento en un activo (efectivo en bancos) e ingresos por la subvención; no reconoce un pasivo.

Información a revelar en los estados financieros del Gobierno A (párrafos 106 a108)

GI53. Para el año que termina el 31 de diciembre de 20X2, el Gobierno A elabora y presenta por primera vez los estados financieros de acuerdo con las NICSP. Revela la siguiente información en sus estados financieros:

Estado de Rendimiento Financiero

	20X2 (miles de u.m.)	20X1 (miles de u.m.)
Ingresos de transacciones sin contraprestación		
Ingresos por impuestos		
Ingresos de Impuestos a las ganancias (notas 4 y 8)	XXX	XXX
Impuesto sobre bienes y servicios (nota 5)	XXX	XXX
Impuestos sobre la propiedad (notas 6 y 9)	XX	XX
Ingresos por transferencias		
Transferencias de otros gobiernos (nota 7)	XXX	XXX
Regalos, donaciones, bienes en especie (nota 13)	X	X
Servicios en especie (notas 15 y 16)	X	X

Estado de Situación Financiera

Activos corrientes		
Efectivo en bancos	XX	XX
Impuestos por cobrar		
Impuestos sobre bienes y servicios por cobrar (nota 5)	XX	XX
Transferencias por cobrar		
Transferencias por cobrar de otros gobiernos (nota 7)	X	X

Activos no corrientes		
Terrenos (nota 11)	XXX	XXX
Planta y equipo (notas 12 y 14)	XX	XX
Pasivos corrientes		
Pasivos reconocidos según acuerdos de transferencia (nota 10)	XX	XX
Cobros por anticipado		
Impuestos	X	X
Transferencias	X	X

Notas a los estados financieros

Políticas contables

Reconocimiento de ingresos de transacciones sin contraprestación

1. Los activos e ingresos que surgen de transacciones impositivas se reconocen de acuerdo con los requerimientos de la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*. No obstante, el Gobierno se aprovecha de las disposiciones transitorias en dicha Norma con respecto al impuesto a las ganancias y a los impuestos sobre la propiedad.

   Aparte de los impuestos a las ganancias y sobre la propiedad, los activos e ingresos que surgen de transacciones impositivas se reconocen en el periodo en el que se produce el hecho imponible, siempre que los activos satisfagan la definición de activo y cumplan los criterios para el reconocimiento de un activo. Los impuestos a las ganancias y sobre la propiedad se reconocen en el periodo en el que se recibe el pago del impuesto (véanse las notas 4 y 6).

2. Los activos e ingresos que surgen de transacciones de transferencias se reconocen en el periodo en el que el acuerdo de la transferencia se convierte en vinculante, salvo para algunos servicios en especie. El gobierno reconoce solamente aquellos servicios en especie que se reciben como parte de un programa organizado y para el cual puede determinar el valor razonable mediante referencia a las tasas de mercado. El resto de servicios en especie no se reconocen.

3. Cuando una transferencia está sujeta a condiciones que, si no se cumplen, exigen la devolución de los recursos transferidos, el Gobierno reconoce un pasivo hasta que la condición se cumpla.

Bases de medición de las principales clases de ingresos sin contraprestación

Impuestos

4. Los ingresos por impuestos a las ganancias se miden al valor nominal del efectivo, y equivalentes de efectivo, recibidos durante el periodo sobre el que se informa. El Gobierno está desarrollando actualmente un modelo estadístico para medir los ingresos por impuesto a las ganancias según la base de acumulación (devengo). Este modelo utiliza estadísticas fiscales compiladas desde 19X2 así como otra información estadística incluyendo promedios semanales de ganancias, el producto interior bruto y los índices de precios al consumidor y productor. El Gobierno anticipa que el modelo permitirá medir con fiabilidad los ingresos de impuestos a las ganancias según la base de acumulación (devengo) para el periodo sobre el que se informa que finaliza el 31 de diciembre de 20X4. El Gobierno no reconoce ningún importe en relación a los impuestos a las ganancias por recibir.

5. Los activos e ingresos que se acumulan (o devengan) en concepto de impuesto sobre bienes y servicios se miden inicialmente al valor razonable de los activos que acumula (devenga) el gobierno durante el periodo sobre el que se informa, principalmente efectivo, equivalentes al efectivo e impuesto sobre bienes y servicios por cobrar. La información se compila de las declaraciones del impuesto sobre bienes y servicios presentadas por los contribuyentes durante el año y otros importes que se estima que se deben al gobierno. Los contribuyentes tienen una alta tasa de cumplimiento y una baja tasa de error, utilizando el sistema de declaración electrónico establecido en 20X0. Las tasas de elevado cumplimiento y escaso error han permitido al Gobierno desarrollar un modelo estadístico fiable para medir los ingresos que se acumulan (o devengan) por el impuesto.

   El impuesto sobre bienes y servicios por cobrar es la estimación del importe debido por impuestos atribuibles al periodo sobre el que se informa que permanece sin pagar a 31 de diciembre de 20X2, menos una provisión por deudas de dudoso cobro.

6. Se grava un impuesto a la propiedad del 40% a todos patrimonios de fallecidos; sin embargo, las primeras 400.000 u.m. de cada patrimonio están exentas del impuesto. Los activos e ingresos por impuestos sobre la propiedad se miden por el valor nominal del efectivo recibido durante el periodo sobre el que se informa, o el valor razonable a la fecha de adquisición de otros activos recibidos a lo largo del periodo, según se determine mediante referencia a las valoraciones de mercado o mediante tasación independiente por un miembro de la profesión de tasador.

Ingresos por transferencias

7. Los activos e ingresos reconocidos como consecuencia de una transferencia se miden por el valor razonable de los activos reconocidos en la fecha de

reconocimiento. Los activos monetarios se miden por el valor nominal, a menos que el valor temporal del dinero sea significativo, en cuyo caso se utiliza el valor presente, calculado utilizando una tasa de descuento que refleje el riesgo inherente a poseer el activo. Los activos no monetarios se miden por su valor razonable, que se determina mediante referencia a valores de mercado observables o mediante una tasación independiente por un miembro de la profesión de tasador. Las cuentas por cobrar se reconocen cuando tiene lugar un acuerdo vinculante de transferencia pero no se ha recibido efectivo u otros activos.

Impuestos que no se pueden medir de forma fiable en el periodo en el que ocurre el hecho imponible

8. El Gobierno es incapaz de medir directamente los activos que surgen del impuesto a las ganancias durante el periodo en el que los contribuyentes obtienen los ingresos y, por tanto, se aprovecha de las disposiciones transitorias de la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*, para desarrollar un modelo de medición indirecta de los ingresos por impuestos en el periodo en el que los contribuyentes obtienen los ingresos. El gobierno estima que, utilizando el modelo, será capaz de medir con fiabilidad el impuesto a las ganancias según la base de acumulación (o devengo) en el periodo sobre el que se informa que finaliza el 31 de Diciembre de 20X4.

9. En relación con los impuestos sobre la propiedad, como consecuencia de los elevados niveles de incumplimiento con la ley, el gobierno es incapaz de medir el importe de los activos e ingresos que se acumulan (o devengan) en el periodo en el que fallecen las personas que poseen propiedades sujetas a imposición. El gobierno reconoce, por tanto, los impuestos sobre la propiedad cuando recibe el pago. El departamento de impuestos está trabajando ininterrumpidamente para desarrollar un método fiable para medir los activos a recibir y los ingresos en el año en que ocurre el hecho imponible.

Pasivos reconocidos con respecto a las transferencias

10. El 31 de Diciembre de 20X2, el Gobierno reconoció un pasivo de XX.000 u.m. en relación con una transferencia condicionada a la construcción de un hospital público. El 31 de Diciembre el Gobierno había recibido un pago de efectivo, sin embargo la construcción del hospital no había comenzado, aunque el 30 de noviembre de 20X2 se había hecho una convocatoria pública de ofertas para la construcción.

Activos sujetos a restricciones

11. Durante el 20X2 fue donado un terreno con un valor razonable de XX.000 u.m., sujeto a la restricción de que fuera utilizado para fines de salud pública y no fuera vendido en 50 años. El terreno se adquirió por el transferidor en una subasta pública inmediatamente anterior a su transferencia y el precio de la subasta es su valor razonable.

12. Planta y equipo incluye un importe de XX.000 u.m. que es el valor en libros de un cuadro donado en 19X2 a una galería de arte controlada por el gobierno, y sujeto a la restricción de que no fuera vendido en un periodo de 40 años. El cuadro se mide por su valor razonable, determinado por un tasador independiente.

Principales clases de legados, regalos, donaciones y bienes en especie recibidos

13. Las transferencias se reciben en forma de regalos, donaciones y bienes en especie – principalmente material médico y escolar (inventarios), equipo médico y escolar y piezas de arte (clasificados como equipo). Los regalos y donaciones se reciben principalmente de benefactores privados. Los hospitales, escuelas y galerías de arte controladas por el Gobierno reconocen estos activos cuando pasa a ellos el control, normalmente en la recepción de los recursos, bien sean efectivo o planta y equipo. El Gobierno no acepta estas transferencias sujetas a condiciones o restricciones, salvo que el valor de la transferencia supere los XX.000 u.m.

14. Durante el 20X2, como parte de un acuerdo de ayuda externa con el Gobierno C, se facilitó al Gobierno equipamiento informático con un valor razonable de XX.000 con la condición de que fuera utilizado por el departamento de educación o devuelto al Gobierno C.

Servicios en especie

15. Los hospitales controlados por el gobierno reciben servicios médicos en especie de profesionales médicos como parte del programa de voluntariado organizado de la profesión médica. Estos servicios en especie se reconocen como ingresos y gastos en el estado de rendimiento financiero por su valor razonable, que se determina tomando como referencia las tablas de honorarios publicadas para la profesión médica.

16. Los hospitales, escuelas y galerías de arte controladas por el gobierno también reciben ayuda de voluntarios como parte de programas organizados para relaciones públicas y guías de galerías de arte, asesores de profesores y guías para las visitas a hospitales. Estos voluntarios proporcionan una valiosa ayuda a estas entidades para conseguir sus objetivos; no obstante, los servicios prestados no pueden medirse con fiabilidad puesto que no existen puestos remunerados equivalentes en los mercados locales, y en ausencia de voluntarios, los servicios no serían prestados. El gobierno no reconoce estos servicios en los estados de situación financiera o rendimiento financiero.

Préstamos en condiciones favorables (párrafos 105A a 105B)

GI54. Una entidad recibe financiación de 6 millones de u.m. por parte de una agencia de desarrollo multilateral para construir 10 escuelas en los próximos 5 años. La financiación se concede en los siguientes términos:

- 1 millón de u.m. de la financiación no tiene que ser reembolsada, siempre y cuando las escuelas estén construidas.
- 5 millones de la financiación se reembolsarán de la siguiente forma:

  Año 1: ningún capital a reembolsar

  Año 2: 10% del capital a reembolsar

  Año 3: 20% del capital a reembolsar

  Año 4: 30% del capital a reembolsar

  Año 5: 40% del capital a reembolsar

- Se carga un interés del 5% anual a lo largo del periodo del préstamo (asumimos que el interés se paga por año vencido). La tasa de interés de mercado para un préstamo similar es del 10%.
- En la medida que las escuelas no hayan sido construidas, la financiación concedida debe ser devuelta al donante (asumimos que el donante tiene los sistemas para realizar un seguimiento efectivo y que tiene un historial anterior de exigir que se le devuelvan los fondos que no se hayan gastado).
- La entidad construye las siguientes escuelas a lo largo del periodo del préstamo:

  Año 1: 1 escuela terminada

  Año 2: 3 escuelas terminadas

  Año 3: 5 escuelas terminadas

  Año 4: 10 escuelas terminadas

Análisis

La entidad ha recibido efectivamente una subvención de 1 millón de u.m. y un préstamo de 5 millones de u.m. (Nota: La entidad tendría que considerar si la esencia del millón de u.m. es una contribución de los propietarios o un ingreso; asumimos para los propósitos de este ejemplo que el millón de u.m. se trata de un ingreso). También ha recibido una subvención adicional de 784.550 u.m. (que es la diferencia entre los importes del préstamo de 5 millones u.m. y el valor presente de los flujos de efectivo contractuales del préstamo, descontados utilizando la tasa de interés de mercado del 10%).

La subvención de 1 millón de u.m. +784.550 u.m. se contabilizará de acuerdo con esta Norma y, el préstamo junto con los pagos asociados al interés contractual y pagos de capital, de acuerdo con la NICSP 41.

1. En el reconocimiento inicial, la entidad reconocerá lo siguiente:

Dr		Banco	6.000.000 u.m	
	Cr	Préstamo		4.215.450 u.m.
	Cr	Pasivo		1.784.550 u.m.

2. Año 1: la entidad reconocerá lo siguiente:

Dr		Pasivo	178.455 u.m.	
	Cr	Ingreso sin contraprestación		178.455 u.m.

(1/10 escuelas construidas X 1.784.550 u.m.)

(Nota: Los asientos de diario por el reembolso de intereses y capital y los intereses acumulados o devengados no se han reflejado en este ejemplo porque lo que se pretende es ilustrar el reconocimiento de ingresos que surgen de los préstamos en condiciones favorables. Ejemplos completos se incluyen en los Ejemplos ilustrativos para la NICSP 41).

3. Año 2: la entidad reconocerá lo siguiente (asumiendo que la entidad mide posteriormente el préstamo en condiciones favorables al costo amortizado):

Dr		Pasivo	356.910 u.m.	
	Cr	Ingreso sin contraprestación		356.910 u.m.

(3/10 escuelas construidas X 1.784.500 u.m. – 178.455 u.m. ya reconocidas)

4. Año 3: la entidad reconocerá lo siguiente:

Dr		Pasivo	356.910 u.m.	
	Cr	Ingreso sin contraprestación		356.910 u.m.

(5/10 escuelas construidas X 1.784.550 – 535.365 u.m. ya reconocidas)

5. Año 4: la entidad reconocerá lo siguiente:

Dr		Pasivo	892.275 u.m.	
	Cr	Ingreso sin contraprestación		892.275 u.m.

(Todas las escuelas construidas, 1.784.550 u.m. – 892.275 u.m.)

Si el préstamo en condiciones favorables se concediera sin condiciones, la entidad reconocería lo siguiente en el reconocimiento inicial:

Dr		Banco	6.000.000 u.m	
	Cr	Préstamo		4.215.450 u.m.
	Cr	Ingreso sin contraprestación		1.784.550 u.m.

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

Antecedentes

GI55. El 1 de enero de 20X8, un individuo dona acciones de la entidad cotizada X a la Entidad A del sector público. En esa fecha, las acciones de la entidad X tienen un valor razonable de 1.000.000 de u.m. A 31 de diciembre de 20X8, el

valor razonable de las acciones es de 900.000 u.m. Como parte del acuerdo, la entidad A incurre en los costes de transferencia para tener a su nombre las acciones transferidas. Estos costos ascienden a 10.000 u.m.

GI56. La entidad cotizada X suministra infraestructura de telecomunicaciones y servicios relacionados al público. Durante 20X9, se introdujo nueva tecnología en la industria de las telecomunicaciones, dejando casi obsoleta la infraestructura y equipo utilizados por la entidad X. Esto dio lugar a una reducción permanente del valor de la entidad cotizada X. El valor de la pérdida de deterioro a 31 de diciembre de 20X9 es de 700.000 u.m. La entidad A mide las inversiones en acciones a valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio cuando las acciones no se mantienen para negociar. Supóngase que el acuerdo es un acuerdo contractual, sin obligaciones actuales derivadas de la donación y que el periodo sobre el que informa la entidad finaliza el 31 de diciembre de 2008.

Análisis

GI57. Como la entidad A recibió las acciones como una donación, utiliza la NICSP 23 para reconocer inicialmente las acciones recibidas y el ingreso sin contraprestación asociado. No obstante, debido a que la entidad A ha adquirido un activo financiero, considerará los requerimientos de valoración inicial de la NICSP 23 y de la NICSP 41.

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

GI59. La medición posterior y baja en cuentas de las acciones se aborda en la NICSP 41. La entidad mide las inversiones en acciones a valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio, lo cual significa que las acciones se miden por su valor razonable y los cambios posteriores se reconocen en los activos netos/patrimonio. Sin embargo, los dividendos se reconocen en el resultado (ahorro o desahorro).

Los asientos en el libro diario en la adquisición y en las fechas de presentación serán los siguientes:

1.		Adquisición de las acciones mediante donación		
Dr		Inversión en la Entidad X	1.010.000 u.m.	
	Cr	Ingreso sin contraprestación		1.000.000 u.m.
	Cr	Bancos (Costos de transferencia pagados)		10.000 u.m.
2.		Medición posterior a 31 de Diciembre de 20X8		
Dr		Activos netos/patrimonio (ajuste al valor razonable de la inversión)	110.000 u.m.	
	Cr	Inversión en la Entidad X		110.000 u.m.
3.		Medición posterior a 31 de Diciembre de 20X9		
Dr		Pérdida por deterioro de valor (activos netos/patrimonio)	700.000 u.m.	
	Cr	Inversión en la Entidad X		700.000 u.m.

NICSP 24—PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN DEL PRESUPUESTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2020.

La NICSP 24, *Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros,* fue emitida en diciembre de 2006.

Desde entonces, la NICSP 24 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- NICSP 42, *Beneficios Sociales* (emitida en enero de 2019)
- *Mejoras a las NICSP 2018* (emitida en octubre de 2018)
- *La aplicabilidad de las NICSP* (emitida en abril de 2016)
- *Mejoras a las NICSP 2015* (emitida en abril de 2016)
- NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* (emitida en enero de 2015)
- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitida en octubre de 2011)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 24

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección de Introducción	Eliminado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
3	Modificado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
4	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
21	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
22	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
24	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2018

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
26	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
46	Modificado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
48	Modificado	NICSP 42 enero de 2019
54A	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
54B	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
54C	Nuevo	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
54D	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
54E	Nuevo	NICSP 42 enero de 2019
55	Modificado	NICSP 33 enero de 2015
EI	Modificado	NICSP 42 enero de 2019

NICSP 24—PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN DEL PRESUPUESTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance	2-6
Definiciones	7-13
Presupuestos aprobados	8-10
Presupuesto inicial y final	11-12
Importes realizados	13
Presentación de una comparación de importes presupuestados y realizados	14-38
Presentación e información a revelar	21-24
Nivel de agregación	25-28
Cambios del presupuesto inicial al final	29-30
Base comparable	31-36
Presupuestos plurianuales	37-38
Información a revelar en las notas sobre la base presupuestaria, periodo y alcance	39-46
Conciliación de los importes realizados según una base comparable y los importes realizados en los estados financieros	47-53
Fecha de vigencia	54-55
Fundamentos de las conclusiones	
Ejemplos Ilustrativos	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 24, *Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros*, está contenida en los párrafos 1 a 55. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 24 debe ser entendida en el contexto de su objetivo 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*, proporciona un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. Esta Norma requiere que se incluya una comparación de los importes del presupuesto y los importes reales que surgen de la ejecución del presupuesto en los estados financieros de las entidades a las que se les requiere, o eligen, poner a disposición pública su presupuesto aprobado y para el que, por ello, tienen la obligación pública de rendir cuentas. Esta Norma también requiere la revelación de una explicación sobre las razones de las diferencias materiales entre el presupuesto y los importes reales. El cumplimiento con los requerimientos de esta Norma asegurará que las entidades del sector público cumplen con sus obligaciones de rendición de cuentas y aumentará la transparencia de sus estados financieros al demostrar (a) el cumplimiento con el presupuesto aprobado sobre el que tienen la obligación pública de rendir cuentas y, (b) cuando el presupuesto y los estados financieros se preparan según las mismas bases, su rendimiento financiero para conseguir los resultados presupuestados.

Alcance

2. **Una entidad que prepare y presente sus estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo), aplicará la presente Norma.**

3. **Esta Norma se aplica a entidades del sector público a las que se requiere o eligen poner a disposición pública su presupuesto aprobado.**

4. [Eliminados]

5. Esta Norma no requiere que los presupuestos aprobados sean puestos a disposición pública, ni requiere que los estados financieros revelen información sobre, o hagan comparaciones con, los presupuestos aprobados que no son puestos a disposición pública.

6. En algunos casos, los presupuestos aprobados son compilados para incluir todas las actividades controladas por una entidad del sector público. En otros casos, puede requerirse que se pongan a disposición pública los presupuestos aprobados separados para ciertas actividades, grupos de actividades o entidades incluidas en los estados financieros de un gobierno u otra entidad del sector público. Esto puede ocurrir (a) cuando, por ejemplo, los estados financieros de un gobierno incluyen agencias o programas gubernamentales que tienen autonomía de operación y preparan sus propios presupuestos, o (b) cuando un presupuesto se prepara solo para el sector gobierno general en su conjunto global. Esta Norma se aplica a todas las entidades que presentan estados financieros, cuando los presupuestos aprobados para la entidad, o componentes del mismo, son puestos a disposición pública.

Definiciones

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

Base contable significa la base contable de acumulación (o devengo) o de efectivo tal como se definen en las NICSP de acumulación (o devengo) y en las NICSP de efectivo.

Presupuesto anual significa un presupuesto aprobado para un año. No incluye las estimaciones o proyecciones futuras publicadas para periodos posteriores al periodo del presupuesto.

Asignación presupuestaria es una autorización concedida por un organismo legislativo para asignar fondos para propósitos especificados por la autoridad legislativa o similar.

Presupuesto aprobado 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 significa la base contable de acumulación (o devengo), de efectivo u otra base contable adoptada en el presupuesto que ha sido aprobada por el órgano legislativo.

Base comparable significa los importes reales presentados según la misma base contable, y la misma base de clasificación, para las entidades y para el mismo periodo que el presupuesto aprobado.

Presupuesto final es el presupuesto inicial ajustado por todas las reservas, importes remanentes, transferencias, distribuciones, asignaciones de suplementos presupuestarios y otros cambios legislativos autorizados, o autorizaciones similares, aplicables al periodo del presupuesto.

Presupuesto plurianual 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 es el presupuesto inicial aprobado para el periodo presupuestario.

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.

Presupuestos aprobados

8. Un presupuesto aprobado según se define por esta Norma refleja los ingresos previstos o cobros que se espera surjan en el periodo del presupuesto anual o plurianual basado en los planes corrientes y las condiciones económicas

previstas durante ese periodo del presupuesto, y los gastos o desembolsos aprobados por un órgano legislativo, que es la autoridad legislativa u otra autoridad relevante. Un presupuesto aprobado no es una estimación futura o una proyección basada en suposiciones sobre sucesos futuros y posibles acciones de la gerencia que no se espera que necesariamente tengan lugar. De forma similar, un presupuesto aprobado difiere de la información prospectiva que puede ser en forma de una previsión, una proyección o una combinación de ambas; por ejemplo, una previsión de un año más una proyección a cinco años.

9. En algunas jurisdicciones, los presupuestos pueden aprobarse como una ley como parte del proceso de aprobación. En otras jurisdicciones, la aprobación puede proporcionarse sin que el presupuesto llegue a ser una ley. Cualquiera que sea el proceso de aprobación, la característica clave de los presupuestos aprobados es que la autoridad para retirar fondos de la hacienda del gobierno u organismo similar, para los propósitos acordados e identificados, se proporcione por un órgano legislativo superior u otra autoridad competente. El presupuesto aprobado establece la autorización de desembolso para las partidas especificadas. La autorización de desembolso generalmente se considera el límite legal dentro del que una entidad debe operar. En algunas jurisdicciones, el presupuesto aprobado para el que la entidad tendrá la obligación de rendir cuentas puede ser el presupuesto inicial y en otras puede ser el presupuesto final.

10. Si un presupuesto no se aprueba antes del comienzo del periodo del presupuesto, el presupuesto inicial es el presupuesto que fue aprobado primero para su aplicación en el año del presupuesto.

Presupuesto inicial y final

11. El presupuesto inicial puede incluir importes residuales asignados automáticamente, transferidos de años anteriores por ley. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, los procesos presupuestarios gubernamentales incluyen una disposición legal que requiere el traslado automático a periodos posteriores de asignaciones para cubrir compromisos del año anterior. Los compromisos incluyen posibles pasivos futuros basados en un acuerdo contractual corriente. En algunas jurisdicciones, puede referirse a ellos como obligaciones o compromisos firmes e incluir pedidos de compra pendientes y contratos en los que los bienes o servicios no se hayan recibido todavía.

12. Las asignaciones presupuestarias suplementarias pueden ser necesarias cuando el presupuesto inicial no previó adecuadamente los requerimientos de desembolso que surgen, por ejemplo, de guerras o desastres naturales. Además, puede haber una insuficiencia en los ingresos presupuestados durante el periodo, y pueden ser necesarias las transferencias internas entre los encabezamientos presupuestarios o líneas de partida para acomodar los cambios en las prioridades de financiación durante el periodo fiscal.

En consecuencia, los fondos asignados a una entidad o actividad pueden necesitar recortarse sobre el importe inicialmente asignado para el periodo, para mantener la disciplina fiscal. El presupuesto final incluye todos esos cambios y modificaciones autorizados.

Importes realizados

13. Esta Norma utiliza el término realizado o importe real para describir los importes que resultan de la ejecución del presupuesto. En algunas jurisdicciones, pueden utilizarse los términos realización del presupuesto, ejecución presupuestaria o expresiones similares con el mismo significado que realizado o importe real.

Presentación de una comparación de importes presupuestados y realizados

14. **Sujeto a los requerimientos del párrafo 21, una entidad presentará una comparación de los importes del presupuesto para el que tiene la obligación pública de rendir cuentas y los importes reales, ya sea como un estado financiero adicional separado o como columnas adicionales del presupuesto en los estados financieros actualmente presentados de acuerdo con las NICSP. La comparación de los importes 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.**

15. La presentación en los estados financieros de los importes iniciales y finales del presupuesto según una base comparable con el presupuesto que se pone a disposición pública, completará el ciclo de rendición de cuentas permitiendo a los usuarios de los estados financieros identificar si los recursos se obtuvieron y utilizaron de acuerdo con el presupuesto aprobado. Las diferencias entre los importes reales y los importes del presupuesto, tanto sobre el presupuesto inicial o como sobre el final (a menudo referidas como la variación en la contabilidad), pueden presentarse también en los estados financieros para completar la información.

16. Una explicación de las diferencias materiales entre los importes 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.

17. 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 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 14(c) una explicación de las diferencias materiales entre los importes del presupuesto inicial o realizado y los importes del presupuesto final. En ausencia de cualquiera de estas guías, las diferencias materiales pueden determinase con referencia a, por ejemplo, (a) las diferencias entre el presupuesto realizado e inicial para centrarse en el rendimiento con respecto al presupuesto inicial, o (b) las diferencias entre el presupuesto realizado y final para centrarse en el cumplimiento con el presupuesto final.

18. En muchos casos, el presupuesto final y el importe real serán los mismos. Esto se debe a que la ejecución del presupuesto se controla durante el periodo sobre el que se informa y el presupuesto inicial se revisa progresivamente para reflejar las condiciones cambiantes, circunstancias cambiantes y experiencias durante el periodo sobre el que se informa. El párrafo 29 de esta Norma requiere la revelación de una explicación sobre las razones de los cambios entre el presupuesto inicial y final. Esas informaciones a revelar, junto con las informaciones a revelar requeridas por el párrafo 14 anterior, asegurarán que las entidades que ponen a disposición pública su presupuesto aprobado tienen la obligación pública de rendir cuentas de su rendimiento con respecto al presupuesto aprobado correspondiente y cumplimiento con el mismo.

19. Junto con los estados financieros normalmente se emiten un documento de comentarios y análisis de la dirección, un resumen de operaciones 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 del presupuesto De acuerdo con el párrafo 14(c) de esta Norma, se incluirá en las notas a los estados financieros una explicación de las diferencias materiales entre los importes realizados y del presupuesto, a menos (a) que se incluyan en otros informes o documentos públicos emitidos junto con los estados financieros, y (b) que las notas a los estados financieros identifiquen los informes o documentos en los que puede encontrarse la explicación.

20. Cuando los presupuestos aprobados solo se ponen a disposición pública para algunas de las entidades o actividades incluidas en los estados financieros, los requerimientos del párrafo 14 se aplicarán solo a las entidades o actividades reflejadas en el presupuesto aprobado. Esto significa que cuando, por ejemplo, se prepara un presupuesto solo para el sector gobierno general de un gobierno en su conjunto que informa, las informaciones a revelar requeridas por el párrafo 14 se harán sólo con respecto al sector gobierno general del gobierno en su conjunto.

Presentación e información a revelar

21. **Una entidad presentará una comparación de los importes del presupuesto y realizados como columnas adicionales del presupuesto en los estados financieros solo cuando los estados financieros y el presupuesto se preparan de acuerdo a una base comparable.**

22. Las comparaciones de los importes del presupuesto y realizados pueden presentarse en un estado financiero separado (Estado de Comparación de los Importes del Presupuestarios y Realizados o un estado titulado de forma similar) incluido en el conjunto completo de estados financieros según especifica la NICSP 1. De forma alternativa, cuando los estados financieros y el presupuesto se preparan según una base comparable – es decir, según la misma base contable para la misma entidad y periodo sobre el que se informa, y adopta la misma estructura de clasificación – pueden añadirse columnas adicionales a los estados financieros existentes presentados de acuerdo con las NICSP. 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.

23. Cuando el presupuesto y los estados financieros no se preparan con bases comparables, se presenta por separado un Estado de Comparación de los Importes Presupuestados y Realizados. En estos casos, para asegurar que los lectores no malinterpretan la información financiera preparada con diferentes bases, los estados financieros pueden ser útiles para aclarar que las bases presupuestarias y contables difieren y el Estado de Comparación de los Importes Presupuestados y Realizados se prepara con base presupuestaria.

24. En aquellas jurisdicciones donde los presupuestos se preparan con base de acumulación (o devengo) y comprendan el conjunto completo de estados financieros, se pueden añadir columnas adicionales del presupuesto a todos los estados financieros requeridos por las NICSP. En algunas jurisdicciones, los presupuestos preparados según la base de acumulación (o devengo) podrían presentarse como una parte de los estados financieros que comprenden el conjunto completo de estados financieros según se especifica en las NICSP –por ejemplo, el presupuesto puede ser presentado como un estado de rendimiento financiero o como un estado de flujos de efectivo, con información adicional proporcionada en cuadros de apoyo. En estos casos, las columnas del presupuesto adicionales pueden ser incluidas en los estados financieros que también son adoptados para la presentación del presupuesto.

Nivel de agregación

25. Los documentos presupuestarios pueden proporcionar un gran detalle sobre actividades particulares, programas o entidades Estos detalles frecuentemente se agregan en clases más amplias bajo encabezamientos presupuestarios, clasificaciones presupuestarias o rúbricas presupuestarias comunes para su presentación a, y aprobación por, el órgano legislativo u otro órgano de

autoridad. La revelación de información presupuestaria y real 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.

26. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, requiere que los estados financieros proporcionen información que cumpla las características cualitativas, incluyendo que la que la información sea relevante para la rendición de cuentas y las necesidades de toma de decisiones de los usuarios, que represente fielmente la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad, que cumpla con las demás características cualitativas y que tenga en cuenta las restricciones de la información incluida en los estados financieros con propósito general.

27. 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 presentación de información financiera como se señala en el párrafo 26 anterior y en el *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*.

28. La información presupuestaria adicional, incluyendo la información sobre logros en los servicios, puede presentarse en documentos distintos a los estados financieros. Se recomienda incluir una referencia a dichos documentos en los estados financieros, en particular relacionar los datos presupuestarios y reales con los datos presupuestarios no financieros y logros de los servicios.

Cambios del presupuesto inicial al final

29. **Una entidad presentará una explicación de si los cambios entre el presupuesto inicial y final son una consecuencia de redistribuciones dentro del presupuesto, o de otros factores:**

    (a) **a través de la 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.**

30. El presupuesto final incluirá todos los cambios aprobados por acciones legislativas u otras autoridades designadas para revisar el presupuesto inicial. En congruencia con los requerimientos de esta Norma, una entidad del sector público puede incluir en las notas a los estados financieros o en un informe por separado emitido antes, junto con, o al mismo tiempo que los estados financieros, una explicación de los cambios entre el presupuesto inicial y

final. Dicha explicación incluirá, por ejemplo, si los cambios surgen como consecuencia de redistribuciones dentro de los parámetros del presupuesto inicial o como consecuencia de otros factores, 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 las revelaciones se realizan en informes separados en lugar de en los estados financieros, las notas a los estados financieros incluirán una referencia al informe.

Base comparable

31. **Todas las comparaciones de los importes presupuestados y realizados se presentarán en una base comparable al presupuesto.**

32. La comparación de los importes presupuestados y reales se presentará con las mismas bases contables [base de acumulación (o devengo), efectivo u otra base], con la misma base de clasificación y para las mismas entidades y periodo que el presupuesto aprobado. Esto asegurará que la información revelada sobre el cumplimiento del presupuesto en los estados financieros está 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.

33. Los estados financieros consolidan entidades y actividades controladas por la entidad. Como se indica en el párrafo 6, 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.

34. Las entidades pueden adoptar diferentes bases contables para la preparación de sus estados financieros y de sus presupuestos aprobados. Por ejemplo, un gobierno puede adoptar la base de acumulación (o devengo) para sus estados financieros y la base de efectivo para su presupuesto. Además, los presupuestos pueden centrarse en, o incluir información sobre, compromisos para gastar fondos en el futuro y cambios en dichos compromisos, mientras que los estados financieros informarán sobre activos, pasivos, activos netos/

patrimonio, ingresos, gastos y otros cambios en los activos netos/patrimonio y flujos de efectivo. Sin embargo, la entidad que presupuesta y la entidad que presenta la información financiera son normalmente la misma. De forma similar, el periodo para el que se prepara el presupuesto y la base de clasificación adoptada para el presupuesto normalmente estarán reflejados en los estados financieros. Esto asegurará que los registros del sistema contable y los informes de información financiera estén de forma que se facilite la comparación de los datos presupuestarios y reales para fines de gestión y rendición de cuentas, por ejemplo, para seguir la evolución de la ejecución del presupuesto durante el periodo presupuestario y para informar al gobierno, al público y a otros usuarios de forma relevante y en un tiempo razonable.

35. En algunas jurisdicciones, los presupuestos pueden prepararse con base de efectivo o base de acumulación (o devengo) en congruencia con el sistema de información estadístico que incluya a 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. La NICSP 22, *Revelación de Información Financiera del Sector Gobierno General*, especifica los requerimientos para la revelación de notas en la información financiera sobre el sector general del gobierno del sector gubernamental en su conjunto que adopta la base de acumulación (o devengo) para la contabilidad y elige realizar dichas revelaciones. En muchos casos, las revelaciones realizadas de acuerdo con la NICSP 22 incluirán las mismas entidades, actividades y criterios de clasificación a los adoptados en los presupuestos preparados en congruencia con el sector gobierno general tal y como se define en los modelos de presentación estadísticos. En estos casos, las revelaciones realizadas de acuerdo con la NICSP 22 también facilitarán las revelaciones requeridas en esta Norma.

36. En los modelos de presentación estadísticos, el sector gobierno general puede incluir los niveles gobierno nacional, regional/provincial y local. En algunas jurisdicciones, el gobierno nacional puede (a) controlar los gobiernos regionales/provinciales y locales, (b) consolidar estos gobiernos en sus estados financieros y (c) desarrollar, y requerir que esté a disposición pública, un presupuesto aprobado que incluya los tres niveles de gobierno. En estos casos, los requerimientos de esta Norma se aplicarán a los estados financieros de dichas entidades gubernamentales nacionales. Sin embargo, cuando un gobierno nacional no controle los gobiernos regionales/provinciales o locales, sus estados financieros no consolidarán los gobiernos regionales/provinciales o locales. En su lugar, se prepararán estados financieros separados para cada

nivel de gobierno. Los requerimientos de esta Norma solo se aplican a los estados financieros de las entidades gubernamentales cuando los presupuestos aprobados por las entidades y las actividades que éstas controlan, o de sus subsecciones, se hacen públicamente disponibles.

Presupuestos plurianuales

37. Algunos gobiernos y otras entidades aprueban y hacen públicamente disponibles presupuestos plurianuales, en lugar de presupuestos anuales separados. Convencionalmente, los presupuestos plurianuales incluyen una serie de presupuestos anuales o de objetivos presupuestarios anuales. El presupuesto aprobado para cada uno de los periodos anuales que lo componen refleja la aplicación de las políticas presupuestarias asociadas con el presupuesto plurianual para ese periodo concreto. En algunos casos, el presupuesto plurianual proporciona un traslado al futuro de las asignaciones presupuestarias no utilizadas en un único año.

38. Los gobiernos y otras entidades con presupuesto plurianual pueden tener diferentes enfoques para determinar su presupuesto inicial y final, dependiendo de cómo se apruebe su presupuesto. Por ejemplo, un gobierno puede aprobar un presupuesto bianual que 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 presupuestarios entre los periodos anuales, serán necesarios juicios profesionales para identificar qué importes son atribuibles a cada periodo anual al determinar los presupuestos anuales para los objetivos de esta Norma. Por ejemplo, el presupuesto aprobado inicial y final para el primer año de un presupuesto bianual incluirá cualquier adquisición de capital aprobada para el periodo bianual que tenga lugar durante el primer año, junto con el importe del ingreso recurrente y las partidas de desembolso atribuibles a dicho año. Los 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. Cuando se adoptan presupuestos plurianuales, se aconseja proporcionar la revelación de notas adicionales sobre la relación entre los importes presupuestados y los reales durante el periodo de presupuesto.

Información a revelar en las notas sobre la base presupuestaria, periodo y alcance

39. **Una entidad explicará en las notas a los estados financieros la base presupuestaria y la base de clasificación adoptadas en el presupuesto aprobado.**

40. Pueden existir diferencias entre la base contable [efectivo, acumulación (o devengo) u otras modificaciones de éstas] utilizada para la preparación y presentación del presupuesto y la base contable utilizada en los estados financieros. Estas diferencias pueden tener lugar cuando el sistema contable y el sistema presupuestario compilan información desde diferentes perspectivas – el presupuesto puede centrarse en flujos de efectivo, o en flujos de efectivo más ciertos compromisos, mientras que los estados financieros presentan flujos de efectivo e información de acumulación (o devengo).

41. Los esquemas de formato y clasificación adoptados para la presentación del presupuesto aprobado también pueden diferir de los formatos adoptados para los estados financieros. Un presupuesto aprobado puede clasificar las partidas con la misma base a la adoptada en los estados financieros, por ejemplo, por naturaleza económica (compensaciones a los empleados, utilización de bienes y servicios, etc.), o por función (sanidad, educación, etc.). De forma alternativa, el presupuesto puede clasificar las partidas por programas específicos (por ejemplo, reducción de la pobreza o control de enfermedades contagiosas) o componentes de los programas vinculados con objetivos de rendimiento de impacto (por ejemplo, estudiantes que se gradúan en educación terciaria u operaciones quirúrgicas realizadas por los servicios de emergencia de hospitales), que difieren de las clasificaciones adoptadas en los estados financieros. Además, un presupuesto recurrente para actividades continuadas (por ejemplo, educación o sanidad) puede aprobarse por separado de un presupuesto de capital para desembolsos de capital (por ejemplo, infraestructuras o edificios).

42. La NICSP 1 requiere que las entidades presenten en las notas a los estados financieros, información acerca de las bases de preparación de los estados financieros y las políticas contables significativas adoptadas. La 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.

43. **Una entidad deberá revelar en las notas de los estados financieros el periodo del presupuesto aprobado.**

44. Los estados financieros se presentan al menos anualmente. Las entidades pueden aprobar presupuestos para un periodo anual o para periodos plurianuales. La revelación del periodo cubierto por el presupuesto aprobado, cuando dicho periodo difiere del periodo de presentación adoptado para los

estados financieros, ayudará a los usuarios de dichos estados financieros a entender mejor la relación entre los datos presupuestarios y las comparaciones presupuestarias con los estados financieros. La 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.

45. **Una entidad deberá identificar en las notas a los estados financieros, las entidades incluidas en el presupuesto aprobado.**

46. Las NICSP requieren que las entidades preparen y presenten estados financieros que consoliden todos aquellos recursos controlados por la entidad. Al nivel del gobierno en su conjunto, los estados financieros preparados de acuerdo con las NICSP incluirán un presupuesto de las entidades dependientes y de las entidades comerciales del sector público controladas por el gobierno. Sin embargo, como se indicaba en el párrafo 35, los presupuestos aprobados preparados de acuerdo con los modelos de presentación estadísticos pueden no incluir operaciones del gobierno que son llevadas a cabo con base comercial o de mercado. En congruencia con los requerimientos del párrafo 31, los importes presupuestados y reales se presentarán en una base comparable. La 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 como 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

47. **Los importes reales presentados en una base comparable al presupuesto de acuerdo con el párrafo 31, cuando los estados financieros y el presupuesto no se preparan con una base comparable, se conciliarán con los cobros en efectivo totales y los pagos en efectivo totales identificando por separado cualquier diferencia en las bases, tiempo y entidad:**

    (a) **si se adopta la base de acumulación (devengo) para el presupuesto, los ingresos totales, gastos totales y flujos de efectivo netos de las actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiación; o**

    (b) **si se adopta una base distinta a la de acumulación (o devengo) para el presupuesto, los flujos de efectivo netos de las actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiación.**

    La conciliación se revelará en el estado de comparación de los importes presupuestados y reales o en las notas a los estados financieros.

48. Las diferencias entre los importes reales identificados en congruencia con la base comparable y los importes reales reconocidos en los estados financieros pueden ser útilmente clasificadas en las siguientes categorías:

(a) diferencias en las bases, que tienen lugar cuando el presupuesto aprobado se prepara con una base distinta a la base contable. Por ejemplo, cuando el presupuesto se prepara con base de efectivo o efectivo modificado y los estados financieros se preparan con base de acumulación (o devengo);

(b) diferencias temporales, que tienen lugar cuando el periodo 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. Por ejemplo, los beneficios sociales que se definen en la NICSP 42 *Beneficios Sociales,* se limitan a transferencias de efectivo. La clasificación de las EFG de beneficios sociales es más amplia, e incluye algunos servicios individuales proporcionados por los gobiernos.

49. La conciliación requerida en el párrafo 47 de esta Norma permitirá a la entidad cumplir mejor con sus obligaciones de rendición de cuentas al identificar un mayor número de fuentes de diferencias entre los importes reales con base presupuestaria y los importes reconocidos en los estados financieros. Esta Norma no impide la conciliación de cada importe total principal o subtotal, o de cada clase de partida, presentados en comparación con los importes presupuestados y los reales con importes equivalentes de los estados financieros.

50. Para algunas entidades, que adopten la misma base contable para la presentación tanto de los documentos presupuestarios como de los estados financieros, solo se requerirá identificar las diferencias entre los importes reales en el presupuesto y los importes equivalentes de los estados financieros. Esto sucederá cuando el presupuesto (a) se prepare para el mismo periodo, (b) incluyendo las mismas entidades y (c) adoptando el mismo formato de presentación que en los estados financieros. En estos casos, no se requiere conciliación. Para otras entidades que adopten la misma base contable para el presupuesto y los estados financieros, puede haber diferencias en el formato de presentación, entidad que informa o periodo sobre el que se informa; por ejemplo, el presupuesto aprobado puede adoptar una clasificación o formato de presentación diferente en los estados financieros, puede incluir sólo las actividades no comerciales de la entidad o puede ser un presupuesto plurianual. Será necesaria una conciliación cuando haya diferencias en la presentación, periodicidad o entidades entre el presupuesto y los estados financieros preparados con la misma base contable.

51. Para aquellas entidades que utilicen la base de contabilización de efectivo [o efectivo modificado o acumulación (o devengo) modificado] para la presentación del presupuesto aprobado y la base de acumulación (o devengo) para sus estados financieros, los importes totales principales presentados en el estado de comparación entre presupuesto y realizado serán conciliados con los flujos de efectivo netos de las actividades de operación, flujos de efectivo netos de actividades de inversión y flujos de efectivo netos de actividades de financiación del mismo modo que se presentan en el estado de flujos de efectivo de acuerdo con la NICSP 2, *Estado de Flujos de Efectivo*.

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

53. Esta Norma requiere que se incluya una comparación de los importes presupuestados y reales en los estados financieros de las entidades que hacen públicamente disponible el presupuesto aprobado. No requiere la revelación de una comparación de los importes reales del periodo anterior con el presupuesto del periodo anterior, ni requiere que las explicaciones relacionadas con las diferencias entre los importes reales y presupuestados del periodo anterior se revelen en los estados financieros del periodo actual.

Fecha de vigencia

54. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2009, deberá revelar este hecho.**

54A. **El párrafo 53 fue modificado por la NICSP 55, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)*, emitida en enero 2015. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la NICSP 33 en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017 la modificación también se aplicará para dicho periodo.**

54B. **El párrafo 26 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NICSP 2015* emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, deberá revelar este hecho.**

54C. **El párrafo 4 se eliminó y los párrafos 3 y 46 se modificaron mediante el documento *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de**

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

54D. **Los párrafos 21, 22 y 24 fueron modificados mediante el documento *Mejoras a las NICSP, 2018,* emitido en octubre de 2018. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada.**

54E. **El párrafo 48 fue modificado por la NICSP 42, emitida en enero de 2019. Una entidad aplicará esta modificación al mismo tiempo que aplique la NICSP 42.**

55. Cuando una entidad adopte las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) tal como se define en la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP*) para para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 24, pero no son parte de la misma.

Alcance de la Norma

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

FC2. En muchas jurisdicciones, la legislación u otra fuente normativa requiere que las entidades del sector público, sean el gobierno o una entidad gubernamental particular, hagan público el presupuesto aprobado (o los presupuestos) del que tiene la obligación de rendir cuentas. Esta revelación se requiere en interés de la transparencia del gobierno. En algunos casos, un gobierno o entidad gubernamental no sujeta a esta legislación, u otra fuente normativa pueden elegir voluntariamente hacer que su presupuesto aprobado sea públicamente accesible. Esta Norma es de aplicación a todos los gobiernos y entidades gubernamentales que ponen a disposición pública el presupuesto aprobado (o los presupuestos) del cual tienen la obligación de rendir cuentas.

FC3. El presupuesto aprobado refleja las características financieras de los planes del gobierno o de la entidad correspondiente para el siguiente periodo y, en relación con las actividades financiadas con el presupuesto del gobierno, representa la autorización para gastar fondos. La información sobre los resultados de la ejecución presupuestaria frente a los planes financieros mejorará la transparencia de los estados financieros y es un elemento importante de la obligación de rendir de cuentas de las entidades que están requeridas, o eligen, poner a disposición pública su presupuesto. La inclusión de una comparación del presupuesto y los importes reales en los estados financieros proporcionará información financiera que ayude a los usuarios a determinar si los recursos fueron obtenidos como se esperaba y se utilizaron de acuerdo con el presupuesto aprobado por el legislativo u otro órgano competente. Esta Norma utiliza el término realizado o importe real para describir los importes que resultan de la ejecución del presupuesto. En algunas jurisdicciones, pueden utilizarse los términos realización del presupuesto, ejecución presupuestaria o expresiones similares con el mismo significado que realizado o importe real.

FC4. Muchos gobiernos y entidades gubernamentales que ponen a disposición pública sus presupuestos aprobados ya informan sobre los importes reales y presupuestados en sus estados financieros. Éstos también incluyen una explicación de las diferencias materiales entre el presupuesto y lo realizado (a) en las notas a sus estados financieros, o (b) en un documento de comentarios y análisis de la dirección o informe similar, o (c) en los informes de realización del presupuesto o similares, emitidos junto con sus estados

financieros. Para estos gobiernos y entidades gubernamentales, generalmente se realizan comparaciones entre los importes presupuestados y reales a los niveles de supervisión aprobados por el legislativo o autoridad similar, y las diferencias materiales se explican si se excede la autorización presupuestaria. El IPSASB opina que esta práctica es apropiada y ha emitido esta Norma para reforzar la práctica, y para requerir que sea adoptada por todas las entidades que ponen a disposición pública sus presupuestos aprobados.

FC5. Esta Norma no requiere que las entidades pongan a disposición pública sus presupuestos aprobados, ni especifica requerimientos de presentación para presupuestos aprobados que se ponen a disposición pública. Esto está más allá del alcance de esta Norma. Sin embargo, el IPSASB ha indicado que en el futuro considerará si debe desarrollarse una NICSP para tratar estas cuestiones.

Necesidad de una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público

FC6. La NICSP 1 explica que el propósito de los estados financieros incluye la revelación de información para cumplir con la obligación de la entidad (a) de rendir cuentas sobre cuestiones como su posición financiera, rendimiento y flujos de efectivo y (b) proporcionar información útil para evaluar su rendimiento en términos de sus costos de servicio, eficiencia y logros. También indica que la presentación de información financiera puede proporcionar a los usuarios información sobre el cumplimiento de una entidad con, por ejemplo, el presupuesto legalmente adoptado.

FC7. Con anterioridad a la emisión de esta Norma, la NICSP 1 recomendaba, pero no requería, que los estados financieros incluyesen una comparación de los importes presupuestados y reales si los estados financieros y el presupuesto están en la misma base. Sin embargo, en algunos casos, una entidad puede poner a disposición pública un presupuesto aprobado preparado y presentado en una base diferente a la de los estados financieros y optar por incluir en los estados financieros una comparación entre el presupuesto y lo realizado. La NICSP 1 no proporcionaba guías sobre el detalle a revelar o la forma de presentación en estas circunstancias. El IPSASB opina que las NICSP deberían tratar estas circunstancias.

FC8. Esta Norma es de aplicación cuando se requiere que una entidad ponga a disposición pública su presupuesto, o presupuestos, aprobado, o elige hacerlo. El IPSASB opina que, en estos casos, el propósito y efecto del órgano legislativo u otra autoridad, o la acción voluntaria de la entidad, es claro – la entidad tiene la obligación de rendir públicamente de su rendimiento con respecto al presupuesto y cumplimiento del mismo. El IPSASB también opina que la revelación de información sobre los importes reales y presupuestados es un elemento necesario para cumplir con la obligación de rendir de cuentas de estas entidades, y que los requerimientos para garantizar una revelación apropiada en los estados financieros deben incluirse en una NICSP.

FC9. La aplicación de los requerimientos de esta Norma para la revelación de una comparación de los importes reales y presupuestados si los estados financieros y el presupuesto se preparan en la misma base, mejorará el cumplimiento de la rendición de cuentas de la entidad sobre su rendimiento. La aplicación de los requerimientos de esta Norma si el presupuesto y los estados financieros se preparan en bases diferentes, reforzará el papel de los estados financieros en el cumplimiento de la obligación de la entidad de rendir cuentas sobre su cumplimiento con los presupuestos aprobados.

FC10. Cuando se emitió esta Norma, el IPSASB consideró si debería requerir o recomendar a todas las entidades del sector público, distintas de las EP (este término ya no es utilizado a partir de la emisión del documento *La* en abril de 2016) para poner a disposición pública sus presupuestos aprobados y para cumplir con los requerimientos de esta Norma. En el IPSASB se destacó que el propósito de esta Norma no era especificar si los presupuestos aprobados deben hacerse públicamente accesibles, y acordó que no debe imponer estos requerimientos a las entidades o incorporarlos a las recomendaciones existentes hasta que haya considerado en mayor medida su función en relación con el desarrollo de requerimientos para la presentación de información presupuestaria. En el IPSASB también se destacó que no se prohíbe que las entidades del sector público que no ponen a disposición pública sus presupuestos aprobados apliquen los requerimientos de esta Norma si así eligen hacerlo.

Comparaciones con el presupuesto aprobado

FC11. Esta Norma requiere la revelación de los importes del presupuesto inicial y final e importes reales en una base comparable con los importes presupuestarios. Esto refuerza el componente de cumplimiento con la obligación de rendir cuentas identificado en la NICSP 1. Los usuarios de los estados financieros serán capaces de identificar y determinar las diferencias entre los importes en el presupuesto inicial y/o final y sus importes reales equivalentes (a menudo denominadas “variaciones” en contabilidad) para cada nivel de supervisión legislativa presentado.

FC12. Esta Norma requiere que se realice una explicación de las diferencias materiales (sean positivas o negativas) entre los importes reales y presupuestados mediante una revelación de notas en los estados financieros, a menos que esta explicación se incluya en otros documentos públicamente accesibles emitidos junto con los estados financieros. El IPSASB opina que la revelación de esta información mejorará la transparencia de los estados financieros y fortalecerá la rendición de cuentas de las entidades que ponen sus presupuestos a disposición pública. La explicación de tales diferencias puede incluirse en un documento de comentarios y análisis de la dirección, resumen de las operaciones, informes de realización del presupuesto o similares, emitidos junto con sus estados financieros. El IPSASB opina que, si se incluye una explicación en estos informes, y las notas a los estados

financieros remiten a los lectores a esos informes, no es necesario repetir esa explicación en los estados financieros.

Revelación del presupuesto inicial y final

FC13. Los presupuestos se preparan antes del periodo sobre el que se informa y la ocurrencia de desastres naturales y los cambios en las condiciones políticas o económicas pueden originar la necesidad de revisiones del presupuesto inicialmente aprobado durante el periodo presupuestario. En algunas jurisdicciones, la autoridad de estas revisiones (dentro de límites establecidos) se delega en el Ministro de Finanzas o cargo similar. En otras jurisdicciones, las revisiones deben ser aprobadas por el órgano legislativo. Si esas revisiones son autorizadas por la autoridad competente, incluyen el presupuesto final para el periodo sobre el que se informa. El IPSASB opina que la revelación del presupuesto inicial y final es necesaria para garantizar que los lectores de los estados financieros sean conscientes de la naturaleza y medida de los cambios del presupuesto inicial que han sido aprobados durante el curso del periodo sobre el que se informa.

FC14. Las revisiones del presupuesto inicial pueden ocurrir como resultado de cambios políticos, incluyendo modificaciones en las prioridades del gobierno durante el periodo sobre el que se informa, o como resultado de condiciones económicas no previstas. El IPSASB opina que la revelación de una explicación de las razones de los cambios entre el presupuesto inicial y final durante el periodo sobre el que se informa, que incluya si los cambios entre el presupuesto inicial y final son consecuencia de redistribuciones dentro del presupuesto o de otros factores, es necesaria para cumplir con la obligación de rendir cuentas y proporcionará información útil para el análisis de los efectos financieros de las modificaciones en las condiciones económicas y de los cambios políticos. La explicación puede incluirse en las notas a los estados financieros o en un informe emitido antes, al mismo tiempo, o junto con los estados financieros. Tal como se indica anteriormente con respecto a las explicaciones de las variaciones presupuestarias, el IPSASB opina que, si se incluye una explicación en estos informes, y las notas a los estados financieros remiten a los lectores a esos informes, no es necesario repetir esa explicación en los estados financieros.

Adopción de la base presupuestaria y conciliación de las bases presupuestaria y contable

FC15. Las entidades pueden adoptar diferentes bases contables para la preparación de sus estados financieros y de sus presupuestos aprobados. En particular, algunas entidades que adoptan la base contable de acumulación (o devengo) para la preparación de sus estados financieros, preparan sus presupuestos según la base de efectivo. Las diferencias entre la base presupuestaria y los estados financieros también pueden surgir como consecuencia de diferencias en el horizonte temporal, en las entidades o de clasificación.

FC16. Esta Norma requiere que las comparaciones de los importes presupuestarios y reales se presenten en la misma base (formato, terminología, base presupuestaria y clasificación) y para las mismas entidades y periodo que para el presupuesto aprobado. Esto es necesario para permitir que los estados financieros demuestren el grado en el que los importes reales fueron utilizados de acuerdo con los presupuestos legalmente autorizados. Esto garantizará que las revelaciones se realicen en una base comparable, y que los estados financieros demuestren cumplimiento con el presupuesto aprobado. En consecuencia, los importes reflejados en los estados financieros necesitarán ser reformulados para ser comparables con el presupuesto aprobado si existen diferencias en las bases, horizonte temporal o en las entidades.

FC17. Para facilitar que los usuarios identifiquen la relación entre el presupuesto y los estados financieros, esta Norma requiere que cuando los estados financieros y el presupuesto no se preparan en una base comparable, los importes reales en el presupuesto se concilien con los importes equivalentes específicos presentados en los estados financieros, identificando por separado cualquier diferencia en las bases, en el horizonte temporal o en las entidades. Si el presupuesto y los estados financieros se preparan en la misma base, la conciliación de las diferencias no sería necesaria.

Presentación de información presupuestaria y realizada

FC18. Esta Norma permite que la información presupuestaria y la realizada se presente en un estado separado o, solo cuando el presupuesto y los estados financieros se preparen en una base comparable, como una columna presupuestaria adicional en los estados financieros existentes. La flexibilidad en el método de presentación permite que las entidades presenten la comparación en una manera que sirva mejor a las necesidades de los usuarios, manteniendo al mismo tiempo la importancia que se deriva de su inclusión en los estados financieros. La prohibición de adoptar el procedimiento de la columna adicional para la presentación cuando los estados financieros y el presupuesto se preparan siguiendo bases contables distintas es necesaria para garantizar que la comparación de los importes presupuestarios y reales presenten en una base comparable.

Aplicación inicial

FC19. Esta Norma fue emitida por el IPSASB en diciembre de 2006. No se requiere su aplicación hasta periodos que empiecen a partir del 1 de enero de 2009. La aplicación diferida tiene por objeto proporcionar suficiente tiempo a las entidades para que desarrollen y, según corresponda, alineen sus procedimiento, periodos y cobertura de información presupuestaria y financiera. Se aconseja la aplicación anticipada de esta Norma.

FC20. El IPSASB consideró si también permitir la exención de aplicar esta Norma durante dos años desde la adopción inicial de las NICSP, pero consideró

que tal exención no era necesaria. Esto fue porque las entidades evaluarían y tomarían en consideración en el momento de la adopción inicial de las NICSP, los requerimientos de esta Norma.

Exención del requerimiento de revelar importes comparativos

FC21. Esta Norma no requiere que los estados financieros del periodo actual incluyan la revelación de una comparación de los importes reales de un periodo anterior con el presupuesto de ese periodo anterior, ni requiere que las explicaciones relacionadas con las diferencias entre los importes reales y presupuestados de ese periodo anterior se revelen en los estados financieros del periodo actual.

FC22. El punto central de esta Norma es facilitar el cumplimiento con la obligación de rendir cuentas de la entidad por su observancia con el presupuesto aprobado para el periodo sobre el que se informa. Muchas revelaciones explicativas requeridas por esta NICSP pueden encontrarse en otros documentos emitidos junto con los estados financieros, pero no como parte de los mismos. El IPSASB teme que el requerimiento para la revelación de información comparativa resulte en un exceso de información y en una red demasiado compleja de requerimientos de información financiera, y que no actúe en beneficio de los usuarios de los estados financieros.

Revisión de la NICSP 24 como resultado de *La Aplicabilidad de las NICSP* del IPSASB emitida en abril de 2016

FC23. El IPSASB emitió *La aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias en 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 están diseñadas las NICSP.

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

Revisión de la NICSP 24 como resultado de *Mejoras a las NICSP, 2018*

FC24. Los párrafos 21, 22 y 24 referidos a los "estados financieros principales" Los interesados han planteado la preocupación de que este término no está definido en la NICSP y por lo tanto podría causar confusión. El IPSASB señaló

que el término "estados financieros" se utiliza en otras partes de la NICSP con el mismo significado. Por consiguiente el IPSASB acordó estandarizar la terminología y sustituir el término "estados financieros principales" por el término "estados financieros" en cualquier parte que apareciera dicho término.

Revisión de la NICSP 24 como resultado de la NICSP 42, *Beneficios Sociales*

FC25. Al desarrollar la NICSP 42, *Beneficios Sociales*, el IPSASB señaló que su definición de beneficios sociales no incluía todas las transacciones clasificadas como beneficios sociales según las EFG. Puesto que algunas entidades del sector público podrían preparar presupuestos según las EFG, el IPSASB consideró que sería útil para los preparadores incluir beneficios sociales como un ejemplo de los casos en los que podría haber diferencias en los esquemas de clasificación adoptados para la presentación de los estados financieros y el presupuesto.

Ejemplos Ilustrativos

Estos Ejemplos acompañan a la NICSP 24, pero no son parte de la misma.

Estado de comparación de los importes presupuestados y realizados

Para el Gobierno XX para el año que termina el 31 de diciembre de 20XX

Presupuesto sobre la base de efectivo

(Clasificación de pagos por funciones)

Nota: Las bases presupuestarias y contables son diferentes. Este Estado de comparación de los importes presupuestados y realizados se prepara según la base del presupuesto.

	Importes Presupuestados		Importes Reales con Base Comparable	**Diferencia: Presupuesto Final y Realizado*
(en unidades monetarias)	**Inicial**	Final		
COBROS				
Impuestos	X	X	X	X
Acuerdos de ayuda				
Agencias internacionales	X	X	X	X
Otras subvenciones y ayudas	X	X	X	X
Ingresos: Préstamos	X	X	X	X
Ingresos: Disposición de planta y equipo	X	X	X	X
Actividades comerciales	X	X	X	X
Otros cobros	X	X	X	X
Total cobros	X	X	X	X
PAGOS				
Sanidad	(X)	(X)	(X)	(X)
Educación	(X)	(X)	(X)	(X)
Orden público/seguridad	(X)	(X)	(X)	(X)
Beneficios sociales	(X)	(X)	(X)	(X)
Otras protecciones sociales	(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)
COBROS/(PAGOS) 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.

Enfoque de la columna adicional

Para el Gobierno YY para el año que termina el 31 de diciembre de 200X

Tanto el presupuesto anual como los estados financieros adoptan la base de acumulación (o devengo)

(Ilustrado únicamente para el Estado de rendimiento financiero. Para otros estados financieros se adoptaría una presentación similar.)

Realizado 20XX-1	(en unidades monetarias)	**Realizado 20XX**	**Presupuesto Final 20XX**	**Presupuesto Inicial 20XX**	[a] *Diferencia: Presupuesto Inicial y Realizado*
	Ingresos				
X	Impuestos	X	X	X	X
X	Cuotas, multas, penalizaciones y licencias	X	X	X	X
X	Ingresos por transacciones con contraprestación	X	X	X	X
X	Transferencias de otros gobiernos	X	X	X	X
X	Otros ingresos	X	X	X	X
X	**Total ingresos**	X	X	X	X
	Gastos				
(X)	Sueldos, salarios, beneficios a empleados	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Subvenciones y otros pagos por transferencias	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Suministros y material para consumo	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Gasto de depreciación/ amortización	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Otros gastos	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Costos financieros	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	**Total de gastos**	(X)	(X)	(X)	(X)
X	Participación en resultado de entidades asociadas	X	X	X	X
X	**Resultado (ahorro o desahorro) del periodo**	X	X	X	X
	Atribuible a:				
X	Propietarios de la entidad controladora	X	X	X	X
X	Participación no controladora	X	X	X	X
X		X	X	X	X

Extracto de revelación de notas- para el Gobierno X

[El Gobierno X presenta su presupuesto aprobado según la base contable de efectivo y los estados financieros sobre la base de acumulación (o devengo)]

1. El presupuesto se aprueba según la base contable de efectivo siguiendo una clasificación funcional. El presupuesto aprobado cubre el periodo fiscal que va desde el 1 de enero de 20XX al 31 de diciembre del 20XX e incluye todas las entidades del sector gobierno general. El sector gobierno general incluye todas las entidades identificadas como departamentos del gobierno en la nota xx (preparada de acuerdo con la NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*).

2. El presupuesto inicial fue aprobado por acción legislativa de (fecha) y debido al terremoto en la Región Septentrional de (fecha), mediante una acción legislativa de (fecha) se aprobó una asignación presupuestaria suplementaria de XXX de ayudas 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 Presupuesto por resultados, emitidos junto con los estados financieros.

3. 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.

4. Las bases presupuestarias y contables difieren. Los estados financieros a nivel del gobierno en su conjunto se preparan sobre la base de acumulación (o devengo), utilizando una clasificación basada en la naturaleza de los gastos en el estado de rendimiento financiero. Los estados financieros son estados consolidados que incluyen todas las entidades controladas, incluyendo las empresas públicas, para el periodo fiscal que va desde el 1 de enero de 20XX al 31 de diciembre del 20XX. Los estados financieros difieren del presupuesto, que se aprueba según la base contable de efectivo y que trata únicamente del sector gobierno general, lo que excluye las entidades comerciales del sector público y otras entidades gubernamentales no de mercado y actividades de este mismo tipo.

5. Los importes en los estados financieros se trasladaron de la base de acumulación (o devengo) a la base contable de efectivo y se reclasificaron siguiendo una clasificación funcional para estar en la misma base que el presupuesto aprobado final. Además, se realizaron ajustes a los importes en los estados financieros por diferencias temporales asociadas con la continuación de la asignación presupuestaria y las diferencias en las entidades cubiertas (entidades comerciales del sector público) para expresar los importes reales en una base comparable a la del presupuesto aprobado final. El importe de estos ajustes se identifica en la tabla siguiente.

6. A continuación se presenta una conciliación entre los importes reales en una base comparable a la presentada en el Estado de Comparación de los Importes Presupuestados y Realizados y los importes reales en el Estado de flujos de efectivo para el año que termina el 31 de diciembre de 20XX. Los estados financieros y documentos presupuestarios se preparan para el mismo periodo. Existe una diferencia en las entidades: el presupuesto se prepara para el sector gobierno general y los estados financieros consolidan todas las entidades controladas por el gobierno. También existe una diferencia en las bases: el presupuesto se prepara según una base contable de efectivo y los estados financieros sobre la base de acumulación (o devengo).

	Operación	**Financiación**	**Inversión**	**Total**
Importe realizado en una base comparable a la presentada en el estado de comparación entre el presupuesto y lo realizado	**X**	**X**	**X**	**X**
Diferencias en las bases	**X**	**X**	**X**	**X**
Diferencias temporales	**-**	**-**	**-**	**-**
Diferencias en las entidades	**X**	**X**	**X**	**X**
Importe realizado en el Estado de flujos de efectivo	**X**	**X**	**X**	**X**

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

Revelación de notas recomendada: Presupuesto bianual según la base de efectivo – para el Gobierno B para el año que termina el 31 de diciembre de 20XX

(en unidades monetarias)	**Presupuesto bianual inicial Año**	**Objetivo presupuestario para el 1er Año**	**Presupuesto revisado en el 1er Año**	**1er Año realizado sobre base comparable**	**Saldo disponible para el 2º Año**	**Objetivo presupuestario para el 2º Año**	**Presupuesto revisado en el 2º Año**	**2º Año realizado sobre base comparable**	**Diferencia: presupuesto y realizado durante el periodo presupuestario*
COBROS									
Impuestos	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Acuerdos de ayuda	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Ingresos: Préstamos	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Ingresos: Disposición de planta y equipo	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Actividades comerciales									
Otros cobros	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Total cobros	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**
PAGOS									
Sanidad	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Educación	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Orden público y seguridad nacional	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)

(en unidades monetarias)	**Presupuesto bianual inicial Año**	**Objetivo presupuestario para el 1er Año**	**Presupuesto revisado en el 1er Año**	**1er Año realizado sobre base comparable**	**Saldo disponible para el 2º Año**	**Objetivo presupues-tario para el 2º Año**	**Presupuesto revisado en el 2º Año**	**2º Año realizado sobre base comparable**	*[*]Diferencia: presupuesto y realizado durante el periodo presupuestario*
Beneficios sociales	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Otra 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 de pagos	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**
COBROS/(PAGOS) NETOS	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) 25 *Beneficios a los empleados* ha sido derogada por la NICSP 39 *Beneficios a los empleados.* Esta norma es de aplicación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Como resultado la NICSP 25 ya no es aplicable y ha sido eliminada.

NICSP 26—DETERIORO DEL VALOR DE ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 36, *Deterioro del Valor de Activos*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 36, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IASB: IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, 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 26—DETERIORO DEL VALOR DE ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2020.

La NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo* se emitió en febrero de 2008.

Desde entonces, la NICSP 26 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *Mejoras a las NICSP 2019* (emitido en enero de 2020)
- La NICSP 41, *Instrumentos Financieros* (emitida en agosto de 2018)
- NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público* (emitida en enero de 2017)
- NICSP 39, *Beneficios a los Empleados* (emitida en julio de 2016).
- *Deterioro del Valor de Activos Revaluados* (Modificaciones a la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo*, y la NICSP 26, *Deterioro de Activos Generadores de Efectivo)* (emitida en julio de 2016)
- *La aplicabilidad de las NICSP* (emitida en abril de 2016)
- *Mejoras a las NICSP 2015* (emitido en abril de 2016)
- La NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos* (emitida en enero de 2015)
- La NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados* (emitida en enero de 2015)
- La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* (emitida en enero de 2015)
- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitido en octubre de 2011)
- *Mejoras a las NICSP* (emitido en enero de 2010)
- NICSP 27, *Agricultura* (emitida en diciembre de 2009)
- NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* (emitida en enero de 2010)
- NICSP 31, *Activos Intangibles* (emitida en enero de 2010)
- *Mejoras a las NICSP* (emitido en noviembre de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 26

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección de Introducción	Eliminado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
2	Modificado	NICSP 27 diciembre de 2009 NICSP 29 enero de 2010 NICSP 31 enero de 2010 Mejoras a las NICSP abril de 2016 Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016 NICSP 39 julio de 2016 NICSP 40 enero de 2017 NICSP 41 agosto de 2018
3	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
4	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
5	Modificado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
6	Eliminado	Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016
7	Eliminado	NICSP 40 enero de 2017
8	Modificado	NICSP 27 diciembre de 2009 NICSP 29 enero de 2010 Mejoras a las NICSP abril de 2016
9	Modificado	NICSP 29 enero de 2010 NICSP 41 agosto de 2018
11	Eliminado	Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016
12	Modificado	NICSP 37 enero de 2015 NICSP 35 enero de 2015 NICSP 41 agosto de 2018

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
18	Modificado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
18A	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
20A	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
23	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
27	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
33	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
71	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
73	Modificado	Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016
73A	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2020 Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016
76	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
88	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
90A	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
90B	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
90C	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
90D	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
90E	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
90F	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
90G	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
90H	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
90I	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
90J	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
90K	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
90L	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
90M	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
90N	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
90O	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
91	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
92	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
96	Eliminado	NICSP 40 enero de 2017
97A	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
97B	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
97C	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
97D	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
97E	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
97F	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
97G	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
97H	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
98	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
99	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
100	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
102	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
103	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
106	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
107	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
108	Modificado	Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio 2016 NICSP 40 enero de 2017
108A	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2020 Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016
110	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
111	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
111A	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
111B	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
115	Modificado	Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016
120	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
122	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
122A	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
123	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010 NICSP 40 enero de 2017
124	Modificado	Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016 NICSP 40 enero de 2017
125	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
126A	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2010
126B	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2010
126C	Nuevo	NICSP 31 enero de 2010
126D	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
126E	Nuevo	NICSP 35 enero de 2015
126F	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016
126G	Nuevo	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
126H	Nuevo	Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016
126I	Nuevo	NICSP 39 julio de 2016
126J	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
126K	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
126L	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2020
127	Modificado	NICSP 33 enero de 2015

NICSP 26—DETERIORO DEL VALOR DE ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance	2-12
Definiciones	13-20
Activos generadores de efectivo	14-18
Depreciación	19
Deterioro del valor	20
Identificación de un activo que puede haber deteriorado su valor	20A-30
Medición del importe recuperable	31-70
Medición del importe recuperable de un activo intangible con una vida útil indefinida	37
Valor razonable menos los costos de venta	38-42
Valor en uso	43-70
Bases para la estimación de los flujos de efectivo futuros	46-51
Composición de las estimaciones de los flujos de efectivo futuros	52-66
Flujos de efectivo futuros en moneda extranjera	67
Tasa de descuento	68-70
Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor	71-75
Unidades generadoras de efectivo y plusvalía	76-97
Identificación de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece un activo	77-84
Importe recuperable e importe en libros de una unidad generadora de efectivo	85-90
Pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo	91-97
Prueba de deterioro de valor de unidades generadoras de efectivo con plusvalía y participaciones no controladoras	97A-97H

Reversión de una pérdida por deterioro del valor 98-111

Reversión de una pérdida por deterioro del valor de un activo individual 106-109

Reversión de una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo 110-111

Reversión de la pérdida por deterioro del valor de la plusvalía 111A-111B

Reclasificación de activos 112-113

Información a revelar 114-125

Información a revelar sobre estimaciones utilizadas para medir losimportes recuperables de unidades generadoras de efectivo que contienen activos intangibles con vidas útiles indefinidas 123-125

Fecha de vigencia 126-127

Apéndice A: Guía de aplicación

Apéndice B: Modificaciones a otras NICSP

Fundamentos de las conclusiones

Árbol ilustrativo de decisión

Guía de implementación

Comparación con la NIC 36

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*, está contenida en los párrafos 1 a 127. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 26 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones, el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público,* y el *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es establecer los procedimientos que una entidad debe aplicar para determinar si un activo generador de efectivo ha visto deteriorado su valor y asegurar el reconocimiento de las correspondientes pérdidas por deterioro de valor. Esta Norma también especifica cuándo la entidad debe revertir la pérdida por deterioro del valor, y establece la información a revelar.

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:**

   (a) **los inventarios (véase la NICSP 12, *Inventarios*);**

   (b) **los activos derivados de los contratos de construcción (véase la NICSP 11, *Contratos de Construcción*);**

   (c) **los activos financieros dentro del alcance de la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*;**

   (d) **las propiedades de inversión que se midan a valor razonable (véase la NICSP 16, *Propiedades de Inversión*);**

   (e) [Eliminado]

   (f) **los activos por impuestos diferidos (véase la normativa contable nacional e internacional aplicable que trata de los activos por impuestos diferidos);**

   (g) **los activos que provienen de beneficios a los empleados (véase la NICSP 39, *Beneficios a los empleados*);**

   (h) [Eliminado]

   (i) [Eliminado]

   (j) **los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola dentro del alcance de la NICSP 27, *Agricultura* que se midan a valor razonable menos los costos de venta;**

   (k) **costos de adquisición diferidos, así como activos intangibles derivados de los derechos contractuales de una aseguradora en contratos de seguros que estén dentro del alcance de la normativa contable nacional e internacional que trata de los contratos de seguros; y**

   (l) **[Eliminado]**

(m) **otros activos generadores de efectivo con respecto a los requerimientos contables para el deterioro de valor que se incluyen en otra Norma.**

3. [Eliminado]

4. [Eliminado]

5. Las entidades el sector público que posean activos no generadores de efectivo tal y como se definen en el párrafo 13 deberán aplicar la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo*, a dichos activos. Las entidades del sector público que posean activos generadores de efectivo aplican los requerimientos de esta Norma.

6. [Eliminado]

7. [Eliminado]

8. Esta Norma no se aplica a los inventarios ni a los activos generadores de efectivo derivados de los contratos de construcción, ya que existen normas aplicables a estos activos que contienen requerimientos específicos para reconocer y medir estos activos. Esta Norma no se aplica a los activos por impuestos diferidos, a los activos relacionados con beneficios a los empleados, o a los costos de adquisición diferidos y los activos intangibles que surgen de los derechos contractuales de una aseguradora en los contratos de seguros. El deterioro de valor de estos activos se trata en la normativa contable nacional e internacional aplicable. Además, esta Norma no se aplica a activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se miden a valor razonable menos los costos de venta. La NICSP 27 que trata de los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola contiene requerimientos de medición.

9. Esta Norma no se aplica a los activos financieros incluidos en el alcance de la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación*. El deterioro de valor de estos activos se trata en la NICSP 41.

10. Esta Norma no requiere la aplicación de una prueba de deterioro de valor a propiedades de inversión que se contabilizan por su valor razonable de acuerdo con la NICSP 16. Según el modelo del valor razonable recogido en la NICSP 16, una propiedad de inversión se contabiliza por su valor razonable en la fecha de presentación y cualquier deterioro de valor será tenido en cuenta en su valoración.

11. [Eliminado]

12. Las inversiones en:

    (a) entidades controladas, tal como se definen en la NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*;

    (b) asociadas, según se definen en la NICSP 36, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*; y

(c) acuerdos conjuntos, tal como se definen en la NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos*,

son activos financieros que se excluyen del alcance de la NICSP 41. Si estas inversiones se clasifican como activos generadores de efectivo, se tratarán según esta Norma. Si estos activos son activos no generadores de efectivo, se tratarán según la NICSP 21.

Definiciones

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

Una unidad generadora de efectivo es el grupo identificable de activos más pequeño mantenido con el objetivo fundamental de generar un rendimiento 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.

Importe recuperable es el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta, y su valor en uso.

Valor en uso de un activo generador de efectivo es el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados que se espera se deriven del uso continuado de un activo y de su disposición al final de su vida útil.

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

Activos generadores de efectivo

14. Activos generadores de efectivo son activos mantenidos con el objetivo principal de generar un rendimiento comercial. Un activo genera un rendimiento comercial cuando se utiliza de una forma coherente con la adoptada por las entidades orientadas a la obtención de beneficios. La posesión de un activo para generar un "rendimiento comercial" indica que una entidad pretende (a) generar entradas de efectivo positivas a través de ese activo (o a través de la unidad generadora de efectivo a la que el activo pertenece), y (b) obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo. Un activo puede ser mantenido con el objetivo fundamental de generar un rendimiento comercial aunque no cumpla ese objetivo durante un determinado periodo sobre el que se informa. Por el contrario, un activo puede que sea un activo no generador de efectivo aunque esté llegando a un punto de equilibrio o generando un rendimiento comercial durante un determinado periodo de tiempo. A menos que se indique lo contrario, referencias a "un activo" o "activos" en los siguientes párrafos de esta Norma son referencias a "activo(s) generador(es) de efectivo".

15. Existen un número de circunstancias en las que las entidades del sector público pueden poseer algunos activos con el objetivo fundamental de generar un rendimiento comercial, aunque la mayoría de sus activos no se mantienen con ese propósito. Por ejemplo, un hospital puede utilizar un edificio para los pacientes que pagan tarifas. Los activos generadores de efectivo de una entidad del sector público pueden operar independientemente de los activos no generadores de efectivo de la entidad. Por ejemplo, la oficina del registro de la propiedad puede obtener tarifas del registro de los terrenos en forma independiente del departamento de asuntos territoriales.

16. En ciertos casos, un activo puede generar flujos de efectivo aunque se mantenga con el objetivo fundamental de prestación de servicios Por ejemplo, una planta de eliminación de residuos funciona para asegurar la eliminación segura de los residuos médicos generados por los hospitales controlados por el estado, pero la planta también trata una pequeña cantidad de residuos médicos generados por otros hospitales privados en un régimen comercial. El tratamiento de los residuos médicos de los hospitales privados es eventual en las actividades de la planta, y los activos que generan flujos de efectivo no pueden distinguirse de los activos no generadores de efectivo.

17. En otros casos un activo puede que genere flujos de efectivo y que también sea utilizado para propósitos no generadores de efectivo. Por ejemplo, un hospital público tiene diez salas, nueve de las cuales se utilizan para pacientes que pagan tarifas en un régimen comercial, y la otra se utiliza para los pacientes que no pagan tarifas. Los pacientes de ambas salas utilizan conjuntamente otras instalaciones del hospital (por ejemplo, instalaciones de quirófano). El alcance al que el activo se mantiene con el objetivo de proporcionar un rendimiento comercial necesita ser considerado para determinar si la entidad debe aplicar las disposiciones de esta Norma o de la NICSP 21. Si, como en este ejemplo, el componente no generador de efectivo es un componente insignificante del contrato tomado en su conjunto, la entidad aplica esta Norma, en lugar de la NICSP 21.

18. En algunos casos, puede que no esté claro si el objetivo fundamental de mantener un activo es generar un rendimiento comercial. En tales casos es necesario evaluar la significatividad de los flujos de efectivo. Puede que sea difícil determinar si el alcance al que el activo genera flujos de efectivo es tan significativo que esta Norma es aplicable, en lugar de la NICSP 21. Se requiere juicio profesional para determinar qué Norma aplicar. La entidad desarrollará criterios para poder ejercer tal juicio de forma coherente, de acuerdo con la definición de activos generadores de efectivo y activos no generadores de efectivo, y con las guías correspondientes que figuran en los párrafos 14 a 17. El párrafo 114 requiere que una entidad revele los criterios utilizados al formar este juicio profesional. Sin embargo, dados los objetivos generales de las entidades del sector público, la presunción es que los activos no son generadores de efectivo en estas circunstancias, y por tanto, se aplicará la NICSP 21.

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 deterior 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.

Depreciación

19. Depreciación y amortización son la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil. En el caso de un activo intangible, generalmente se utiliza el término "amortización" en lugar del término "depreciación". Ambos términos tienen el mismo significado.

Deterioro del valor

20. La NICSP 21 define un "deterioro de valor" como 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 futuros o potencial de servicio a través de la depreciación. Deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos o en el potencial de servicio futuros incorporados en un activo a la entidad que lo controla. Por ejemplo, una entidad puede tener un garaje de estacionamiento municipal que esté utilizado actualmente al 25 por ciento de su capacidad. Se mantiene con propósitos comerciales, y la gerencia ha estimado que genera una tasa comercial de rendimiento cuando su uso es igual o superior al 75 por ciento de su capacidad. La disminución en su utilización no está acompañada por un aumento significativo de los cargos por estacionamiento. El valor de un activo se deteriora cuando su importe en libros excede a su importe recuperable.

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 un activo individual como a una unidad generadora 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 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.

21. El valor de un activo se deteriora cuando su importe en libros excede a su importe recuperable. En los párrafos 25 a 27 se describen algunos indicios de que ha podido existir una pérdida por deterioro del valor de un activo. Si se cumpliese alguno de esos indicios, la entidad estará obligada a realizar una estimación formal del importe recuperable. Excepto por las circunstancias descritas en el párrafo 23, esta Norma no obliga a la entidad a realizar una estimación formal del importe recuperable si no se presenta indicio alguno de una pérdida por deterioro del valor.

22. **Una entidad evaluará, en cada fecha de presentación, si existe algún indicio de deterioro del valor de sus activos. Si existiera cualquier indicio, la entidad estimará el importe recuperable del activo**.

23. **Con independencia de la existencia de cualquier indicio de deterioro del valor, la entidad deberá también:**

(a) **comprobar anualmente el deterioro del valor de cada activo intangible con una vida útil indefinida, así como de los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, comparando su importe en libros con su importe recuperable. Esta comprobación del deterioro del valor puede efectuarse en cualquier momento dentro del periodo sobre el que se informa, siempre que se efectúe en la misma fecha cada año. La comprobación del deterioro del valor de los activos intangibles diferentes puede realizarse en distintas fechas. No obstante, si este activo intangible se hubiese reconocido inicialmente durante el periodo corriente sobre el que se informa, se comprobará el deterioro de este activo intangible antes de que finalice el periodo corriente sobre el que se informa.**

(b) **Comprobar anualmente el deterioro del valor de la plusvalía adquirida en una adquisición, de acuerdo con los párrafos 90A a 90O.**

24. La capacidad de un activo intangible para generar los beneficios económicos o potencial de servicio futuros suficientes para recuperar su importe en libros está generalmente sujeta a una mayor incertidumbre antes de que el activo esté disponible para su uso que después de que esté disponible para su uso. En consecuencia, esta Norma requiere que la entidad compruebe, al menos anualmente, el deterioro del valor del importe en libros de un activo intangible que todavía no se encuentre disponible para su uso.

25. **Al evaluar si existe algún indicio de que pueda haberse deteriorado el valor de un activo, una entidad considerará, como mínimo, los siguientes indicios:**

Fuentes externas de información

(a) **durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal;**

(b) **durante el periodo han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad, referentes al entorno tecnológico, de mercado, económico o legal en los que la entidad opera, o bien en el mercado al que está destinado el activo;**

(c) **durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han sufrido incrementos que probablemente afecten a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de forma que disminuyan de forma significativa el importe recuperable del activo;**

Fuentes internas de información

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

(e) **durante el periodo han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el alcance o manera en que se usa o se espera usar el activo, que afectarán desfavorablemente a la entidad. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, planes de discontinuación o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, planes para disponer del activo antes de la fecha prevista, y la reconsideración de la vida útil de un activo como finita, en lugar de indefinida;**

(f) **una decisión de detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de funcionamiento; y**

(g) **se dispone de evidencia procedente de informes internos, que indica que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, peor que el esperado.**

26. La lista del párrafo 25 no es exhaustiva. Una entidad puede identificar otros indicios de que un activo puede haberse deteriorado, y estos requerirían que la entidad determine el importe recuperable del activo.

27. La evidencia obtenida a través de informes internos, que indique un deterioro del valor del activo, incluye la existencia de:

(a) flujos de efectivo para adquirir el activo, o necesidades posteriores de efectivo para operar con él o mantenerlo, que son significativamente mayores a los presupuestados inicialmente;

(b) flujos netos de efectivo reales o resultados (ahorro o desahorro) derivados del activo que son significativamente peores a los presupuestados;

(c) una disminución significativa de los flujos de efectivo netos o del superávit presupuestados, o un incremento significativo de las pérdidas presupuestadas procedentes del activo; o

(d) déficit o flujos netos negativos de efectivo para el activo, cuando las cifras del periodo corriente son acumuladas a las presupuestadas para el futuro.

28. Como se indica en el párrafo 23, esta Norma requiere comprobar, al menos anualmente, el deterioro del valor de un activo intangible con una vida útil indefinida o de un activo intangible todavía no disponible para su uso. Independientemente del momento en que se apliquen los requerimientos del párrafo 23, el concepto de materialidad o importancia

relativa se aplicará al identificar si es necesario estimar el importe recuperable de un activo. Por ejemplo, si los cálculos previos muestran que el importe recuperable de un activo es significativamente superior a su importe en libros, la entidad no necesitará volver a estimar su importe recuperable si no ha ocurrido ningún evento que pudiera haber eliminado esa diferencia. De forma similar, los análisis preliminares podrían mostrar que el importe recuperable de un activo no es sensible a uno (o varios) de los indicios enumerados en el párrafo 25.

29. Como ilustración de lo indicado en el párrafo 28, si las tasas de interés de mercado u otras tasas de mercado de rendimiento de las inversiones se hubiesen incrementado durante el periodo, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del importe recuperable del activo en los siguientes casos:

    (a) Cuando no sea probable que la tasa de descuento utilizada al calcular el valor en uso del activo vaya a verse afectada por el incremento de estas tasas de mercado. Por ejemplo, los incrementos en las tasas de interés a corto plazo pueden no tener un efecto significativo en la tasa de descuento aplicada para un activo al que le resta todavía una larga vida útil.

    (b) Cuando resulte probable que la tasa de descuento, utilizada al calcular el valor en uso del activo, vaya a verse afectada por el incremento en esas tasas de mercado, pero los análisis previos de sensibilidad sobre el importe recuperable muestran que:

        (i) es improbable que se vaya a producir una disminución significativa en el importe recuperable, porque es probable que los flujos de efectivo futuros se vean aumentados [por ejemplo, en algunos casos, la entidad podría ser capaz de demostrar que puede ajustar sus ingresos de actividades ordinarias (principalmente ingresos con contraprestación) para compensar cualquier incremento en las tasas de mercado]; o

        (ii) es improbable que la disminución del importe recuperable dé lugar a una pérdida por deterioro de valor que sea significativa.

30. Si existiese algún indicio de que el activo puede haber visto deteriorado su valor, esto podría indicar que, la vida útil restante, el método de depreciación (amortización) o el valor residual del activo, necesitan ser revisados y ajustados de acuerdo con la Norma aplicable a ese activo, incluso si no se reconociese ningún deterioro del valor para el activo considerado.

Medición del importe recuperable

31. Esta Norma define “importe recuperable” como el mayor entre el valor razonable de un activo menos los costos de venta y su valor en uso. En

los párrafos 32 a 70 se establecen los requisitos para la determinación del importe recuperable. En ellos se utiliza el término "activo", pero su contenido es de aplicación tanto a un activo individual como a una unidad generadora de efectivo.

32. No siempre es necesario determinar el valor razonable del activo menos los costos de venta y su valor en uso. Si cualquiera de esos importes excediera al importe en libros del activo, éste no habría sufrido un deterioro de su valor y, no sería necesario estimar el otro importe.

33. Sería posible calcular el valor razonable del activo menos los costos de venta, incluso si éste no se negociase en un mercado activo. Sin embargo, en ocasiones no es posible determinar el valor razonable del activo menos los costos de venta, por la inexistencia de bases para realizar una estimación fiable[1] del importe que se podría obtener, por la venta del activo en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas. En este caso, la entidad podría utilizar el valor en uso del activo como su importe recuperable.

34. Si no hubiese razón para creer que el valor en uso de un activo excede de forma significativa a su valor razonable menos los costos de venta, se considerará a este último como su importe recuperable. Este será, con frecuencia, el caso de un activo que se mantiene para su disposición. Esto es así porque el valor en uso de un activo que se mantiene para disposición consistirá, principalmente, en los ingresos netos de la disposición, tales como los flujos de efectivo futuros, derivados de su utilización continuada hasta la disposición, probablemente resulten insignificantes a efectos del cálculo.

35. El importe recuperable se calcula para un activo individual, a menos que el activo no genere entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de las producidas por otros activos o grupos de activos. Si este fuera el caso, el importe recuperable se determina para la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca el activo (véanse los párrafos 85 a 90), a menos que:

    (a) el valor razonable del activo menos los costos de venta sea mayor que su importe en libros; o

    (b) el activo es una parte de una unidad generadora de efectivo pero es capaz de generar flujos de efectivo individualmente, en cuyo caso el valor en uso del activo puede estimarse cercano a su valor razonable menos los costos de venta y el valor razonable del activo menos los costos de venta puedan determinarse.

---

[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.

36. En algunos casos, las estimaciones, los promedios y otras simplificaciones en el cálculo pueden proporcionar una aproximación razonable a las cifras para la determinación del valor razonable del activo menos los costos de venta o del valor en uso.

Medición del importe recuperable de un activo intangible con una vida útil indefinida

37. El párrafo 23 requiere que se compruebe anualmente el deterioro del valor de un activo intangible con una vida útil indefinida, mediante la comparación de su importe en libros con su importe recuperable, con independencia de la existencia de cualquier indicio de deterioro del valor. No obstante, podrían emplearse los cálculos recientes más detallados del importe recuperable de este activo efectuados en el periodo precedente para comprobar el deterioro del valor de ese activo en el periodo corriente, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

    (a) en el caso de que el activo intangible no generase entradas de efectivo por un uso continuado que sean en buena medida independientes de aquellos flujos que provienen de otros activos o grupos de activos y, en consecuencia, se compruebe su deterioro del valor como parte de la unidad generadora de efectivo a la cual pertenece, que los activos y pasivos que componen esa unidad no hayan cambiado significativamente desde que se realizó el cálculo más reciente del importe recuperable;

    (b) que el cálculo del importe recuperable más reciente diese lugar a una cantidad que exceda, por un margen significativo, del importe en libros del activo; y

    (c) basándose en un análisis de los sucesos que han ocurrido y aquellas circunstancias que han cambiado desde que se efectuó el cálculo más reciente del importe recuperable, la probabilidad de que el importe recuperable corriente sea inferior al importe en libros sea remota.

Valor razonable menos los costos de venta

38. La mejor evidencia del valor razonable del activo menos los costos de venta es la existencia de un precio, dentro de un compromiso formal de venta, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, ajustado por los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición del activo.

39. Si no existiera un compromiso formal de venta, pero el activo se negociase en un mercado activo, el valor razonable del activo menos los costos de venta sería el precio de mercado del activo menos los costos de venta. El precio de mercado adecuado será, normalmente, el precio comprador corriente. Cuando no se disponga del precio comprador corriente, el precio de la transacción más

reciente puede proporcionar la base adecuada para estimar el valor razonable del activo menos los costos de venta, siempre que no se hayan producido cambios significativos en las circunstancias económicas, entre la fecha de la transacción y la fecha en la que se realiza la estimación.

40. Si no existe ni un acuerdo firme de venta ni un mercado activo para el bien en cuestión, el valor razonable menos los costos de venta se calculará a partir de la mejor información disponible para reflejar el importe que la entidad puede obtener, en la fecha de presentación, en una transacción realizada en condiciones de independencia entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, una vez deducidos los costos derivados de la disposición. Para determinar este importe, una entidad considerará el resultado de transacciones recientes con activos similares en el mismo sector industrial. El valor razonable menos los costos de venta no reflejan una venta forzada.

41. Los costos por la disposición, diferentes de aquéllos que ya hayan sido reconocidos como pasivos, se habrán de deducir al calcular el valor razonable menos los costos de venta. Ejemplos de estos costos son los costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de transacciones similares, los costos de desmontar o desplazar el activo, así como todos los demás costos directos incrementales para dejar el activo en condiciones para su venta. No obstante, los beneficios por terminación y los costos asociados con la reducción del tamaño o la reorganización de un negocio, que implique la venta o disposición por otra vía de un activo, no son costos incrementales directamente relacionados y atribuibles a la disposición del activo.

42. En ocasiones, la disposición de un activo puede obligar al comprador a asumir un pasivo, y solo se puede disponer de un único valor razonable menos los costos de venta del conjunto formado por el activo y el pasivo. En el párrafo 89 se explica cómo tratar tales casos.

Valor en uso

43. **Los siguientes elementos deberán reflejarse en el cálculo del valor en uso de un activo:**

    (a) **una estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener del activo;**

    (b) **las expectativas sobre posibles variaciones en el importe o en el calendario de esos flujos de efectivo futuros;**

    (c) **el valor temporal del dinero, representado por la tasa actual de interés libre de riesgo de mercado;**

    (d) **el precio derivado de la incertidumbre inherente en el activo; y**

    (e) **otros factores, tales como la falta de liquidez, que los participantes en el mercado reflejarían al poner precio a los flujos de efectivo futuros que la entidad espera que se deriven del activo.**

44. La estimación del valor en uso de un activo conlleva los siguientes pasos:

(a) estimar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas tanto de la utilización continuada del activo como de su venta o disposición por otra vía final; y

(b) aplicar la tasa de descuento adecuada a estos flujos de efectivo futuros.

45. Los elementos identificados en los apartados (b), (d) y (e) del párrafo 43 pueden reflejarse como ajustes en los flujos de efectivo futuros o como ajustes en la tasa de descuento. Cualquiera que sea el enfoque que la entidad adopte para reflejar las expectativas sobre posibles variaciones en el importe o en el calendario de los flujos de efectivo futuros, el resultado será reflejar el valor presente esperado de los flujos de efectivo futuros, es decir, la media ponderada de todos los posibles resultados. La Guía de aplicación proporciona guías adicionales sobre el uso de las técnicas del cálculo del valor presente en la medición del valor en uso de un activo.

Bases para la estimación de los flujos de efectivo futuros

46. **En la medición del valor en uso, una entidad:**

(a) **basará las proyecciones de los flujos de efectivo en hipótesis razonables y fundamentadas, que representen las mejores estimaciones de la gerencia sobre el conjunto de las condiciones económicas que se presentarán a lo largo de la vida útil restante del activo. Se otorgará un mayor peso a las evidencias externas;**

(b) **basará las proyecciones de flujos de efectivo en los presupuestos o pronósticos financieros más recientes, que hayan sido aprobados por la gerencia, excluyendo cualquier estimación de entradas o salidas de efectivo que se espere surjan de reestructuraciones futuras o de mejoras del rendimiento del activo. Las proyecciones basadas en estos presupuestos o pronósticos cubrirán como máximo un periodo de cinco años, salvo que pueda justificarse un plazo mayor; y**

(c) **estimará las proyecciones de flujos de efectivo posteriores al periodo cubierto por los presupuestos o pronósticos más recientes, extrapolando las proyecciones anteriores basadas en los presupuestos o pronósticos, utilizando para los años posteriores una tasa de crecimiento constante o decreciente, salvo que se pudiera justificar el uso de una tasa creciente. Esta tasa de crecimiento no excederá de la tasa media de crecimiento a largo plazo para los productos, industrias, o país o países en los que opera la entidad o para el mercado en el que se utilice el activo, a menos que se pueda justificar una tasa de crecimiento mayor.**

47. La gerencia evaluará la razonabilidad de las hipótesis en las que se basan sus proyecciones corrientes de flujos de efectivo, examinando las causas de las diferencias entre las proyecciones de flujos de efectivo pasadas y corrientes. La gerencia se asegurará que las hipótesis sobre las que se basan sus proyecciones de flujos de efectivo corrientes sean coherentes con los resultados reales obtenidos en el pasado, siempre que los efectos de hechos o circunstancias posteriores que no existían cuando dichos flujos de efectivo reales fueron generados, lo permitan.

48. Por lo general, no se suele disponer de presupuestos o pronósticos financieros que sean detallados, explícitos y fiables, para periodos superiores a cinco años. Por esta razón, las estimaciones que haga la gerencia sobre los flujos futuros de efectivo, se basarán en los presupuestos o pronósticos más recientes, para un máximo de cinco años. La gerencia puede utilizar proyecciones de flujos de efectivo, basadas en los presupuestos o pronósticos financieros para un periodo mayor de cinco años, siempre que tenga confianza de que son fiables y pueda demostrar su capacidad, a partir de la experiencia pasada, para predecir los flujos de efectivo de forma precisa en plazos tan largos de tiempo.

49. Las proyecciones de flujos de efectivo hasta el final de la vida útil del activo se estimarán extrapolando las proyecciones de flujos de efectivo basados en presupuestos o pronósticos financieros, utilizando una tasa de crecimiento para los años siguientes. Esta tasa será constante o decreciente, a menos que la información objetiva indique que una tasa creciente se ajuste mejor a los patrones que sigue el ciclo de vida del producto o del sector industrial. Si resultara adecuado, la tasa de crecimiento podría también ser nula o negativa.

50. Cuando las condiciones sean favorables, es probable que entren competidores en el mercado y limiten el crecimiento. Por tanto, las entidades podrían tener dificultades para superar la tasa media de crecimiento histórica a largo plazo (por ejemplo, veinte años), referida a los productos, sectores industriales, país o países en los que la entidad opera, o al mercado en que el activo se utiliza.

51. Al usar información de presupuestos o pronósticos financieros, una entidad considerará si la información refleja hipótesis razonables y fundamentadas, y si representa la mejor estimación de la gerencia sobre el conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil restante del activo.

Composición de las estimaciones de los flujos de efectivo futuros

52. **Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros incluirán:**

    (a) **proyecciones de entradas de efectivo procedentes de la utilización continuada del activo;**

    (b) **proyecciones de salidas de efectivo en las que sea necesario incurrir para generar las entradas de efectivo por la utilización continuada del activo (incluyendo, en su caso, los pagos que sean necesarios**

para preparar al activo para su utilización), y puedan ser atribuidas directamente, o distribuidas según una base razonable y coherente, al activo; y

(c) **los flujos netos de efectivo que, en su caso, se recibirían (o pagarían) por la disposición del activo, al final de su vida útil.**

53. Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros y de la tasa de descuento tendrán en cuenta hipótesis congruentes de los incrementos de precios debidos a la inflación general. Por tanto, si la tasa de descuento incluyese el efecto de los incrementos de precios debidos a la inflación general, los flujos de efectivo futuros se estimarían en términos nominales. Si la tasa de descuento excluyese el efecto de los incrementos de precios debidos a la inflación general, los flujos de efectivo futuros se estimarían en términos reales (pero incluirán incrementos o decrementos futuros en los precios específicos).

54. Las proyecciones de las salidas de efectivo incluyen aquéllas relacionadas con el mantenimiento diario del activo, así como los futuros gastos generales que puedan ser atribuidos de forma directa, o distribuidos sobre unas bases razonables y uniformes, a la utilización del activo.

55. Cuando el importe en libros del activo todavía no incluya la totalidad de las salidas de efectivo que se efectuarán antes de que esté preparado para su utilización o venta, la estimación de los pagos futuros incluirá también una estimación de cualquier salida de efectivo en la que se prevea incurrir antes de que el activo esté listo para su uso o venta. Este es el caso, por ejemplo, de un edificio en construcción o de un proyecto de desarrollo todavía no completado.

56. Con el fin de evitar duplicidades, las estimaciones de los flujos de efectivo futuros no incluirán:

(a) entradas de efectivo procedentes de activos que generen entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de las entradas procedentes del activo que se esté revisando (por ejemplo, activos financieros tales como partidas a cobrar); y

(b) salidas de efectivo relacionados con obligaciones que ya han sido reconocidas como pasivos (por ejemplo, cuentas por pagar, pensiones o provisiones).

57. **Los flujos de efectivo futuros se estimarán, para el activo, teniendo en cuenta su estado actual. Las estimaciones de flujos de efectivo futuros no incluirán entradas o salidas de efectivo futuras estimadas que se espera que surjan de:**

(a) **una reestructuración futura en la que la entidad no se ha comprometido todavía; o**

(b) **mejoras o aumentos del rendimiento del activo.**

58. Puesto que los flujos de efectivo futuros se estiman para el activo en su estado actual, el valor en uso no reflejará:

(a) las salidas de efectivo futuras o los ahorros de costos relacionados (por ejemplo reducciones en los costos de personal), ni otros beneficios que se espere que surjan de una reestructuración futura en la que la entidad no se haya comprometido hasta el momento; o

(b) las salidas de efectivo futuras que vayan a mejorar o aumentar el rendimiento del activo, ni tampoco las entradas de efectivo que se espere obtener de estas salidas de efectivo.

59. Una reestructuración es un programa que (a) se planifica y se controla por la gerencia, y (b) se producen cambios significativos en el alcance de las actividades de la entidad o en la manera en que se llevan a cabo esas actividades. La NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes,* contiene guías que clarifican cuándo la entidad está comprometida en una reestructuración.

60. Cuando una entidad se encuentra comprometida en una reestructuración, es probable que algunos de sus activos queden afectados por el desarrollo de la misma. Una vez que la entidad se involucre en tal proceso de reestructuración:

(a) al determinar el valor en uso, sus estimaciones de entradas y salidas futuras de efectivo reflejarán los ahorros de costos y demás beneficios esperados de la reestructuración (a partir de los presupuestos o pronósticos financieros más recientes aprobados por la gerencia); y

(b) sus estimaciones de salidas de efectivo futuras por la reestructuración en sí, se incluirán en la provisión por reestructuración, según lo establecido en la NICSP 19.

61. Hasta que la entidad lleve a cabo las salidas de efectivo necesarias para mejorar o potenciar el rendimiento del activo, las estimaciones de flujos de efectivo futuros no incluirán las estimaciones de entradas de efectivo que se espere se deriven del incremento de los beneficios económicos o del potencial del servicio asociados con las salidas de efectivo esperadas.

62. Las estimaciones de los flujos futuros de efectivo incluirán las salidas de efectivo futuras necesarias para mantener el nivel de beneficios económicos o potencial de servicio que se espere surjan del activo en su estado actual. Cuando una unidad generadora de efectivo esté integrada por activos con diferentes vidas útiles estimadas, siendo todos ellos esenciales para el funcionamiento operativo de la unidad, el reemplazo de activos con vidas útiles más cortas se considerará como parte del mantenimiento diario de la unidad, al estimar los flujos de efectivo futuros asociados con la misma. De forma similar, cuando un activo individualmente considerado esté integrado por componentes con diferentes vidas útiles estimadas, la reposición de

los componentes con vidas útiles más cortas se considerará como parte del mantenimiento diario del activo, cuando se estimen los flujos de efectivo futuros que el mismo genere.

63. **Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros no incluirán:**

(a) **entradas o salidas de efectivo por actividades de financiación; o**

(b) **cobros o pagos por el impuesto a las ganancias.**

64. Los flujos de efectivo futuros estimados reflejarán hipótesis que sean uniformes con la manera de determinar la tasa de descuento. De otro modo, el efecto producido por algunas de las hipótesis se duplicaría o se ignoraría. Puesto que el valor temporal del dinero está ya considerado al descontar las estimaciones de flujos de efectivo futuros, esos flujos de efectivo excluirán las entradas y salidas de efectivo por actividades de financiación. De forma similar, puesto que la tasa de descuento se determina antes de impuestos, los flujos de efectivo futuros se han de estimar también antes del impuesto a las ganancias.

65. **La estimación de los flujos netos de efectivo a recibir (o a pagar), por la disposición de un activo al final de su vida útil, será el importe que la entidad espera obtener por la venta del activo, en una transacción en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, después de deducir los costos estimados de la disposición.**

66. La estimación de los flujos netos de efectivo a recibir (o a pagar) por la venta o disposición por otra vía de un activo al final de su vida útil, se determinará de forma similar a la del valor razonable del activo menos los costos de venta, excepto si en la estimación de esos flujos netos de efectivo:

(a) una entidad utiliza precios vigentes en la fecha de estimación para activos similares que hayan llegado al final de su vida útil y hayan estado operando en condiciones similares a aquellas en las que el activo será utilizado; y

(b) la entidad ajusta esos precios por el efecto de los incrementos futuros debidos a la inflación general, y por los incrementos o disminuciones de los precios futuros específicos. No obstante, si tanto las estimaciones de los flujos de efectivo futuros, procedentes de la utilización continuada del activo, como la tasa de descuento, excluyen el efecto de la inflación general, la entidad también excluirá este efecto de la estimación de los flujos netos de efectivo procedentes de la disposición por del activo.

Flujos de efectivo futuros en moneda extranjera

67. Los flujos de efectivo futuros se estimarán en la moneda en la que vayan a ser generados, y se actualizarán utilizando la tasa de descuento adecuada para esa moneda. La entidad convertirá el valor presente aplicando la tasa de cambio al contado en la fecha del cálculo del valor en uso.

Tasa de descuento

68. **La tasa o tasas de descuento a utilizar serán las tasas antes de impuestos que reflejen las evaluaciones actuales del mercado correspondientes de:**

    (a) **el valor temporal del dinero, representado por la tasa actual de interés libre de riesgo de mercado; y**

    (b) **los riesgos específicos del activo para los cuales las estimaciones de flujos de efectivo futuros no hayan sido ajustadas.**

69. Una tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado del valor temporal del dinero y los riesgos específicos del activo es el rendimiento que los inversionistas exigirían, si escogieran una inversión que generase flujos de efectivo de importes, calendario y perfil de riesgo equivalentes a los que la entidad espera obtener del activo. Esta tasa se estima de la tasa implícita en las transacciones de mercado actual para activos similares. No obstante, la tasa, o tasas, de descuento empleada para determinar el valor en uso de un activo no reflejará los riesgos para los cuales ya hayan sido ajustadas las estimaciones de flujos de efectivo futuros. De otro modo, el efecto de algunas hipótesis sería tenido en cuenta dos veces.

70. Cuando la tasa específica correspondiente a un activo no esté directamente disponible en el mercado, la entidad aplicará algún sustitutivo para estimar la tasa de descuento. En la Guía de Aplicación se incluyen guías adicionales sobre la estimación de la tasa de descuento en estas circunstancias.

Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor

71. En los párrafos 72 a 75 se establecen los requisitos para el reconocimiento y la medición de las pérdidas por deterioro del valor de los activos individuales distintos de la plusvalía. El reconocimiento y medición de las pérdidas por deterioro de valor para las unidades generadoras de efectivo y la plusvalía se tratan en los párrafos 76 a 97H.

72. **El importe en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su importe recuperable si, y sólo si, este importe recuperable es inferior al importe en libros. Esa reducción es una pérdida por deterioro de valor.**

73. **Una pérdida por deterioro del valor 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, de acuerdo con el modelo de revaluación de las NICSP 17 y NICSP 31). Cualquier pérdida por deterioro del valor en los activos revaluados se tratará como una disminución por la revaluación efectuada de acuerdo con esa otra Norma.**

73A. Una pérdida por deterioro del valor asociada a un activo no revaluado se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro). Sin embargo, una pérdida por deterioro del valor de un activo revaluado se reconocerá en el superávit

de revaluación en la medida en que el deterioro de valor no exceda el importe del superávit de revaluación para ese activo individual de acuerdo con la NICSP 31 o clase de activos de acuerdo con la NICSP 17. Tal pérdida por deterioro de un activo revaluado reduce el superavit de revaluación para ese activo individual de acuerdo con la NICSP 31 o clase de activos de acuerdo con la NICSP 17.

74. **Cuando el importe estimado de una pérdida por deterioro del valor sea mayor que el importe en libros del activo con el que se relaciona, la entidad reconocerá un pasivo sí, y solo si, estuviese obligada a ello por otra Norma.**

75. **Tras el reconocimiento de una pérdida por deterioro, el cargo por depreciación (amortización) del activo debe ser objeto del ajuste correspondiente en periodos futuros, con el fin de distribuir el importe revisado del activo en libros, menos su valor residual (si lo hay), de una forma sistemática a lo largo del periodo que constituya su vida útil restante.**

Unidades generadoras de efectivo y plusvalía

76. En los párrafos 77 a 97H se establecen los requisitos para identificar la unidad generadora de efectivo a la que pertenece un activo, y para determinar el importe en libros y reconocer las pérdidas por deterioro del valor que correspondan a las unidades generadoras de efectivo y plusvalía.

Identificación de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece un activo

77. **Si existiera algún indicio del deterioro del valor de un activo, el importe recuperable se estimará para el activo individualmente considerado. Si no fuera posible estimar el importe recuperable del activo individual, la entidad determinará el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que el activo pertenece (la unidad generadora de efectivo del activo).**

78. El importe recuperable de un activo individual no podrá ser determinado cuando:

    (a) el valor en uso del activo no pueda estimarse como próximo a su valor razonable menos los costos de venta (por ejemplo, cuando los flujos de efectivo futuros por la utilización continuada del activo no puedan determinarse por ser insignificantes); y

    (b) el activo no genere entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de las generadas por otros activos y no es capaz de generar flujos de efectivo individualmente.

    En estos casos, el valor en uso y, por tanto, el importe recuperable, podrán determinarse sólo a partir de la unidad generadora de efectivo del activo.

79. Como se define en el párrafo 13, la unidad generadora de efectivo de un activo es el grupo más pequeño de activos que, (a) incluye el activo, y (b) genera entradas de efectivo que son en buena medida independientes de las entradas de efectivo producidas por otros activos o grupos de activos. La identificación de la unidad generadora de efectivo de un activo implica la realización de juicios profesionales. Si no se puede determinar el importe recuperable de un activo individual, la entidad habrá de identificar el conjunto más pequeño de activos que, incluyendo al mismo, genere entradas de efectivo que sean en buena medida independientes.

80. Las entradas de efectivo son entradas de efectivo y equivalentes al efectivo, recibidos de partes externas a la entidad. Para identificar si las entradas de efectivo procedentes de un activo (o grupo de activos) son en buena medida independientes de las entradas de efectivo procedentes de otros activos (o grupos de activos), la entidad considerará diferentes factores, incluyendo cómo la gerencia (a) controla las operaciones de la entidad (por ejemplo, por líneas de producto, negocios, localizaciones individuales, distritos o áreas regionales), o (b) adopta las decisiones de continuar o disponer de los activos y operaciones de la entidad. La Guía de implementación proporciona un ejemplo de la identificación de una unidad generadora de efectivo.

81. **Si existe un mercado activo para los productos elaborados por un activo o un grupo de activos, uno u otros se identificarán como una unidad generadora de efectivo, incluso si alguno o todos los productos elaborados se utilizasen internamente. Si las entradas de efectivo generadas por cualquier activo o unidad generadora de efectivo estuvieran afectadas por precios internos de transferencia, la entidad utilizará la mejor estimación de la gerencia sobre el precio(s) futuro(s) que podría alcanzarse en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua, estimando:**

    (a) **las entradas futuras de efectivo empleadas para determinar el valor en uso del activo o de la unidad generadora de efectivo; y**

    (b) **las salidas de efectivo futuras empleadas para determinar el valor en uso de otros activos o unidades generadoras de efectivo afectadas por precios internos de transferencia.**

82. Aunque una parte o la totalidad de la producción elaborada por un activo o un grupo de activos, sea utilizada por otras unidades de la misma entidad (por ejemplo, productos de una fase intermedia dentro del proceso productivo), este activo o grupo de activos formarán una unidad generadora de efectivo siempre y cuando la entidad pueda vender esta producción en un mercado activo. Esto es así porque ese activo, o grupo de activos, pueden generar entradas de efectivo que serían en buena medida independientes de las entradas de efectivo de los otros activos o grupos de activos. Al utilizar información basada en presupuestos o pronósticos financieros que se relacionen con tal unidad generadora de efectivo, o con cualquier otro activo o

unidad generadora de efectivo afectada por precios internos de transferencia, la entidad ajustará esta información si los precios internos de transferencia no reflejan la mejor estimación de la gerencia sobre los precios futuros que podrían ser alcanzados en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua.

83. **Las unidades generadoras de efectivo se identificarán de forma uniforme de un periodo a otro para el mismo activo o tipos de activos, salvo que se justifique un cambio.**

84. Si una entidad determinase que un activo pertenece, en este periodo, a una unidad generadora de efectivo diferente de la que perteneció en periodos anteriores, o que los tipos de activos acumulados, que forman la unidad generadora de efectivo del activo han cambiado, el párrafo 120 exige revelar ciertas informaciones sobre esta unidad generadora de efectivo, en el caso de que se hubiera reconocido una pérdida por deterioro del valor o una reversión de la misma para la unidad generadora de efectivo.

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

85. El importe recuperable de una unidad generadora de efectivo, es el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta de la unidad y su valor en uso. Para el propósito de determinar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo, cualquier referencia efectuada en los párrafos 31 a 70 al término activo se entenderá como una referencia a la unidad generadora de efectivo.

86. **El importe en libros de una unidad generadora de efectivo se determinará de manera uniforme con la forma en que se calcule el importe recuperable de la misma.**

87. El importe en libros de una unidad generadora de efectivo:

(a) incluye el importe en libros solo de aquellos activos que puedan ser atribuidos directamente, o distribuidos según un criterio razonable y congruente, a la unidad generadora de efectivo y que generarán las entradas futuras de efectivo utilizadas en la determinación del valor en uso de la citada unidad; y

(b) no incluye el importe en libros de ningún pasivo reconocido, a menos que el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo no pudiera ser determinado sin tener en cuenta este pasivo.

Esto es así porque el valor razonable menos los costos de venta, así como el valor en uso de una unidad generadora de efectivo, se determinan excluyendo los flujos de efectivo relacionados con los activos que no forman parte de la unidad y con los pasivos que ya se hayan contabilizado (véase los párrafos 41 y 56).

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, 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.

89. Podría ser necesario considerar algunos pasivos reconocidos para determinar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo. Esto podría ocurrir si la disposición de una unidad generadora de efectivo, obligase al comprador a asumir el pasivo. En este caso, el valor razonable menos los costos de venta (o el flujo de efectivo de una última disposición) de la unidad generadora de efectivo será el precio de venta estimado de los activos de la unidad generadora de efectivo y del pasivo, de forma conjunta, menos los costos correspondientes a la disposición. Para llevar a cabo una adecuada comparación entre el importe en libros de la unidad generadora de efectivo y su importe recuperable, será preciso deducir el importe en libros del pasivo al calcular tanto el valor en uso de la unidad, como su importe en libros.

90. Por razones prácticas, el importe recuperable de una unidad generadora de efectivo se determina, en ocasiones, después de tener en consideración (a) los activos que no son parte de la propia unidad (por ejemplo, cuentas por cobrar u otros activos financieros) o (b) los pasivos que se hayan reconocido (por ejemplo, cuentas por pagar, pensiones y otras provisiones). En estos casos, el importe en libros de la unidad generadora de efectivo se incrementará por el importe en libros de estos activos y se disminuirá por el importe en libros de los pasivos.

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, su importe recuperable fuera menor que el importe en libros de la unidad (o grupo de unidades). La pérdida por deterioro del valor se distribuirá para reducir el importe en libros de los activos que generan efectivo de la unidad (o grupo de unidades) en el siguiente orden:**

(a) **en primer lugar, se reducirá el importe en libros de cualquier plusvalía distribuida a la unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades); y**

(b) **después, al resto de activos de la unidad (grupo de unidades) prorrateándolo en función del importe en libros de cada activo de la unidad.**

Estas reducciones del importe en libros se tratarán como pérdidas por deterioro del valor de los activos individuales, y se reconocerán de acuerdo con lo establecido en el párrafo 73.

92. **Al distribuir una pérdida por deterioro del valor según se establece en el párrafo 91, la entidad no reducirá el importe en libros de un activo por debajo del mayor valor de entre los siguientes:**

(a) **su valor razonable menos los costos de venta (si se pudiese determinar);**

(b) **su valor en uso (si se pudiese determinar); y**

(c) **cero.**

El importe de la pérdida por deterioro del valor que no pueda ser distribuida al activo en cuestión, se repartirá proporcionalmente entre los demás activos que generan efectivo de la unidad (o grupo de unidades).

93. **Si un activo no generador de efectivo contribuye a una unidad generadora de efectivo, se asignará una proporción del importe en libros de ese activo no generador de efectivo al importe en libros de la unidad generadora de efectivo con anterioridad a la estimación del importe recuperable de la unidad generadora de efectivo. El importe en libros del activo no generador de efectivo reflejará cualquier pérdida por deterioro de valor en la fecha de presentación que se ha determinado bajo los requerimientos de la NICSP 21.**

94. Si no se pudiera determinar el importe recuperable de un activo individual (véase el párrafo 78):

(a) se reconocerá una pérdida por deterioro del valor del activo cuando su importe en libros sea superior al mayor importe entre su valor razonable menos los costos de venta y los resultados de los procedimientos de distribución descritos en los párrafos 91 a 93; y

(b) no se reconocerá ninguna pérdida por deterioro del valor para el activo si la unidad generadora de efectivo en la que está incluido no hubiera sufrido ninguna pérdida por deterioro del valor. Esto será de aplicación incluso cuando el valor razonable menos los costos de venta del activo fuese inferior a su importe en libros.

95. En algunos casos, activos no generadores de efectivo contribuyen a unidades generadoras de efectivo. Esta Norma requiere que, cuando una unidad generadora de efectivo sujeta a una comprobación por deterioro de valor contenga un activo no generador de efectivo, dicho activo no generador de efectivo se someta a la prueba de deterioro de valor de acuerdo con los requerimientos de la NICSP 21. Siguiendo esa comprobación del deterioro de valor, se incluirá en el importe en libros de la unidad generadora de efectivo una proporción del importe en libros de esa unidad no generadora de efectivo. La proporción refleja la medida a la que el potencial de servicio del activo no generador de efectivo contribuye a la unidad generadora de efectivo. La asignación de cualquier pérdida por deterioro de valor de la unidad generadora

de efectivo se realiza en proporción a los activos generadores de efectivo en la unidad generadora de efectivo, sujeta a los límites del párrafo 92. El activo no generador de efectivo no está sujeto a una pérdida por deterioro de valor más allá de la que se ha determinado de acuerdo con la NICSP 21.

96. [Eliminado]

97. **Después de la aplicación de los requisitos de los párrafos 91 a 93, se reconocerá un pasivo por cualquier importe restante de una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo sí, y solo si, fuera requerido por otra Norma.**

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) 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 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

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).

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, para las unidades generadoras de efectivo, en los párrafos 110 y 111 y para la plusvalía en los párrafos 111A y 111B.

99. **La entidad evaluará, en cada fecha de presentación, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro del valor reconocida, en periodos anteriores, para un activo distinto de la plusvalía, ya no existe o podría haber disminuido. Si existiera tal indicio, la entidad estimará el importe recuperable del activo.**

100. **Al evaluar si existen indicios de que la pérdida por deterioro del valor, reconocida en periodos anteriores para un activo distinto de la plusvalía, ya no existe o podría haber disminuido en su cuantía, la entidad considerará, como mínimo, los siguientes indicios:**

Fuentes externas de información

(a) **durante el periodo, el valor de mercado del activo ha aumentado significativamente;**

(b) **durante el periodo, han tenido, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con un efecto favorable para la entidad, referentes al entorno tecnológico, de mercado, económico o legal en los que ésta opera, o bien en el mercado al cual va destinado el activo en cuestión;**

(c) **durante el periodo, las tasas de interés de mercado u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han experimentado**

decrementos que probablemente afecten a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de forma que su importe recuperable haya aumentado de forma significativa;

Fuentes internas de información

(d) **durante el periodo han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en el futuro inmediato, cambios significativos en el alcance o manera en que se utiliza o se espera utilizar el activo, con efecto favorable para la entidad. Estos cambios incluyen los costos en los que se haya incurrido durante el periodo para mejorar o desarrollar el rendimiento del activo o reestructurar la operación a la que dicho activo pertenece;**

(dA) **una decisión de reanudar la construcción de un activo que estaba previamente detenida antes de su finalización o puesta en condiciones de funcionamiento; y**

(e) **se dispone de evidencia procedente de informes internos que indica que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, mejor que el esperado.**

101. Los indicios de una reducción potencial de la pérdida por deterioro del valor del párrafo 100 son un reflejo, fundamentalmente, de los indicios de la existencia de potenciales pérdidas por deterioro del valor recogidos en el párrafo 25.

102. Si existiera un indicio de que la pérdida por deterioro reconocida para un activo distinto de la plusvalía haya dejado de existir o hubiera disminuido, esto podría indicar que (a) la vida útil restante, (b) el método de depreciación (amortización) o (c) el valor residual, necesitarían también ser revisados y ajustados, de acuerdo con la norma que sea de aplicación al activo, incluso cuando el indicio no lleve a la reversión de la pérdida por deterioro del activo.

103. **Se revertirá la pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores para un activo, distinto de la plusvalía, si, y sólo si, se hubiese producido un cambio en las estimaciones utilizadas para determinar el importe recuperable del mismo desde que se reconoció la última pérdida por deterioro. Si este fuera el caso, se aumentará el importe en libros del activo hasta su importe recuperable, excepto lo dispuesto en el párrafo 106. Ese incremento es una reversión de una pérdida por deterioro del valor.**

104. La reversión de una pérdida por deterioro del valor refleja un aumento en el potencial estimado de servicio de un activo, ya sea por su utilización o por su venta, desde el momento en que la entidad reconoció la última pérdida por deterioro del valor del activo. Se requiere que la entidad identifique el cambio

en las estimaciones que han producido el incremento en el potencial estimado de servicio. Son ejemplos de cambios en las estimaciones:

(a) un cambio en la base del importe recuperable (es decir, cuando el importe recuperable se base en el valor razonable menos los costos de venta o en el valor en uso);

(b) si el importe recuperable se calculaba a partir del valor en uso, un cambio en la cuantía o en el calendario de los flujos de efectivo futuros estimados, o en la tasa de descuento; o

(c) si el importe recuperable se calculaba a partir del valor razonable menos los costos de venta, un cambio en la estimación de los componentes del valor razonable menos los costos de venta.

105. El valor en uso de un activo puede ser superior a su importe en libros, simplemente porque el valor presente de los flujos de efectivo futuros aumente a medida que éstos se encuentren más próximos al momento presente. No obstante, el potencial de servicio del activo puede no haber aumentado. Por tanto, una pérdida por deterioro del valor no se revertirá por causa del paso del tiempo (en ocasiones a esto se le denomina reversión del proceso de descuento), incluso si el importe recuperable del activo llegue a ser mayor que su importe en libros.

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

106. **El incremento del importe en libros de un activo, distinto de la plusvalía, atribuible a una reversión de una pérdida por deterioro del valor, no excederá al importe en libros que habría sido determinado (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 habría sido determinado (neto de amortización o depreciación) si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor para el activo en periodos anteriores, es una revaluación. Para contabilizar esta revaluación, la entidad utilizará la norma aplicable al activo.

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

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

109. **Después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro, los cargos por depreciación (amortización) del activo deberán ser objeto del ajuste correspondiente, con el fin de distribuir el importe revisado del activo en libros, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo del periodo que constituya su vida útil restante.**

Reversión de una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo

110. **El importe de la reversión de una pérdida por deterioro del valor en una unidad generadora de efectivo se distribuirá entre los activos de esa unidad, exceptuando la plusvalía, de forma proporcional al importe en libros de esos activos. Esos incrementos del importe en libros se tratarán como reversiones de las pérdidas por deterioro del valor para los activos individuales, y se reconocerán de acuerdo con el párrafo 108. Ninguna parte del importe de esta reversión se asigna al activo no generador de efectivo que aporta potencial de servicio a una unidad generadora de efectivo.**

111. **Al distribuir la reversión de una pérdida por deterioro del valor correspondiente a una unidad generadora de efectivo siguiendo lo establecido en el párrafo 110, el importe en libros de cada activo no debe ser aumentado por encima del menor de:**

(a) **su importe recuperable (si pudiera determinarse); y**

(b) **el importe en libros que habría sido determinado (neto de amortización o depreciación) de no haberse reconocido la pérdida por deterioro del valor del activo en periodos anteriores.**

El importe de la reversión de la pérdida por deterioro del valor que no se pueda distribuir a los activos siguiendo el criterio anterior, se prorrateará entre los demás activos que compongan la unidad, exceptuando la plusvalía.

Reversión de la pérdida por deterioro del valor de la plusvalía

111A. **Una pérdida por deterioro del valor reconocida en la plusvalía no se revertirá en los periodos posteriores.**

111B. La NICSP 31 prohíbe el reconocimiento de una plusvalía generada internamente. Cualquier incremento en el importe recuperable de la plusvalía, en los periodos siguientes al reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, será probablemente un aumento de la plusvalía generado internamente, y no una reversión de la pérdida por deterioro del valor reconocida para la plusvalía adquirida.

Reclasificación de activos

112. **La reclasificación de un activo de una unidad generadora de efectivo a un activo no generador de efectivo o de un activo no generador de efectivo a un activo generador de efectivo solo se producirá cuando exista una evidencia clara de que esta reclasificación es adecuada. Una reclasificación, por sí sola, no provoca necesariamente una comprobación del deterioro o una reversión de la pérdida por deterioro. En la fecha de presentación posterior después de una reclasificación, una entidad considerará, como mínimo, los indicios enumerados en el párrafo 25.**

113. Existen circunstancias en las que las entidades del sector público pueden decidir que es apropiado reclasificar un activo generador de efectivo como un activo no generador de efectivo. Por ejemplo, una planta de tratamiento de aguas residuales que fue construida para tratar fundamentalmente aguas industriales de una propiedad industrial a tarifas comerciales, y que el exceso de capacidad se ha utilizado para tratar las aguas residuales de una unidad de vivienda social, a la que no se le aplica cargo alguno. La propiedad industrial se ha cerrado recientemente y, en el futuro, el edificio se desarrollará para propósitos de vivienda social. Con motivo del cierre de la planta industrial, la entidad pública decide reclasificar la planta de tratamiento de aguas residuales como un activo no generador de efectivo.

Información a revelar

114. **Una entidad revelará los criterios desarrollados por la entidad para distinguir los activos generadores de efectivo de los activos no generadores de efectivo.**

115. **La entidad revelará, para cada clase de activos, la siguiente información:**

(a) **el importe de las pérdidas por deterioro reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro) durante el periodo, así como la partida o partidas del estado de rendimiento financiero en las que esas pérdidas por deterioro de valor están incluidas.**

(b) **el importe de las reversiones de anteriores pérdidas por deterioro que se han reconocido en el resultado (ahorro o desahorro) durante el periodo, así como la partida o partidas del estado de rendimiento financiero en que tales reversiones están incluidas.**

(c) **el importe de las pérdidas por deterioro de valor de los activos revaluados reconocido directamente en el superávit de revaluación durante el periodo; y**

(d) **el importe de las reversiones de las pérdidas por deterioro de valor de los activos revaluados reconocido directamente en el superávit de revaluación durante el periodo.**

116. En algunos casos, puede que no esté claro si el objetivo fundamental de mantener un activo es generar un rendimiento comercial. Se requiere juicio profesional para determinar si aplicar esta Norma o la NICSP 21. El párrafo 114 requiere la revelación de los criterios utilizados para distinguir los activos generadores de efectivo de los activos no generadores de efectivo.

117. Una clase de activos es un grupo de activos de naturaleza o función similar en las operaciones de una entidad, que se muestra como una partida única a efectos de revelación en los estados financieros.

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

119. **Una entidad que revele información segmentada de acuerdo con la NICSP 18, *Información Financiera por Segmentos*, revelará la siguiente información para cada segmento reportado basándose en el formato de la información financiera de la entidad:**

(a) **el importe de las pérdidas por deterioro reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro) durante el periodo; y**

(b) **el importe correspondiente a las reversiones de pérdidas por deterioro reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro) durante el periodo.**

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;**

(b) **el importe de la pérdida por deterioro reconocida o revertida;**

(c) **para cada activo generador de efectivo:**

(i) **la naturaleza del activo; y**

(ii) **si la entidad presentase información segmentada de acuerdo con la NICSP 18, el segmento reportado al que pertenece el activo, basándose en el formato de la información financiera de la entidad.**

(d) **para cada unidad generadora de efectivo:**

(i) **una descripción de la unidad generadora de efectivo (por ejemplo, si es una línea de productos, una fábrica, un negocio, un área geográfica o un segmento de información de la entidad);**

(ii) **el importe de la pérdida por deterioro del valor reconocida o revertida por clase de activos, y, si la entidad presenta información segmentada de acuerdo con la NICSP 18, por cada segmento reportado basado en el formato de presentación de la información de la entidad; y**

(iii) **si la agregación de los activos para identificar la unidad generadora de efectivo ha cambiado desde la anterior estimación del importe recuperable de la unidad generadora de efectivo (si lo hubiera), una descripción de la forma anterior y actual de llevar a cabo la agrupación de los activos, así como las razones para modificar la forma de identificar la unidad generadora de efectivo.**

(e) **Si el importe recuperable del activo (unidad generadora de efectivo), es el valor razonable menos los costos de venta o su valor en uso;**

(f) **si el importe recuperable es su valor razonable menos los costos de venta, las bases utilizadas para determinar el valor razonable menos los costos de venta (como por ejemplo si el valor razonable se ha determinado con referencia al existente en un mercado activo); y**

(g) **en el caso de que el importe recuperable sea el valor en uso, la tasa o tasas de descuento utilizadas en las estimaciones actuales y en las efectuadas anteriormente (si las hubiera) del valor en uso.**

121. **La entidad deberá revelar la siguiente información para el conjunto de todas las pérdidas acumuladas por deterioro del valor y reversiones de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas durante el periodo, para las cuales no se haya revelado información de acuerdo con el párrafo 120:**

(a) **las principales clases de activos afectados por las pérdidas por deterioro del valor, y las principales clases de activos afectadas por las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor; y**

(b) **los sucesos y circunstancias más importantes que han llevado al reconocimiento o a la reversión de las pérdidas por deterioro de valor.**

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 **(f) para cada unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades) en la cual el importe en libros de la plusvalía o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas asignados 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:**

(a) **el importe en libros de la plusvalía distribuida a la unidad (o grupo de unidades);**

(b) **el importe en libros de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido a la unidad (o grupo de unidades);**

(c) **la base sobre la que se ha determinado el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) (es decir, el valor en uso o valor razonable menos costos de venta);**

(d) **si el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) está 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 aquéllas a las que el importe recuperable de la unidad (o 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, tanto si dicho valor o valores reflejan la experiencia**

pasada o, si procede, son congruentes con las fuentes externas de información y, si no, 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.**

(e) **Si el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) estuviera basado en el valor razonable menos los costos de venta, la metodología empleada para determinar el valor razonable menos los costos de venta. Cuando el valor razonable menos los costos de venta no se haya determinado utilizando un precio de mercado observable para la unidad, también se revelará la siguiente información:**

(i) **Una descripción de cada hipótesis clave sobre la cual la gerencia haya basado su determinación del valor razonable menos los costos de venta. Hipótesis clave son aquéllas a las que el importe recuperable de la unidad (o 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, tanto si dichos valores reflejan la experiencia pasada o, si procede, son congruentes con las fuentes de información externas y, si no, 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 gerencia 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.**

(f) **Si un cambio razonablemente posible en una hipótesis clave, sobre la cual la gerencia haya basado su determinación del importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades), supusiera que el importe en libros de la unidad excediera a su importe recuperable:**

(i) **la cantidad por la cual el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) excede su importe en libros;**

(ii) **el valor asignado a la hipótesis clave; y**

(iii) **el importe por el que debe cambiar el valor o valores asignados a la hipótesis clave para que, tras incorporar al valor recuperable, todos los efectos que sean consecuencia de ese cambio sobre otras variables usadas para medir el importe recuperable, se iguale dicho importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) a su importe en libros.**

124. **Si la totalidad o una parte del importe en libros de la plusvalía, o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas, ha sido distribuido entre múltiples unidades generadoras de efectivo (o grupos de unidades), y el importe así atribuido a cada unidad (o grupo de unidades) no fuera significativo en comparación con el importe en libros total de la plusvalía o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas de la entidad, se revelará ese hecho junto con la suma del importe en libros de la plusvalía o los activos intangibles con vidas útiles indefinidas atribuido a tales unidades (o grupo de unidades). Además, si el importe recuperable de alguna de esas unidades (o grupo de unidades) está basado en las mismas hipótesis clave y la suma de los importes en libros de la plusvalía o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido entre esas unidades fuera significativo en comparación con el importe en libros total de la plusvalía o de los activos intangibles con vidas indefinidas de la entidad, ésta revelará este hecho, junto con:**

(a) **la suma del importe en libros de la plusvalía distribuida entre esas unidades (o grupos de unidades);**

(b) **la suma del importe en libros de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido entre esas unidades (o grupos de unidades);**

(c) **una descripción de la(s) hipótesis clave;**

(d) **una descripción del enfoque utilizado por la gerencia para determinar el valor o valores asignados a la(s) hipótesis clave, tanto si dicho valor o valores reflejan la experiencia pasada o, si procede, son congruentes con las fuentes de información externa y, si no, cómo y porqué difieren de la experiencia pasada o de las fuentes externas de información;**

(e) **si un cambio razonablemente posible en la(s) hipótesis clave supusiera que la acumulación de los importes en libros de las unidades (o grupos de unidades) excediera la suma de sus importes recuperables:**

(i) **la cantidad por la cual la acumulación de los importes recuperables de las unidades (o grupo de unidades) excediese la suma de sus importes en libros;**

(ii) **el valor(es) asignado(s) a la o las hipótesis clave; y**

(iii) **el importe por el que debe cambiar el valor o valores asignados a la(s) hipótesis clave, tras incorporar los efectos que sean consecuencia de ese cambio sobre otras variables utilizadas para medir el importe recuperable, para que la acumulación de los importes recuperables de las unidades (o grupos de unidades) sea igual al importe acumulado de sus importes en libros.**

125. Los cálculos más recientes del importe recuperable de una unidad (o grupos de unidades) podrían, de acuerdo con el párrafo 37 o 90O trasladarse y ser utilizados en la comprobación del deterioro del valor para esa unidad (o grupos de unidades) en el periodo corriente, si se cumplen los requisitos específicos. Si éste fuera el caso, la información para esa unidad (o grupos de unidades) que se incorpora dentro de la información a revelar exigida por los párrafos 123 y 124 se refiere al traslado de un periodo a otro de los cálculos del importe recuperable.

Fecha de vigencia

126. **Una entidad deberá aplicar esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de abril de 2009. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma para un periodo que comience antes del 1 de abril de 2009, deberá revelar este hecho.**

126A. **Los párrafos 25 y 100 fueron modificados por el documento *Mejoras a las NICSP* emitido en enero de 2010. Una entidad deberá aplicar esas modificaciones de forma prospectiva para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2011.**

Se aconseja su aplicación anticipada siempre que la entidad también aplique al mismo tiempo las modificaciones de los párrafos 12, 13, 29, 40, 57, 59, 62, 62A, 62B, 63, 66 y 101A de la NICSP 16. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2011, deberá revelar este hecho.

126B. **El párrafo 123 fue modificado por el documento *Mejoras a las NICSP* emitido en enero de 2010. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2011, deberá revelar este hecho.**

126C. **La NICSP 31 modificó el párrafo 2(h). Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de abril de 2011. Si una entidad aplica la NICSP 31 para un periodo que comience antes del 1 de abril de 2011, la modificación deberá aplicarse para dicho periodo anterior.**

126D. **El párrafo 127 fue modificado por la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)* emitida en enero 2015. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la NICSP 33 en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017 la modificación también se aplicará para dicho periodo anterior.**

126E. **La NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados* y NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos* emitidas en 2015, modifican el párrafo 12. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las NICSP 35 y NICSP 37.**

126F. **Los párrafos 2 y 8 fueron modificados por *el documento Mejoras a las NICSP 2015* emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, deberá revelar este hecho.**

126G. **Los párrafos 3 y 4 fueron eliminados y los párrafos 5 y 18 fueron modificados por el documento *La Aplicabilidad de las NICSP,* emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.**

126H. ***Deterioro del Valor de Activos Revaluados*** **(Modificaciones a la NICSP 21 y NICSP 26) modificó los párrafos 2, 73, 108, 115 y 124, eliminó los párrafos 6 y 11, y añadió los párrafos 73A y 108A. Una entidad deberá aplicar esas modificaciones de forma prospectiva para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.**

126I. **El párrafo 2 fue modificado por la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*, emitida en julio de 2016. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 39.**

126J. **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 y122A 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.**

126K. **Los párrafos 2, 9 y 12 fueron modificados por la NICSP 41, emitida en agosto de 2018. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2022. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2022, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 41.**

126L. **Los párrafos 73A y 108A fueron modificados por el documento *Mejoras a las NICSP 2019,* emitido en enero de 2020. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2021. Se permite su aplicación anticipada.**

127. Cuando una entidad adopte la base de contabilización de acumulación (o devengo) tal y como se define en la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Apéndice A

Guía de aplicación

Este apéndice es una parte integrante de la NICSP 26.

Utilización de las técnicas de valor presente para medir el valor en uso

En esta guía se usa el término "activo", pero igualmente se aplica a un grupo de activos que formen una unidad generadora de efectivo.

Los componentes de la medición del valor presente

GA1. Los siguientes elementos, tomados conjuntamente, muestran las diferencias económicas entre activos generadores de efectivo:

(a) una estimación de los flujos de efectivo futuros, o en casos más complejos, de las series de flujos de efectivo que la entidad espere obtener del activo;

(b) expectativas sobre las posibles variaciones en el importe o calendario de esos flujos de efectivo;

(c) el valor temporal del dinero, representado por la tasa actual de interés libre de riesgo de mercado;

(d) el precio derivado de la incertidumbre inherente en el activo; y

(e) otros factores, algunos de los cuales no son identificables (como la falta de liquidez), que los participantes en el mercado reflejarían al medir los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener del activo.

GA2. Este Apéndice contrasta dos enfoques para calcular el valor presente, cualquiera de ellos se puede aplicar, dependiendo de las circunstancias, para estimar el valor en uso de un activo. Bajo el enfoque tradicional, los ajustes correspondientes a los factores (b) **a** (e) descritos en el párrafo GA1, están implícitos en la tasa de descuento. Bajo el enfoque del flujo de efectivo esperado, los factores (b), (d) y (e) causan ajustes para alcanzar los flujos de efectivo esperados que se ajusten al riesgo. Cualquiera que sea el enfoque que la entidad adopte para reflejar las expectativas sobre las posibles variaciones en el importe o en el calendario de los flujos de efectivo futuros, el resultado debe reflejar el valor presente esperado de los flujos de efectivo futuros, es decir, a través de la media ponderada de todos los resultados posibles.

Principios generales

GA3. Las técnicas empleadas para estimar los flujos de efectivo futuros y las tasas de interés variarán de una situación a otra, dependiendo de las circunstancias que rodeen al activo en cuestión. No obstante, los principios generales siguientes guían cualquier aplicación de las técnicas de valor presente en la medición de activos:

(a) Las tasas de interés utilizadas para descontar los flujos de efectivo reflejarán hipótesis que sean coherentes con las inherentes a los flujos de efectivo estimados. De otro modo, el efecto de algunas hipótesis puede ser tenido en cuenta dos veces o bien ignorado. Por ejemplo, podría aplicarse una tasa de descuento del 12 por ciento a los flujos de efectivo contractuales de un préstamo concedido. Esa tasa refleja las expectativas sobre los futuros incumplimientos de préstamos con características particulares. Esa misma tasa del 12 por ciento no debería utilizarse para descontar flujos de efectivo esperados, ya que dichos flujos de efectivo ya reflejan las hipótesis sobre futuros incumplimientos que se asumen.

(b) Los flujos de efectivo estimados y las tasas de descuento deben estar libres de sesgo y de otros factores no relacionados con el activo en cuestión. Por ejemplo, la sobreestimación deliberada de los flujos de efectivo netos estimados, con el fin de aparentar rentabilidad futura de un activo, introduce un sesgo en la medición.

(c) Los flujos de efectivo estimados o las tasas de descuento deben ser reflejo del rango de los resultados posibles, pero no del desenlace más probable, ni tampoco del importe máximo o mínimo posible.

Enfoques tradicional y del flujo de efectivo esperado para el valor presente

Enfoque tradicional

GA4. Las aplicaciones contables del valor presente han usado tradicionalmente un único conjunto de flujos de efectivo estimados, y una única tasa de descuento, descrita a menudo como la tasa proporcional al riesgo. En efecto, el enfoque tradicional asume por convención que una única tasa de interés puede incorporar todas las expectativas sobre los flujos de efectivo futuros, así como la prima de riesgo adecuada. En consecuencia, el enfoque tradicional pone mayor énfasis en la selección de la tasa de descuento.

GA5. En algunas circunstancias, tales como aquéllas en las que pueden observarse activos comparables en el mercado, el enfoque tradicional es relativamente fácil de aplicar. Para activos con flujos de efectivo contractuales, es coherente con la manera en que los participantes en el mercado describen los activos, como un bono del 12 por ciento.

GA6. Sin embargo, el enfoque tradicional puede no resultar adecuado para tratar algunos problemas complejos de medición, tales como la medición de activos no financieros para los que no exista mercado para la partida o una partida comparable. La correcta búsqueda de la tasa proporcional al riesgo requiere analizar, al menos, dos partidas—el activo que se puede encontrar en el mercado y tiene una tasa de interés observable y el activo que se mide. La tasa de descuento adecuada para los flujos de efectivo que están siendo medidos debe inferirse de la tasa de interés observable en ese otro activo. Para hacer esa in-

ferencia, las características de los flujos de efectivo del otro activo deben ser similares a aquellas inherentes al activo que está siendo objeto de medición. En consecuencia, el evaluador debe hacer lo siguiente:

(a) identificar el conjunto de flujos de efectivo que se van a descontar;

(b) identificar otro activo en el mercado que parece tener características similares en sus flujos de efectivo;

(c) comparar los conjuntos de flujos de efectivo de las dos partidas, para asegurarse de que son similares (por ejemplo, ¿ambos son flujos de efectivo contractuales, o uno es contractual y el otro es un flujo de efectivo estimado?);

(d) evaluar si existe un componente en una de las partidas que no está presente en la otra (por ejemplo, ¿la liquidez de uno es menor que la del otro?); y

(e) evaluar si es probable que ambos conjuntos de flujos de efectivo se comporten (esto es, varíen), de un modo similar ante un cambio en las condiciones económicas.

Enfoque del flujo de efectivo esperado

GA7. El enfoque del flujo de efectivo esperado es, en algunas situaciones, una herramienta de medición más efectiva que el enfoque tradicional. En el desarrollo de la medición, el enfoque del flujo de efectivo esperado emplea todas las expectativas sobre los posibles flujos de efectivo, en lugar de un único flujo de efectivo más probable. Por ejemplo, un flujo de efectivo podría ser 100 u.m.,[2] 200 u.m., o 300 u.m., con probabilidades del 10 por ciento, 60 por ciento y 30 por ciento, respectivamente. El flujo de efectivo esperado es de 220 u.m. El enfoque del flujo de efectivo esperado difiere del enfoque tradicional al centrarse en el análisis directo de los flujos de efectivo en cuestión y en pronunciamientos más explícitos sobre las hipótesis empleadas en la medición.

GA8. El enfoque del flujo de efectivo esperado permite también usar las técnicas del valor presente cuando la distribución temporal de los flujos de efectivo está sometida a incertidumbre. Por ejemplo, un flujo de efectivo de 1.000 u.m. podría recibirse en uno, dos o tres años con probabilidades del 10 por ciento, 60 por ciento y 30 por ciento, respectivamente. El siguiente ejemplo muestra el cálculo del valor presente esperado en esa situación.

Valor presente de 1.000 u.m. en 1 año al 5%	952,38 u.m.	
Probabilidad	10 %	95,24 u.m.
Valor presente de 1.000 u.m. en 2 años al 5,25%	902,73 u.m.	
Probabilidad	60 %	541,64 u.m.
Valor presente de 1.000 u.m. en 3 años al 5,50%	851,61 u.m.	
Probabilidad	30.%	255,48 u.m.
Valor presente esperado		892,36 u.m.

[2] En este y otros ejemplos, los importes monetarios están expresados en unidades monetarias (u.m.)

GA9. El valor presente esperado de 892,36 u.m. difiere de la noción tradicional de la mejor estimación de 902,73 u.m. (probabilidad del 60 por ciento). El cálculo del valor presente tradicional, aplicado a este ejemplo, requiere una decisión sobre cuál de los posibles calendarios de los flujos de efectivo se emplea y, por consiguiente, no reflejaría las probabilidades de otros posibles calendarios de aparición de los flujos. Esto es debido a que la tasa de descuento, dentro del cálculo del valor presente tradicional, no puede reflejar las incertidumbres sobre la distribución temporal.

GA10. El empleo de probabilidades es un elemento esencial del enfoque del flujo de efectivo esperado. Algunos se cuestionan si la asignación de probabilidades a las estimaciones altamente subjetivas sugiere una precisión mayor de la que, en realidad, existe. Sin embargo, la adecuada aplicación del enfoque tradicional (como se describe en el párrafo GA6), requiere la misma estimación y subjetividad sin darse la transparencia de cálculo que tiene el enfoque del flujo de efectivo esperado.

GA11. Muchas de las estimaciones desarrolladas en la práctica actual ya incorporan, informalmente, los elementos del flujo de efectivo esperado. Además, los contables, a menudo, se enfrentan con la necesidad de medir un activo utilizando información limitada acerca de las probabilidades de los posibles flujos de efectivo. Por ejemplo, un contable podría encontrarse ante las siguientes situaciones:

(a) el importe estimado se sitúa en algún lugar entre 50 u.m. y 250 u.m., sin que ningún importe dentro del rango sea más probable que cualquier otro. A partir de esa información limitada, el flujo de efectivo esperado es de 150 u.m. [(50 + 250)/2];

(b) el importe estimado se sitúa en algún lugar entre 50 u.m. y 250 u.m., siendo el importe más probable 100 u.m. Sin embargo, las probabilidades asociadas a cada importe son desconocidas. A partir de esa información limitada, el flujo de efectivo esperado es de 133,33 u.m. [(50 + 100 + 250)/3]; o

(c) el importe estimado será 50 u.m. (con el 10 por ciento de probabilidad), 250 u.m. (con el 30 por ciento de probabilidad), o 100 u.m. (con el 60 por ciento de probabilidad). A partir de esa información limitada, el flujo de efectivo esperado es 140 u.m. [(50 x 0,10) + (250 x 0,30) + (100 x 0,60)].

En cada caso, el flujo de efectivo estimado esperado proporcionará, con toda probabilidad, una mejor estimación del valor en uso que los importes mínimo, más probable o máximo tomados de forma aislada.

GA12. La aplicación del enfoque del flujo de efectivo esperado está sujeta a la restricción costo-beneficio. En algunos casos, una entidad podría tener acceso a muchos datos y podría ser capaz de desarrollar múltiples escenarios de flujos

de efectivo. En otros casos, una entidad puede no ser capaz de obtener más que una idea o pronunciamiento general sobre la variabilidad de los flujos de efectivo, sin incurrir en costos sustanciales. La entidad necesita equilibrar el costo de obtener información adicional comparándolo con la relevancia adicional que tal información proporcionará a la medición.

GA13. Algunos mantienen que las técnicas del flujo de efectivo esperado son inadecuadas para la medición de un elemento individual o para un elemento con un número limitado de posibles resultados. Los partidarios de esta opinión exponen el ejemplo de un activo con dos posibles resultados: un 90 por ciento de probabilidad de que el flujo de efectivo sea 10 u.m. y un 10 por ciento de probabilidad de que sea 1.000 u.m. Observan que el flujo de efectivo esperado en ese ejemplo es 109 u.m., y critican ese resultado, por considerar que no es representativo de ninguno de los importes que podrían, en última instancia, pagarse.

GA14. Afirmaciones como la expuesta en el párrafo anterior sólo reflejan el desacuerdo implícito con el objetivo de medición. Si el objetivo es la acumulación de costos en los que se va a incurrir, el flujo de efectivo esperado podría no producir una estimación fiable y realista de los costos esperados. Sin embargo, esta Norma se ocupa de la medición del importe recuperable de un activo. El importe recuperable del activo, en el ejemplo anterior, probablemente no será 10 u.m., aunque sea el flujo de efectivo más probable. Esto es debido a que la medición de 10 u.m. no incorpora la incertidumbre del flujo de efectivo en la medición del activo. Más bien, el flujo de efectivo incierto se presenta como si fuera un flujo de efectivo cierto. Ninguna entidad racional vendería un activo con esas características por 10 u.m.

Tasa de descuento

GA15. Con independencia del enfoque que la entidad adopte para medir el valor en uso de un activo, las tasas de descuento empleadas para descontar los flujos de efectivo no deben reflejar los riesgos que ya han sido tenidos en cuenta para ajustar los flujos de efectivo estimados. De otro modo, el efecto de algunas hipótesis sería tenido en cuenta dos veces.

GA16. Cuando la tasa específica correspondiente a un activo no esté directamente disponible en el mercado, la entidad aplicará algún sustitutivo para estimar la tasa de descuento. El propósito es realizar, lo mejor posible, una evaluación de mercado de:

(a) el valor temporal del dinero para los periodos que transcurran hasta el final de la vida útil del activo; y

(b) los factores (b), (d) y (e) descritos en el párrafo GA1, en la medida en que los mismos no hayan sido ya la causa de ajustes para la obtención de los flujos de efectivo estimados.

GA17. Como punto de partida al hacer tal estimación, la entidad podría tener en cuenta las siguientes tasas:

(a) el costo medio ponderado del capital de la entidad, determinado empleando técnicas tales como el Modelo de Precios de los Activos Financieros;

(b) la tasa de interés incremental de los préstamos tomados por la entidad; y

(c) otras tasas de interés de mercado para los préstamos.

GA18. No obstante, esas tasas deben ser ajustadas:

(a) para reflejar el modo en que el mercado evaluará los riesgos específicos asociados a los flujos de efectivo estimados del activo; y

(b) para excluir los riesgos que no tengan relevancia en los flujos de efectivo estimados del activo, o para los cuales los flujos de efectivo estimados ya han sido ajustados.

Deben considerarse riesgos tales como el riesgo-país, el riesgo de tasa cambio y el riesgo de precio.

GA19. La tasa de descuento es independiente de la estructura de capital de la entidad y del modo en que la entidad financie la compra del activo, lo que es debido a que los flujos futuros de efectivo esperados que se derivan del activo no dependen del modo en que la entidad financie la compra de dicho activo.

GA20. El párrafo 68 exige que la tasa de descuento empleada sea antes de impuestos. En consecuencia, cuando la base usada para estimar la tasa de descuento sea después de impuestos, esa base se ajustará para reflejar una tasa antes de impuestos.

GA21. Una entidad utilizará normalmente una única tasa de descuento para la estimación del valor en uso de un activo. No obstante, la entidad empleará distintas tasas de interés para diferentes periodos futuros, siempre que el valor en uso sea sensible a las diferencias en los riesgos para diferentes periodos, o a la estructura de plazos de las tasas de interés.

Apéndice B

Modificaciones a otras NICSP

[Eliminado]

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

Introducción

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

FC2. El IPSASB emitió la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo*, en diciembre de 2004. La NICSP 21 establece los procedimientos que una entidad aplica para determinar si un activo no generador de efectivo ha visto deteriorado su valor, y establece cómo reconocer y medir el deterioro de valor. La mayoría de activos en el sector público son no generadores de efectivo, y los requerimientos de reconocimiento y medición desarrollados dieron lugar a varias diferencias entre la NICSP 21 y la Norma Internacional de Contabilidad, NIC 36, *Deterioro de Valor de los Activos*.

Necesidad de esta norma

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

(a) determinar si las propiedades, planta y equipo generadoras de efectivo contabilizadas de acuerdo con el modelo de revaluación en la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo* deben estar dentro del alcance;

(b) distinguir los activos generadores de efectivo de los activos no generadores de efectivo;

(c) la reclasificación de los activos generadores de efectivo a activos no generadores de efectivo y viceversa; y

(d) el tratamiento de los activos no generadores de efectivo en las unidades generadoras de efectivo, para los propósitos del deterioro de valor.

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

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

FC5. El IPSASB reconoció que las propiedades, planta y equipo mantenidos en el modelo de revaluación están dentro del alcance de la NIC 36 y consideró la opinión de que las guías para determinar las pérdidas por deterioro de valor para dichos activos serían apropiadas para las entidades del sector público con activos según el modelo de revaluación. En el IPSASB se destacó que en la NIC 36, en casos donde el valor razonable de una partida de propiedades, planta y equipo es su valor de mercado, el importe máximo de una pérdida por deterioro de valor son los costos de disposición. En los Fundamentos de las conclusiones de la NICSP 21, se establece que "el IPSASB opina que, en la mayoría de los casos, estos costos no serán significativos y, desde un punto de vista práctico, no es necesario determinar el importe de servicio recuperable de un activo y reconocer una pérdida por deterioro del valor para los costos de disposición de un activo no generador de efectivo". El IPSASB consideró que es poco probable que sean significativos los costos de disposición para los activos generadores de efectivo.

FC6. Cuando el valor razonable de los activos especializados generadores de efectivo no se deriva del valor de mercado, la NIC 36 requiere que la recuperabilidad se estime a través del valor en uso. Puesto que el valor en uso se basa en la proyección de flujos de efectivo, podría ser significativamente mayor o menor que el importe en libros. Este análisis también es aplicable en el sector público. Sin embargo, es cuestionable que las entidades del sector público mantengan activos especializados que cumplen la definición de activo generador de efectivo en esta Norma.

FC7. El IPSASB era de la opinión de que imponer el requerimiento de comprobación por deterioro de valor además del requerimiento existente en la NICSP 17 sería oneroso, esto es, que los activos se revaluarán con suficiente regularidad como para asegurar que se registran a un importe que no es significativamente diferente de su valor razonable en la fecha de presentación. En consecuencia, considerando estos aspectos, el IPSASB

concluyó que la coherencia con la NICSP 21 debe tener preferencia sobre la convergencia con la NIC 36, y que las propiedades, planta y equipo que se registran según el modelo de revaluación en la NICSP 17, deben excluirse del alcance de esta Norma. Los activos intangibles que se revalúan regularmente al valor razonable se excluían también del alcance, en congruencia con el enfoque de las propiedades, planta y equipo.

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

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

FC7B. El IPSASB consideró que las razones de los párrafos FC5 y FC6 para los requerimientos diferentes en la NICSP 26 y en la NIC 36, se mantenían sólidas. El IPSASB admitió el punto de vista de que los deterioros de valor se tendrían en cuenta al llevar a cabo revaluaciones de activos para asegurar que sus importes en libros no difieren de forma significativa del valor razonable, como requieren el párrafo 44 de la NICSP 17 y el párrafo 74 de la NICSP 31.

FC7C. El IPSASB reconoció también que había ambigüedad sobre si las pérdidas por deterioro de valor, y sus reversiones, son revaluaciones, dado que se contabilizan de forma similar. El párrafo 51 de la NICSP 17 requiere que se revalúe la clase de activos en su totalidad, si se revalúa una partida de propiedades, planta y equipo que pertenece a esa clase. Por ello, si las pérdidas por deterioro de valor, y sus reversiones, se interpretan como revaluaciones, las consecuencias son onerosas. El IPSASB consideró que debería resolver esta ambigüedad.

FC7D El IPSASB también consideró importante que se proporcione a los usuarios información cuantitativa y cualitativa sobre los deterioros de valor especificados en los párrafos 120 y 121 de la NICSP 26.

FC7E. En congruencia con la NICSP 21, el objetivo del IPSASB al aclarar la ambigüedad, era asegurar que las pérdidas por deterioro de valor, y sus reversiones, de un activo revaluado no requerían que una entidad revaluara en su totalidad la clase de activos a la cual pertenece ese elemento para reconocer una pérdida por deterioro de valor con respecto a dicho elemento.

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

FC7G Como consecuencia de estas consideraciones, el IPSASB aprobó el PN 57, *Deterioro del Valor de Activos Revaluados*, en septiembre de 2015 y publicó el PN en el mes siguiente.

Respuestas al PN 57

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

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

FC7J Siguiendo los comentarios de quienes respondieron al PN, el IPSASB evalúo nuevamente la afirmación de los Fundamentos de las conclusiones del PN 57 de que los deterioros de valor son conceptualmente diferentes de las disminuciones por revaluación. Puesto que las disminuciones por los deterioros de valor y de la revaluación implican una disminución del potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos, el IPSASB concluyó que son conceptualmente lo mismo. Sin embargo, existe una diferencia práctica. Los deterioros de valor son sucesos que afectan activos individuales, o grupos de activos, en vez del resultado de revaluaciones periódicas. Esta diferencia práctica se refleja en el párrafo 51A de la NICSP 17 de que "las pérdidas por deterioro de valor, y sus reversiones, de un activo según las NICSP 21 y NICSP 26, *Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo*, no necesariamente dan lugar a la necesidad de revaluar la clase de activos a la cual pertenece ese activo o grupo de activos."

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 había emitido todavía una NICSP que trate de las combinaciones de entidades y consideraba que es probable que surgieran varias cuestiones específicas del sector público cuando se producen combinaciones de entidades del sector público: en particular, si puede identificarse siempre una entidad adquirente en combinaciones de entidades del sector público. El IPSASB concluyó que la plusvalía no debe incluirse en el alcance de esta Norma. De acuerdo con la jerarquía de la NICSP 3, *Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, los usuarios fueron remitidos a los requerimientos de la normativa contable nacional e internacional aplicable, 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.

Distinguir activos generadores de efectivo de los no generadores de efectivo

FC9. En el IPSASB se destacó que algunos activos tienen características tanto generadoras de efectivo como no generadoras de efectivo. El IPSASB consideró si debería adoptar un enfoque basado en componentes que identificara los componentes generadores de efectivo y no generadores de efectivo de los activos y si deberían estar sujetos a tratamientos diferentes. El IPSASB rechazó tal enfoque debido a las consideraciones costo-beneficio.

El IPSASB concluyó que los activos en el sector público son generalmente no generadores de efectivo, y que un análisis de su potencial de servicio es la base preferida para determinar el deterioro de valor. Por lo tanto, esta Norma incluye una presunción refutable en el párrafo 18 de que los activos que son ambos generadores de efectivo y no generadores de efectivo deben tratarse como activos no generadores de efectivo.

Indicios de deterioro de valor: capitalización de mercado

FC10. Cuando se emitió esta Norma, el IPSASB consideró si los indicios de deterioro de valor de activos generadores de efectivo mantenidos por las entidades del sector público –ambas fuentes externas e internas de información – eran similares a las de la NIC 36. El IPSASB concluyó que eran aplicables los indicios de la NIC 36, excepto por la indicación de que el importe en libros de los activos netos de la entidad es mayor que su capitalización de mercado. Cuando se emitió esta Norma, el IPSASB era de la opinión de que muy pocas entidades del sector público que no fueran [EP] (el término en corchetes ha dejado de usarse después de la emisión de *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016) emitirían instrumentos de patrimonio que se negocien en mercados profundos y, en consecuencia, tal indicio solo será relevante para la consolidación de las EP.

Valor razonable menos costos de venta y ventas forzadas

FC11. Como comentario sobre la definición de "valor razonable menos los costos de venta", la NIC 36 establece que "el valor razonable menos los costos de venta no refleja una venta forzada", pero incluye una calificación: "a menos que la gerencia se vea obligada a vender inmediatamente." La NICSP 26 no incluye esta cualificación en el párrafo 40 porque existen muy pocas circunstancias en las que las entidades del sector público que no son [EP] (el término entre corchetes ha dejado de usarse después de la emisión de *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016) se verán forzadas a vender de inmediato para mantener la continuidad.

Reclasificación de activos

FC12. Los activos generadores de efectivo pueden convertirse en activos no generadores de efectivo y viceversa. El IPSASB consideró bajo qué circunstancias debe permitirse una reclasificación de un activo de generador de efectivo a no generador de efectivo y viceversa. El IPSASB concluyó que una reclasificación puede ocurrir solo cuando haya evidencia clara de que sea apropiada. El IPSASB también concluyó que una reclasificación por sí misma no ocasiona una comprobación de deterioro del valor o la reversión de una pérdida por deterioro de valor. En su lugar, en la fecha de presentación posterior, una entidad debería evaluar los indicios correspondientes seguidos en la reclasificación para determinar si es necesaria una comprobación. Estos requerimientos se establecen en el párrafo 112.

Unidades generadoras de efectivo

FC13. Según la NIC 36, cuando no es posible determinar el importe recuperable de un activo individual, entonces deberá determinarse el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo (UGE). La UGE es el grupo identificable de activos más pequeño, (a) que genera entradas de flujos de efectivo de su uso continuado, y (b) que es, en buena medida, independiente de las entradas de efectivo de otros activos o grupos de activos. El IPSASB concluyó que el concepto de UGE es apropiado para los activos generadores de efectivo en un contexto de sector público.

Activos comunes de la entidad

FC14. La NIC 36 incluye requerimientos relativos a los activos comunes de la entidad. Los activos comunes de la entidad se definen en la NIC 36 como "activos distintos de la plusvalía que contribuyen a los flujos de efectivo futuros tanto de la unidad generadora de efectivo bajo revisión como de otras unidades generadoras de efectivo" —esto es, un activo común de la entidad contribuye solo a las UGE y no a las actividades no generadoras de efectivo. El IPSASB consideró si esta Norma debería incluir los requerimientos para los activos comunes de la entidad como se define en la NIC 36.

FC15. El propósito principal de las entidades del sector público que no son [EP] (el término entre corchetes ya no se usa tras la emisión de *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016) no es la generación de rendimientos comerciales. En consecuencia, el IPSASB considera que habrá muy pocas ocasiones en las que un activo que se reparta entre diferentes actividades (tales como un edificio administrativo) aporte potencial de servicio a las UGE sin aportar también potencial de servicio a las actividades no generadoras de efectivo. En consecuencia, se decidió que no es necesario definir ni proporcionar requerimientos para los activos comunes en esta Norma. El párrafo 96 remite a las entidades a la normativa contable nacional e internacional que trate de los activos que no generan flujos de efectivo en forma independiente de otros activos, y formen parte de más de una unidad generadora de efectivo, pero no aportan potencial de servicio a las actividades no generadoras de efectivo.

Tratamiento de los activos no generadores de efectivo en las unidades que generan efectivo

FC16. Existen probablemente varios casos en los que las entidades del sector público mantienen activos no generadores de efectivo que aportan potencial de servicio a las UGE además de las actividades que no generan efectivo. El IPSASB consideró el enfoque del tratamiento de estos activos no generadores de efectivo en las UGE. En particular, el IPSASB consideró si es apropiado incluir una proporción del importe en libros de un activo no generador de efectivo, siguiendo cualquier prueba de deterioro de valor según la NICSP 21, en el importe en libros de la UGE cuando se compara el importe en libros de esa UGE con su importe recuperable.

FC17. El IPSASB concluyó que debe incluirse una proporción del importe en libros de este activo no generador de efectivo en el importe en libros de la UGE. Esa proporción debe determinarse de forma proporcional al potencial de servicio que este activo aporta a la UGE. Si el activo no generador de efectivo no se tiene en cuenta, el importe en libros de la UGE puede infravalorarse y no reconocerse las pérdidas por deterioro. Sin embargo, puesto que cualquier pérdida por deterioro del valor del activo no generador de efectivo se habrá determinado de acuerdo con la NICSP 21, el activo no generador de efectivo se habrá dado de baja a su importe de servicio recuperable. En consecuencia, ninguna pérdida por deterioro de valor adicional relativa a la UGE debe aplicarse al activo no generador de efectivo. Las pérdidas por deterioro de valor se asignan proporcionalmente con base en los valores en libros, a los activos generadores de efectivo en la UGE, sujetas a los límites del párrafo 92. Este enfoque se refleja en el párrafo 95.

Revisión de la NICSP 26 como resultado del documento del IASB *Mejoras a las NIIF* emitido en 2008

FC18. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 36 incluidas en el documento *Mejoras a las NIIF* emitido por el IASB en mayo de 2008 y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la norma. El IPSASB concluyó que no había una razón específica del sector público para la no adopción de la modificación.

Revisión de la NICSP 26 como resultado de la Parte II de *Mejoras a las NICSP 2015*: cuestiones planteadas por los agentes interesados

FC19. Los agentes interesados indicaron que las NICSP hacen mención a los activos no corrientes mantenidos para la venta y grupos en disposición de forma incongruente. El IPSASB concluyó que la NIIF 5, *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*, solo puede ser apropiada para el sector público en determinadas circunstancias, por las siguientes razones:

(a) las ventas de activos en el sector público pueden no estar completadas dentro de un año debido a los niveles de aprobación requeridos. Esto plantea cuestiones sobre la relevancia y congruencia de la información proporcionada de acuerdo con la NIIF 5. En concreto, el IPSASB destaca que, según la NIIF 5, los activos no corrientes mantenidos para la venta no se deprecian. Al IPSASB le preocupa que no depreciar activos durante un periodo amplio pueda ser inapropiado.

(b) Muchos activos en el sector público se disponen mediante una transferencia o distribución sin contraprestación o por una contraprestación simbólica. Puesto que la NIIF 5 trata las ventas a valor razonable, los requerimientos de medición e información a revelar pueden no proporcionar información relevante para estas transferencias. Sin embargo, el IPSASB reconoce que los requerimientos de medición

e información a revelar en la NIIF 5 pueden ser apropiados cuando se prevea que las ventas tendrán lugar a valor razonable.

(c) Muchas operaciones discontinuadas en el sector público son operaciones en las que anteriormente se proporcionaban servicios a coste cero o simbólico. Puesto que la NIIF 5 trata las operaciones discontinuadas que eran unidades generadoras de efectivo o un grupo de unidades generadoras de efectivo antes de su disposición o clasificación como mantenidas para la venta, los requerimientos de información a revelar pueden no proporcionar información relevante para las operaciones discontinuadas del sector público. Sin embargo, el IPSASB reconoce que los requerimientos de información a revelar en la NIIF 5 pueden ser apropiados en los casos en que las operaciones discontinuadas fueran anteriormente unidades generadoras de efectivo o uno o más grupos de unidades generadoras de efectivo.

Puesto que el IPSASB había concluido que la NIIF 5 solo sería apropiada en el sector público en circunstancias limitadas, el IPSASB acordó eliminar las referencias en las IPSAS a normas contables nacionales o internacionales que tratan activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas. Al IPSASB le preocupaba que mantener esta referencia pudiera dar lugar a que las entidades siguieran los requerimientos de la NIIF 5 en circunstancias en las que no fuera apropiado. El IPSASB indicó que la NICSP 3 contiene guías para seleccionar políticas contables para las transacciones que no se tratan específicamente en las NICSP. Estas guías permitirían que las entidades adopten una política contable que sea congruente con la NIIF 5 en los casos en que la entidad lo considere apropiado.

Revisión de la NICSP 26 como resultado del documento del IPSASB *La Aplicabilidad de las NICSP,* emitido en abril de 2016

FC20. El IPSASB emitió *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias en 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.

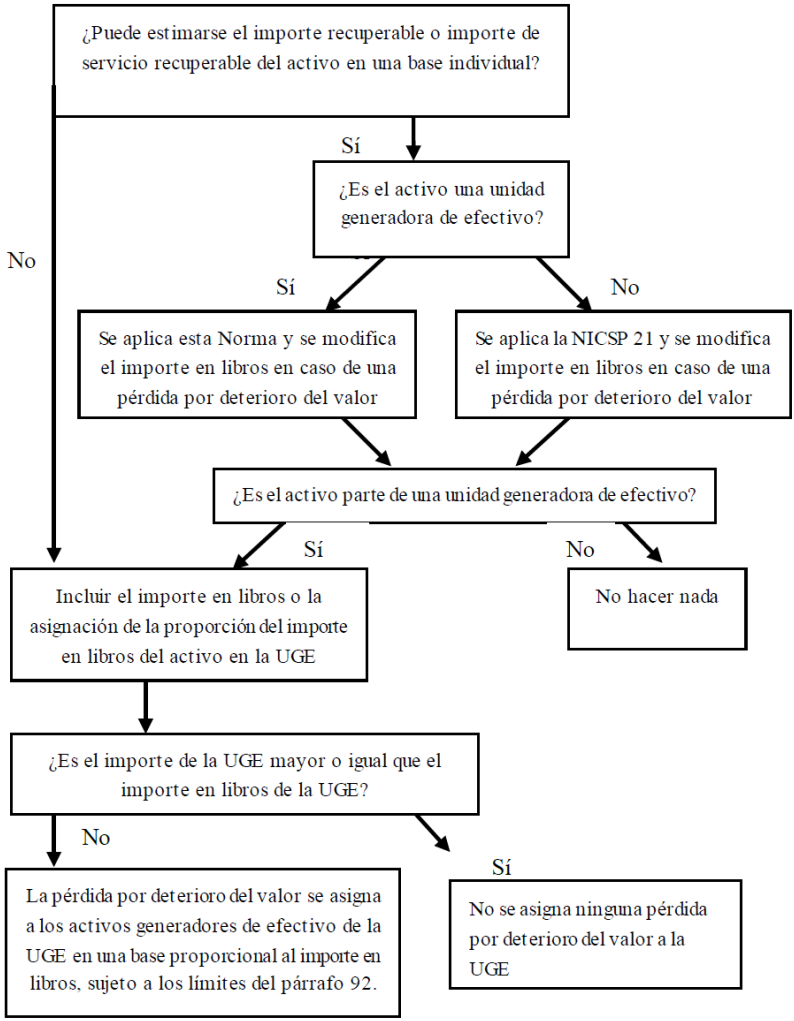
Revisión de la NICSP 26 como resultado de *Mejoras a las NICSP*, 2019

FC21. La referencia a "clase de activos" en los párrafos 73A y 108A crearon la impresión de que las guías solo se aplicaban a activos reevaluados dentro del alcance de la NICSP 17. Los agentes interesados mostraron preocupación de que los activos intangibles revaluados fueran excluidos de su aplicación. Por consiguiente, el IPSASB acordó clarificar que los párrafos se aplican a activos individuales dentro del alcance de la NICSP 31, *Activos Intangibles* y clase de activos dentro el alcance de la NICSP 17.

Árbol ilustrativo de decisión

Este árbol de decisión acompaña a la NICSP 26, pero no forma parte de la misma.

Por razones de simplicidad y claridad, este diagrama asume que cualquier activo que sea parte de una UGE aporta potencial de servicio también a las actividades no generadoras de efectivo. Cuando un activo aporte potencial de servicio a una o más UGE, pero no a las actividades no generadoras de efectivo, las entidades se referirán a la normativa contable nacional e internacional aplicable que trate de estas circunstancias, de acuerdo con el párrafo 96.



Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 26, pero no es parte de la misma.

La mayoría de los activos que mantienen las entidades del sector público son activos no generadores de efectivo, y la contabilización de sus deterioros de valor debe llevarse a cabo de acuerdo con la NICSP 21.

En esas circunstancias cuando un activo mantenido por una entidad del sector público se mantenga con el objetivo de generar un rendimiento comercial, deben seguirse las disposiciones de esta Norma. La mayoría de los activos generadores de efectivo surgirán en actividades económicas realizadas por entidades comerciales del sector público. Un ejemplo es una unidad que produce semillas en un régimen comercial que es parte de una entidad de investigación agrícola.

Para los propósitos de todos estos ejemplos, una entidad del sector público desarrolla actividades comerciales.

Identificación de las unidades generadoras de efectivo

El propósito de este ejemplo es:

(a) *indicar cómo identificar a las unidades generadoras de efectivo en diferentes situaciones; y*

(b) *poner de manifiesto ciertos factores que la entidad puede considerar al identificar la unidad generadora de efectivo a la que pertenece un activo.*

A—Reducción en la demanda relativa a una unidad de productos única

Antecedentes

GI1. Un gobierno tiene una instalación que genera electricidad. La instalación tiene dos generadores de turbinas en una única planta eléctrica. En el periodo actual, una planta manufacturera principal del área cerró y la demanda de energía se redujo de forma significativa. En respuesta, el gobierno cerró uno de los generadores.

Análisis

GI2. Los generadores individuales de turbina no generan flujos de efectivo por sí mismos. En consecuencia, al determinar una pérdida por deterioro del valor la unidad generadora de efectivo es la planta eléctrica en su conjunto.

B—Unidad gubernamental de transporte aéreo que alquila una aeronave

Antecedentes

GI3. M es la unidad de transporte aéreo de una entidad gubernamental. Opera con tres aeronaves, una pista de aterrizaje, varios hangares y otros edificios, incluyendo instalaciones de mantenimiento y de combustible. Debido al descenso de la demanda de sus servicios, M arrienda una aeronave durante

un periodo de cinco años a una entidad del sector privado. Bajo los términos del arrendamiento, se requiere que M permita al arrendatario usar la pista de aterrizaje y es responsable de todo el mantenimiento de la aeronave.

Análisis

GI4. Debido a las condiciones del arrendamiento, no puede considerarse que la aeronave arrendada genere entradas de flujos de efectivo que sean en buena medida, independientes de las entradas de flujos de efectivo de M en su conjunto. En consecuencia, es probable que la unidad generadora de efectivo a la que pertenece la aeronave sea M en su conjunto.

C—Planta de trituración en una entidad de eliminación de residuos

Antecedentes

GI5. Un municipio opera una entidad de eliminación de residuos que posee una planta de trituración para suministrar apoyo a susactividades de eliminación de residuos. La planta de trituración solo puede venderse por su valor como chatarra,y no genera entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de las que corresponden a los otros activos de la entidad de eliminación de residuos.

Análisis

GI6. No es posible estimar el importe recuperable de la planta de trituración, porque su valor en uso no puede determinarse, y probablemente es diferente de su valor como chatarra. Por tanto, la entidad tendrá que estimar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece la planta de trituración, es decir, la entidad de eliminación de residuos en su conjunto.

D—Rutas operadas por una compañía de autobuses

Antecedentes

GI7. Una compañía de autobuses presta servicios bajo contrato a un municipio que especifica unos ciertos servicios mínimos para cada una de las cinco rutas separadas que cubre. Los activos destinados a cada una de las rutas, y los flujos de efectivo que se derivan de cada una de ellas, pueden ser identificados por separado. Una de las rutas opera con pérdidas significativas.

Análisis

GI8. Puesto que la entidad no tiene la opción de suspender ninguna de las rutas cubiertas por los autobuses, el menor nivel de entradas de efectivo identificables, que son en buena medida, independientes de las entradas de efectivo procedentes de otros activos o grupos de activos, son las entradas de efectivo generadas por las cinco rutas en conjunto. La unidad generadora de efectivo es la compañía de autobuses en su conjunto.

Cálculo del valor en uso y reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor

Antecedentes y cálculo del valor en uso

GI9. Al principio de 20X0, el Gobierno R, a través de su Departamento de Energía, pone en servicio una planta generadora de energía que fue construida por 250 millones de u.m.

GI10. Al comienzo de 20X4, las plantas de energía construidas por competidores entran en funcionamiento, dando lugar a una reducción en los ingresos producidos por la planta de energía del Gobierno R. Se producen reducciones en los ingresos porque el volumen de electricidad generado es menor que las previsiones, y también porque los precios de la electricidad y la capacidad permanente han descendido en relación a las previsiones.

GI11. La reducción en los ingresos de actividades ordinarias es evidencia de que el rendimiento activo del activo es peor que el esperado. En consecuencia, se requiere que el Gobierno R determine el importe recuperable del activo.

GI12. El Gobierno R utiliza el método de depreciación lineal en un periodo de 20 años para la planta de energía y supone que no tiene valor residual.

GI13. No es posible determinar el valor razonable menos los costos de venta de la planta de energía. Por tanto, la recuperabilidad puede determinarse solo a través del cálculo del valor en uso. Para determinar el valor en uso de la planta de energía (véase Tabla 1), el Gobierno R:

(a) prepara pronósticos de flujos de efectivo, a partir de los presupuestos y pronósticos financieros, aprobados por la gerencia de la empresa para los cinco años siguientes (años 20X5 a 20X9);

(b) estima los flujos de efectivo posteriores (años 20Y0 a 20Y9) basados en tasas de crecimiento decrecientes, desde el -6 por ciento por año al -3 por ciento por año; y

(c) selecciona una tasa de descuento del 6 por ciento, que representa una tasa que refleja las evaluaciones actuales del mercado del valor temporal del dinero y los riesgos específicos a la planta de energía del Gobierno R.

Reconocimiento y medición de las pérdidas por deterioro del valor

GI14. El importe recuperable de la planta de energía del Gobierno R es 121,1 millones de u.m.

GI15. El Gobierno R compara el importe recuperable de la planta de energía a su importe en libros (véase Tabla 2).

GI16. Puesto que el importe en libros excede el importe recuperable por 78,9 millones de u.m., una pérdida por deterioro del valor de 78,9 millones de u.m. se reconoce inmediatamente en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo.

Tabla 1— Cálculo del valor en uso de la planta de energía del Gobierno R al final de 20X4

Año	Tasas de crecimiento a largo plazo	Flujos de efectivo futuros	Factor de actualización con tasa de descuento del 6%[§]	Flujos de efectivo descontados (Millones de u.m.)
20X5 (n=1)		16,8 [*]	0,94340	15,8
20X6		14,4 [*]	0,89000	12,8
20X7		14,2 [*]	0,83962	11,9
20X8		14,1 [*]	0,79209	11,2
20X9		13,9 [*]	0,74726	10,4
20Y0	(6%)	13,1 [†]	0,70496	9,2
20Y1	(6%)	12,3 [†]	0,66506	8,2
20Y2	(6%)	11,6 [†]	0,62741	7,3
20Y3	(5%)	11,0 [†]	0,59190	6,5
20Y4	(5%)	10,5 [†]	0,55839	5,9
20Y5	(5%)	10,0 [†]	0,52679	5,3
20Y6	(4%)	9,6 [†]	0,49697	4,8
20Y7	(4%)	9,2 [†]	0,46884	4,3
20Y8	(3%)	8,9 [†]	0,44230	3,9
20Y9	(3%)	8,6 [†]	0,41727	3,6
Valor en uso				**121,1**

[*] Cifras basadas en la mejor estimación de la gerencia de las proyecciones de flujos de efectivo netas.

[†] Cifras basadas en extrapolaciones a partir de los años precedentes, utilizando tasas de crecimiento decrecientes.

[§] El factor de descuento se calcula como $k = 1/1(+a)^n$, donde a es la tasa de descuento y n el periodo a descontar.

Tabla 2— Cálculo de la pérdida por deterioro del valor para la planta de energía del Gobierno R al comienzo de 20X5.

Comienzo de 20X5	**Total Millones de u.m.**
Costo histórico	250,0
Depreciación acumulada (20X4)	(50,0)
Importe en libros	200,0
Importe en libros tras deducir la pérdida por deterioro de valor	121,1
Pérdida por deterioro de valor	(78,9)

Reversión de una pérdida por deterioro del valor

Este Ejemplo se basa en los datos para el Gobierno R como se presentó en los párrafos GI9 a GI16, con información complementaria proporcionada en este Ejemplo. En este Ejemplo los efectos impositivos no se tienen en cuenta.

Antecedentes

GI17. Para el año 20X6, algunos competidores han cerrado sus plantas de energía y esto ha significado que el impacto negativo en los ingresos del Gobierno R ha sido menor del proyectado a final de 2004. Este cambio favorable requiere que el gobierno vuelva a estimar el importe recuperable de la planta de energía.

GI18. Los cálculos similares a aquellos en el Ejemplo 2 muestran que el importe recuperable de la planta de energía es ahora 157,7 millones de u.m.

Reversión de la pérdida por deterioro del valor

GI19. El Gobierno R compara el importe recuperable y el importe neto en libros de la planta de energía y revierte parte de la pérdida por deterioro del valor previamente reconocida en el Ejemplo 2.

Activo no generador de efectivo que contribuye a una unidad generadora de efectivo

Antecedentes

GI20. Un hospital público posee y opera un escáner de Imagen de Resonancia Magnética (IRM) que se utiliza fundamentalmente en salas para pacientes que no pagan tarifa. Sin embargo, el 20% de su uso es para el tratamiento de pacientes que pagan tarifa. Los pacientes que pagan tarifa son acomodados y reciben tratamiento en un edificio separado que incluye salas, un quirófano y numerosos componentes de equipamiento de capital utilizado solamente para pacientes de pago. A 31 de diciembre de 20X6, el importe en libros del edificio y del equipamiento de capital es 30.000 u.m. No es posible estimar el importe recuperable del edificio ni las partidas del equipamiento de capital en una base individual. Por tanto, el edificio y el equipamiento de capital se consideran una unidad generadora de efectivo (UGE). A 1 de enero de 20X6, el escáner de IRM tenía un importe en libros de 3.000 u.m. Se reconoce un

gasto por depreciación de 600 u.m. para el escáner de IRM a 31 de Diciembre de 20X6. Puesto que ha habido avances tecnológicos significativos en este campo, se comprueba si el escáner de IRM ha visto deteriorado su valor a 31 de Diciembre de 20X6, y se determina una pérdida por deterioro del valor de 400 u.m., de modo que el importe en libros del escáner de IRM a 31 de diciembre de 20X6 es 2.000 u.m.

Determinación del importe recuperable de la unidad generadora de efectivo

GI21. Durante el año había habido una reducción significativa en el número de pacientes que pagan en el hospital. Por tanto, se comprueba el deterioro de valor de la UGE. El importe recuperable de la UGE, basado en su valor en uso, se valora en 27.400 u.m. El 20% del valor en libros revisado del escáner de IRM (400 u.m.) se asigna al importe en libros de la UGE antes de determinar la pérdida por deterioro del valor (3.000 u.m). La pérdida por deterioro del valor se asigna al edificio y al equipamiento de capital de forma proporcional a sus valores en libros. No se asigna pérdida alguna por deterioro del valor al escáner de IRM puesto que ya se ha determinado una pérdida por deterioro del valor según los requerimientos de la NICSP 21, *Deterioro del Valor de los Activos No Generadores de Efectivo*.

Inclusión de los pasivos reconocidos en el cálculo del importe recuperable de una unidad generadora de efectivo

Antecedentes

GI22. Un municipio opera un vertedero de residuos y se requiere que rehabilite el lugar a la finalización de sus operaciones. El costo de rehabilitación incluye la reposición del manto del terreno que hubo que extraer antes de que las operaciones de vertido comenzasen. Por eso, se ha reconocido una provisión para cubrir los costos de reposición del manto del terreno desde el momento en que se extrajo el mismo. El importe de la provisión se reconoció como parte del costo del vertedero, y se está amortizando a lo largo de la vida útil de la misma. El importe en libros de la provisión por los costos de rehabilitación es de 500 u.m., que es igual al valor presente de los costos de rehabilitación.

Comprobación del deterioro del valor

GI23. El municipio está comprobando el posible deterioro del valor del vertedero. La unidad generadora de efectivo es el vertedero en su conjunto. El gobierno ha recibido varias ofertas de compra del vertedero, con precios alrededor de 800 u.m. Este precio refleja el hecho de que el comprador asumirá la obligación de rehabilitar el manto del terreno. Los costos de disposición del vertedero son insignificantes. El valor en uso del vertedero es aproximadamente 1.200 u.m., excluyendo los costos de rehabilitación. El importe en libros del vertedero de residuos es 1.000 u.m.

GI24. El valor razonable menos los costos de venta de la unidad generadora de efectivo es 800 u.m. En este importe se ha considerado el impacto de los costos de rehabilitación. Como consecuencia de ello, el valor en uso de la unidad generadora de efectivo se determinará después de considerar los costos de la rehabilitación, y se estima en un importe de 700 u.m. (1.200 u.m. menos 500 u.m.). El importe en libros de la unidad generadora de efectivo asciende a 500 u.m., correspondiente al importe en libros de la planta (1.000 u.m.) menos el importe en libros de la provisión para costos de rehabilitación (500 u.m.). En consecuencia, el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo excede a su importe en libros.

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.

Tratamiento contable de un activo individual en una unidad generadora de efectivo dependiendo de si puede determinarse el importe recuperable

Antecedentes

GI25. Un tanque de retención en una planta de purificación de agua ha sufrido daño físico, pero todavía puede funcionar, aunque no tan bien como antes de que fuera dañada. El valor razonable menos los costos de venta del tanque de retención es menor que su importe en libros. El tanque de retención no genera entradas de efectivo de forma independiente. El menor grupo identificable de activos que incluye al tanque de retención y que genera entradas de efectivo que son en buena medida independientes de las entradas de efectivo generadas por otros activos es la planta a la que el tanque de retención pertenece. El importe recuperable de la planta muestra que la planta en su conjunto no ha sufrido ninguna pérdida por deterioro del valor.

El importe recuperable del tanque de retención no puede determinarse

GI26. Hipótesis 1: Los presupuestos o pronósticos aprobados por la gerencia no reflejan ningún compromiso, por parte de la misma, para reemplazar el tanque de retención.

GI27. El importe recuperable del tanque de retención, individualmente considerado, no puede estimarse, puesto que el valor en uso del tanque de retención:

(a) puede ser diferente de su valor razonable menos los costos de venta; y

(b) puede determinarse solo para la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el tanque de retención (la planta de purificación de agua).

Esta planta no ha sufrido deterioro de valor. Por ello, no se reconocerá deterioro del valor alguno para el tanque de retención. No obstante, la entidad podría necesitar reconsiderar el periodo de depreciación o el método de depreciación para el tanque de retención. Es posible que sea necesario fijar un periodo de depreciación menor, o un método de depreciación más acelerado, para reflejar la vida útil esperada que resta al tanque de retención o al patrón de consumo, por parte de la entidad, de los beneficios económicos derivados del mismo.

El importe recuperable del tanque de retención puede determinarse

GI28. Hipótesis 2: Los presupuestos o pronósticos aprobados por la gerencia reflejan el compromiso de la misma para vender y reemplazar el tanque de retención en un futuro inmediato. Los flujos de efectivo derivados de la utilización continuada del tanque de retención, hasta su disposición, se estiman insignificantes.

GI29. Puede estimarse que el valor en uso del tanque de retención está muy cercano a su valor razonable menos los costos de venta. Por tanto, el importe recuperable del tanque de retención puede determinarse sin tener en cuenta la unidad generadora de efectivo a la que el tanque de retención pertenece (es decir, la línea de producción). Puesto que el valor razonable menos los costos de venta del tanque de retención es inferior a su importe en libros, se reconocerá una pérdida por deterioro del valor para el tanque de retención.

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, e incluye una modificación realizada a la NIC 36 (2004), *Deterioro del Valor de Activos* como parte del documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Las principales diferencias entre la NICSP 26 y la NIC 36 son las siguientes:

- La NICSP 26 no se aplica a los activos generadores de efectivo contabilizados a importes revaluados en la fecha de presentación según el modelo de revaluación en la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*. La NIC 36 no excluye de su alcance las propiedades, planta y equipo generadores de efectivo contabilizados según sus importes revaluados en la fecha de presentación.
- La NICSP 26 no se aplica a los activos intangibles que se revalúan regularmente a su valor razonable. La NIC 36 no excluye de su alcance a los activos intangibles que se revalúan regularmente a su valor razonable.
- La NICSP 26 define activos generadores de efectivo e incluye comentarios adicionales para distinguir entre los activos que generan efectivo de los activos que no generan efectivo.
- La definición de una unidad generadora de efectivo en la NICSP 26 está modificada de la incluida en la NIC 36.
- La NICSP 26 no incluye una definición de activos comunes o requerimientos que se relacionen con dichos activos. La NIC 36 incluye una definición de activos comunes y requerimientos y guías sobre su tratamiento.
- La NICSP 26 no trata el hecho de que el importe en libros de los activos netos de una entidad sea mayor que la capitalización de mercado de la entidad, indicando un deterioro del valor. El hecho de que el importe en libros de los activos netos sea mayor que la capitalización de mercado de la entidad se trata por la NIC 36 como parte del conjunto mínimo de indicios de deterioro de valor.
- En la NICSP 26, una venta forzada no es un reflejo del valor razonable menos los costos de venta. En la NIC 36, una venta forzada es un reflejo del valor razonable menos los costos de venta, si la gerencia se ve obligada a vender inmediatamente.
- La NICSP 26 incluye requerimientos y guías sobre el tratamiento de los activos no generadores de efectivo que contribuyen a las unidades generadoras de efectivo, así como a las actividades generadoras de efectivo. La NIC 36 no trata de los activos no generadores de efectivo que contribuyen a las unidades generadoras de efectivo así como a las actividades no generadoras de efectivo.

- La NICSP 26 incluye requerimientos y guías que tratan de la reclasificación de los activos de generadores de efectivo a no generadores de efectivo y de no generadores de efectivo a generadores de efectivo. La NICSP 26 también requiere que las entidades revelen los criterios desarrollados para distinguir los activos generadores de efectivo de los activos no generadores de efectivo. En la NIC 36 no existen reconocimientos equivalentes.
- La NICSP 26 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 36. Los ejemplos más significativos son el uso de los términos "ingreso (de actividades ordinarias)" y "estado de rendimiento financiero". Los términos equivalentes en la NIC 36 son "ingreso" y "estado de resultados".

NICSP 27—AGRICULTURA

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 41, Agricultura 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 41, 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 Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

NICSP 27—AGRICULTURA

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2020.

La NICSP 27, *Agricultura* fue emitida en diciembre de 2009.

Desde entonces, la NICSP 27 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público* (emitida en enero de 2017)
- *La aplicabilidad de las NICSP* (emitido en abril de 2016)
- *Mejoras a las NICSP 2015* (emitido en abril de 2016)
- La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* (emitida en enero de 2015)
- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitido en octubre de 2011)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 27

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección de Introducción	Eliminado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
2	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
3	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
5	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
6	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
7	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
8	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
9	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
9A	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016
9B	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016
9C	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016
13	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
28	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
34	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
40	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
48	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016 NICSP 40 enero de 2017
55	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
56A	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
56B	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016
56C	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016
56D	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016
56E	Nuevo	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
56F	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
57	Modificado	NICSP 33 enero de 2015

NICSP 27—AGRICULTURA

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance	2-8
Definiciones	9-12
Agricultura-Definiciones relacionadas	9-11
Definiciones generales	12
Reconocimiento y medición	13-37
Ganancias y pérdidas	30-33
Imposibilidad de medir de forma fiable el valor razonable	34-37
Información a revelar	38-54
General	38-51
Información a revelar adicional sobre activos biológicos cuyo valor razonable no puede ser medido con fiabilidad	52-54
Disposición transitoria	55
Adopción inicial de la base contable de acumulación (o devengo)	55
Fecha de vigencia	56-57
Apéndice: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	
Ejemplos Ilustrativos	
Comparación con la NIC 41	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 27, *Agricultura* está contenida en los párrafos 1 a 57. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 27 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 el *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es establecer el tratamiento contable y la información a revelar de la actividad agrícola.

Alcance

2. **Una entidad que prepare y presente estados financieros bajo la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma a los siguientes elementos cuando estén relacionados con la actividad agrícola:**

   (a) **activos biológicos, excepto las plantas productoras; y**

   (b) **producto agrícola en el momento de su cosecha o recolección.**

3. Esta Norma no es aplicable a:

   (a) terrenos relacionados con la actividad agrícola (véase la NICSP 16, *Propiedades de Inversión*, y la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*);

   (b) Las plantas productoras relacionadas con la actividad agrícola (véase la NICSP 17). Sin embargo, esta Norma, se aplicará a los productos de esas plantas productoras.

   (c) activos intangibles relacionados con la actividad agrícola (véase la NICSP 31 *Activos Intangibles*); y

   (d) activos biológicos mantenidos para la prestación o suministro de servicios.

4. Los activos biológicos son utilizados en muchas actividades llevadas a cabo por entidades del sector público. Cuando los activos biológicos se utilizan para investigación, educación, transporte, entretenimiento, esparcimiento, control de aduanas o en cualquier otra actividad que no sea una actividad agrícola, tal como se define en el párrafo 9 de esta Norma, esos activos biológicos no se contabilizan de acuerdo con esta Norma. Cuando esos activos biológicos cumplan con la definición de activo, deberán considerarse otras NICSP para determinar la contabilización apropiada (por ejemplo, la NICSP 12, Inventarios y la NICSP 17).

5. Esta Norma se aplica al producto agrícola, que es el obtenido de los activos biológicos de la entidad, en el momento de la cosecha o recolección. A partir de entonces, es de aplicación la NICSP 12, u otra Norma que corresponda. De acuerdo con ello, esta Norma no trata del procesamiento de los productos agrícolas después de su cosecha; por ejemplo, el procesamiento de las uvas para su transformación en vino por un viticultor que las ha cultivado. Aunque este procesamiento pueda constituir una extensión lógica y natural de la actividad agrícola, y los sucesos que tienen lugar guardan alguna similitud con la transformación biológica, este procesamiento no está incluido en la definición de actividad agrícola manejada por esta Norma.

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

Activos biológicos	Productos agrícolas	Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección
Ovejas	Lana	Hilo de lana, alfombras
Árboles de en una plantación maderera forestal	Árboles talados	Troncos, madera
Ganado lechero	Leche	Queso
Cerdos	Reses sacrificadas	Salchichas, jamones curados
Plantas de algodón	Algodón cosechado	Hilo de algodón, vestidos
Caña de azúcar	Caña recolectada	Azúcar
Plantas de tabaco	Hojas recolectadas	Tabaco curado
Matas de té	Hojas recolectadas	Té
Cepas de vid	Uvas vendimiadas	Vino
Árboles frutales	Fruta recolectada	Fruta procesada
Palmas aceiteras	Fruta recolectada	Aceite de palma
Árboles de caucho	Látex recolectado	Productos de caucho
Algunas plantas, por ejemplo, matas de té, viñedos, palmas aceiteras y árboles de caucho, habitualmente cumplen la definición de una planta productora y están en el alcance de la NICSP 17. Sin embargo, los productos que se desarrollan en las plantas productoras, por ejemplo, las hojas de té, uvas, el fruto de la palma aceitera y el látex, están dentro del alcance de la NICSP 27.		

7. [Eliminado]

8. [Eliminado]

Definiciones

Agricultura-Definiciones relacionadas

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

<u>Actividad agrícola</u> es 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.**

Producto agrícola es el producto ya recolectado, procedente de los activos biológicos de la entidad.

Una planta productora es 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.**

Un activo biológico es cualquier animal vivo o planta.

La transformación biológica comprende los procesos de crecimiento, degeneración, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en un activo biológico.

Los costos de venta son 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.

Un grupo de activos biológicos es una agregación de animales vivos o plantas similares.

La cosecha o recolección es la separación del producto del activo biológico, o el cese de los procesos vitales de un activo biológico.

9A. Los siguientes elementos no son plantas productoras:

(a) plantas cultivadas para ser cosechadas como productos agrícolas (por ejemplo, árboles cultivados para su uso como madera);

(b) plantas cultivadas para generar productos agrícolas cuando existe más que una probabilidad remota de que la entidad cosechará también y venderá la planta como producto agrícola, de forma distinta a la venta incidental del producido de raleos y podas (por ejemplo, árboles que se cultivan por sus frutos o su madera); y

(c) cosecha anual (por ejemplo, maíz y trigo).

9B. Cuando las plantas productoras dejan de utilizarse para generar productos pueden cortarse y venderse como raleos y podas, por ejemplo, para utilizarse como leña. Estas ventas de poca importancia de raleos y podas no impedirían que la planta satisfaga la definición de una planta productora.

9C. Los productos que se desarrollan en plantas productoras son activos biológicos.

10. La actividad agrícola cubre una gama de actividades diversas; por ejemplo, el engorde del ganado, la silvicultura, los cultivos de plantas anuales o perennes, el cultivo en huertos y plantaciones, la floricultura y la acuicultura (incluyendo las piscifactorías). Entre esta diversidad se pueden encontrar ciertas características comunes:

    (a) *capacidad de cambio.* Tanto las plantas como los animales vivos son capaces de experimentar transformaciones biológicas;

    (b) *gestión del cambio.* La gerencia facilita la transformación biológica mejorando, o al menos estabilizando, las condiciones necesarias para que el proceso tenga lugar (por ejemplo, niveles de nutrición, humedad, temperatura, fertilidad y luminosidad). Esta gerencia distingue la actividad agrícola de otras actividades. Por ejemplo, no constituye actividad agrícola la cosecha o recolección de recursos no gestionados previamente (tales como la pesca marina y la deforestación); y

    (c) *medición del cambio*. El cambio en calidad (por ejemplo, características genéticas, densidad, maduración, cobertura grasa, contenido proteínico, y fortaleza de la fibra) y cantidad (por ejemplo, número de crías, peso, metros cúbicos, longitud o diámetro de la fibra, y número de brotes) conseguido por la transformación biológica o cosecha, se medirá y controlará como una función de gestión rutinaria.

11. La transformación biológica da lugar a los siguientes tipos de resultados:

    (a) cambios en los activos a través de (i) crecimiento (un incremento en la cantidad o una mejora en la calidad de un animal o planta); (ii) degeneración (un decremento en la cantidad o un deterioro en la calidad de un animal o planta), o (iii) procreación (obtención de más plantas o animales vivos); o

    (b) obtención de productos agrícolas, tales como látex, hoja de té, lana y leche.

Definiciones generales

12. **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.**

Reconocimiento y medición

13. **Una entidad reconocerá un activo biológico o un producto agrícola cuando, y solo cuando:**

    (a) **la entidad controle el activo como resultado de sucesos pasados;**

    (b) **sea probable que la entidad reciba beneficios económicos o potenciales servicios futuros asociados con el activo; y**

(c) **el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable[1].**

14. El valor razonable de un activo se basa en su ubicación y condición, referidas al momento actual. Como consecuencia, por ejemplo, el valor razonable del ganado en una granja es el precio de éste en el mercado pertinente, menos el transporte y otros costos de llevarlo a ese mercado o a la localización donde será distribuido sin contraprestación o por una contraprestación simbólica.

15. En la actividad agrícola, el control puede ponerse en evidencia mediante, por ejemplo, la propiedad legal del ganado y el marcado con hierro o por otro medio del marcado de las reses en el momento de la adquisición, nacimiento o destete. Los beneficios o el potencial de servicio futuro se evalúan normalmente midiendo los atributos físicos significativos.

16. **Un activo biológico se medirá en el momento inicial de su reconocimiento inicial y en cada fecha de presentación, a su valor razonable menos los costos de venta, excepto en el caso descrito en el párrafo 34 cuando el valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad.**

17. **Cuando una entidad adquiere un activo biológico a través de una transacción sin contraprestación, el activo biológico se mide en el momento de su reconocimiento inicial y en cada fecha de presentación de acuerdo con el párrafo 16.**

18. **El producto agrícola cosechado que proceda de activos biológicos de una entidad se medirá a su valor razonable menos los costos de venta en el momento de la cosecha o recolección. Esta medición es el costo en esa fecha resultante de aplicar la NICSP 12 u otra Norma aplicable.**

19. La determinación del valor razonable de un activo biológico, o de un producto agrícola, puede verse facilitada al agrupar los activos biológicos o los productos agrícolas de acuerdo con sus características más significativas; por ejemplo, la edad o la calidad. Una entidad seleccionará las características que correspondan de acuerdo con los atributos usados en el mercado como base para la fijación de los precios.

20. A menudo, las entidades realizan contratos para vender sus activos biológicos o productos agrícolas en una fecha futura. Los precios de estos contratos no son necesariamente relevantes a la hora de determinar el valor razonable, puesto que el valor razonable refleja el valor actual de mercado en el que un comprador y un vendedor interesados realizarían una transacción. Como consecuencia, el valor razonable de un activo biológico o de un producto agrícola no se ajustará como resultado de la existencia de un contrato. En

[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.

algunos casos, un contrato para la venta de un activo biológico o de un producto agrícola en una transacción con contraprestación puede ser un contrato oneroso, según se define en la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.* La NICSP 19 se aplica a los contratos onerosos.

21. Si existiera un mercado activo para un activo biológico o para un producto agrícola en su ubicación y condición actuales, el precio de cotización en ese mercado será la base adecuada para la determinación del valor razonable de ese activo. Si una entidad tuviera acceso a diferentes mercados activos, usará el más relevante. Por ejemplo, si la entidad tuviera acceso a dos mercados activos diferentes, usará el precio existente en el mercado en el que espera operar.

22. Si no existiera un mercado activo, una entidad utilizará uno o más de los siguientes elementos para determinar el valor razonable, cuando estuviesen disponibles:

    (a) el precio de la transacción más reciente en el mercado, siempre que no haya habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de esa transacción y la fecha de presentación;

    (b) los precios de mercado para activos similares con ajustes para reflejar las diferencias existentes; y

    (c) las referencias más destacadas del sector, tales como el valor de un huerto expresado en términos de bandejas para la exportación, fanegas, o hectáreas; o el valor del ganado expresado por kilogramo de carne.

23. En algunos casos, las fuentes de información enumeradas en del párrafo 22 pueden llevar a diferentes conclusiones sobre el valor razonable de un activo biológico o de un producto agrícola. Una entidad considerará las razones de tales diferencias, a fin de llegar a la estimación más fiable del valor razonable, dentro de un rango relativamente estrecho de estimaciones razonables.

24. En algunas circunstancias, podría no haber disponibles precios o valores de mercado para un activo biológico en su condición actual. Para determinar el valor razonable en estas circunstancias, una entidad utilizará el valor presente de los flujos netos de efectivo esperados para el activo, descontados a una tasa corriente definida por el mercado.

25. El objetivo del cálculo del valor presente de los flujos netos de efectivo esperados es determinar el valor razonable de un activo biológico en su ubicación y condición actuales. Una entidad considerará esto al determinar una tasa de descuento adecuada a utilizar y al estimar los flujos de efectivo esperados. En el cálculo del valor presente de los flujos de efectivo esperados, una entidad incluirá los flujos de efectivo netos que los agentes participantes de ese mercado esperarían que el activo generase en su mercado más relevante.

26. La entidad no incluirá flujos de efectivo destinados a la financiación de los activos, ni flujos por impuestos o para restablecer los activos biológicos tras la cosecha o recolección (por ejemplo, los costos de replantar los árboles, en una plantación forestal, después de la tala de los mismos).

27. Al acordar el precio de una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, los vendedores y compradores interesados y debidamente informados, consideran las posibles variaciones en los flujos de efectivo. De ello se deduce que el valor razonable refleja la posibilidad de que se produzcan tales variaciones. Por consiguiente, una entidad incorpora las expectativas sobre posibles variaciones en los flujos de efectivo sobre los propios flujos de efectivo esperados, o sobre las tasas de descuento, o sobre alguna combinación de ambos. Al determinar una tasa de descuento, una entidad utilizará suposiciones coherentes con las que ha empleado en la estimación de los flujos de efectivo esperados, para evitar el efecto de que algunas sean doblemente tenidas en cuenta o ignoradas.

28. Los costos pueden, algunas veces, ser aproximaciones del valor razonable, en particular cuando:

    (a) haya tenido lugar poca transformación biológica desde que se incurrieron los primeros costos (por ejemplo, en el caso de semillas de árboles frutales plantadas inmediatamente antes del final del periodo de presentación o de ganado adquirido recientemente); o

    (b) no se espera que sea importante el impacto de la transformación biológica en el precio (por ejemplo, para las fases iniciales de crecimiento de los pinos en una plantación con un ciclo de producción de 30 años).

29. Los activos biológicos están, a menudo, físicamente adheridos a la tierra (por ejemplo, los árboles de una plantación forestal). Pudiera no existir un mercado separado para los activos plantados en la tierra, pero puede haber un mercado activo para activos combinados, esto es, para el conjunto compuesto por los activos biológicos, los terrenos no preparados y las mejoras efectuadas en dichos terrenos. Una entidad puede usar información relativa a activos combinados para determinar el valor razonable de los activos biológicos. Por ejemplo, el valor razonable de los terrenos sin preparar y el de las mejoras efectuadas en terrenos pueden ser restados del valor razonable que corresponda a los activos combinados para llegar al valor razonable de los activos biológicos.

Ganancias y pérdidas

30. **Las ganancias o pérdidas que surjan en el reconocimiento inicial de un activo biológico al valor razonable menos los costos de venta y de un cambio en el valor razonable menos los costos de venta de un activo biológico serán incluidas en los resultados (ahorro o desahorro) del periodo en que aparezcan.**

31. Puede aparecer una pérdida en el reconocimiento inicial de un activo biológico, porque los costos de venta son deducidos al determinar el valor razonable menos los costos de venta del activo biológico. Puede aparecer una ganancia en el reconocimiento inicial de un activo biológico, como por ejemplo cuando nace un becerro.

32. **Cualquier ganancia o pérdida surgida en el reconocimiento inicial de un producto agrícola a valor razonable menos costos de venta se incluirá en los resultados (ahorro o desahorro) del periodo en el que surja.**

33. Puede aparecer una ganancia o una pérdida en el reconocimiento inicial del producto agrícola como consecuencia de la cosecha o recolección.

Imposibilidad de medir de forma fiable el valor razonable

34. **Se presume que el valor razonable de un activo biológico puede medirse de forma fiable. Sin embargo, esa presunción puede ser refutada solo en el reconocimiento inicial de un activo biológico para el que no estén disponibles precios o valores determinados por el mercado, y para el que se haya determinado que estimaciones alternativas del valor razonable son claramente no fiables. En este caso, este activo biológico se medirá a su costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor. Una vez que el valor razonable de este activo biológico llegue a ser medible de forma fiable, una entidad lo medirá a su valor razonable menos los costos de venta.**

35. La presunción del párrafo 34 solo puede ser rechazada en el momento del reconocimiento inicial. Una entidad que hubiera medido previamente el activo biológico a su valor razonable menos los costos de venta, continuará haciéndolo así hasta el momento de la disposición.

36. En todos los casos, una entidad debe medir el producto agrícola a su valor razonable menos los costos de venta en el momento de la cosecha o recolección. Esta Norma refleja el punto de vista de que el valor razonable del producto agrícola en el momento de su cosecha o recolección puede medirse siempre de forma fiable.

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

Información a revelar

General

38. **Una entidad revelará la ganancia o pérdida acumulada surgida durante el periodo corriente entre el reconocimiento inicial de los activos biológicos y productos agrícolas, así como por los cambios en el valor razonable menos los costos de venta de los activos biológicos.**

39. **Una entidad proporcionará una descripción de los activos biológicos que distinga entre activos biológicos consumibles y los que se tienen para producir frutos y entre activos biológicos mantenidos para la venta y los mantenidos para su distribución sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica.**

40. Son activos biológicos consumibles los que se mantienen para su cosecha o recolección como producto agrícola o para la venta o distribución sin contraprestación o a cambio de una contraprestación simbólica como activos biológicos. Ejemplos de activos biológicos consumibles son los animales y plantas de un solo uso, tales como el ganado que se tiene para la producción de carne, el ganado mantenido para vender, el pescado en las piscifactorías, cultivos tales como el maíz o el trigo, los productos obtenidos de una planta productora y los árboles en crecimiento para madera. Son activos biológicos para producir frutos los activos biológicos que son utilizados repetida o continuamente durante más de un año en la actividad agrícola. Los activos biológicos productores no son productos agrícolas, sino que se mantienen para generar productos. Ejemplos de tipos de animales que son activos biológicos para producir frutos incluyen existencias de reproductores (incluyendo peces y aves), ganado para la producción de leche, y ovejas y otros animales utilizados para producción de lana. Ejemplos de tipos de plantas que son activos biológicos para producir frutos incluyen árboles, vides y arbustos cultivados para obtener fruta, frutos secos, savia, resina, corteza y hojas.

41. La revelación de información requerida por el párrafo 39 puede tomar la forma de una descripción cuantitativa. La descripción cuantitativa puede estar acompañada de una descripción narrativa.

42. Al hacer la revelación de información requerida por el párrafo 39, también se recomienda a la entidad que distinga entre activos biológicos maduros y por madurar, según proceda. Estas distinciones proporcionan información que puede ser de ayuda al evaluar el calendario de los flujos de efectivo y el potencial de servicio futuros. Una entidad revelará las bases sobre las que hace estas distinciones.

43. Los activos biológicos maduros son aquéllos que han alcanzado las condiciones para su cosecha o recolección (en el caso de activos biológicos consumibles), o son capaces de mantener cosechas de forma regular (en el caso de los activos biológicos para producir frutos).

44. **Si no es objeto de revelación en otra parte en la información publicada con los estados financieros, una entidad describirá:**

    (a) **la naturaleza de sus actividades relativas a cada grupo de activos biológicos; y**

    (b) **las mediciones no financieras o estimaciones de las cantidades físicas de:**

(i) **cada grupo de activos biológicos de la entidad al final del periodo; y**

(ii) **el resultado de un producto agrícola del periodo.**

45. **La entidad revelará los métodos y las hipótesis significativas aplicadas en la determinación del valor razonable de cada grupo de productos agrícolas en el momento de la cosecha o recolección y de cada grupo de activos biológicos.**

46. **Una entidad revelará el valor razonable menos los costos de venta del producto agrícola cosechado durante el periodo, determinado en el momento de la cosecha o recolección.**

47. **Una entidad revelará:**

(a) **la existencia e importe en libros de los activos biológicos sobre cuya titularidad tenga alguna restricción, así como el importe en libros de los activos biológicos pignorados como garantía de deudas;**

(b) **la naturaleza y alcance de las restricciones sobre la práctica o capacidad de la entidad para vender activos biológicos;**

(c) **la cuantía de los compromisos para desarrollar o adquirir activos biológicos; y**

(d) **las estrategias de gestión del riesgo financiero relacionado con la actividad agrícola.**

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:**

(a) **la ganancia o pérdida derivada de cambios en el valor razonable menos los costos de venta, reveladas por separado para activos biológicos para producir frutos y activos biológicos consumibles;**

(b) **incrementos debidos a compras;**

(c) **incrementos debidos a activos adquiridos mediante una transacción sin contraprestación;**

(d) **disminuciones debidos a ventas**

(e) **disminuciones debidas a distribuciones sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica;**

(f) **las disminuciones debidas a la cosecha o recolección;**

(g) **Incrementos derivados de combinaciones de entidades del sector público;**

(h) **las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente, y de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa; y**

(i) **otros cambios.**

49. El valor razonable menos los costos de venta de un activo biológico puede variar por cambios físicos y por cambios en los precios de mercado. La revelación por separado de los cambios físicos y de los precios es útil en la evaluación del rendimiento del periodo corriente y al hacer proyecciones futuras, en particular cuando el ciclo productivo se extiende más allá de un año. En tales casos, se recomienda a la entidad que revele, por grupos o de otro modo, la cuantía del cambio en el valor razonable menos los costos de venta incluido en resultados (ahorro o desahorro) del periodo debido tanto a los cambios físicos como a los cambios en los precios. Esta información es por lo general menos útil cuando el ciclo de producción es menor de un año (por ejemplo, en el engorde de pollos o crecimiento de cereales).

50. La transformación biológica produce una variedad de cambios de tipo físico—crecimiento, degeneración, producción y procreación—, cada una de las cuales es observable y medible. Cada uno de esos cambios físicos tiene una relación directa con los beneficios económicos o potencial de servicio futuros. Un cambio en el valor razonable de un activo biológico debido a la cosecha o recolección es también un cambio de tipo físico.

51. La actividad agrícola a menudo está expuesta a riesgos climáticos, de enfermedades y otros riesgos naturales. Si se produjese un suceso que diese lugar a una partida significativa de ingresos o gastos, se revelará la naturaleza y cuantía de la misma de acuerdo con lo establecido en la NICSP 1. Ejemplos de estos sucesos son una declaración de una enfermedad virulenta, una inundación, una sequía o helada importante, y una plaga de insectos.

Información a revelar adicional sobre activos biológicos cuyo valor razonable no puede ser medido con fiabilidad

52. **Si una entidad mide los activos biológicos a su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 34) al final del periodo, revelará para esos activos biológicos:**

(a) **una descripción de los activos biológicos;**

(b) **una explicación de la razón por la cual no puede medirse con fiabilidad el valor razonable;**

(c) **si fuera posible, el rango de estimaciones dentro del cual es posible que se encuentre el valor razonable;**

(d) **el método de depreciación utilizado;**

(e) **las vidas útiles o los porcentajes de depreciación utilizados; y**

(f) **el importe bruto en libros y la depreciación acumulada (junto con las pérdidas acumuladas por deterioro de valor) al inicio y al final del periodo.**

53. **Si durante el periodo corriente, una entidad mide los activos biológicos por su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 34), una entidad revelará cualquier ganancia o pérdida reconocida por causa de la disposición de tales activos biológicos y, en la conciliación requerida por el párrafo 48, revelará por separado las cuantías relacionadas con esos activos biológicos. Además, la conciliación incluirá las siguientes cuantías incluidas en resultados (ahorro o desahorro), relacionadas con tales activos biológicos:**

(a) **pérdidas por deterioro del valor;**

(b) **reversiones de las pérdidas por deterioro del valor; y**

(c) **depreciación.**

54. **Si el valor razonable de un activo biológico, medido previamente por su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas puede llegar a ser medido de forma fiable durante el periodo corriente, la entidad revelará para dichos activos biológicos:**

(a) **una descripción de los activos biológicos;**

(b) **una explicación de las razones por las que el valor razonable ha pasado a ser medido con fiabilidad; y**

(c) **el efecto del cambio.**

Disposición transitoria

55. [Eliminado]

Fecha de vigencia

56. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de abril de 2011. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma para un periodo que comience antes del 1 de abril de 2011, revelará este hecho.**

56A. **La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)*, emitida en enero de 2015 modificó los párrafos 55 y 57. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la NICSP 33 para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, las modificaciones también se aplicarán para dicho periodo.**

56B. **Los párrafos 34 y 48 fueron modificados por *el documento Mejoras a las NICSP 2015* emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, deberá revelar este hecho.**

56C. **Los párrafos 2, 3, 5, 6, 9, 28 y 40 fueron modificados y los párrafos 9A, 9B y 9C añadidos por el documento *Mejoras a las NICSP 2015* emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho. Una entidad debe aplicar estas modificaciones de forma retroactiva, de acuerdo con la NICSP 3*, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.**

56D. **En el periodo de presentación en que se aplique por primera vez las modificaciones de las NICSP 17 y NICSP 27 a partir de la parte IV del documento *Mejoras a las NICSP 2015*, una entidad no necesita revelar la información cuantitativa requerida por el párrafo 33(f) de la NICSP 3 para el periodo corriente. Sin embargo, una entidad presentará la información cuantitativa requerida por el párrafo 33(f) de la NICSP 3 para cada periodo anterior presentado.**

56E. **Los párrafos 7 y 8 fueron eliminados por el documento *La aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.**

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.**

57. **Cuando una entidad adopte la base de contabilización de acumulación (o devengo) tal y como se define en la NICSP 33 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará se aplicará a los estados financieros anuales que abarquen periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.**

Apéndice

Modificaciones a otras NICSP

[Eliminado]

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 27, pero no son parte de la misma.

Introducción

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

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

Activos biológicos mantenidos para la prestación o suministro de servicios.

FC3. El IPSASB reconoce que en el sector público los activos biológicos son mantenidos a menudo para la provisión o suministro de servicios. Ejemplos de tales activos biológicos son los caballos y perros utilizados para fines policiales y plantas y árboles en parques y jardines para fines recreativos. El IPSASB concluye que tales activos biológicos no son mantenidos para su utilización en una actividad agrícola, porque no son gestionados rutinariamente con la intención de medir y controlar el cambio en la calidad o cantidad provocado por la transformación biológica o la cosecha o recolección, según se describe en el párrafo 10. Para aclarar que tales activos biológicos no son tratados en esta Norma, el IPSASB decidió incluir una exclusión de alcance en el párrafo 3(d) estableciendo que la Norma no se aplica a activos biológicos mantenidos para la provisión o suministro de servicios. El párrafo 4 proporciona ejemplos de tales exclusiones de alcance.

Definición de la actividad agrícola

FC4. En ciertas jurisdicciones, los activos biológicos que forman parte de la actividad agrícola pueden ser vendidos o distribuidos a otras entidades del sector público, organizaciones no gubernamentales u otras entidades sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica. Aunque la NIC 41, Agricultura, a partir de la cual esta Norma ha sido elaborada, trata de la actividad agrícola comercial, el IPSASB concluyó que los activos biológicos mantenidos para la distribución sin contraprestación, o por una

contraprestación simbólica, deben incluirse en la definición de actividad agrícola, porque tales transacciones son comunes en el sector público. El IPSASB, en consecuencia, modificó la definición a partir de la contenida en la NIC 41 para incluir referencias a los activos biológicos mantenidos para la distribución sin contraprestación o por una contraprestación simbólica.

Subvenciones del gobierno

FC5. La NIC 41 especifica los requerimientos y guías para la contabilización de las subvenciones del gobierno relacionadas con activos biológicos que difieren de los requerimientos de la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales.* La NICSP 27 no incluye requerimientos ni guías para subvenciones del gobierno, porque la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)* proporciona requerimientos y guías relacionadas con subvenciones del gobierno en transacciones sin contraprestación. El IPSASB no consideró que la contabilización de subvenciones del gobierno relacionadas con activos biológicos deba variar de los requerimientos de la NICSP 23.

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

FC6. Una entidad puede adquirir un activo biológico o un producto agrícola en una transacción sin contraprestación. De acuerdo con esta Norma, estos activos serían medidos al valor razonable menos los costos de venta. La NICSP 23 establece que los activos adquiridos a través de una transacción sin contraprestación sean medidos inicialmente por su valor razonable en la fecha de adquisición. Como resultado de los distintos requerimientos de medición, el IPSASB consideró los fundamentos de medición apropiados para activos biológicos adquiridos en una transacción sin contraprestación.

FC7. El IPSASB debatió varios enfoques para medir activos biológicos y productos agrícolas adquiridos a través de transacciones sin contraprestación. En particular, consideró los siguientes tres enfoques:

(a) Enfoque 1: Medir todos los activos biológicos y productos agrícolas adquiridos en una transacción sin contraprestación utilizando la NICSP 23 (es decir, excluir todos los activos biológicos y productos agrícolas adquiridos en una transacción sin contraprestación de los requerimientos de medición de esta Norma);

(b) Enfoque 2: Medir todos los activos biológicos y los productos agrícolas adquiridos en una transacción sin contraprestación utilizando esta Norma (es decir, excluir todos los activos biológicos y productos agrícolas de los requerimientos de medición de la NICSP 23); y

(c) Enfoque 3: Utilizar tanto la NICSP 23 como esta Norma para medir los activos biológicos y los productos agrícolas adquiridos en una transacción sin contraprestación.

FC8. El IPSASB rechazó el enfoque 1 porque los activos biológicos y productos agrícolas adquiridos en transacciones con contraprestación y sin contraprestación deberían ser medidos de forma diferente. El IPSASB acordó que no hay motivos para medir los activos biológicos y productos agrícolas adquiridos en una transacción sin contraprestación de manera diferente a aquéllos adquiridos en una transacción con contraprestación, porque los activos son iguales.

FC9. Al analizar el enfoque 3, el IPSASB consideró los requerimientos de la NICSP 23 en relación con la medición de otros tipos de activos. La NICSP 23, párrafo 13 establece que: "…Si se requiere a la entidad que informa que pague los costos de entrega e instalación en relación con la transferencia de una partida de planta de otra entidad, estos costos se reconocen de manera separada de los ingresos que surgen de la transferencia de la partida de planta. Los costos de entrega e instalación se incluyen en el importe reconocido como un activo, de acuerdo con la NICSP 17". Esto implica que para otros activos, la entidad considere los requerimientos de medición de otras NICSP, así como la NICSP 23 en la medición inicial de activos adquiridos a través de una transacción sin contraprestación.

FC10. Un atributo adicional relevante para la medición de activos biológicos son los costos de venta. En consecuencia, el IPSASB concluyó que de acuerdo con el enfoque 3, una entidad considera los requerimientos de la NICSP 23 y de esta Norma al medir los activos biológicos y productos agrícolas adquiridos en transacciones sin contraprestación a valor razonable menos los costos de venta en el momento de su reconocimiento inicial. El IPSASB señaló que éste produce el mismo desenlace que el enfoque 2.

Activos biológicos y productos agrícolas a distribuir sin contraprestación o por una contraprestación simbólica

FC11. La NIC 41 solo aborda activos biológicos y productos agrícolas que serán vendidos. En el sector público, tales activos pueden ser gestionados con el objetivo de distribuirlos sin contraprestación o por una contraprestación simbólica. Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma 36, Agricultura, expresaron una opinión de que debería realizarse una distinción entre el reconocimiento y medición de activos mantenidos para la venta en una transacción con contraprestación y activos biológicos mantenidos para su distribución sin contraprestación o por una contraprestación simbólica. El principio fue recogido en la NICSP 12, Inventarios, de forma que aquellos inventarios mantenidos para su distribución sin contraprestación o por una contraprestación simbólica, deben medirse por el menor valor entre el costo y el costo corriente de reposición El costo no es una opción posible en esta Norma, a menos que se aplique la excepción del párrafo 34. El costo corriente de reposición se define como el costo en que incurriría una entidad para

adquirir el activo en la fecha de presentación, lo que es una aproximación del valor razonable menos costos de venta. En consecuencia, el enfoque del Proyecto de Norma 36 no fue cambiado.

FC12. Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma también cuestionaron si las ganancias y pérdidas que surgen del uso de la medición al valor razonable deben informarse en el estado de rendimiento financiero durante el proceso de transformación. El IPSASB es de la opinión que las ganancias y pérdidas que surgen de la medición al valor razonable deben informarse en el estado de rendimiento financiero porque esta presentación proporciona información útil para la rendición de cuentas durante el proceso de transformación biológica. Las entidades pueden decidir revelar información adicional para explicar el impacto de esos cambios en el valor razonable presentado.

Información a revelar

FC13. El IPSASB consideró si cualquier información a revelar adicional estaría justificada para tratar asuntos específicos del sector público y añadió requerimientos de información a revelar para:

(a) distinguir entre activos biológicos consumibles y los que se tienen para producir frutos. Esta distinción es necesaria porque el Manual de Estadísticas Financieras Gubernamentales de 2001 (MEFG 2001) clasifica los activos consumibles como inventarios, mientras que esta Norma los clasifica como activos biológicos. La distinción permite una mejor conciliación entre los estados financieros de una entidad preparados según las NICSP y según mediciones estadísticas.

(b) Distinguir entre activos biológicos mantenidos para la venta y aquéllos mantenidos para su distribución sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica. El IPSASB cree que esta distinción es necesaria para permitir a los usuarios determinar las ganancias y pérdidas no realizadas de activos biológicos mantenidos para su distribución sin contraprestación o por una contraprestación simbólica.

(c) Mostrar los activos biológicos adquiridos a través de transacciones sin contraprestación y los activos biológicos mantenidos para su distribución sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica, en su conciliación de cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del ejercicio corriente. Esta información a revelar es requerida para proporcionar la información apropiada sobre transacciones sin contraprestación, que están incluidas en el alcance de esta Norma.

(d) Revelar separadamente los cambios en el valor razonable menos costos de venta como un resultado de transacciones sin contraprestación para activos biológicos mantenidos para la venta y para activos biológicos

mantenidos para su distribución sin contraprestación o a cambio de una contraprestación simbólica. Es importante que esta información sea proporcionada sobre el importe de ganancias y pérdidas atribuibles a activos biológicos que se pretenda distribuir sin contraprestación o por una contraprestación simbólica, para ayudar a los usuarios de los estados financieros al evaluar el costo de los programas gubernamentales.

(e) Describir la naturaleza y alcance de las restricciones impuestas sobre la práctica o capacidad de la entidad para vender activos biológicos, tales como los importes totales y sobre los que existan restricciones de tales activos. El IPSASB es de la opinión que esta revelación proporciona información útil sobre la capacidad de la entidad para vender productos agrícolas a valor razonable, y por lo tanto sobre su medición.

Disposiciones transitorias

FC14. La NIC 41 no contiene disposiciones transitorias para la adopción por primera vez de la base contable de acumulación (o devengo). Cuando se emitió, esta Norma contenía tales disposiciones para ayudar a las entidades a aplicar esta Norma al adoptar por primera vez la base contable de acumulación (o devengo). Estas disposiciones han sido reemplazadas por las guías en la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo)*.

Revisión de la NICSP 27 como resultado de la Parte II de *Mejoras a las NICSP 2015:* cuestiones planteadas por los agentes interesados

FC15. Los agentes Interesados indicaron que las NICSP hacen mención a los activos no corrientes mantenidos para la venta y grupos en disposición de forma incongruente. El IPSASB concluyó que la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*, solo puede ser apropiada para el sector público en determinadas circunstancias, por las siguientes razones:

(a) Las ventas de activos en el sector público pueden no estar completadas dentro de un año debido a los niveles de aprobación requeridos. Esto plantea cuestiones sobre la relevancia y congruencia de la información proporcionada de acuerdo con la NIIF 5. En concreto, el IPSASB destaca que, según la NIIF 5, los activos no corrientes mantenidos para la venta no se deprecian. Al IPSASB le preocupa que no depreciar activos durante un periodo amplio pueda ser inapropiado.

(b) Muchos activos en el sector público se disponen mediante una transferencia o distribución sin contraprestación o por una contraprestación simbólica. Puesto que la NIIF 5 trata las ventas a valor razonable, los requerimientos de medición e información a revelar pueden no proporcionar información relevante para estas transferencias. Sin embargo, el IPSASB reconoce que los requerimientos de medición e información a revelar en la NIIF 5 pueden ser apropiados cuando se prevea que las ventas tendrán lugar a valor razonable.

(c) Muchas operaciones discontinuadas en el sector público son operaciones en las que anteriormente se proporcionaban servicios a coste cero o simbólico. Puesto que la NIIF 5 trata las operaciones discontinuadas que eran o unidades generadoras de efectivo o un grupo de unidades generadoras de efectivo antes de su disposición o clasificación como mantenidas para la venta, los requerimientos de información a revelar pueden no proporcionar información relevante para las operaciones discontinuadas del sector público. Sin embargo, el IPSASB reconoce que los requerimientos de información a revelar en la NIIF 5 pueden ser apropiados en los casos en que las operaciones discontinuadas fueran anteriormente o unidades generadoras de efectivo o uno o más grupos de unidades generadoras de efectivo.

Puesto que el IPSASB había concluido que la NIIF 5 solo sería apropiada en el sector público en circunstancias limitadas, el IPSASB acordó eliminar las referencias en las IPSAS a normas contables nacionales o internacionales que tratan activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas. Al IPSASB le preocupaba que mantener esta referencia pudiera dar lugar a que las entidades siguieran los requerimientos de la NIIF 5 en circunstancias en las que no fuera apropiado. El IPSASB señaló que la NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, proporciona guías para elegir políticas contables para transacciones que no se tratan específicamente en las NICSP. Estas guías permitirían que las entidades adopten una política contable que sea congruente con la NIIF 5 en los casos en que la entidad lo considere apropiado.

Revisión de la NICSP 27 como resultado del documento del IASB *Modificaciones de Alcance Limitado* emitido en junio de 2014

FC16. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 41 incluidas en las modificaciones de alcance limitado tituladas *Agricultura: Plantas Productoras* (Modificaciones a la NIC 16 y la NIC 41) emitida por el IASB en junio de 2014 y por lo general coincidió en que no había razón específica del sector público para no adoptar las modificaciones.

Revisión de la NICSP 27 como resultado del documento del IPSASB *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitida en abril de 2016

FC17. El IPSASB emitió *La aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias en 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 NICSP 27, pero no son parte de la misma.

Los extractos de los estados de rendimiento financiero y de los estados de situación financiera se suministran solo para mostrar los efectos de las transacciones que se describen a continuación. Estos extractos no cumplen necesariamente todos los requerimientos de presentación e información a revelar de otras Normas.

El primer ejemplo ilustra cómo los requerimientos de información a revelar de esta Norma pueden ser puestos en práctica por una entidad lechera. Esta Norma recomienda la separación del cambio en el valor razonable menos los costos de venta de los activos biológicos de una entidad en cambio físico y cambio de precio. Esta separación se refleja en el primer ejemplo. El segundo ejemplo ilustra cómo separar el cambio físico del cambio en el precio.

Requerimientos de información a revelar

Estado de Situación Financiera

Entidad XYZ	Notas	31 diciembre 20X8 Unidad monetaria (u.m.)	31 diciembre 20X7 u.m.
ACTIVOS			
Activos corrientes			
Efectivo		10.000	10.000
Cuentas por cobrar		88.000	65.000
Inventarios		82.950	70.650
Total activos corrientes		**180.950**	**145.650**
Activos no corrientes			
Activos biológicos para producir frutos			
Ganado lechero – por madurar[2]		52.060	47.730
Ganado lechero – maduro[2]		372.990	411.840
Subtotal – activos biológicos para producir frutos	3	425.050	459.570
Propiedades, planta y equipo		1.462.650	1.409.800
Total activos no corrientes		**1.887.700**	**1.869.370**
Activos totales		**2.068.650**	**2.015.020**
PASIVOS			
Pasivos corrientes			
Cuentas por pagar		122.628	150.020
Pasivos corrientes totales		**122.628**	**150.020**

[2] Una entidad debe proporcionar una descripción de los activos biológicos que distinga entre activos biológicos consumibles y para producir y entre aquéllos mantenidos para la venta y aquellos mantenidos para su distribución sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica. Esta información a revelar tomaría la forma de una descripción cuantificada que puede acompañarse por una narración descriptiva. También se recomienda a la entidad, pero no se exige, distinguir entre activos biológicos maduros y por madurar, según proceda. Una entidad revelará las bases sobre las que hace estas distinciones. Este ejemplo muestra la información a revelar de activos biológicos para producir frutos en el estado de situación financiera. La información para cumplir otros requerimientos de información a revelar es revelada en las notas a los estados financieros, según lo permitido.

Entidad XYZ	Notas	31 diciembre 20X8 Unidad monetaria (u.m.)	31 diciembre 20X7 u.m.
ACTIVOS NETOS/PATRIMONIO			
Capital aportado		1.000.000	1.000.000
Resultados (ahorro) acumulados		946.022	865.000
Total activos netos/patrimonio		**1.946.022**	**1.865.000**
Total activos netos/patrimonio y pasivos		**2.068.650**	**2.015.020**

Estado de Rendimiento Financiero

Entidad XYZ	Notas	u.m. Año finalizado 31 diciembre 20X8
Valor razonable de la leche producida		518.240
Ganancias surgidas por cambios en el valor razonable menos los costos de venta del ganado lechero mantenido para la venta	3	39.930
		558.170
Inventarios utilizados		(137.523)
Costos de personal		(127.283)
Gastos por depreciación		(15.250)
Otros gastos operativos		(197.092)
		(477.148)
Resultado (ahorro) del período		**81.022**

Estado de Cambios en los Activos Netos/Patrimonio

	Año que termina el 31 de diciembre de 20X8		
	u.m.	u.m.	u.m.
	Capital aportado	Resultados (ahorro) acumulados	Total
Saldo al 1 de enero de 20X8	1.000.000	865.000	**1.865.000**
Resultado (ahorro) del periodo	-	81.022	**81.022**
Saldo a 31 de diciembre de 20X8	**1.000.000**	**946.022**	**1.946.022**

Estado de flujos de efectivo[3]

Entidad XYZ	**Año finalizado 31 diciembre 20X8**
	u.m.
Flujos de efectivo por actividades de operación	
Cobros por ventas de leche	498.027
Cobros por ventas de ganado	97.913
Pagos a proveedores y al personal	(504.025)
Pagos por compras de ganado	(23.815)
Efectivo neto procedente de actividades de operación	**68.100**
Flujos de efectivo por actividades de inversión	
Adquisición de propiedades, planta y equipo	(68.100)
Efectivo neto utilizado en actividades de inversión	**(68.100)**
Incremento neto de efectivo	**0**
Efectivo al comienzo del año	**10.000**
Efectivo al final del año	**10.000**

Notas

1. Operaciones y actividades principales

La Entidad XYZ ("la Entidad") se dedica a la producción de leche. A 31 de diciembre de 20X8, la Entidad contaba con 419 vacas productoras de leche (activos maduros para producir frutos), y 137 terneras en crecimiento que producirán leche en el futuro (activos inmaduros para producir frutos). La Entidad produjo 157.584 Kg. de leche con un valor razonable menos los costos de venta de 518.240 u.m. (el valor razonable de este producto agrícola se determina en el momento del ordeño) en el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8. La Entidad no posee ningún activo biológico consumible.

2. Políticas contables

Ganado y leche

El ganado se mide a su valor razonable menos los costos de venta. El valor razonable del ganado se determina sobre la base de los precios de mercado de los animales con edad, raza y características genéticas similares. La leche se valora inicialmente por su valor razonable menos los costos de venta en

[3] Este estado de flujos de efectivo informa de los flujos de efectivo procedentes de actividades de operación utilizando el método directo. La NICSP 2, "Estado de Flujos de Efectivo" requiere que una entidad informe de los flujos de efectivo procedentes de actividades de operación utilizando el método directo o el método indirecto. La NICSP 2 recomienda utilizar el método directo.

el momento del ordeño. El valor razonable de la leche se determina sobre la base de precios de mercado en el área local.

3. Activos biológicos

	20X8
Conciliación de los valores en libros del ganado lechero	**u.m.**
Importe en libros al 1 de enero de 20X8	**459.570**
Incrementos debidos a compras	26.250
Ganancias surgidas por cambios en el valor razonable menos los costos de venta atribuible a cambios físicos[4]	15.350
Ganancias surgidas por cambios en el valor razonable menos los costos de venta atribuible a cambios precios[5]	24.580
Decrementos debidos a ventas	(100.700)
Importe en libros al 31 de diciembre de 20X8	**425.050**

4. Estrategias de gestión de riesgos financieros

La Entidad está expuesta a riesgos financieros provenientes de cambios en los precios de la leche. La Entidad no espera que los precios de la leche vayan a caer de forma significativa en el futuro inmediato y, por tanto, no ha realizado contratos de derivados u otros para gestionar el riesgo de caída de los precios de la leche. La Entidad revisa el estado de los precios de la leche de forma regular teniendo en cuenta la necesidad de gestión activa del riesgo financiero.

Cambio físico y cambio de precio

El siguiente ejemplo ilustra cómo separar el cambio físico del cambio en el precio. La separación del cambio en el valor razonable menos los costos de venta entre la parte atribuible a los cambios físicos y la parte atribuible a los cambios de precio es una recomendación, pero no una exigencia de esta Norma.

Un rebaño de diez animales de 2 años fue adquirido a 1 de enero de 20X8. El 1 de julio de 20X8 se compró un nuevo animal de 2,5 años por 108 u.m. y nació otro en esa misma fecha. No se vendió ni se dispuso de ningún animal durante el periodo. Los valores razonables por unidad, menos los correspondientes costos de venta, han sido los siguientes:

	u.m.	u.m.
Animal de 2 años a 1 de enero de 20X8	100	
Animal recién nacido a 1 de julio de 20X8	70	
Animal de 2,5 años a 1 de julio de 20X8	108	

[4] La separación del cambio en el valor razonable menos los costos de venta, entre la parte atribuible a los cambios físicos y la parte atribuible a los cambios de precio es una recomendación pero no una exigencia de esta Norma.

[5] Véase la nota al pie 4.

Animal recién nacido a 31 de diciembre de 20X8	72	
Animal de 0,5 años a 31 de diciembre de 20X8	80	
Animal de 2 años a 31 de diciembre de 20X8	105	
Animal de 2,5 años a 31 de diciembre de 20X8	111	
Animal de 3 años a 31 de diciembre de 20X8	120	
Valor razonable menos los costos de venta del rebaño a 1 de enero de 20X8 (10 x 100)		1.000
Compra el 1 de julio de 20X8 (1 x 108)		108
Incremento en el valor razonable menos los costos de venta debido a cambios en los precios:		
10 × (105 – 100)	50	
1 × (111 – 108)	3	
1 × (72 – 70)	2	55
Incremento en el valor razonable menos los costos de venta debido a cambios físicos:		
10 × (120 – 105)	150	
1 × (120 – 111)	9	
1 × (80 – 72)	8	
1 × 70	70	237
Valor razonable menos los costos de venta del rebaño a 31 de diciembre de 20X8		
11 × 120	1.320	
1 × 80	80	1.400

Comparación con la NIC 41

La NICSP 27, Agricultura se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 41, Agricultura (2001), modificada hasta el 31 de diciembre de 2008. Las principales diferencias entre la NICSP 27 y la NIC 41 son las siguientes:

- La definición de "actividad agrícola" incluye las transacciones para la distribución de activos biológicos sin contraprestación o por una contraprestación simbólica. La NIC 41 no se refiere a estas transacciones.
- La sección de alcance aclara que los activos biológicos mantenidos para la provisión o suministro de servicios no se tratan en esta Norma. La NIC 41 no incluye esta aclaración.
- La NIC 41 incluye los requerimientos para subvenciones del gobierno relacionadas con activos biológicos medidos al valor razonable menos los costos de venta. La NICSP 27 no incluye requerimientos ni guías para subvenciones del gobierno, porque la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)* proporciona requerimientos y guías relacionadas con subvenciones del gobierno en transacciones sin contraprestación.
- La NICSP 27 contiene requerimientos para la medición en el reconocimiento inicial, y en cada fecha de presentación, de activos biológicos adquiridos a través de una transacción sin contraprestación.
- Esta Norma contiene un requerimiento adicional de información a revelar para activos biológicos para los que el uso o capacidad para vender de la entidad está sujeta a restricciones.
- Esta Norma contiene un requerimiento para distinguir entre activos biológicos consumibles y activos biológicos para producir frutos y entre activos biológicos mantenidos para la venta y aquellos mantenidos para su distribución sin contraprestación. o por una contraprestación simbólica. Esta información a revelar tomaría la forma de una descripción cuantificada que puede acompañarse por una narración descriptiva. La NIC 41 recomienda, pero no exige, a las entidades que suministren una descripción cuantificada de cada grupo de activos biológicos, distinguiendo en ella entre activos biológicos consumibles y para producir frutos, o entre activos biológicos maduros y por madurar, según proceda.
- Esta Norma contiene provisiones transitorias sobre la adopción por primera vez de la contabilidad de base contable de acumulación (o devengo). La NIC 41 no incluye estas disposiciones transitorias.
- La NICSP 27 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 41. Los ejemplos más significativos son el uso de los términos beneficios económicos futuros y potencial de servicio, resultados (ahorro o desahorro) y estado de rendimiento financiero en la NICSP 27. Los términos equivalentes en la NIC 41 son beneficios económicos futuros, resultado del periodo, y estado de resultado integral.

ESTA PÁGINA SE HA DEJADO EN BLANCO INTENCIONALMENTE

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: 978-1-60815-452-4