

Federación Internacional de Contadores®
529 Fifth Avenue
New York, New York 10017 USA

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

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

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

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

Propiedad intelectual © mayo de 2025 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 este documento, excepto cuando sea utilizado para uso privado y no comercial. Contacto permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-596-5

Publicado por:



NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO

IPSAS[®]

ESTA PÁGINA SE HA DEJADO INTENCIONADAMENTE EN BLANCO

MANUAL DE PRONUNCIAMIENTOS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO

EDICIÓN DE 2025

Como está organizado este Manual

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

Introducción a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público	1
El papel de la Federación Internacional de Contadores	3
Alcance del manual	5
Cambios de importancia desde la edición de 2024 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	16
Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público—NICSP 1 a 30	136
Índice del Volumen II	1011
Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público—NICSP 31 a 43	1013
Índice del Volumen III	2005
Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público—NICSP 44 a 50	2007
Introducción a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público según la Base Contable de Efectivo—Emitida en 2017	2497
NICSP de Base de Efectivo—Información Financiera según la Base Contable de Efectivo—Emitida en 2017	2499
Introducción a las Guías de Prácticas Recomendadas	2591
Guías de Prácticas Recomendadas— GPR 1 a 3	2593
Glosario de Términos Definidos de las NICSP 1 a 50	2657
NICSP con Base de acumulación (o devengo) emitidas a 31 de enero de 2025.....	2703

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 reproducción de publicaciones de la Federación Internacional de Contadores* y la *Política de traducción de publicaciones de la Federación Internacional de Contadores*. Los interesados en reproducir, o traducir y reproducir, este manual deben dirigirse a [**permissions@ifac.org**](mailto: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™ (Normas NICSP®). El IPSASB reconoce las importantes ventajas de lograr una información financiera congruente y comparable entre diferentes jurisdicciones y considera que las Normas 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 Normas NICSP relacionadas con la información financiera con base contable de efectivo y de acumulación (o devengo). Las Normas NICSP de acumulación (o devengo) están basadas en las Normas NIIF® de Contabilidad 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 Normas NIIF de Contabilidad.

La adopción de las Normas 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 Normas NICSP y la armonización de los requerimientos nacionales con las Normas NICSP. Se debe señalar que los estados financieros cumplen con las Normas NICSP solo si cumplen con todos los requerimientos de cada Norma NICSP que les sea aplicable.

ESTA PÁGINA SE HA DEJADO EN BLANCO INTENCIONADAMENTE

EL PAPEL DE LA FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES

La Federación Internacional de Contadores (IFAC®), con sus organizaciones miembros, sirve al interés público contribuyendo a la mejora de la relevancia, reputación y el valor de la profesión contable en todo el mundo. Expresa su opinión y participa como portavoz de la profesión en todo el mundo, lidera y desarrolla una profesión preparada para el futuro y contribuye y promueve el desarrollo, adopción e implementación de normas internacionales de alta calidad. Fundada en 1977, la IFAC está compuesta por 180 miembros y asociados en 135 países y jurisdicciones, que representan a más de 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 facilita 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 para la emisión de normas, como en el acceso público a los materiales de la agenda, 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 que los proponen/en las que trabajan, se comprometan con la independencia, integridad y misión 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 Normas NICSP; y
- otras cuestiones relevantes para las actividades de emisión de normas del IPSASB.
- La gobernanza y las actividades de emisión de normas del 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 personas con experiencia en el sector público o en la información financiera, y con vínculos profesionales con organizaciones que tienen interés en promocionar información financiera de alta calidad y comparable internacionalmente.

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

ALCANCE DE ESTE MANUAL EDICIÓN DE 2025

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 2025.

ESTA PÁGINA SE HA DEJADO EN BLANCO INTENCIONADAMENTE

CAMBIOS DE IMPORTANCIA DESDE LA EDICIÓN 2024 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 Contabilidad (NIC®) y las Normas NIIF® de Contabilidad es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo directamente en la 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

Normas nuevas

El IPSASB aprobó las siguientes Normas, las cuales se incluyen en este Manual:

- *Mejoras a las NICSP 2023* (emitida en abril de 2024);
- *Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos* (Modificaciones a la NICSP 43, NICSP 47 y NICSP 48) (emitidas en octubre de 2024);
- NICSP 50, *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales* (emitida en noviembre de 2024);
- *Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto* (modificaciones a la NICSP 12) (emitida en noviembre de 2024); y
- *Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas* (enero 2025).

Estas tienen vigencia desde la fecha indicada en las Normas.

Estas Normas dan lugar a varias modificaciones consiguientes en otras NICSP. Estas modificaciones tienen vigencia desde la fecha indicada en las Normas.

Modificaciones

Un número de Normas NICSP se modificaron también como resultado del proyecto del IPSASB *Mejoras a las NICSP, 2023*. Este proyecto involucra no urgentes pero sí necesarios cambios en las Normas NICSP. Las siguientes Normas NICSP han sido modificadas:

- NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*; y
- NICSP 43, *Arrendamientos*.

La Norma *Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos* (Modificaciones a la NICSP 43, NICSP 47 y NICSP 48) modificó estas Normas NICSP para proporcionar una guía sobre cómo contabilidad estos tipos de acuerdos.

La Norma *Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto* (Modificaciones a la NICSP 12) añadió un apéndice normativo a la NICSP 12, *Inventarios* desarrollado a partir de la CINIIF 20, *Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto*.

La Norma *Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas* añadió una guía normativa a las siguientes Normas NICSP elaborada a partir de cuatro interpretaciones del CIINIF®:

- NICSP 10, *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*;
- NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*;
- NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*;
- NICSP 43, *Arrendamientos*; y
- NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*.

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	16
NICSP 1, <i>Presentación de Estados Financieros</i>	136
NICSP 2, <i>Estado de Flujos de Efectivo</i>	193
NICSP 3, <i>Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores</i>	217
NICSP 4, <i>Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera</i>	243
NICSP 5, <i>Costos por Préstamos</i>	271
NICSP 6, <i>Estados Financieros Consolidados y Separados</i>	293
NICSP 7, <i>Inversiones en Asociadas</i>	295
NICSP 8, <i>Participaciones en Negocios Conjuntos</i>	297
NICSP 9, <i>Ingresos de Transacciones con Contraprestación</i>	299
NICSP 10, <i>Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias</i>	321
NICSP 11, <i>Contratos de Construcción</i>	337
NICSP 12, <i>Inventarios</i>	361
NICSP 13, <i>Arrendamientos</i>	387
NICSP 14, <i>Hechos Ocurridos después de la fecha de presentación</i>	389
NICSP 15, <i>Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar</i>	405
NICSP 16, <i>Propiedades de Inversión</i>	407
NICSP 17, <i>Propiedades, Planta y Equipo</i>	441
NICSP 18, <i>Información Financiera por Segmentos</i>	443
NICSP 19, <i>Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes</i>	471
NICSP 20, <i>Información a Revelar sobre Partes Relacionadas</i>	529
NICSP 21, <i>Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo</i>	547
NICSP 22, <i>Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General</i>	585
NICSP 23, <i>Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)</i>	609
NICSP 24, <i>Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros</i>	657
NICSP 25, <i>Beneficios a los Empleados</i>	681
NICSP 26, <i>Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo</i>	683
NICSP 27, <i>Agricultura</i>	741
NICSP 28, <i>Instrumentos Financieros: Presentación</i>	771

NICSP 29, <i>Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición</i>	841
NICSP 30, <i>Instrumentos Financieros: Información a Revelar</i>	903

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.

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
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. La información acerca de los miembros del IPSASB, períodos de mandato, procedimientos de reunión y procedimientos a seguir se contiene en el documento del IPSASB *Términos de Referencia*, aprobados por el Consejo de la IFAC.

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 público¹ que cumplen todos los siguientes criterios:
 - (a) Son responsables de la prestación de servicios² para beneficiar al público y/o para redistribuir la renta y la riqueza;
 - (b) Principalmente financian sus actividades, directa o indirectamente, a través de impuestos y/o transferencias de otros niveles de gobierno, contribuciones sociales, deuda o cuotas; y
 - (c) no tienen la obtención de beneficios como un objetivo principal.
11. Toda limitación a la aplicabilidad de ciertas NICSP se señala claramente en esas normas. Las NICSP no están pensadas para ser aplicadas a partidas no significativas.
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*.

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 mediante su adaptación al contexto del sector público, cuando resulte apropiado. En este proceso, el IPSASB intenta, siempre que sea posible, mantener el tratamiento contable y texto original de las NIIF a no ser que haya una circunstancia significativa en el sector público que justifique una desviación; y
 - abordan aspectos de información financiera del sector público que no están tratados mediante la adaptación de las NIIF o para los que el IASB no ha desarrollado NIIF.
14. [Eliminado]
15. El IPSASB también ha emitido una NICSP global de¹ Base de Efectivo que incluye secciones obligatorias y recomendadas sobre revelación.

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.

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 aplica una 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 (o devengo) de acuerdo con las NICSP, las disposiciones transitorias regirán 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 ya han desarrollado normas contables aplicables 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. Es probable que las NICSP tengan un uso considerable en las jurisdicciones que todavía no han desarrollado 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 9 del *Marco Conceptual* fueron emitidos en octubre de 2014.

Los capítulos 3, 5 y 7 se actualizaron en 2023.

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

CONTENIDOS

	Página
Prólogo	18-21
Capítulo 1: Función y autoridad del Marco Conceptual	22-24
Capítulo 2: Objetivos y usuarios de la información financiera con propósito general.....	25-38
Capítulo 3: Características cualitativas	39-55
Capítulo 4: Entidad que informa	56-60
Capítulo 5: Elementos de los estados financieros	61-89
Capítulo 6: Reconocimiento en los estados financieros.....	90-94
Capítulo 7: Medición de activos y pasivos en los estados financieros.....	95-120
Capítulo 8: Presentación en los informes financieros con propósito general	121-134
Apéndice A: Publicaciones del procedimiento a seguir para el Marco Conceptual	135

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.
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.

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 los 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 tratan 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. 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 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 contaminación, 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 Públicas 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 EFP 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

CONTENIDOS

	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, 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 aplica a los IFPG de gobiernos nacionales, regionales, estatales/provinciales y locales. También se aplica 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, pero no forman parte, del Marco Conceptual

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 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

CONTENIDOS

	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 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 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;
 - 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 necesarios 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, del gobierno o de otras entidades del sector público, 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, reconoce 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 necesitar 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, pero no forman parte, del Marco Conceptual

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 expresaron la opinión de que el Marco Conceptual debiera identificar los usuarios principales de los IFPG y el IPSASB debiera 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 sus 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 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 debiera 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 los 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

CONTENIDOS

	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 de errores significativos. 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.
- 3.14A La neutralidad se apoya con el ejercicio de prudencia. Prudencia es el ejercicio de la cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. El ejercicio de prudencia significa que los activos e ingresos no están sobrestimados y los pasivos y gastos no están subestimados. Igualmente, el ejercicio de la prudencia no permite la subestimación de activos o ingresos, ni la sobrestimación de pasivos o gastos. Estas estimaciones erróneas pueden conducir a la sobrestimación o la subestimación de ingresos o de gastos en periodos futuros.
- 3.14B El ejercicio de la prudencia no impone necesariamente la asimetría; por ejemplo, no hay una necesidad sistemática de evidencia más convincente para apoyar el reconocimiento de activos o ingresos que para el reconocimiento de pasivos o gastos. Normas concretas pueden contener requerimientos de asimetría si esto es consecuencia de decisiones que pretenden seleccionar la información más relevante que represente fielmente lo que pretende representar.

- 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 datos de entrada para evaluar la rendición de cuentas y su capacidad para informar e influir las decisiones que necesiten tomarse. Una ausencia de oportunidad puede proporcionar información menos útil.
- 3.20 Algunos elementos de información pueden continuar siendo útiles mucho después del periodo sobre el que se informa o fecha de presentación. Por ejemplo, a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones, los usuarios de los IFPG pueden necesitar evaluar tendencias en el rendimiento financiero y desempeño de la prestación de servicios de la entidad y su cumplimiento con los presupuestos a lo largo de un número de periodos sobre los que se informa. Además, 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 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 con importancia relativa si su omisión, tergiversación o ensombrecimiento pudiera influir razonablemente en el rendimiento de cuentas por parte de la entidad, o en las decisiones que los usuarios tomen basándose en 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.
- 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.

- 3.33A 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 una característica uniforme o un conjunto uniforme de características a partir de las cuales un tipo concreto de información se convierte en material o con importancia relativa.
- 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 esperadas de los beneficios y costos de los requerimientos propuestos. La información a revelar y otros requerimientos que dan lugar a la presentación de información útil para los usuarios de los IFPG a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones y el cumplimiento con las características cualitativas se prescriben por las NICSP cuando los beneficios del cumplimiento con esa información a revelar y otros requerimientos han sido evaluados por el IPSASB para justificar sus costos.

Equilibrio entre las características cualitativas

- 3.41 Las características cualitativas trabajan juntas para contribuir a la utilidad de la información. Por ejemplo, ni una descripción que representa fielmente un fenómeno irrelevante, ni una que no representa fielmente un fenómeno relevante, 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, pero no forman parte, del Marco Conceptual

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

- FC3.1 Para desarrollar las NICSP, el IPSASB recibe 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 emitido en 2010 (el Proyecto de norma de 2010) 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.

Actualización del alcance limitado del Marco Conceptual

- FC3.4A En marzo de 2020, el IPSASB inició una actualización de alcance limitado del Marco Conceptual. La actualización de alcance limitado propuso modificaciones a la guía sobre materialidad o importancia relativa y la incorporación de una guía sobre la función de la prudencia en el contexto de la representación fiel. El IPSASB aprobó un Capítulo 3 actualizado en junio de 2023. El IPSASB comenzó a utilizar el Capítulo 3 actualizado inmediatamente después de su aprobación.

Otras características cualitativas consideradas

- FC3.5 Algunos de quienes respondieron al Proyecto de norma de 2010 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 era 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 era 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. Además, una sola representación en los GPFR puede representar varios fenómenos económicos o de otro tipo. 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 En el momento de emisión del Proyecto de norma de 2010, el Apéndice A de la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros* identificaba “fiabilidad” como una 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 de 2010 apoyaron el uso de representación fiel y su explicación en dicho Proyecto de norma de 2010, 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, ya sea el costo histórico, el valor razonable, el costo de cumplimiento u otra base de medición. El IPSASB no pretendía 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 comprendía 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 opinó 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, fue 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 era 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 2010 expresaron su preocupación porque esencia sobre la forma y prudencia no fue identificada 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 fue identificada 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.
- FC3.17A El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) revisó su enfoque de la prudencia en el Marco Conceptual para la Información Financiera, publicado en 2018 (el Marco Conceptual del IASB de 2018). El IASB no incluyó la prudencia como una característica cualitativa, pero, en el contexto de la representación fiel, explicó que "la neutralidad se apoya en el ejercicio de la prudencia" y que "la prudencia es el ejercicio de la cautela cuándo se emiten juicios en condiciones de incertidumbre". El IASB caracterizó el enfoque adoptado en el Marco Conceptual de 2018 como "prudencia cautelosa".
- FC3.17B El IPSASB también señaló que la prudencia había sido objeto de un amplio debate en el proyecto de Normas Europeas de Contabilidad del Sector Público.

- FC3.17C Debido a los acontecimientos mencionados, el IPSASB reconsideró el enfoque de la prudencia en el Marco Conceptual de 2014: en particular, si la prudencia debía incluirse como una característica cualitativa por derecho propio o si las guías sobre la prudencia debían incluirse en el contexto de la neutralidad y la representación fiel.
- FC3.17D El IPSASB consideró que la prudencia no se distingue suficientemente de la representación fiel como para justificar su inclusión como característica cualitativa adicional. La aplicación práctica del Marco Conceptual del IPSASB tampoco ha identificado que la no inclusión de la prudencia como característica cualitativa sea problemática.
- FC3.17E El IPSASB reconoció las razones para mantener el enfoque en el Marco Conceptual de 2014, basándose en que la alusión a la prudencia y su análisis añaden poco al concepto de neutralidad, que en sí mismo transmite una falta de sesgo. Sin embargo, el IPSASB concluyó que sería beneficioso aclarar que la prudencia implica cautela en la evaluación de la incertidumbre en la medición de todos los elementos y que ello respondería a quienes consideran que la ausencia de referencias a la prudencia es un riesgo. El IPSASB está firmemente convencido de que la cautela debe aplicarse de manera congruente, en lugar de centrarse desproporcionadamente en los activos y los ingresos. Por lo tanto, el IPSASB decidió incluir una explicación en el párrafo 3.14A que, en el contexto de la representación fiel, “la neutralidad se apoya en el ejercicio de la prudencia” y que “la prudencia es el ejercicio de la cautela al emitir juicios en condiciones de incertidumbre”. Esto es congruente con el enfoque del IASB en su Marco Conceptual de 2018.
- FC3.17F Si bien la mayoría de los encuestados sobre el Proyecto de norma (PN) 81, emitida en febrero de 2022, apoyaron el enfoque propuesto, una minoría abogó por la adopción de la prudencia como una característica cualitativa. El IPSASB reconoció este punto de vista, pero concluyó que la consulta no había planteado razones convincentes para la inclusión de la prudencia como característica cualitativa, en particular para fundamentar que la prudencia es suficientemente distinta de la representación fiel como para justificar su inclusión como característica cualitativa adicional. Por lo tanto, el IPSASB confirmó las propuestas del PN 81.
- FC3.17G Algunos de los que respondieron al PN 81 consideraron que no se había explicado suficientemente el contraste entre simetría y asimetría. El IPSASB estuvo de acuerdo con esta observación. El IPSASB no consideró que el principio del párrafo 3.14B, según el cual el ejercicio de la prudencia no implica la necesidad de asimetría, debiera modificarse. Más bien, debería aclararse el significado de “asimetría” a fin de aclarar la conclusión del IPSASB. El IPSASB confirmó que el atributo más común de la asimetría es que se requiere un nivel más alto de evidencia para el reconocimiento de activos e ingresos que para pasivos y gastos. Si bien no existe una definición universalmente aceptada de asimetría, el IPSASB también consideró que la aplicación de la asimetría podría incluir:
- el no reconocimiento de todas las ganancias no realizadas; o
 - permitir a los preparadores medir un activo por un importe inferior a una estimación imparcial y un pasivo por un importe superior a una estimación imparcial según las bases de medición seleccionadas para el activo y el pasivo.
- FC3.17H El IPSASB concluyó que la introducción de este enfoque no daría lugar a información relevante y que proporcionara una representación fiel de la situación financiera y el rendimiento financiero de una entidad. Por lo tanto, dicho enfoque no cumpliría los objetivos de la información financiera identificados en el Capítulo 2, Objetivos y usuarios de la información financiera con propósito general.

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 de 2010 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 era 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 identificarse 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 de 2010 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 opinó 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 de 2010 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 IASB.
- 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 opinó 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 de 2010, 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 opinó 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 opinó 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 opinó 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 era de la opinión de 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, el IPSASB 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.

- FC3.32A En 2018 el IASB modificó la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* y NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Las modificaciones aclararon la definición de materialidad o importancia relativa con el fin de resolver las dificultades que experimentan las entidades al realizar juicios de materialidad o importancia relativa al preparar los estados financieros, y para que las definiciones de ambas normas estén alineadas. Debido a estos cambios, el IASB realizó modificaciones menores, pero significativas, al Capítulo 2, *Características cualitativas de la información financiera útil*, de su Marco Conceptual de 2018. En primer lugar, una modificación complementó la guía que establece que la información es material o con importancia relativa si su omisión o inexactitud podría influir en la toma de decisiones, con una referencia a la “información que ensombrece” como factor adicional. Una segunda modificación suavizó el umbral para las entidades a la hora de determinar cuándo la información es material o con importancia relativa.
- FC3.32B En su proyecto de actualización de alcance limitado iniciado en 2020, el IPSASB consideró ambos cambios en el contexto de la información financiera con propósito general del sector público. El IPSASB concluyó que la referencia a la “información que ensombrece” es relevante para el sector público, ya que sugiere que, entre otras prácticas, la inclusión de información a revelar no significativa puede tener un impacto negativo en los usuarios, en lugar de ser simplemente innecesaria. Esta es una consideración relevante tanto para los estados financieros como para otros IFPG. El IPSASB también concluyó que modificar la redacción sobre influir negativamente en los usuarios añadiendo las palabras “podría esperarse razonablemente que influya” impone una expectativa más realista en las evaluaciones de materialidad o importancia relativa de los preparadores. Por lo tanto, el IPSASB decidió adoptar estos cambios en su Marco Conceptual y modificó el párrafo 3.32 en consecuencia. En el PN 81, el IPSASB propuso la incorporación de una frase que dice que “cuando una entidad juzga que una partida material o con importancia relativa no se presenta por separado en el estado financiero (o no se presenta de manera suficientemente destacada), la entidad considera la posibilidad de revelarla”. La intención era proporcionar una guía más útil a los preparadores.
- FC3.32C La mayoría de los que respondieron al PN 81 apoyaron la incorporación de “ensombrecer la información” como factor relevante para la materialidad o importancia relativa. También apoyaron suavizar el umbral para determinar cuándo la información es material o con importancia relativa. Algunos de los que respondieron solicitaron que el Marco Conceptual incluyera ejemplos de cómo se ensombrece la información material o con importancia relativa. El IPSASB considera que la función del Marco Conceptual es proporcionar principios de alto nivel y no incluir ejemplos detallados; tales ejemplos corren el riesgo de desviar la atención del principio básico y es mejor proporcionarlos en otra parte de la documentación del IPSASB.
- FC3.32D Varios de los que respondieron expresaron reservas sobre la frase incorporada en el párrafo 3.32. Entre quienes respondieron, se destacaron dos puntos. En primer lugar, algunos de los que respondieron consideraron que la frase podía socavar el principio establecido en el párrafo 6.9 del Capítulo 6, Reconocimiento en los estados financieros, según el cual “el hecho de no reconocer partidas que cumplen la definición de un elemento y los criterios de reconocimiento no se rectifica mediante la información a revelar sobre las políticas contables, en las notas o en otros detalles explicativos”. En segundo lugar, algunos de los que respondieron consideraron que la frase se refería a la presentación y, por lo tanto, no era apropiada para el Capítulo 3.
- FC3.32E La finalidad del IPSASB no era socavar el principio clave de que la información a revelar no es una alternativa al reconocimiento de una partida que cumple la definición de un elemento y los criterios de reconocimiento. Sin embargo, el IPSASB aceptó que la frase podía dar lugar a tal interpretación. El IPSASB también aceptó que las cuestiones de presentación y revelación se tratan en el Capítulo 8, Presentación en los informes

financieros con propósito general, y que no son apropiadas para el Capítulo 3. Por lo tanto, el IPSASB decidió no incluir esta frase adicional en el Capítulo 3 actualizado.

- FC3.32F En el Marco Conceptual de 2018 del IASB, la materialidad o importancia relativa es un aspecto de la característica cualitativa de la relevancia, en lugar de una restricción de la información en la información financiera con propósito general, como en el Marco Conceptual del IPSASB. En la Actualización de Alcance Limitado, el IPSASB no reevaluó esta clasificación. El IPSASB reconoció que la materialidad o importancia relativa puede afectar a varias características cualitativas.
- FC3.32G En la Actualización de Alcance Limitado, el IPSASB reconoció que, en varias jurisdicciones, las entidades del sector público están obligadas a informar sobre si las transacciones se han registrado de acuerdo con la legislación y las regulaciones vigentes. En algunas jurisdicciones, dichos informes se denominan declaraciones o afirmaciones de regularidad. Se puede requerir a los auditores que expresen una opinión sobre dichas declaraciones, separada de la que expresan sobre los estados financieros.
- FC3.32H El IPSASB consideró si el Marco Conceptual debería proporcionar orientación sobre consideraciones de materialidad o importancia relativa para las declaraciones/afirmaciones de regularidad. Congruente con el razonamiento del párrafo FC3.32, el IPSASB concluyó que no se justifica una guía adicional.

Costo-Beneficio

- FC3.33 Algunos de quienes respondieron al Proyecto de norma de 2010 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 Capítulo 1: Función y autoridad 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 de 2010 también expresaron su preocupación porque el Marco Conceptual propuesto no reconocía que las compensaciones costo-beneficio pueden diferir para entidades del sector público distintas. Eran de la opinión de que el reconocimiento de esto puede proporcionar un principio útil a aplicar al considerar cuestiones de información diferencial. El IPSASB consideró estos temas y determinó que el Marco Conceptual no debería tratar 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

CONTENIDOS

	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 una identidad legal separada o ser, por ejemplo, una organización, acuerdo administrativo o programa sin una identidad legal separada.

Fundamentos de las conclusiones

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

Características clave de una entidad que informa

- FC4.1 El concepto de entidad que informa se deriva de los objetivos de la información financiera de las entidades del sector público. Los objetivos de la información financiera de las entidades del sector público son proporcionar información sobre la entidad que sea útil a los usuarios de los IFPG a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones.
- FC4.2 Las entidades que informan preparan IFPG. Los IFPG incluyen los estados financieros, que presentan información sobre temas tales como la situación financiera, rendimiento y flujos de efectivo de la entidad, e información financiera y no financiera que mejora, complementa y amplía los estados financieros. Por ello, una característica clave de una entidad 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. 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 las actividades de dichas entidades, 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

CONTENIDOS

	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
Definiciones de activo y recurso	5.6
Derechos	5.7A–5.7G
Potencial de servicio y beneficios económicos.....	5.8-5.10
Actualmente controlados por la entidad como resultado de eventos pasados	5.11-5.13
Pasivos	5.14–5.17D
Definición.....	5.14–5.14A
Obligaciones	5.15–5.15F
Una transferencia de recursos de la entidad	5.16–5.16F
Obligación presente como resultado de sucesos pasados	5.17–5.17D
Activos y Pasivos.....	5.26A–5.26J
Unidad de Cuenta	5.26A–5.26H
Acuerdos vinculantes que no se han cumplido en igual medida	5.26I-5.26J
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 estas 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 para el registro, clasificación y agregación de la información y actividad económica de forma que proporcione a los usuarios información que cumpla 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 en 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

Definiciones de activo y recurso

- 5.6 Un activo es:
- Un recurso actualmente controlado por la entidad como consecuencia de un suceso pasado.*
- 5.6A Un recurso es:

Un derecho al potencial de servicio o a la capacidad de generar beneficios económicos, o un derecho a ambos.

- 5.6B Esta sección analiza tres componentes de dichas definiciones:
Derechos (5.7A a 5.7G);
potencial de servicio y los beneficios económicos (párrafos 5.8 a 5.10); y
control actual como resultado de eventos pasados (párrafos 5.11 a 5.13).

5.7 [Eliminado]

Derechos

- 5.7A Los derechos a servicios potenciales o a la capacidad de generar beneficios económicos adoptan muchas formas, entre las que se incluyen:
- (a) derechos que corresponden a una obligación de otra parte (véase el párrafo 5.16C), por ejemplo:
 - (i) derechos a recibir efectivo;
 - (ii) derechos a recibir bienes o servicios;
 - (iii) Un derecho a intercambiar recursos con otra parte en condiciones favorables. Estos derechos incluyen, por ejemplo, un contrato a término para comprar un recurso en condiciones que son actualmente favorables; y
 - (iv) derechos a beneficios procedentes de una obligación de terceros que consiste en transferir un recurso si ocurre un suceso futuro incierto que haya sido especificado (véase el párrafo 5.16A).
 - (b) Derechos que no se corresponden con una obligación de un tercero, por ejemplo:
 - (i) Derechos sobre objetos físicos, tales como propiedades, planta y equipo o inventarios. Ejemplos de estos derechos son un derecho a usar un objeto físico o un derecho a beneficios procedentes de un objeto arrendado; y
 - (ii) Derecho a utilizar propiedad intelectual.
- 5.7B Muchos derechos se establecen por acuerdos vinculantes, legislación o medios similares. Por ejemplo, una entidad puede obtener derechos por ser propietaria o arrendataria de un objeto físico, por ser titular de un instrumento de deuda, como un préstamo estudiantil, o por ser propietaria de un programa informático o del derecho de uso de la propiedad intelectual. Sin embargo, una entidad también podría obtener derechos de otras maneras, por ejemplo:
- (a) al adquirir o crear conocimientos técnicos que no son de dominio público, como un plan de gestión del tráfico; o
 - (b) a través de una obligación de otra parte que surge porque esa otra parte tiene pocas o ninguna alternativa realista para evitar una transferencia de recursos (véase el párrafo 5.15).
- 5.7C Algunos servicios—por ejemplo, los servicios prestados por los empleados y los servicios en especie—se reciben y se consumen inmediatamente. Un derecho de una entidad a obtener el potencial de servicio o los beneficios económicos producidos por dichos servicios existe muy brevemente hasta que la entidad consume los servicios.
- 5.7D No todos los derechos de una entidad son activos de esa entidad. Para ser activos de la entidad, los derechos deben (i) tener potencial de servicio o beneficios económicos más allá de los disponibles para todas las demás partes (véanse los párrafos 5.8 a 5.10) y (ii) estar controlados por la entidad (véanse los párrafos 5.11 a 5.12A). Los derechos disponibles para todas las partes sin un costo significativo —por ejemplo, los derechos de acceso a bienes públicos, tales como los derechos públicos de paso sobre

terrenos, o los conocimientos técnicos que son de dominio público— no son normalmente activos de las entidades que los poseen.

- 5.7E En principio, cada uno de los derechos de una entidad es un activo separado. Sin embargo, a efectos contables, los derechos relacionados se tratan a menudo como una única unidad de cuenta que es un activo único (véanse los párrafos 5.26A a 5.26J). Por ejemplo, la propiedad legal de un objeto físico puede dar lugar a varios derechos, incluyendo un derecho a:
- (a) usar el objeto;
 - (b) vender los derechos sobre el objeto; y
 - (c) pignorar los derechos sobre el objeto.
- 5.7F En muchos casos, el conjunto de derechos que surgen de la propiedad legal de un objeto físico se contabiliza como un activo único. Conceptualmente, el recurso es el conjunto de derechos, no el objeto físico. No obstante, la descripción del objeto físico como el conjunto de derechos proporcionará, a menudo, una representación fiel de esos derechos de la forma más concisa y comprensible.
- 5.7G La relación entre los derechos soberanos, los recursos y un activo se analiza en el párrafo 5.13.

Potencial de servicio y beneficios económicos

- 5.8 El potencial de servicio es la capacidad de un recurso para proporcionar servicios que aportan a la consecución de 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 la competencia en el mercado es limitada o inexistente. El uso y disposición de estos activos puede ser restringido, ya que muchos activos que incorporan potencial de servicio son de naturaleza especializada.
- 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. o
 - La extinción o reducción de un pasivo mediante la transferencia de un activo.

Actualmente controlados por la entidad como resultado de eventos pasados

- 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

- 5.12A En ocasiones una parte (un principal) contrata a otra parte (un agente) para que actúe en su nombre y para su beneficio. Por ejemplo, un principal puede contratar a un agente para que disponga la distribución de bienes controlados por el principal a beneficiarios elegibles. Si un agente tiene la custodia de un recurso controlado por el principal, ese recurso no es un activo del agente.
- 5.13 La definición de un activo requiere que un recurso que una entidad controla actualmente debe haber surgido de una o más transacciones pasadas u otros eventos pasados. 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 para 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 de transferir recursos resultado de sucesos pasados.

5.14A Para que exista un pasivo, deben satisfacerse los tres criterios siguientes:

- (a) la entidad tiene una obligación (párrafos 5.15 a 5.15F);
- (b) La obligación es transferir recursos (párrafos 5.16A a 5.16F); y
- (c) la obligación es una obligación presente que surge de uno o más eventos pasados (párrafos 5.17 a 5.17D).

Obligaciones

- 5.15 Las entidades del sector público pueden tener un número de obligaciones. Las obligaciones son vinculantes cuando una entidad tiene pocas o ninguna alternativa realista para evitarlas.
- 5.15A 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 y un pasivo.
- 5.15B 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 transferencia 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

- 5.15C 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 tiene poca o ninguna alternativa realista de evitar la obligación y que dicha obligación existe.
- 5.15D Algunas obligaciones relacionadas con transacciones con contraprestación no son estrictamente exigibles por un tercero en 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.
- 5.15E 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

- 5.15F 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 ha creado una expectativa válida, ante aquellos terceros de que cumplirá sus compromisos o responsabilidades; y
 - la entidad tiene poca o nula alternativa realista de evitar liquidar la obligación que surge de dichas responsabilidades.

Una transferencia de recursos de la entidad

- 5.16 [Eliminado]
- 5.16A Para satisfacer la definición de pasivo, la obligación debe tener el potencial de requerir que la entidad transfiera recursos a otra parte (o partes). Para que exista ese potencial, no se necesita que sea cierto, ni siquiera probable, que se vaya a requerir que la entidad transfiera recursos—se puede requerir, por ejemplo, la transferencia solo si ocurre un determinado suceso futuro incierto. Sólo es necesario que exista la obligación presente y que, al menos en una circunstancia, requiera que la entidad transfiera recursos.
- 5.16B Una obligación puede cumplir la definición de un pasivo incluso si la probabilidad de transferir recursos es baja. No obstante, esa baja probabilidad podría afectar las decisiones sobre la información proporcionada acerca del pasivo y la forma en que se proporciona dicha información. El Capítulo 6 proporciona guía sobre el reconocimiento y el Capítulo 7 proporciona guía sobre la medición.

- 5.16C Las obligaciones de transferir recursos incluyen, por ejemplo:
- (a) obligaciones de pagar efectivo;
 - (b) obligaciones de prestar servicios o entregar bienes;
 - (c) obligaciones de intercambiar recursos con otra parte en condiciones desfavorables. Estas obligaciones incluyen, por ejemplo, un contrato a término para vender en condiciones que actualmente son desfavorables o una opción que da derecho a otra parte a comprar recursos de la entidad;
 - (d) obligaciones de transferir recursos si se produce un evento futuro incierto especificado; y
 - (e) obligaciones de emitir un instrumento financiero que obligará a la entidad a transferir un recurso.
- 5.16D En lugar de cumplir una obligación de transferir recursos a la parte que tiene derecho a recibirlos, las entidades pueden, en determinadas circunstancias:
- (a) liquidar la obligación negociando una exención de ésta;
 - (b) transferir la obligación a un tercero; o
 - (c) sustituir la obligación de transferir recursos por otra obligación mediante la suscripción de una nueva transacción. liquidar la obligación negociando su liberación;
- 5.16E En las situaciones identificadas en el párrafo 5.16D, una entidad tiene la obligación de transferir recursos hasta que haya liquidado, transferido o sustituido esa obligación.
- 5.16F En una relación principal-agente (véase el párrafo 5.12A), si el agente tiene la obligación de transferir a un tercero recursos controlados por el principal, esa obligación no es un pasivo del agente. En tal caso, los recursos que se transferirían son los recursos del principal.

Obligación presente como resultado de sucesos pasados

- 5.17 Una obligación presente es vinculante. Para satisfacer la definición de pasivo, es necesario que una obligación presente surja como resultado de una o más transacciones pasadas u otros eventos pasados y tenga el potencial de requerir que la entidad transfiera recursos de la entidad.
- 5.17A Una obligación presente existe como resultado de eventos pasados solo si:
- (a) la entidad ya ha obtenido un potencial de servicio o beneficios económicos, o ha tomado una acción; y
 - (b) Como consecuencia, la entidad tendrá o puede tener que transferir recursos que de otro modo no habría tenido que transferir
- 5.17B 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
 - la entrada en vigencia del presupuesto (en algunas jurisdicciones el presupuesto no estará vigente hasta que se haya efectuado una autorización).

Las primeras etapas de implementación es improbable que den lugar a obligaciones presentes que cumplan la definición de un pasivo. Las etapas posteriores tales como solicitantes que cumplen los criterios de elegibilidad para proporcionarles el servicio, pueden dar lugar a obligaciones que cumplen la definición de

un pasivo. Como se señaló en el párrafo 5.15A, una entidad no puede estar obligada consigo misma como resultado de una comunicación pública.

5.17C El momento en el que una obligación da lugar a un pasivo depende de la naturaleza de la obligación. Los factores que probablemente afectan 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 transferencia 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. 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.

5.17D "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 transferencia 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.

5.18 [Eliminado]

5.19 [Eliminado]

5.20 [Eliminado]

5.21 [Eliminado]

5.22 [Eliminado]

5.23 [Eliminado]

5.24 [Eliminado]

5.25 [Eliminado]

5.26 [Eliminado]

Activos y Pasivos

Unidad de Cuenta

- 5.26A La unidad de cuenta es el derecho o el grupo de derechos, las obligaciones o el grupo de obligaciones o el grupo de derechos y obligaciones, a los que aplican los conceptos de reconocimiento y medición.
- 5.26B Una unidad de cuenta se selecciona para un activo o un pasivo al considerar cómo se aplicarán los criterios de reconocimiento y conceptos de medición, a ese activo o pasivo, y a los ingresos y gastos relacionados. En algunas circunstancias, puede ser apropiado seleccionar una unidad de cuenta para el reconocimiento y otra diferente para la medición. Por ejemplo, los acuerdos pueden a veces reconocerse individualmente pero medirse como parte de una cartera de acuerdos vinculantes. Para la presentación e información a revelar, puede ser necesario agregar o separar los activos, pasivos, ingresos y gastos en sus componentes.
- 5.26C Si una entidad transfiere parte de un activo o parte de un pasivo, la unidad de cuenta puede cambiar en ese momento, de forma tal que el componente transferido y el componente conservado pasen a ser una unidad de cuenta.
- 5.26D Una unidad de cuenta se selecciona para proporcionar información útil, lo cual supone que:
- (a) la información proporcionada sobre el activo o pasivo, así como sobre los ingresos y gastos relacionados, debe ser relevante. El tratamiento de un grupo de derechos y obligaciones como una unidad de cuenta única puede proporcionar información más relevante que el tratamiento de cada derecho u obligación como una unidad de cuenta individual si, por ejemplo, esos derechos y obligaciones:
 - (i) no pueden ser, o es improbable que sean, sujeto de transacciones separadas;
 - (ii) no pueden caducar o es improbable que lo hagan siguiendo patrones diferentes;
 - (iii) tienen características y riesgos económicos similares. o
 - (iv) se utilizan conjuntamente en las actividades operativas realizadas por una entidad para prestar servicios o producir flujos de efectivo y se miden por referencia a estimaciones de su potencial de servicio interdependiente o de sus flujos de efectivo futuros.
 - (b) La información proporcionada sobre el activo o pasivo y sobre los ingresos y gastos relacionados deben representar fidedignamente la esencia de la transacción u otro suceso de los cuales han surgido. Por ello, puede ser necesario tratar los derechos u obligaciones que surgen de fuentes diferentes como una unidad de cuenta única o separar los derechos u obligaciones que surgen de una fuente única. Igualmente, para proporcionar la representación fiel de derechos y obligaciones no relacionados, puede ser necesario reconocerlos y medirlos de forma separada.
- 5.26E Al seleccionar una unidad de cuenta también es importante considerar la restricción de costo-beneficio de la información financiera analizada en el Capítulo 3. En general, los costos asociados con el reconocimiento y la medición de activos, pasivos, ingresos y gastos aumentan a medida que disminuye el tamaño de la unidad de cuenta. Por lo tanto, en general, los derechos u obligaciones que surgen de la misma fuente se separan solo si la información resultante es más útil y los beneficios superan los costos
- 5.26F Un ejemplo de derechos y obligaciones que surgen de la misma fuente son los acuerdos vinculantes, que establecen derechos y obligaciones para cada una de las partes. Si esos derechos y obligaciones son interdependientes y no pueden separarse, constituyen un activo o pasivo único e inseparable y, por lo tanto, forman una unidad de cuenta única.
- 5.26G Por el contrario, si los derechos son separables de las obligaciones que surgen de la misma fuente, a veces puede ser apropiado agrupar los derechos por separado de las obligaciones, lo que da lugar a la identificación de uno o más activos y pasivos separados. En otros casos, puede ser más apropiado agrupar

los derechos y obligaciones separables en una partida contable separada única tratándolos como un activo único y un pasivo único.

- 5.26H El tratamiento de un conjunto de derechos y obligaciones presentes como una unidad de cuenta única difiere de la compensación de activos y pasivos. La compensación ocurre cuando una entidad, reconoce y mide un activo y un pasivo como dos unidades de cuenta separadas, pero los agrupa en el estado de situación financiera por un importe neto único. La compensación clasifica partidas diferentes juntas y, por ello, generalmente no es apropiada.

Acuerdos vinculantes que no se han cumplido en igual medida

- 5.26I Algunos acuerdos vinculantes, o partes de acuerdos vinculantes, pueden estar igualmente sin ejecutar, por lo que ninguna de las partes ha cumplido ninguna de sus obligaciones o ambas partes han cumplido parcialmente sus obligaciones en igual medida. Estos acuerdos vinculantes establecen un derecho y una obligación combinados de intercambiar recursos. El derecho y la obligación son interdependientes y no pueden separarse. Por lo tanto, el derecho y la obligación combinados constituyen un único activo o pasivo. La entidad tiene un activo si las condiciones del intercambio son favorables en el momento actual; tiene un pasivo si las condiciones del intercambio son desfavorables en el momento actual. El hecho de que un activo o pasivo se incluya en los estados financieros depende tanto de los criterios de reconocimiento (véase el Capítulo 6) como de la base de medición seleccionada para el activo y el pasivo (véase el Capítulo 7).
- 5.26J En la medida en que cualquiera de las partes cumpla con sus obligaciones en virtud del acuerdo vinculante, el acuerdo vinculante cambia de carácter. Si la entidad que informa cumple primero en virtud del acuerdo vinculante, ese cumplimiento es el evento que cambia el derecho y la obligación de la entidad que informa de intercambiar recursos por un derecho a recibir un recurso. Ese derecho es un activo. Si la otra parte cumple primero con el contrato, ese desempeño es el suceso que cambia el derecho y la obligación de la entidad que informa de intercambiar recursos económicos por una obligación de transferir un recurso. Esa obligación es un pasivo.

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 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 propietarios 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, que pueden no estar documentadas 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 de 2010, *Elementos y Reconocimiento en los Estados Financieros* (el Documento de Consulta de 2010), preguntaron por qué el IPSASB estaba abordando únicamente los elementos de 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.

Actualización del alcance limitado del Marco Conceptual

- FC5.2A En marzo de 2020, el IPSASB inició una actualización de alcance limitado del Marco Conceptual. La Actualización de Alcance Limitado comparó las definiciones de activo y pasivo con las definiciones del Marco Conceptual del IASB, que se finalizó en 2018 (Marco Conceptual del IASB de 2018). También se revisó la guía que respalda las definiciones para tener en cuenta la experiencia en la aplicación del Marco Conceptual en el desarrollo y mantenimiento de las normas.
- FC5.2B La Actualización de Alcance Limitado también evaluó la conveniencia de incluir una guía sobre la unidad de cuenta y los acuerdos vinculantes que son igualmente no realizados. El Marco Conceptual de 2014 no abordaba estas cuestiones. El IPSASB aprobó una actualización del Capítulo 5 en marzo de 2023. El IPSASB comenzó a utilizar el Capítulo 5 actualizado inmediatamente después de su aprobación.

Activos

La Definición de un Activo

- FC5.2C La definición de activo en el Marco Conceptual de 2014 era:
- Un recurso actualmente controlado por la entidad como consecuencia de un suceso pasado.*
- FC5.2D La definición de activo en el Marco Conceptual de 2018 del IASB es:
- Un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados.*
- FC5.2E Ni las definiciones del IPSASB ni las del IASB incluían términos que pudieran interpretarse como umbrales de reconocimiento, tales como “se espera que fluya”.
- FC5.2F Las definiciones del IPSASB de 2014 y del IASB de 2018 contienen los mismos componentes: un recurso/un recurso económico; control; y un evento pasado/eventos pasados. Las únicas diferencias eran:
- El IASB usa el término “recurso económico”, mientras que el IPSASB usa el término “recurso”.
 - El IASB añade “presente” a “recurso económico”, mientras que el Marco Conceptual del IPSASB añade “actualmente” al control. El uso del IASB de “recurso económico presente” refleja una obligación presente para un pasivo.

- (c) El IASB usa “eventos pasados” (en plural). El IPSASB usaba “evento pasado” (en singular). La formulación del IPSASB tenía la intención de indicar que solo se necesita un evento pasado para que se cumpla la definición de un activo.

FC5.2G El IPSASB consideró la justificación para el uso de los términos “recurso” y “actualmente controlado”. El IPSASB considera que un recurso es intrínsecamente económico y que el uso de “recurso económico” podría confundirse con “beneficios económicos”, debido a la guía que establece que los derechos con potencial de servicio son recursos, así como aquellos con la capacidad de generar beneficios económicos. El término “actualmente controlado” refuerza el punto clave de que el control de un recurso debe evaluarse en la fecha de presentación, y no en el futuro. La prospectiva de control en el futuro no es suficiente para cumplir la definición de activo. Por lo tanto, el IPSASB reafirmó el uso y la localización de estos términos.

FC5.2H El IPSASB consideró que el uso del plural “eventos pasados” en lugar del singular “evento pasado” transmite mejor la idea de que los recursos pueden acumularse a lo largo del tiempo debido a un evento pasado inicial y a otros eventos pasados posteriores. Un ejemplo es un acuerdo vinculante para la prestación de servicios a terceros beneficiarios en el que una parte recibe recursos de otra parte con el fin de financiar el acuerdo. El receptor de los recursos acumula activos a medida que incurre en desembolsos elegibles o completa actividades especificadas de acuerdo con el acuerdo vinculante. El término “eventos pasados” incluye el caso en que un solo evento pasado da lugar a un activo.

FC5.2I Por lo tanto, la definición revisada de un activo es:

Un recurso controlado actualmente por la entidad como resultado de eventos pasados.

FC5.2J En la Actualización de Alcance Limitado, el IPSASB revisó la secuencia de la guía y reestructuró la guía para que reflejara más claramente los componentes de la definición de un activo.

Un recurso

FC5.3 El Marco Conceptual de 2014 proporcionó una guía según la cual un recurso proporciona beneficios a una entidad en forma de potencial de servicio o capacidad de generar beneficios económicos, o ambos. 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).

FC5.3A El Marco Conceptual de 2014 estableció una distinción entre (i) el potencial de servicio y la capacidad de generar beneficios económicos que pueden surgir directamente de la propiedad legal del recurso y (ii) el potencial de servicio y la capacidad de generar beneficios económicos que surgen de otros derechos de uso del recurso.

FC5.3B El Marco Conceptual de 2018 del IASB consideró, pero decidió no hacer la distinción descrita en el párrafo FC5.3A. El IASB consideró que “la propiedad de un objeto físico surge de los derechos conferidos por la ley y que, aunque difieren en su alcance, los derechos conferidos por la propiedad legal plena de un objeto físico y por un contrato para usar un objeto durante el 99% (o el 50% o incluso el 1%) de su vida útil son todos derechos de un tipo u otro”. El IASB también consideró que pueden existir incongruencias en cuanto a lo que constituye la propiedad legal en diferentes jurisdicciones o en diferentes fechas. En resumen, la guía del IASB refleja la opinión de que la propiedad legal es una forma particular de derecho y no un fenómeno separado.

FC5.3C El IPSASB reconoció la opinión de que la propiedad física da lugar a un tipo específico de control y que esto debería reflejarse conceptualmente. Según este punto de vista, desde la perspectiva de rendir cuentas, un

enfoque conceptual que pudiera llevar a que los activos subyacentes no se reconocieran como una sola unidad de cuenta, corre el riesgo de no cumplir la característica cualitativa de la comprensibilidad.

FC5.3D Sin embargo, en el saldo, el IPSASB decidió adoptar un enfoque más abiertamente basado en los derechos. En particular, el IPSASB concluyó que era convincente la opinión de que la propiedad legal es un tipo de derecho y no un fenómeno separado.

FC5.3E El Marco Conceptual de 2018 del IASB reconoció que, en muchos casos, el conjunto de derechos que surgen de la propiedad legal de un objeto físico se contabiliza como un solo activo. El IPSASB insertó el párrafo 5.7F, que proporciona una guía que establece que describir el conjunto de derechos como la partida física a menudo proporcionará una representación fiel de esos derechos de la manera más concisa y comprensible.

FC5.3F El IPSASB consideró si debía ampliar la guía sobre un recurso con la guía extraída del Marco Conceptual del IASB de 2018. El IPSASB decidió que se debe añadir la siguiente guía sobre cuestiones que no se habían abordado en el Marco Conceptual de 2014:

- Los derechos pueden clasificarse en aquellos que corresponden a una obligación de otra parte y aquellos que no corresponden a una obligación de otra parte (párrafo 5.7A).
- Formas en que se pueden establecer los derechos (párrafo 5.7B).
- Cuando los servicios se reciben y se consumen inmediatamente, el derecho de una entidad a obtener el potencial de servicio o los beneficios económicos producidos por dichos servicios existe muy brevemente hasta que la entidad consume los servicios. Esto es congruente con el enfoque de los servicios en especie a nivel de las normas, en el que ciertos servicios en especie se reciben como un activo y se consumen inmediatamente (párrafo 5.7C).
- No todos los derechos son activos de una entidad (párrafo 5.7D).
- En principio, cada uno de los derechos de una entidad es un activo separado (párrafo 5.7E).
- En muchos casos, el conjunto de derechos que surgen de la propiedad legal de un objeto físico se contabiliza como un solo activo (párrafo 5.7F; también señalado anteriormente en el párrafo FC5.3E).

FC5.3G Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma 81 se opusieron al enfoque más abiertamente basado en los derechos. En particular, no estuvieron de acuerdo con el posible no reconocimiento de los activos físicos en su totalidad en los estados financieros. Consideraron que esto socava la rendición de cuentas.

FC5.3H El IPSASB reconoció este punto. Los párrafos 5.7E y 5.7F señalan que los derechos relacionados a menudo se tratan como una sola unidad de cuenta que es un solo activo y que, en muchos casos, el conjunto de derechos que surgen de la propiedad legal de un objeto físico se contabiliza como un solo activo. Puede haber casos en que diferentes entidades tengan diferentes derechos sobre un activo. En opinión del IPSASB, la economía de tales acuerdos debe reflejarse en la contabilidad.

Derechos incondicionales

FC5.4 Los derechos incondicionales sobre los recursos suelen ser el resultado de 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 reconoció 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 un suceso pasado dan 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 [Eliminado]

FC5.6 [Eliminado]

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 de 2010 y al Proyecto de Norma de 2012 *Elementos y reconocimiento en los estados financieros* 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.

FC5.8A En la Actualización de Alcance Limitado, el IPSASB reafirmó el término "potencial de servicio" como un atributo de un recurso. En la descripción del potencial de servicio en el párrafo 5.8, el IPSASB cambió la redacción "la capacidad de proporcionar servicios" por "la capacidad de proporcionar servicios", debido a la ambigüedad de "capacidad". Capacidad tiene el mismo significado de habilidad, pero en otros usos puede significar la adecuación, disponibilidad y volumen de recursos. El IPSASB reconoció que en muchos idiomas «capacidad» y habilidad se traducen de manera similar. Además, el IPSASB modificó la redacción de beneficios económicos en la descripción de un recurso en el párrafo 5.8 y reconoció que una partida puede tener tanto potencial de servicio como capacidad para generar beneficios económicos. En las Normas se proporciona una guía sobre el tratamiento de dichos activos.

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 a 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 derechos exigibles 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 a acceder a un recurso puede dar a una entidad la capacidad de determinar si:
- usar directamente el potencial de servicio del recurso para prestar servicios a los beneficiarios;
 - cambiar 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 que otros accedan. Los derechos a exigir legalmente recursos específicos, tales como el derecho de acceso a una carretera o un derecho a explorar la tierra en busca de 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 indicadores 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. Entre quienes respondieron al Proyecto de Norma de 2012, algunos apoyaron el enfoque de control y comentaron la complejidad del enfoque de 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 económicas 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.
- FC5.14A En la Actualización de Alcance Limitado, el IPSASB señaló que el Marco Conceptual del IASB de 2018 incluía una guía sobre la relación principal-agente. El Marco Conceptual del IPSASB de 2014 no incluía una guía que indicara que, en las relaciones principal-agente, la custodia de un recurso controlado por un principal no da lugar a un activo del agente. Si bien esto está implícito en el párrafo 5.11, el IPSASB consideró que sería útil una guía explícita para sustentar la guía a nivel de las normas y, por lo tanto, ha

insertado un nuevo párrafo 5.12A. El IPSASB incluyó una guía equivalente para los pasivos en el párrafo 5.16F.

Suceso pasado

- FC5.15 Algunos de los que respondieron al Documento de Consulta de 2010 y al Proyecto de Norma de 2012 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 hace 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 de 2010 y al Proyecto de Norma de 2012 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. La definición actualizada de activo y la guía que la respalda no afectan el análisis de los poderes y derechos soberanos ni el principio clave de que un activo surge cuando se ejerce el poder y existen derechos para recibir recursos.

Pasivos

FC5.18A La definición de pasivo en el Marco Conceptual de 2014 era la siguiente:

Una obligación presente de la entidad que da lugar a una salida de recursos que surge de un suceso pasado.

FC5.18B La definición de pasivo en el Marco Conceptual de 2018 del IASB es:

Una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados.

FC5.18C En cuanto a la definición de activo (véanse los párrafos BC5.2A a BC5.2J anteriores) tanto las definiciones del IPSASB como las del IASB contenían componentes idénticos o similares: recursos/un recurso económico; salida de recursos/transferencia de recursos; y un evento pasado/eventos pasados. Las diferencias eran las siguientes:

- (a) Al igual que en las definiciones de activos, el IASB usa el término “recurso económico”, mientras que el IPSASB usa el término “recurso”. El motivo por el que el IPSASB conserva el término “recurso” se analiza en el párrafo FC5.2G.
- (b) La definición del IASB sustituyó el término “salida de recursos” por “transferencia de un recurso económico”. Esto se debió en gran medida a la vinculación del término “salida de recursos” con la expectativa de dicha salida y, por lo tanto, a la posible confusión con un umbral de reconocimiento.
- (c) Al igual que en la definición de activo, el IASB utiliza “eventos pasados” (en plural). El IPSASB usaba “evento pasado” (en singular). La formulación del IPSASB tenía la intención de indicar que solo se necesita un evento pasado para que se cumpla la definición.

FC5.18D El IPSASB se convenció de la adopción del término transferencia de recursos y consideró las implicaciones a nivel de las normas de la adopción del término “transferencia de recursos” en la definición revisada de pasivo a nivel de las normas.

FC5.18E El IPSASB señaló que el término “transferencias” se define en la NICSP 23, Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias). En el momento en que tuvo lugar la Actualización de Alcance Limitado, se estaba llevando a cabo un proyecto para sustituir la NICSP 23. El IPSASB concluyó que cualquier ambigüedad o incongruencia entre los niveles conceptual y de las normas podría reducirse mediante ajustes a los nuevos términos definidos y la provisión de una guía sobre lo que implica una transferencia de recursos. Dicha guía se encuentra en los párrafos 5.16A a 5.16E.

FC5.18F Congruente con el análisis para activos en FC5.2H, el IPSASB consideró que el uso del plural “eventos pasados” en lugar del singular “evento pasado” transmite mejor que las obligaciones presentes que dan lugar a pasivos pueden acumularse con el tiempo debido a un evento pasado inicial y a eventos pasados posteriores.

FC5.18G La definición revisada de pasivo es la siguiente:

Una obligación presente de la entidad de transferir recursos resultado de sucesos pasados.

FC5.18H La mayoría de quienes respondieron al Proyecto de Norma 81 apoyaron la definición revisada. Algunos de los que respondieron expresaron su inquietud acerca del término “transferencia de recursos”, que, en su opinión, tenía connotaciones particulares del sector público. El IPSASB consideró que esas reservas podían disiparse mediante una guía clara (véase el párrafo FC5.19F más adelante). Por lo tanto, el IPSASB decidió adoptar esta definición en el Capítulo 5 revisado.

FC5.18I De manera similar a la guía sobre activos, el IPSASB consideró la secuencia de la guía sobre pasivos y reestructuró la guía para que reflejara más claramente los componentes de la definición de un pasivo. La estructura revisada también se basó en el enfoque del Marco Conceptual de 2018 del IASB para describir más claramente las características de una obligación y vincular una obligación presente con un evento pasado. Esto requirió una reubicación de la guía. La guía revisada se encuentra en los párrafos 5.14A a 5.17D.

FC5.18J Hubo un fuerte apoyo a la reestructuración de la guía sobre pasivos. No surgieron nuevas cuestiones de la consulta. Por lo tanto, el IPSASB decidió adoptar la guía reestructurada en el Capítulo 5 revisado.

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.

Una transferencia de recursos

FC5.19A La guía sobre "una salida de recursos de la entidad" en el Marco Conceptual de 2014 se limitaba a afirmar que "un pasivo debe implicar una salida de recursos de la entidad para que pueda liquidarse" y que "una obligación que puede liquidarse sin una salida de recursos de la entidad no es un pasivo".

FC5.19B En el proyecto de Ingresos de las IPSASB, algunos interesados indicaron que el PN 71, Ingresos sin obligaciones de desempeño, no era claro en cuanto a qué da lugar a un pasivo en un acuerdo vinculante. Se hizo evidente que esta falta de claridad se debía en parte a la incertidumbre sobre lo que constituye una salida de recursos de la entidad.

FC5.19C El IPSASB señaló que el Marco Conceptual del IASB de 2018 incluye una guía sobre la aplicación de una transferencia de recursos. Con los cambios apropiados para la terminología del sector público, esta guía se ha añadido en los párrafos 5.16A a 5.16E del Capítulo 5:

- (a) El párrafo 5.16A establece que la obligación debe tener el potencial de requerir que la entidad transfiera un recurso a otra parte o partes. La transferencia no tiene que ser cierta ni siquiera probable y puede depender de que se produzca un evento futuro incierto especificado.
- (b) El párrafo 5.16B señala que una obligación puede cumplir la definición de pasivo incluso si la probabilidad de una transferencia de un recurso es baja.
- (c) El párrafo 5.16C proporciona ejemplos de obligaciones de transferencia de un recurso.
- (d) El párrafo 5.16D indica que, en lugar de cumplir una obligación de transferir un recurso a otra parte, las entidades pueden a veces negociar la liberación de la obligación, transferir la obligación a un tercero o sustituir la obligación por otra obligación mediante la realización de una nueva transacción. Este párrafo refleja que, en el sector público, la capacidad de una entidad para extinguir o reducir una obligación presente, salvo mediante el cumplimiento, puede ser limitada.
- (e) El párrafo 5.16E señala que en las situaciones descritas en el párrafo 5.16D una entidad tiene la obligación de transferir un recurso hasta que haya negociado la liberación de la obligación, transferido la obligación o sustituido la obligación.

- FC5.19D El IPSASB hizo hincapié en que la capacidad de extinguir o reducir una obligación presente por métodos distintos del cumplimiento no significa que una entidad tenga una alternativa realista para evitar una transferencia de recursos y, por lo tanto, una justificación para no reconocer una obligación presente como pasivo, que de otro modo cumpliría los criterios de reconocimiento.
- FC5.19E El Marco Conceptual de 2014 incluía una guía que establecía que “si una obligación es contingente a la ocurrencia de eventos futuros, puede existir la discreción de evitar una salida de recursos antes de que ocurran estos eventos”. El IPSASB ha eliminado esta guía porque era inconsistente con la declaración del párrafo 5.16A. que "para satisfacer la definición de pasivo, la obligación debe tener el potencial de requerir que la entidad transfiera recursos a otra parte (o partes)".
- FC5.19F La mayoría de los encuestados al PN 81 apoyaron la guía mejorada sobre "la transferencia de recursos". Algunos de los que respondieron consideraron que el término “transferencias” tiene una connotación particular en el sector público, que denota transferencias entre diferentes niveles de gobierno y transferencias a individuos y hogares. Consideraron que podría haber confusión entre el uso más amplio en el Marco Conceptual y los requerimientos y la guía a nivel de las normas. El IPSASB reconoció este punto, pero consideró que cualquier confusión podría minimizarse mediante el uso de términos claramente definidos en las normas.
- FC5.19G En las respuestas a la consulta se expresó la opinión de que el Marco Conceptual debería proporcionar una guía sobre las obligaciones relacionadas con la Cuenta Única del Tesoro. La Cuenta Única del Tesoro es una cuenta o un conjunto de cuentas vinculadas a través de las cuales se transaccionan los ingresos y pagos de todos los departamentos del gobierno. El IPSASB reconoció que la Cuenta Única del Tesoro es un mecanismo importante para la administración financiera del gobierno central en muchas jurisdicciones. Sin embargo, el IPSASB consideró que la operación de la Cuenta Única del Tesoro es un tema de muy bajo nivel para ser abordado en el Marco Conceptual.

Obligaciones condicionales e incondicionales

- 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.
- 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 de 2010 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 de 2012 explicó que el término obligación de disponibilidad no es ampliamente usado en el sector público, no funciona bien en ciertas circunstancias de dicho sector, y sugirió 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 en el Proyecto de Norma de 2012, 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 transferencia 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 la 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 de 2010 y al Proyecto de Norma de 2012 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. El IPSASB reconsideró si la definición de pasivo debía incluir una referencia a eventos pasados en la Actualización de Alcance Limitado de 2020. El IPSASB reafirmó la importancia de los eventos pasados y vinculó los eventos pasados con las obligaciones presentes.

Una transferencia incremental de recursos como resultado de eventos pasados

FC5.29A Al desarrollar propuestas sobre ingresos, el IPSASB reconoció que la transferencia de recursos que surge de un acuerdo vinculante debe ser incremental para dar lugar a un pasivo. El párrafo 4.43 del Marco Conceptual de 2018 del IASB proporciona una guía que establece que el concepto “como resultado de eventos pasados” significa que:

- (a) Una entidad ya ha obtenido beneficios económicos o ha tomado una acción; y
- (b) como consecuencia, la entidad tendrá o podrá tener que transferir un recurso económico que de otro modo no habría tenido que transferir.

FC5.29B Esta guía establece el principio de que, para cumplir con la definición de pasivo, los eventos pasados deben dar lugar a una transferencia incremental de recursos. Una obligación, que puede cumplirse sin una transferencia incremental de recursos, no es una obligación presente y no cumple la definición de pasivo.

Poca o nula alternativa realista de evitar

FC5.30 Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma de 2012 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.

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 antecedentes 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 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 5.15F 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 son extremadamente improbables que surjan de promesas electorales. Esto es porque las promesas electorales muy 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 analiza en el párrafo 5.17C.

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, 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 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.

Unidad de cuenta y principios contables para acuerdos vinculantes que no se han ejecutado en igual medida

Unidad de Cuenta

FC5.36A El Marco Conceptual del IASB de 2018 describe la unidad de cuenta como “el derecho o el grupo de derechos, la obligación o el grupo de obligaciones, o el grupo de derechos y obligaciones, a los que se aplican los criterios de reconocimiento y los conceptos de gestión”.

FC5.36B El IPSASB consideró que la unidad de cuenta era una cuestión de nivel de norma durante la elaboración del Marco Conceptual del IPSASB de 2014 y no existía ninguna guía sobre la unidad de cuenta. Desde 2014, la importancia de las decisiones sobre la unidad de cuenta se ha destacado en varios proyectos y ha llevado al IPSASB a reevaluar la necesidad de una guía de alto nivel.

FC5.36C El IPSASB decidió que sería beneficioso incluir en el Marco Conceptual una guía para informar sobre los requerimientos y la guía a nivel de normas sobre la unidad de cuenta. El IPSASB se basó en el Marco Conceptual de 2018 del IASB para esta guía, que se encuentra en los párrafos 5.26A a 5.26J. La guía sobre cómo considerar que la selección de una unidad de cuenta proporciona información útil en el Marco Conceptual de 2018 del IASB se encuentra en el contexto de las características cualitativas de relevancia y representación fiel. El IPSASB consideró que podría ser necesario tener en cuenta otras características cualitativas al evaluar si la información es útil para determinar la unidad de cuenta.

FC5.36D Hubo un apoyo considerable a que el Marco Conceptual proporcionara una guía sobre la unidad de cuenta. La única cuestión significativa que surgió fue la localización de la guía sobre la contabilidad de los acuerdos vinculantes que no se han ejecutado (véase el párrafo FC5.36H). El IPSASB decidió que el Capítulo 5 debería tratar la unidad de cuenta.

FC5.36E El IPSASB consideró si la unidad de cuenta para el reconocimiento podría diferir de la unidad de cuenta para la medición. El IPSASB reconoció que es posible que las partidas se reconozcan de forma individual y se midan de forma agregada. Un ejemplo es cuando los instrumentos financieros pueden reconocerse individualmente pero medirse como una cartera. Cuando se aplican diferentes unidades de cuenta para el reconocimiento y la medición, se explicarán los motivos en los Fundamentos de las Conclusiones de las normas individuales.

Acuerdos vinculantes que no se han cumplido en igual medida

- FC5.36F El Marco Conceptual de 2014 del IPSASB no incluye una guía sobre los contratos pendientes de ejecución. En la Actualización de Alcance Limitado, el IPSASB evaluó si se debía añadir una guía al Marco Conceptual.
- FC5.36G El Marco Conceptual del IASB de 2018 describe un contrato pendiente de ejecución como “un contrato o una parte de un contrato que no se ha ejecutado en igual medida—es decir, ninguna de las partes ha cumplido ninguna de sus obligaciones, o ambas partes han cumplido parcialmente sus obligaciones en igual medida”.
- FC5.36H El IPSASB señaló que el término “contrato” ha sido problemático en algunas jurisdicciones. Esto se debe a que algunas entidades del sector público pueden no tener facultades para celebrar contratos, aunque puedan celebrar otros acuerdos vinculantes. En consecuencia, el término “contrato” no se ha utilizado ampliamente en el Marco Conceptual. A nivel de las normas, se ha utilizado generalmente el término “acuerdo vinculante”. El IPSASB ha usado este término en el Marco Conceptual. El IPSASB concluyó que los principios de contabilidad para los acuerdos vinculantes que no se han ejecutado en igual medida podrían incorporarse en la sección sobre la unidad de cuenta y que no era necesario incluir una sección separada.
- FC5.36I La mayoría de quienes respondieron al PN 81 apoyaron la inclusión de una guía sobre la contabilidad de los acuerdos vinculantes que tampoco se han ejecutado. Sin embargo, algunos no estuvieron de acuerdo con la ubicación de esta guía en la sección de la unidad de cuenta. Consideraron que las implicaciones de la guía se extendían más allá de las consideraciones relacionadas con la unidad de cuenta para incluir áreas tales como la definición de un activo y un pasivo. Animaron al IPSASB a reubicar la guía en una subsección separada. El IPSASB aceptó las opiniones de quienes respondieron y decidió trasladar la guía a una subsección separada en los párrafos 5.26I y 5.26J.

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 de 2010 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 de 2010 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 sobre el que se informa 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 de 2010 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 de 2010 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 al desarrollar el Proyecto de Norma de 2012.

Proyecto de Norma, elementos y reconocimiento en los estados financieros

FC5.43 El Proyecto de Norma de 2012 expresó una opinión de que es importante ser capaz de distinguir flujos que se relacionan con el periodo sobre el que se informa actual de los que lo hacen con periodos de presentación futuros especificados. El Proyecto de Norma de 2012, 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 sobre el que se informa 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 sobre el que se informa 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 IASB, y las Normas NIIF de Contabilidad 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 concretos sobre los que se informa 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 de 2012, y las necesidades percibidas de los usuarios sobre información de flujos relacionados con periodos concretos sobre los que se informa.
- 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 pueden 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 consideró 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. El término general "otros fenómenos económicos" se usa en la sección introductoria de este capítulo para describir esas partidas y, posteriormente, se usan los términos más detallados "otras obligaciones" y "otros recursos". 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 reconocidas en el estado 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.

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 de 2010 y Proyecto de Norma de 2012 compartieron esta opinión. Por ello, el IPSASB decidió no definir ganancias y pérdidas como elementos separados.

Participaciones en la propiedad en el sector público

FC5.62 Como se trató con más detalle en FC5.66 a FC5.68, 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

CONTENIDOS

	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 incorporación e inclusión en los importes expuestos en el cuerpo del estado financiero apropiado, de 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 preparadores 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 fidedigna 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 representación 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 el cumplimiento de 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 incertidumbres que necesitan ser consideradas. 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 fidedigna, 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 de los flujos de potencial de servicio o 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 el 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 las características esenciales de un activo y un pasivo en las que 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 presente, 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

CONTENIDOS

	Párrafo
Introducción	7.1
El objetivo de la medición.....	7.2-7.24
Medición inicial.....	7.5-7.7
Medición posterior.....	7.8-7.14
La selección de modelos de medición y bases de medición	7.15-7.19
Mediciones específicas y no específicas de la entidad	7.20
Valores de entrada y salida.....	7.21-7.23
Nivel de agregación o desagregación para la medición	7.24
Bases de medición para activos.....	7.25-7.62
Costo histórico	7.26-7.34
Bases de medición para activos según el modelo de valor actual	7.35-7.36
Valor operativo actual	7.37-7.44
Valor razonable	7.45-7.56
Valor en uso	7.57-7.62
Bases de medición para pasivos.....	7.63-7.76
Costo histórico	7.64-7.67
Costo de cumplimiento.....	7.68-7.73
Valor razonable	7.74-7.75
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 más comúnmente utilizadas para las NICSP y para 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 la 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 bases 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:

- costo de los servicios—el costo de los servicios prestados en el período en términos históricos o actuales;
- capacidad operativa—la capacidad de la entidad para respaldar la prestación de servicios a través de recursos físicos y de otro tipo. o
- la capacidad financiera—la capacidad de la entidad de financiar sus actividades.

7.4 La selección de bases 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. Las siguientes subsecciones proporcionan una guía sobre la medición en el momento del reconocimiento (medición inicial) y la medición posterior al reconocimiento (medición posterior).

Medición inicial

7.5 La medición inicial de un activo es el precio de transacción más los costos de transacción, a menos que no haya datos fiables disponibles sobre el precio de transacción o exista otra base de medición más representativa. El precio de transacción es la contraprestación entregada para adquirir, construir o desarrollar un activo. Los costos de transacción de los activos son costos incrementales directamente atribuibles a la adquisición, construcción o desarrollo de un activo y que no se habrían incurrido si la entidad no hubiera adquirido, construido o desarrollado el activo. El precio de transacción más los costos de transacción es el costo histórico de un activo.

7.6 La medición inicial de un pasivo es el precio de transacción menos los costos de transacción, a menos que no haya datos disponibles sobre el precio de transacción fiables o que exista otra base de medición más representativa. El precio de transacción es la contraprestación recibida para asumir una obligación. Los costos de transacción para los pasivos son costos incrementales directamente atribuibles a la incurrencia de un pasivo y que no habrían tenido lugar si la entidad no hubiera contraído el pasivo. El precio de transacción menos los costos de transacción es el costo histórico de un pasivo.

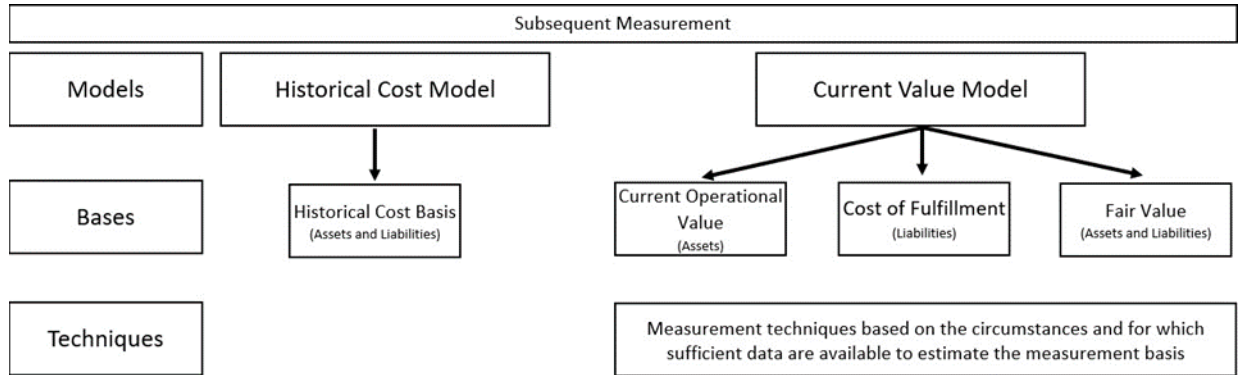
7.7 Tanto para los activos como para los pasivos, cuando no se dispone de datos sobre el precio de transacción o si el precio de transacción no presenta fielmente información relevante sobre el activo y el pasivo de la entidad de una manera que sea útil para rendir cuentas de la entidad y para la toma de decisiones, se utiliza un costo atribuido.

Medición posterior

7.8 Tras la medición inicial, existen tres niveles de medición:

- modelos de medición;
- bases de medición; y
- técnicas de medición

Diagrama 1: El marco de la medición posterior y la relación entre los tres niveles.



- 7.9 **Modelos de medición** son los enfoques generales para medir los activos y pasivos para su inclusión en los estados financieros.
- 7.10 Bajo el modelo del costo histórico, los activos y pasivos se miden a los importes históricos. Los cambios en el valor debido a cambios en los precios no se reflejan, excepto en el caso de deterioro de valor de los activos y cuando una obligación se vuelve onerosa para los pasivos.
- 7.11 Según el modelo del valor actual, los activos y pasivos se miden utilizando información actualizada para reflejar los cambios en los precios a la fecha de medición.
- 7.12 **Bases de medición** son formas específicas de medir los activos y pasivos según el modelo de medición seleccionado. Las bases de medición proporcionan información que mejor se adapta a las características cualitativas, teniendo en cuenta las limitaciones de la información contenida en los informes financieros.
- 7.13 La medición posterior puede realizarse sobre la base de la medición del costo histórico o sobre una de las bases de medición del modelo del valor actual (véase el párrafo 7.15).
- 7.14 **Técnicas de medición** son métodos para estimar el importe al que se mide un activo o un pasivo según la base de medición seleccionada. La selección de una técnica de medición depende de factores tales como las características de un activo o un pasivo y la disponibilidad de datos observables. En las Normas se proporciona una guía sobre las técnicas de medición.

La selección de modelos de medición y bases de medición

- 7.15 No es posible identificar un único modelo de medición o base de medición única que cumpla mejor el objetivo de la medición a nivel conceptual en todas circunstancias. Por ello, el Marco Conceptual no propone un único modelo de medición o base de medición (o combinación de bases) única para todas las transacciones, sucesos y condiciones. Proporciona una guía sobre la selección de un modelo de medición y una base de medición para activos y pasivos a partir de las bases más comúnmente utilizadas con el fin de cumplir el objetivo de la medición. Puede ser necesario seleccionar bases de medición de diferentes modelos de medición para cumplir el objetivo de medición.
- 7.16 Se identifican y analizan las siguientes bases de medición para los activos en función de la información que proporcionan sobre (a) el costo de los servicios prestados por una entidad, (b) la capacidad operativa y la capacidad financiera de una entidad; Las bases de medición proporcionan información que mejor se adapta a las características cualitativas, teniendo en cuenta las limitaciones de la información contenida en los informes financieros.

- Costo histórico;
- valor operativo actual; y
- valor razonable.

7.17 El valor en uso se utiliza únicamente para el deterioro de valor de activos y, por lo tanto, se analiza por separado en los párrafos 7.57 a 7.62.

7.18 Se identifican y analizan las siguientes bases de medición para los pasivos:

- Costo histórico;
- costo de cumplimiento; y
- valor razonable.

7.19 Las dos subsecciones siguientes analizan la clasificación de las bases de medición como específicas de la entidad o no específicas de la entidad y basadas en la entrada o basadas en la salida.

Mediciones específicas y no específicas de la entidad

7.20 Las bases de medición pueden clasificarse según sean "específicas de la entidad" o "no específicas de la entidad". Las bases de medición específicas de la entidad reflejan las restricciones económicas, legales y de otro tipo que afectan a los posibles usos de un activo o al cumplimiento de un pasivo por parte de una entidad. Las medidas específicas de la entidad pueden reflejar oportunidades económicas que no están disponibles para otras entidades y riesgos a los que otras entidades no están expuestas. Las mediciones no específicas de la entidad reflejan oportunidades y riesgos generales de mercado. La decisión de utilizar una base de medición específica de la entidad o no específica de la entidad se toma tomando como referencia el objetivo de la medición y las características cualitativas. Las Tablas 1 y 2 clasifican las bases de medición de los activos y pasivos como específicas de la entidad o no específicas de la entidad.

Tabla 1: Clasificación de las bases de medición de los activos como específicas de la entidad o no específicas de la entidad

Base de medición	Mediciones específicas y no específicas de la entidad
Costo histórico	Específico de la entidad
Valor operativo actual	Específico de la entidad
Valor razonable	No específico de la entidad

Tabla 2: Clasificación de las bases de medición de los pasivos como específicas de la entidad o no específicas de la entidad

Base de medición	Mediciones específicas y no específicas de la entidad
Costo histórico	Específico de la entidad
Costo de cumplimiento	Específico de la entidad
Valor razonable	No específico de la entidad

Valores de entrada y salida

- 7.21 Las bases de medición pueden proporcionar valores de entrada o de salida. Para los activos, los valores de entrada reflejan el costo de adquisición, construcción o desarrollo. Los valores de salida se basan en los beneficios económicos de la venta. El valor operativo actual y el costo histórico son medidas específicas de la entidad para los activos y son valores de entrada. El valor razonable es una medida basada en el mercado, no específica de la entidad, y es un valor de salida.
- 7.22 Para los pasivos, los valores de entrada se refieren a la transacción o evento en el que se incurre en una obligación. Los valores de salida reflejan el importe requerido para cumplir o transferir una obligación. Por ejemplo, el costo histórico es una medida específica de la entidad para los pasivos y es un valor de entrada, El costo de cumplimiento es una medida específica de la entidad y el valor razonable es una medida basada en el mercado, no específica de la entidad; ambas medidas son valores de salida.
- 7.23 Identificar si las bases de medición proporcionan valores de entrada o de salida ayuda a la determinación del enfoque de los costos de transacción. Las bases de medición basadas en la entrada normalmente incluyen los costos de transacción en la adquisición, construcción o desarrollo de un activo y en el incurrimento de un pasivo. Las bases de medición basadas en la salida normalmente incluyen los costos de transacción en la venta de un activo o el cumplimiento o transferencia de un pasivo.

Nivel de agregación o desagregación para la medición

- 7.24 Para presentar activos y pasivos en los estados financieros de forma que proporcionen información que satisfaga mejor el objetivo de la medición y las características cualitativas puede ser necesario agregarlos o desagregarlos a efectos de medición. La evaluación de si es apropiado agregar o desagregar información se basa en:
- la guía sobre la unidad de cuenta en el Capítulo 5;
 - la materialidad o importancia relativa de la agregación o desagregación; y
 - los costos de agregar o desagregar la información en comparación con los beneficios en términos de la medida en que la agregación o desagregación cumple los objetivos de la información financiera.

Bases de medición para activos

- 7.25 Esta sección trata las siguientes bases de medición para activos.
- Costo histórico;
 - valor operativo actual; y
 - valor razonable.

Costo histórico

- 7.26 El costo histórico de un activo es:

La contraprestación entregada para adquirir, construir o desarrollar un activo en el momento de su adquisición, construcción o desarrollo, más los costos de la transacción.

- 7.27 La contraprestación es el efectivo o los equivalentes de efectivo, o el valor de otros recursos entregados. El costo histórico es una base de medición específica de una entidad que refleja los costos incurridos en la adquisición, construcción o desarrollo de un activo. Posteriormente a la medición inicial, el costo histórico de ciertos activos puede ser asignado como un gasto a los períodos sobre los que se informa en forma de depreciación o amortización. La depreciación y la amortización representan el consumo del potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos proporcionados por dichos activos durante su vida

útil. Congruente con el modelo del costo histórico, después de la medición inicial, el importe en libros de un activo no se modifica para reflejar cambios en los precios, excepto cuando se relacionan con deterioro de valor (véase el párrafo 7.28).

- 7.28 Bajo el modelo del costo histórico, el importe de un activo puede reducirse por el reconocimiento de deterioro de valor. El deterioro de valor es la disminución de la capacidad de un activo para generar beneficios económicos, o de su capacidad para generar beneficios económicos, como resultado de cambios en las condiciones económicas o de otro tipo, que no se considera como el consumo de un activo. Esto implica una evaluación de la cantidad recuperable de un activo. La depreciación, la amortización y el deterioro de valor también pueden ser relevantes para las bases de medición según el modelo del valor actual (véase el párrafo 7.35). Por el contrario, el importe de un activo puede incrementarse para reflejar el costo de adiciones y mejoras u otros sucesos, tales como la acumulación (o devengo) de intereses sobre un activo financiero.

Costos de los servicios

- 7.29 Cuando se usa el costo histórico, el costo de los servicios refleja el importe de los recursos gastados para adquirir, construir o desarrollar los activos consumidos en la prestación de servicios. El costo histórico generalmente se basa en las transacciones realmente realizadas por la entidad. Dado que los costos utilizados son los trasladados de un período anterior sin ajustes por cambios en los precios, no reflejan el costo actual de los activos cuando estos se consumen. Dado que el costo de los servicios se informa utilizando precios pasados, la información sobre el costo histórico no facilitará la evaluación del costo futuro de la prestación de servicios si los cambios acumulativos en los precios desde la adquisición, la construcción o el desarrollo 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

- 7.30 Si un activo ha sido adquirido, construido o desarrollado 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 adquiere, construye o desarrolla un activo, se puede suponer que el valor para la entidad de su potencial de servicio es al menos igual al costo de su adquisición, construcción o desarrollo. 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 igual al importe en el que están expresados. Cuando un activo se ha adquirido, construido o desarrollado en una transacción sin contraprestación, el precio de la transacción no proporcionará información sobre la capacidad operativa que cumpla las características cualitativas, teniendo en cuenta las limitaciones de la información contenida en los informes financieros (véase también el párrafo 7.7).

Capacidad financiera

- 7.31 El importe al que los activos se expresan en los estados financieros ayuda a la evaluación de la capacidad financiera. El costo histórico, menos la depreciación o amortización, y cualquier pérdida por deterioro acumulada, puede proporcionar información sobre el importe de los activos que pueden utilizarse como garantía efectiva para préstamos. La evaluación de la capacidad financiera también requiere información sobre el importe que podría derivarse del uso del activo y recibirse por la venta de un activo y reinvertirse en activos para proporcionar diferentes servicios. El costo histórico no proporciona esta información cuando es significativamente distinto de los valores actuales.

Aplicación de las características cualitativas

- 7.32 Los párrafos 7.29 a 7.31 explican las áreas en las que el costo histórico proporciona información relevante con valor predictivo o confirmatorio. La aplicación del costo histórico es, a menudo, sencilla, porque

habitualmente la información sobre la transacción es 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, construir o desarrollar un activo sobre la base de transacciones reales. Puesto que la aplicación del costo histórico generalmente refleja los recursos consumidos por referencia a las transacciones reales, las mediciones de costo histórico son generalmente verificables y comprensibles y pueden prepararse de forma oportuna.

7.33 La información de costo histórico es comparable en la medida en que los activos tienen las mismas fechas de adquisición, construcción o desarrollo o similares. El costo histórico no refleja el impacto de los cambios en los precios, por lo que no es posible comparar de manera significativa los importes de los activos que se adquirieron, construyeron o desarrollaron en diferentes momentos, cuándo los precios eran diferentes.

7.34 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 o desarrollan por la propia entidad y tienen que atribuírseles costos de administración o de otro tipo; 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 se reduce el grado en que la medición resultante satisface las características cualitativas.

Bases de medición para activos según el modelo de valor actual

7.35 Las mediciones bajo el modelo de valor actual reflejan el entorno económico que prevalece en la fecha de presentación. La depreciación, amortización y deterioro, que se analizan en el contexto del modelo de medición del costo histórico en los párrafos 7.27 y 7.28, también son relevantes para las bases de medición del valor actual en determinadas circunstancias. Las incorporaciones y mejoras pueden afectar las mediciones bajo el valor operativo actual y el valor razonable.

7.36 Cuando un activo se utiliza para la prestación de servicios y también genera beneficios económicos, una entidad que utiliza el modelo del valor actual emite un juicio sobre si un activo se mantiene principalmente por su capacidad operativa o por su capacidad financiera y selecciona la base de valoración del valor operativo actual o la base de valoración del valor razonable basada en ese análisis. Al emitir dicho juicio, una entidad tiene en cuenta la unidad de cuenta apropiada. En el Capítulo 5 se proporcionan guías sobre la unidad de cuenta.

Valor operativo actual

7.37 El valor operativo actual es:

El importe que las entidades pagarían por el potencial de servicio restante de un activo en la fecha de medición.

7.38 El valor operativo actual presenta una medición específica de una entidad de un activo existente mantenido por su capacidad operativa. El valor operativo actual refleja:

- El importe que la entidad pagaría por el potencial de servicio restante del activo de la manera menos costosa.
- El potencial de servicio restante del activo teniendo en cuenta el estado actual del activo.
- El uso y la ubicación actuales del activo.

- 7.39 Un activo apoya a una entidad en la prestación de servicios en su uso actual. El "uso actual" es la forma en que se utiliza un activo existente, en lugar de un uso alternativo, y generalmente refleja los objetivos de la política de la entidad que opera el activo. Por lo tanto, el valor operativo actual supone que un activo seguirá utilizándose para la prestación de servicios en lugar de venderse.

Costos de los servicios

- 7.40 El costo de los servicios se presenta en términos corrientes cuando se basa en el valor operativo actual. Por lo tanto, el importe de los activos consumidos se relaciona con el valor de los activos en el momento en que se consumen- y no, como en el caso del costo histórico, en el momento en que fueron adquiridos, construidos o desarrollados. 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. También puede proporcionar una base útil para la comparación con otras entidades que informan sobre la misma base, ya que los valores de los activos no se verán afectados por diferentes fechas de adquisición, construcción o desarrollo, y para evaluar el costo de la prestación de servicios en el futuro y las necesidades futuras de recursos. Esto se debe a que es más probable que los costos futuros se asemejen a los costos actuales que a los incurridos en el pasado, cuando los precios eran diferentes.

Capacidad operativa

- 7.41 Como se indica en el párrafo 7.40, el valor operativo actual proporciona una medida de los recursos disponibles para prestar servicios en períodos futuros basándose en la política actual, ya que se centra en el valor actual de los activos y su potencial de servicio restante para la entidad.

Capacidad financiera

- 7.42 El valor operativo actual no proporciona información sobre la capacidad de un activo para generar beneficios económicos ni sobre los importes que se recibirían por su venta. Por lo tanto, puede que no facilite la evaluación de la capacidad financiera.

Aplicación de las características cualitativas

- 7.43 El valor operativo actual se centra en el importe que la entidad pagaría por el potencial de servicio restante de un activo que apoya el logro de los objetivos de la política de la entidad. Por lo tanto, el valor operativo actual proporciona información que es relevante y fielmente representativa.
- 7.44 La información sobre el valor operativo actual es comparable dentro de una entidad, ya que los activos que proporcionan un potencial de servicio equivalente se registran por importes similares, independientemente de cuándo se adquirieron, construyeron o desarrollaron dichos activos. Diferentes entidades pueden informar sobre activos similares a importes diferentes porque el valor operativo actual es una medida específica de la entidad que refleja las oportunidades disponibles para la entidad de obtener un activo para alcanzar los objetivos de la política de la entidad. Estas oportunidades pueden ser iguales o similares para diferentes entidades. Cuando son diferentes, la ventaja económica de una entidad que puede adquirir, construir o desarrollar activos a un costo menor se reconoce en los estados financieros a través de valores de activos más bajos y un costo de los servicios menor. Esto refuerza la capacidad del valor operativo actual para proporcionar información relevante y fielmente representativa. El grado en que las medidas del valor operativo actual cumplen las características cualitativas de oportunidad, comprensión y verificación depende de la naturaleza del activo y de las técnicas de estimación usadas.

Valor razonable

- 7.45 El costo histórico de un activo es:

El precio que se recibiría por vender un activo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha en la medición.

- 7.46 El valor razonable es apropiado cuando el activo se mantiene principalmente por su capacidad de generar beneficios económicos o con vistas a su venta. La medida en que el valor razonable 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 del mercado, por su parte, depende de las características del mercado en que se negocia el activo.
- 7.47 En principio, las mediciones del valor razonable proporcionan información útil porque reflejan fielmente el valor del activo para la entidad. En un mercado ordenado (véase el párrafo 7.49), el activo no puede valorarse por debajo de su valor razonable, ya que, sin tener en cuenta los costos de transacción, la entidad puede obtener al menos el valor razonable vendiendo el activo. El activo no puede valorarse por más de su valor razonable, ya que la entidad puede obtener la misma capacidad de generar beneficios económicos comprando en el mercado un activo igual o similar.
- 7.48 La utilidad del valor razonable puede ser más cuestionable cuando no se cumple el supuesto de que los mercados son ordenados. En tales circunstancias, no se puede asumir que el activo se venderá por el mismo precio por el que se puede adquirir. Aunque la compra de un activo proporciona evidencia de que el valor del activo para la entidad es al menos igual a su precio de compra en ese momento, los factores operativos pueden significar que el valor para la entidad puede ser mayor. Por lo tanto, el valor razonable puede no reflejar el valor para la entidad del activo, representado por su capacidad de operación. Por lo tanto, el valor razonable puede no ser útil para los activos de operación que una entidad tiene la intención de continuar utilizando para la prestación de servicios.

Mercados ordenados

- 7.49 Los mercados ordenados tienen las siguientes características:
- no existen barreras que impidan a la entidad realizar transacciones en el mercado;
 - existe una frecuencia y un volumen de transacciones suficientes para proporcionar información sobre los precios; y
 - existen muchos compradores y vendedores bien informados que actúan sin coacción, por lo que existe un aseguramiento de "equidad" en la determinación de los precios corrientes, lo que incluye que los precios no representan ventas forzadas.

Un mercado organizado es uno que funciona de forma fiable, segura, precisa y eficiente. Estos mercados comercian 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.

Valor razonable cuando no se puede suponer que los mercados son ordenados

- 7.50 Es poco probable que los mercados de activos únicos y poco negociados sean ordenados: todas las compras y ventas se negocian individualmente y puede existir un amplio rango de precios a los que se puede acordar una transacción. Por ello, los participantes incurrirán en costos significativos para comprar o vender un activo. Cuando los mercados no son ordenados, es necesario utilizar una técnica de medición para estimar el precio al que se llevaría a cabo una transacción ordenada para vender el activo entre los participantes del mercado en la fecha de medición, en las condiciones actuales del mercado. Dichas técnicas de medición requieren datos de entrada que sean directa o indirectamente observables, cuando sea posible, o no observables cuando no sea posible identificar datos de entrada observables.

- 7.51 El valor razonable permite que se informe sobre el rendimiento de los activos. Sin embargo, las entidades del sector público para las que el IPSASB elabora y mantiene normas no suelen realizar actividades cuyo objetivo principal sea generar beneficios, y los servicios se prestan a menudo en transacciones sin contraprestación o en condiciones subvencionadas. Por consiguiente, puede ser de escasa pertinencia informar sobre el rendimiento derivado del valor razonable

Costos de los servicios

- 7.52 El valor razonable refleja la capacidad del activo para generar beneficios económicos y el precio que se espera recibir por su venta. Por lo tanto, cuando un activo se mantiene principalmente por su capacidad operativa, el valor razonable proporciona información menos útil para el costo de los servicios que el valor operativo actual, que puede reflejar el valor de un activo en su uso actual.

Capacidad operativa

- 7.53 La utilidad de la información sobre el valor razonable de los activos mantenidos para prestar servicios es limitada. Si el valor razonable es significativamente inferior al costo histórico, es probable que el valor razonable sea menos relevante que el costo histórico de dichos activos para proporcionar información sobre la capacidad operativa. Es probable que el valor razonable también sea menos relevante que el valor operativo actual, ya que el principio del uso financiero más alto y mejor que sustenta el valor razonable es inadecuado para los activos mantenidos principalmente por su capacidad operativa.

Capacidad financiera

- 7.54 La evaluación de la capacidad financiera requiere información sobre la capacidad de un activo para generar beneficios económicos y el importe que se recibiría por la venta de un activo. Esta información es proporcionada por el valor razonable. Por lo tanto, el valor razonable es una base de medición apropiada cuando los activos se mantienen para la venta o cuando los activos previamente mantenidos por su capacidad operativa son excedentes de los requerimientos operativos.

Aplicación de las características cualitativas

- 7.55 Los valores determinados en mercados 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. Dado que esta información puede estar disponible rápidamente, también es probable que sea oportuna.
- 7.56 La medida en que las mediciones del valor razonable 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, el valor razonable solo es probable que sea relevante para evaluar la capacidad financiera y no para evaluar el costo de los servicios y la capacidad operativa.

Valor en uso

- 7.57 El valor en uso es aplicable para las evaluaciones de deterioro de valor. Las pruebas de deterioro de valor implican determinar si el importe por el que se registra un activo en el estado de situación financiera es recuperable.
- 7.58 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 del activo y de su venta al final de su vida útil. Esto requiere el descuento de los flujos de efectivo a un valor presente.
- 7.59 El valor en uso de un activo que no genera efectivo es el potencial de servicio restante del activo en la fecha de medición. La estimación del potencial de servicio requiere el uso de técnicas que dependen de la naturaleza del activo y, debido a su aplicabilidad al deterioro, del indicador de deterioro.

- 7.60 El valor en uso de los activos que generan efectivo es complejo y subjetivo, ya que requiere la proyección de flujos de efectivo desde la perspectiva de una entidad. La complejidad aumenta cuando los activos se despliegan en combinación con otros activos. En tales casos, el valor en uso solo puede estimarse calculando el valor presente de los flujos de efectivo de un grupo de activos, en lugar de hacerlo individualmente. A continuación, se realizan asignaciones a activos individuales. Dichas asignaciones pueden ser arbitrarias, lo que puede tener un impacto adverso en la representación fiel.
- 7.61 El valor en uso de los activos que no generan efectivo también es complejo, ya que requiere estimaciones específicas de la entidad sobre el potencial de servicio restante de un activo.
- 7.62 El párrafo 7.36 analiza la situación en la que un activo se utiliza para la prestación de servicios y también genera beneficios económicos, señalando que una entidad que utiliza el modelo del valor actual emite un juicio sobre si un activo se mantiene principalmente por su capacidad operativa o por su capacidad financiera, y selecciona la base de medición del valor operativo actual o la base de medición del valor razonable en consecuencia. Este factor y la complejidad y subjetividad analizadas anteriormente significan que el valor de uso, tanto en un contexto de generación de efectivo como en uno de no generación de efectivo, probablemente sea aplicable solo a la contabilización de pérdidas o reversiones de pérdidas relacionadas con el deterioro de valor.

Bases de medición para pasivos

- 7.63 Esta sección trata las bases de medición para pasivos. Esta sección no repite toda la discusión de la sección de activos. Esta sección considera las siguientes bases de medición:
- Costo histórico;
 - costo de cumplimiento; y
 - valor razonable.

Costo histórico

- 7.64 El costo histórico de un pasivo es:
- La contraprestación recibida por asumir una obligación menos los costos de la transacción, en el momento en que se incurre en el pasivo.*
- 7.65 La contraprestación es el efectivo o los equivalentes del efectivo, o el valor de otra contraprestación dada. Según el modelo del costo histórico, las mediciones iniciales se ajustan utilizando una técnica para reflejar factores tales como la acumulación o devengo de intereses, la acreción de un descuento o la amortización de una prima.
- 7.66 Cuando el valor temporal de un pasivo es material o con importancia relativa, por ejemplo, cuando el plazo que transcurre hasta que vence la liquidación es significativo, el importe del pago futuro se descuenta de modo que, en el momento en que se mide inicialmente el pasivo, represente 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.
- 7.67 El costo histórico es apropiado cuando es probable que los pasivos se vayan a liquidar en los términos señalados. Sin embargo, el costo histórico no puede aplicarse a pasivos que no surgen de una transacción, 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

7.68 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 en la fecha de la medición.

7.69 Cuando el costo de cumplimiento depende de eventos futuros inciertos, se tienen en cuenta todos los resultados posibles para estimar el costo de cumplimiento, con el objetivo de reflejar todos esos resultados posibles de manera imparcial.

7.70 Cuando el cumplimiento requiere realizar una obra—por ejemplo, cuando el pasivo es para rectificar un daño medioambiental—los costos relevantes son aquellos 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.

7.71 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 costo de cumplimiento se base en el costo de emplear a un contratista, el importe incluirá implícitamente el beneficio requerido por el contratista, ya que el importe total cobrado por el contratista constituirá un derecho sobre los recursos de la entidad.

7.72 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 medición.

7.73 El costo de cumplimiento es generalmente relevante para medir los pasivos, excepto en circunstancias en las que la entidad puede liberarse de una obligación por un importe inferior al costo de cumplimiento.

Valor razonable

7.74 El costo histórico de un pasivo es:

El precio que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha en la medición.

7.75 El valor razonable puede ser apropiada, por ejemplo, cuando el pasivo se atribuye a cambios en una tasa especificada, precio o índice cotizado en un mercado organizado. Sin embargo, en los casos en que la capacidad de transferir un pasivo está restringida y las condiciones en que podría realizarse dicha transferencia no están claras, los argumentos a favor del valor razonable son menos sólidos. Este es concretamente el caso de pasivos que surgen de obligaciones en transacciones sin contraprestación, porque es improbable que haya un mercado organizado para estos pasivos.

Fundamentos de las conclusiones

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

Antecedentes del desarrollo del Marco Conceptual y su actualización

- FC7.1 El Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público (el Marco Conceptual) fue aprobado en septiembre de 2014. El desarrollo del Marco Conceptual incluyó una serie de documentos de consulta y proyectos de normas. En el momento de su aprobación, el IPSASB no se comprometió a realizar una revisión del Marco Conceptual en un plazo determinado. Aunque se expresaron opiniones en el sentido de que el Marco Conceptual debería ser un "documento vivo" sujeto a actualizaciones periódicas, prevaleció la opinión de que se le debería permitir "asentarse" durante un periodo significativo. Las modificaciones demasiado frecuentes del Marco Conceptual también podrían socavar la rendición de cuentas que impone al IPSASB a la hora de explicar los enfoques desarrollados en las normas.
- FC7.2 En 2018, tras haber aplicado el Marco Conceptual de 2014 en la elaboración de normas durante más de tres años, el IPSASB consideró que sería conveniente realizar un examen limitado de determinados aspectos del Marco Conceptual. El proyecto del IPSASB sobre la medición fue un factor principal. Además, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) estaba a punto de publicar su Marco Conceptual finalizado con los desarrollos posteriores a 2014 sobre la medición de posible relevancia para el sector público. Por lo tanto, el IPSASB propuso un proyecto de actualización de alcance limitado en la consulta sobre su Estrategia y Plan de Trabajo en 2018. El proyecto propuesto recibió un apoyo significativo de quienes respondieron por las razones descritas por el IPSASB. El IPSASB inició el proyecto en marzo de 2020. El Proyecto de Norma (PN) 76, *Actualización del Marco Conceptual: Capítulo 7, Medición de activos y pasivos en los estados financieros*, se emitió en abril de 2021. El IPSASB consideró los puntos planteados por los encuestados al proyecto de norma al finalizar el Capítulo 7 revisado. El Capítulo 7 revisado entró en vigor cuando fue aprobado
- FC7.3 El IPSASB decidió que el centro inicial del Marco Conceptual de 2014 debe colocarse sobre la medición de los elementos de 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* de 2010 (el Documento de Consulta de 2010), cuestionaron este enfoque, el IPSASB consideró que la razón original para restringir el alcance de esta fase era sólida y lo reafirmó. El proyecto de actualización de alcance limitado iniciado en 2020 no reabrió esta cuestión y siguió centrándose en los estados financieros.

El objetivo de la medición

- FC7.4 Al desarrollar el Marco Conceptual de 2014, el IPSASB consideró si debía desarrollarse un objetivo de medición específico. El IPSASB consideró inicialmente que no era necesario un objetivo de medición separado, ya que un objetivo de medición podría competir con los objetivos de la información financiera y las características cualitativas de la información financiera, en lugar de complementarlos. En consecuencia, el Proyecto de Norma de 2013, *Medición de Activos y Pasivos en los Estados Financieros* (el Proyecto de Norma de 2013), proponía factores relevantes para la selección de una base de medición congruente con el objetivo de la información financiera y las características cualitativas, pero no incluía un objetivo de medición.
- FC7.5 Por congruencia con este enfoque, el Proyecto de Norma de 2013 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.

FC7.6 El Proyecto de Norma de 2013 incluía una Opinión Alternativa que propuso un objetivo de medición sobre la base de que un Marco Conceptual que no conecta el objetivo de la 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.

FC7.7 Muchos de los que respondieron, aunque generalmente estaban a favor del enfoque en el Proyecto de Norma de 2013, apoyaron la Opinión Alternativa. El IPSASB también reconoció que el enfoque del Marco Conceptual para la medición debe ser una aspiración y que el Marco Conceptual debería identificar un modelo de medición o base de medición única sustentada por un concepto ideal de capital. El IPSASB acepta que el concepto de capital relacionado con la capacidad operativa es relevante y podría desarrollarse para las entidades del sector público cuyo objetivo principal es la prestación de servicio. 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 FC7.25 a FC7.27, 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.

FC7.8 Posteriormente, el IPSASB se dejó convencer por las opiniones de quienes argumentaban que es necesario un objetivo de medición para guiar las decisiones a nivel de Norma sobre la selección de las bases de medición. Sin embargo, el IPSASB señaló que los activos y pasivos aportan al rendimiento financiero y a la situación financiera de las entidades de diferentes maneras y que dicha evaluación debe basarse en la medida en que aportan a la capacidad operativa y financiera. El IPSASB concluyó que vincular un objetivo de medición a un concepto ideal de capital podría restringir indebidamente 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.

FC7.9 El IPSASB consideró si el objetivo de medición propuesto en la Opinión Alternativa era apropiado. Algunos de los que respondieron 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 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 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.

FC7.10 El IPSASB también destacó 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 presentación e información a revelar transparente para asegurar que las bases de medición usadas y los importes presentados sobre cada base son claros.

FC7.11 El IPSASB reafirmó la necesidad de un objetivo de medición y la redacción existente durante el proyecto de actualización de alcance limitado.

Medición inicial

FC7.12 Algunos de quienes respondieron al PN 76 expresaron la opinión de que el IPSASB no había distinguido entre la medición en el momento del reconocimiento (medición inicial) y la medición posterior al reconocimiento (medición posterior). Por lo tanto, el IPSASB decidió insertar una subsección que trata de la medición inicial. Esto aclara que la medición inicial se realiza al precio de transacción, a menos que no se disponga de datos sobre el precio de transacción o exista otra base de medición más fiel a la realidad. En tal caso, se utiliza un costo atribuido, cuyos requerimientos y guía se establecen en las normas.

FC7.13 El costo histórico es el precio de transacción más los costos de transacción para un activo o menos los costos de transacción para un pasivo. Los costos de transacción pueden ser significativos y su omisión podría afectar la utilidad de los estados financieros. El IPSASB consideró cuál era el enfoque correcto para los costos de transacción de un pasivo. El IPSASB acordó que deducir los costos de transacción del precio de la transacción es adecuado, ya que refleja la economía del pasivo. Por ejemplo, una entidad toma prestado 1 000 000 de u.m., de los cuales los costos de transacción importan 100 000 u.m. corresponden a costos de transacción. El costo histórico es de 900 000 u.m. Esto es debido a que, inmediatamente después de recibir los 1 000 000 de u.m., los costos de transacción de 100 000 u.m. se reembolsan a la contraparte, lo que deja a la entidad con 900 000 u.m. Los costos de transacción de 100 000 u.m. se incluyen en el gasto por los intereses durante el plazo del instrumento, ya que el importe en libros de 900 000 u.m. se incrementa a 1 000 000 u.m. en la fecha de liquidación.

Marco de medición posterior

FC7.14 El capítulo 7 del Marco Conceptual de 2014 no realizaba la identificación explícita de los niveles de medición. El *Marco Conceptual para la Información Financiera* de 2018 del IASB distingue tres niveles de medición:

- (a) Medidas o categorías de bases de medición (este último término se utiliza en unos Fundamentos de las Conclusiones del IASB);
- (b) Bases de medición y
- (c) Técnicas de medición

FC7.15 El IPSASB consideró que distinguir diferentes niveles y basarse en el enfoque del IASB proporcionaría un marco analítico para informar el desarrollo de los requerimientos y la guía de medición. Dado que la distinción entre medidas y bases de medición puede resultar ambigua, se adoptaron los tres niveles siguientes para el PN 76 y el PN 77, *Medición*:

- (a) **Modelos de medición:** enfoques generales para medir los activos y pasivos que deben incorporarse en los estados financieros.
- (b) **Bases de medición:** formas específicas de medir los activos y pasivos que proporcionan la información que mejor se ajusta a las características cualitativas del modelo de medición seleccionado.

- (c) **Técnicas de medición** métodos para estimar el importe al que se mide un activo o un pasivo según la base de medición seleccionada.

- FC7.16 Al identificar los modelos y las bases de medición, el IPSASB reafirmó la opinión expresada en el Marco Conceptual de 2014 de que no existe una única base de medición que cumpla mejor el objetivo de medición. En congruencia con esta opinión, el IPSASB concluyó que no existe un único modelo de medición que satisfaga mejor el objetivo de medición. En consecuencia, el IPSASB identificó el modelo del costo histórico como uno de los dos modelos y mantuvo el costo histórico como base de medición tanto para los activos como para los pasivos.
- FC7.17 Algunos de los encuestados al PN 76 plantearon retos al término "jerarquía de medición", ya que la jerarquía implica una priorización de los modelos de medición, las bases de medición y la técnica de medición. No era la finalidad del IPSASB dar a entender tal priorización. Por lo tanto, el IPSASB decidió cambiar el nombre de "Jerarquía de medición" por "Marco de medición posterior". Este cambio también enfatiza que el Marco Conceptual se refiere a la medición posterior y no a la medición inicial.
- FC7.18 El IPSASB consideró si debía identificar y analizar las técnicas de medición en el Marco Conceptual. El IPSASB concluyó que un análisis detallado de las técnicas de medición no es adecuado para el Marco Conceptual y que la guía debe ser proporcionada a nivel de las normas. Por lo tanto, en su análisis del Marco de Medición Posterior, el Marco Conceptual explica que se necesitan técnicas de medición para poner en práctica las bases de medición del valor actual. Sin embargo, el Marco Conceptual no identifica ni analiza técnicas específicas. En las Normas se proporciona una guía sobre las técnicas de medición.

Valores específicos de la entidad y no específicos de la entidad, observabilidad en un mercado, valores de entrada y salida

- FC7.19 El Marco Conceptual de 2014 clasificaba las bases de medición como: (i) específicas de la entidad o no específicas de la entidad, (ii) si proporcionan información observable en un mercado ordenado; y (iii) si están proporcionando valores de entrada o salida. El IPSASB consideró que la distinción entre bases de medición específicas de la entidad y no específicas de la entidad y la relación con el objetivo de medición y las características cualitativas es significativa. Indica si las bases de medición reflejan las expectativas de los participantes en el mercado y repercuten en la selección de una base de medición.
- FC7.20 El IPSASB decidió que la característica de observabilidad en un mercado es relevante para la selección de una técnica de medición una vez que se ha seleccionado una base de medición, y no directamente para la base de medición en sí misma. En consonancia con la conclusión del párrafo FC7.18, según la cual es más adecuado abordar las guías detalladas sobre las técnicas de medición en las normas, el IPSASB decidió no incluir en el Marco Conceptual un análisis de la observabilidad en un mercado, sino hacer referencia a la "disponibilidad de datos observables" como ejemplo de factor que influye en la selección de una técnica de medición.
- FC7.21 Para los activos, los valores de entrada reflejan el costo de adquisición, construcción o desarrollo. Los valores de salida se basan en los beneficios económicos de la venta. En el caso de los pasivos, los valores de entrada suelen reflejar los importes en que se incurre en un pasivo y los valores de salida reflejan los importes necesarios para cumplir o transferir un pasivo. En casos más excepcionales, los valores de entrada reflejan el importe por el que se asume un pasivo y los valores de salida reflejan el importe necesario para liberar a una entidad de una obligación.
- FC7.22 El IPSASB considera que el factor clave en la selección de una base de medición del valor actual es el objetivo de la medición; en particular, si un activo se mantiene principalmente por su capacidad operativa o financiera y las características de un pasivo. El IPSASB concluyó que la distinción entre valores de entrada y salida es útil para decidir si una medida incluye los costos de transacción y, en caso afirmativo, si se incluyen en la adquisición o venta de un activo o en el incurrimiento o liquidación de un pasivo. Por lo tanto,

el Marco Conceptual incluye un análisis de alto nivel sobre los valores de entrada y salida, pero no proporciona una clasificación tabular de las bases de medición específicas como entrada o salida.

Enfoque para identificar las bases de medición abordadas en el Marco Conceptual

FC7.23 Al revisar el Capítulo 7, el IPSASB identificó dos enfoques para la identificación de las bases de medición y la guía sobre ello. El primer enfoque proporcionaría guía sobre un gran número de bases de medición, independientemente de si se utilizan en la literatura actual sobre normas o de si es probable que se utilicen en la elaboración de normas futuras. El segundo enfoque se centraría en las bases de medición más utilizadas.

FC7.24 En el PN 76, el IPSASB decidió adoptar el segundo enfoque, ya que consideró que este enfoque es más útil para el IPSASB en el desarrollo de sus normas y para los preparadores de estados financieros a la hora de determinar las políticas contables para las transacciones y eventos para los que no existen requerimientos ni guía a nivel de normas. El IPSASB reconsideró este enfoque a la luz de las opiniones de algunos encuestados al PN 76 que abogaban por un enfoque más amplio. El IPSASB reconoció la conveniencia de proporcionar guía sobre una gama más integral de bases de medición, pero concluyó que los beneficios de un enfoque más conciso superaban cualquier inconveniente. En particular, el IPSASB concluyó que la incorporación de bases de medición que podrían utilizarse en raras ocasiones, y en algunos casos nunca, en el nivel de las normas podría resultar confusa para los usuarios. El IPSASB también reconoció que el hecho de que una base de medición no se analice en el capítulo 7 no impide su adopción a nivel de las normas. En tales casos, la razón para adoptar dicha base de medición se explicará en unos Fundamentos de las Conclusiones de la norma.

Bases de medición para activos

Costo histórico

FC7.25 El costo histórico es una base de medición aplicada en muchas jurisdicciones. Muchos de los que respondieron al Documento de Consulta y al Proyecto de Norma que precedieron a la versión de 2014 del Marco Conceptual abogaron por que se siguiera utilizando ampliamente el costo histórico como base de medición, principalmente en combinación con otras bases de medición. Apoyaron esta opinión haciendo referencia al objetivo de rendir cuentas y a la comprensibilidad y verificabilidad de la información sobre el 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 de implementación 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.

FC7.26 Algunos de los que respondieron consideraron que la información del costo histórico proporciona una base altamente relevante para la información del costo de los servicios porque el vínculo entre costo histórico y las transacciones realmente llevadas a cabo por la entidad es 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 sobre el que se informa.

FC7.27 El IPSASB estuvo de acuerdo en que, en muchos contextos, es relevante proporcionar información sobre las transacciones realmente efectuadas por la entidad, y aceptó 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 equidad a los consumidores de servicios.

FC7.28 El IPSASB también admite las opiniones de los que consideran que el uso del costo histórico facilita una comparación de resultados financieros reales con el presupuesto aprobado. El IPSASB acepta que los presupuestos pueden, a menudo, prepararse sobre una base de costo histórico y que, según el caso, el costo histórico mejora la comparación con el presupuesto.

FC7.29 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 rendición de cuentas y toma de decisiones. 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.

- FC7.30 Al finalizar la revisión del Capítulo 7, el IPSASB revisó la redacción de la definición de costo histórico. El IPSASB decidió que la definición podía simplificarse y aclararse:
- añadiendo "construir" a "adquirir y desarrollar" y "construcción" a "adquisición y desarrollo", ya que la construcción es una forma de crear un activo;
 - eliminando la frase "que es el efectivo o los equivalentes de efectivo, u otra contraprestación dada", ya que es innecesaria; e
 - incluyendo "costos de la transacción" como componente de la definición y proporcionando una descripción de los "costos de la transacción". Esto se debe a que el IPSASB se dejó convencer por el argumento de que, en muchas transacciones, el costo de transacción es un componente significativo del importe de la medición inicial.

Valor operativo actual

FC7.31 El Marco Conceptual de 2014 incluía el costo de reposición como base de medición del valor actual, considerando que sería adecuado para activos especializados. Como se señala en el párrafo FC7.39, el IPSASB realizó la adopción de la definición de valor razonable basada en la salida del IASB en el Marco Conceptual actualizado. El enfoque del costo, una técnica de medición del valor razonable en la NIIF 13, *Medición del Valor Razonable*, presenta algunas similitudes con el costo de reposición. Estos factores interrelacionados hicieron necesario el desarrollo de una base de medición que pudiera aplicarse a los activos mantenidos principalmente para la capacidad operativa.

FC7.32 El Marco Conceptual de 2018 del IASB incluyó el costo actual como base de medición tanto para los activos como para los pasivos. El IPSASB consideró si el costo actual debía ser objeto de la adopción como base de medición del valor actual para los activos que se mantienen principalmente para capacidad operativa (véase el párrafo FC7.100 para un análisis del costo actual para los pasivos). El IPSASB llegó a la conclusión de que una base de medición similar al costo actual es pertinente en el contexto del sector público, posiblemente para los activos especializados y no especializados mantenidos para capacidad operativa. Sin embargo, en lugar del costo de un activo equivalente según la definición de costo actual del IASB, el IPSASB consideró que dicha base de medición debía reflejar el valor de un activo en su uso actual. El IPSASB decidió utilizar el término "valor operativo actual" para esta base de medición.

FC7.33 El valor operativo actual se desarrolló para los activos que se mantienen principalmente por su capacidad operativa. En el caso de los activos no especializados, puede respaldarse con técnicas de medición basadas en el mercado con similitudes con el valor de mercado. En el caso de los activos más especializados, pueden aplicarse técnicas de medición para la determinación del valor del activo. Por lo tanto, la PN 76 propuso el valor operativo actual como base de medición para los activos mantenidos principalmente para la capacidad operativa, con la siguiente definición:

El valor de un activo utilizado para alcanzar los objetivos de prestación de servicios de la entidad en la fecha de medición.

FC7.34 La PN 76 también incluyó una opinión alternativa (OA). Los puntos principales de la OA eran los siguientes:

- La definición no era clara, principalmente debido a la ambigüedad del término "valor";
- la falta de claridad en la definición podía impedir que se lograran las características cualitativas de la información financiera; y
- la definición debería haberse centrado en el costo de sustitución de un activo utilizado por su potencial de servicio.

FC7.35 El OA propuso la siguiente definición:

El costo de sustituir el potencial de servicio incorporado en un activo en la fecha de medición.

FC7.36 La mayoría de los encuestados en el PN 76 apoyaron la opinión de que el valor razonable no es adecuado para los activos que se mantienen principalmente por su capacidad operativa y, por lo tanto, se debería desarrollar un valor actual específico para el sector público para los activos. Algunos de los que respondieron compartieron la opinión del OA de que la definición propuesta no era clara. Otros consideraron que la justificación del valor operativo actual debería ser más clara.

FC7.37 El IPSASB respondió a estas cuestiones mediante la adopción de una definición que se centra tanto en un activo como en el potencial de servicio de un activo:

El importe que las entidades pagarían por el potencial de servicio restante de un activo en la fecha de medición.

FC7.38 La guía aclara los supuestos en los que se basa el valor operativo actual. Estos supuestos se recogen en el párrafo 7.38. Indican que la valoración según el valor operativo actual estima el importe que una entidad pagaría por el potencial de servicio restante de un activo de la forma menos costosa. El valor operativo actual se basa en el uso actual del activo y en su ubicación actual.

Valor razonable

FC7.39 Poco antes de que se finalizara el Marco Conceptual de 2014, el IASB aprobó la NIIF 13. La NIIF 13 realizó la adopción de una definición de valor razonable basada explícitamente en la salida. Esta difiere de la definición de valor razonable que figura en la documentación del IPSASB, que estaba alineada (armonizada) con la definición de valor razonable anterior a la NIIF 13. El IPSASB decidió cambiar el nombre de su definición de valor razonable por "valor de mercado". El objetivo era evitar que dos organismos normativos internacionales utilizaran el término "valor razonable" con definiciones diferentes en el desarrollo de futuras normas. A diferencia de la definición revisada de valor razonable del IASB, el valor de mercado podía ser adecuado para activos físicos no especializados mantenidos para capacidad operativa, así como para activos mantenidos para capacidad financiera. Desde 2014, el trabajo normativo del IPSASB, especialmente en materia de instrumentos financieros, había llevado al IPSASB a concluir que era necesaria una base de medición del valor actual no específica de la entidad tanto para los activos como para los pasivos. Esta opinión se reflejó en la NICSP 41, Instrumentos Financieros, y en el proyecto de norma de *Medición* del Documento de Consulta.

FC7.40 Por lo tanto, el capítulo actualizado sobre valoración incluye el valor razonable tanto para los activos como para los pasivos, basándose en la definición de valor razonable basada en la salida del IASB. Debido a su naturaleza basada en la salida y a los supuestos en los que se basa, el IPSASB concluyó que el valor razonable no es adecuado para los activos que se mantienen principalmente por su capacidad operativa. El IPSASB es consciente de que el valor razonable ha sido objeto de la adopción en algunas jurisdicciones como medida del valor actual de dichos activos y se ha adaptado a ellos, por ejemplo, reinterpretando el principio del "uso más alto y mejor". El IPSASB concluyó que tales adaptaciones supondrían una pérdida de congruencia con la guía del IASB.

Bases y enfoques de medición para activos no incluidos en el Marco Conceptual actualizado.

FC7.41 Las siguientes bases y enfoques de medición para activos del Marco Conceptual de 2014 no se han incluido en la versión actualizada:

- valor de mercado;
- costo de reposición; y
- precio de venta neto;

- FC7.42 El valor en uso se incluyó como base de medición en el Marco Conceptual de 2014. No se ha incluido como base de medición en el Marco Conceptual actualizado, que incluye un análisis general sobre el valor en uso.
- FC7.43 Se consideró la incorporación de las siguientes bases de medición en el Marco Conceptual de 2014, pero se rechazaron:
- valor simbólico;
 - valor sinérgico; y
 - valor equitativo.
- FC7.44 El IPSASB no consideró más estas bases de medición en el proyecto de actualización de alcance limitado para revisar el Capítulo 7.
- FC7.45 Al desarrollar el Marco Conceptual de 2014, el IPSASB también consideró y rechazó el modelo del valor de privación, que es un enfoque para seleccionar una base de medición, en lugar de una base de medición en sí misma.

Valor de mercado

- FC7.46 El valor de mercado de los activos se definió en el Marco Conceptual de 2014 como:
- Los importes por los que un activo podría ser convertible entre partes interesadas y en condiciones de igualdad en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.*
- FC7.47 A la luz de la decisión de incluir el valor razonable y el valor operativo actual como bases de medición en el modelo del valor actual, el IPSASB consideró si era necesario mantener el valor de mercado como base de medición de los activos. El IPSASB consideró que el valor razonable es la base de medición del valor actual que mejor cumple el objetivo de medición cuando los activos se mantienen por su capacidad financiera y para determinar el importe de un pasivo que puede transferirse a un tercero en las condiciones actuales del mercado. El valor operativo actual es la base de medición del valor actual que mejor cumple el objetivo de medición cuando los activos se mantienen por su capacidad operativa, ya que no incluye un supuesto basado en el mercado de "uso óptimo", y, como base de medición específica de la entidad, no refleja las expectativas de los participantes en el mercado. Por lo tanto, el IPSASB concluyó que no era necesario mantener el valor de mercado como base de medición. Se pueden utilizar técnicas basadas en el mercado para poner en práctica las bases de medición del valor razonable y el valor operativo actual. En las normas se proporciona la guía sobre estas técnicas.
- FC7.48 La gran mayoría de los encuestados en el PN 76 apoyaron las razones del IPSASB para no mantener el valor de mercado. El IPSASB confirmó que el valor de mercado no debe ser incluido en el Capítulo 7 revisado.

Costo de reposición

- FC7.49 El costo de reposición se definió en el Marco Conceptual de 2014 como:
- El costo más económico requerido para que la entidad sustituya el potencial de servicio de un activo (incluyendo el importe que la entidad recibirá por su disposición al final de su vida útil) en la fecha de presentación.*
- FC7.50 A la luz de la decisión de incluir el valor operativo actual como la base de medición del valor actual más adecuada para los activos de operación, el IPSASB consideró si era necesario mantener el costo de reposición como base de medición. El IPSASB consideró que los motivos para incluir el costo de reposición como base de medición en el Marco Conceptual de 2014 eran convincentes, en particular que una base de medición adecuada para los activos especializados debería proporcionar información sobre el costo del potencial de servicio atribuible al activo. Como se ha señalado anteriormente, el valor operativo actual es

una base de medición que puede aplicarse tanto a los activos especializados como a los no especializados. Las técnicas de medición pueden seleccionarse en función de la naturaleza del activo.

- FC7.51 La mayoría de quienes respondieron en el PN 76 apoyaron la no retención del costo de reposición. Quienes se opusieron o expresaron reservas sobre el cambio consideraron que no se había explicado suficientemente o que el valor operativo actual no se había desarrollado adecuadamente en el PN 76. Ambas reservas se abordaron en el Capítulo 7 definitivo.
- FC7.52 El IPSASB reconoció estos puntos, que se tuvieron en cuenta en el desarrollo y la finalización del valor operativo actual (véase el párrafo FC7.31 a FC 7.38). También se consideró que el valor razonable es adecuado para los activos no operados. Como se señala en el párrafo FC7.40, el IPSASB confirmó su opinión de que el valor razonable no es adecuado para los activos que se mantienen principalmente por su capacidad operativa y que debería existir una base de medición del valor actual específica para el sector público para dichos activos.

FC7.53 Algunos de los que respondieron apoyando el enfoque propuesto en el PNB 76 reconocieron explícitamente la opinión del IPSASB de que el costo de reposición duplicaría la nueva base de medición y que su mantenimiento sería confuso. A nivel de normas, el enfoque del costo, que refleja aspectos del costo de reposición, también se está incorporando tanto al valor operativo actual como al valor razonable como la técnica de medición a nivel de normas. Por lo tanto, el IPSASB confirmó su opinión de que el costo de reposición no debe incluirse en el Capítulo 7 actualizado.

Precio de venta neto

FC7.54 El precio neto de venta es una base de valoración específica de la entidad que se definió en el Marco Conceptual de 2014 como:

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

FC7.55 En su proyecto sobre activos no corrientes y operaciones discontinuadas, el IPSASB consideró si el precio neto de venta debía incluirse como medida alternativa al valor razonable menos los costos de venta para determinar el importe recuperable de los activos mantenidos para la venta cuando la venta se realiza en condiciones negociadas y no en condiciones de mercado. El IPSASB rechazó la inclusión del precio neto de venta, principalmente por motivos de rendir cuentas, y concluyó que el valor razonable es más adecuado para la determinación del importe recuperable de un activo, ya que, en general, cumple mejor las características cualitativas de la información financiera que el precio neto de venta.

FC7.56 El IPSASB consideró la posibilidad de utilizar una base de medición del valor actual específica para cada entidad como alternativa al valor razonable cuando no existe un mercado ordenado, como en el caso de una venta en situación de crisis o negociada. En algunas jurisdicciones, eventos como las crisis financieras y las pandemias han aumentado la probabilidad de que se produzcan este tipo de ventas. Los precios de venta se verán afectados por el impacto de dichos eventos en las condiciones generales del mercado y, por lo tanto, se reflejarán en las mediciones del valor razonable. Aparte de los efectos generales sobre los precios, cuando el precio de venta se estima por debajo del valor razonable, es importante que el impacto de dicha decisión en la situación financiera y los resultados financieros de una entidad sea totalmente transparente, revelando el alcance de las pérdidas que probablemente se producirán en la venta. Esto puede lograrse mostrando las diferencias entre el valor razonable de un activo y el precio de venta. Por lo tanto, el IPSASB concluyó que, a la luz de la información limitada que proporciona el precio de venta neto, no era necesario mantenerlo en el Marco Conceptual del IPSASB.

FC7.57 Tras los comentarios de quienes respondieron al PN 76, el IPSASB analizó más a fondo los argumentos a favor y en contra del mantenimiento del precio de venta neto. El IPSASB destacó que:

- El precio de venta neto no se define en el Marco Conceptual de 2018 del IASB.
- El valor realizable neto se utiliza en la NICSP 12, Inventarios. Sin embargo, a pesar de la similitud superficial de la terminología, el valor neto realizable, que no figura en el Marco Conceptual de 2018 del IASB, se aproxima mucho más a la definición actual de valor razonable del IASB que el precio de venta neto.

FC7.58 El IPSASB concluyó que los argumentos a favor del mantenimiento del precio de venta neto no son convincentes y confirmar que no debe incluirse en el capítulo 7 revisado.

Valor en uso

FC7.59 El valor en uso se definió en el Marco Conceptual de 2014 como:

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

- FC7.60 El IPSASB consideró si debía mantener el valor en uso como base de medición del valor actual de los activos en el Marco Conceptual.
- FC7.61 El IPSASB señaló que la definición de valor en uso del Marco Conceptual de 2014 no era congruente con la del Marco Conceptual del IASB, ya que no se limita al contexto de generación de efectivo y que incluye una referencia al "potencial de servicio". Desde la aprobación del Marco Conceptual, el IPSASB ha hecho mayor hincapié en el uso congruente de la terminología y las definiciones por parte de los emisores de normas internacionales.
- FC7.62 El IPSASB reconoció la importancia del valor en uso en las evaluaciones de las pérdidas por deterioro de valor (que incluye la reversión de las pérdidas por deterioro o las ganancias por deterioro). El IPSASB también señaló que el valor de uso requiere proyecciones complejas y subjetivas de los flujos de efectivo generados por un activo o del potencial de servicio que ofrece un activo. La complejidad aumenta cuando los activos generan flujos de efectivo en combinación con otros activos.
- FC7.63 El IPSASB reconoció además que algunos activos generan flujos de efectivo y se utilizan en el uso de servicios. En tales circunstancias, el IPSASB reafirmó que, a efectos de la información financiera, los preparadores de los estados financieros necesitarán emitir un juicio profesional sobre la finalidad principal para la que se mantiene un activo. Según el modelo del valor actual, cuando los activos se mantienen principalmente para la capacidad operativa, se aplica el valor operativo actual; cuando los activos se mantienen principalmente para la capacidad financiera, se aplica el valor razonable. Por lo tanto, es probable que la aplicabilidad continuada del valor en uso se limite al deterioro.
- FC7.64 A la luz de los factores anteriores, el IPSASB decidió sustituir la definición de valor en uso por un análisis limitado en el Capítulo 7 revisado propuesto en el PN 76.
- FC7.65 La mayoría de quienes respondieron al PN 76 apoyaron el enfoque revisado propuesto por el IPSASB. Quienes respondieron en contra de la propuesta del IPSASB de reducir el número de bases de medición analizadas en el Marco Conceptual (véanse los párrafos FC7.23 y FC7.24) abogaron por su mantenimiento, alegando que el valor en uso debería estar disponible para el IPSASB y para los preparadores de los estados financieros para transacciones y eventos distintos del deterioro. No se proporcionaron ejemplos de tales circunstancias.
- FC7.66 Por el contrario, se sugirió que el valor en uso no debería abordarse en el Marco Conceptual, ya que su aplicabilidad se limita al deterioro de valor, y que la guía debería limitarse al nivel de las normas.
- FC7.67 El IPSASB concluyó que, si bien no se puede descartar una aplicación más amplia en el futuro, es probable que la relevancia del valor en uso se limite al deterioro de valor. El IPSASB también concluyó que la importancia del valor en uso para el deterioro justifica la inclusión de guía en el Marco Conceptual. Por lo tanto, el IPSASB decidió mantener el enfoque del PNB 76.
- FC7.68 Algunos de los que respondieron sugirieron que el IPSASB debería aclarar las diferencias entre el valor en uso y el valor operativo actual. El IPSASB señaló que el valor en uso es un valor de salida y, por lo tanto, incluye el producto de la venta como un componente de la medida. El valor operativo actual es un valor de entrada y, por lo tanto, no incluye el producto de la venta. Dado que las entidades del sector público para las que el IPSASB elabora normas mantienen la mayoría de los activos para la prestación de servicios, este análisis reforzó la opinión del IPSASB de que es probable que estos activos se midan por su valor operativo actual.

Valores simbólicos

- FC7.69 En algunas jurisdicciones ciertos activos se reconocen en el estado de situación financiera a valores simbólicos, habitualmente una unidad de la moneda de presentación. Este tratamiento se adopta para reconocer activos en el cuerpo del estado de situación financiera cuando es difícil obtener una valoración.

Quienes apoyan los valores simbólicos consideran que proporcionan información útil a los usuarios de los estados financieros y facilitan una vinculación entre la gestión de activos y los procesos de contabilización.

FC7.70 El IPSASB admitió que este enfoque pretende proporcionar información útil. Sin embargo, en el desarrollo del Marco Conceptual de 2014, 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 no consideró a fondo la cuestión de los valores simbólicos en el proyecto de actualización de alcance limitado.

Valor equitativo y valor sinérgico

FC7.71 El IPSASB considera que el desarrollo de proyectos conceptuales y normativos evalúa los requerimientos y la guía de las Normas Internacionales de Valoración (NIV) y las Estadísticas Financieras Públicas. En su proyecto de actualización de alcance limitado, el IPSASB evaluó dos conceptos de las NIV como posibles bases de medición en el Marco Conceptual-el valor equitativo y el valor sinérgico.

FC7.72 Las NIV definen el valor equitativo como el precio de la estimación de la transferencia de un activo o pasivo entre partes identificadas, informadas y dispuestas, que refleja la participación respectiva de dichas partes.

FC7.73 Las NIV definen el valor sinérgico como el resultado de la combinación de dos o más activos o una participación, en el que el valor combinado es superior a la suma de los valores por separado.

FC7.74 El valor equitativo tiene similitudes con el precio de venta neto y el valor sinérgico se refiere a la unidad de cuenta. El IPSASB consideró el precio de venta neto en el proyecto de actualización de alcance limitado y decidió no mantener esta base de medición (véanse los párrafos FC7.54 a FC7.58 anteriores). Por lo tanto, el IPSASB concluyó que no era necesario incluir el valor equitativo y el valor sinérgico como bases de medición específicas en el Marco Conceptual. El IPSASB no consideró más a fondo el valor equitativo y el valor sinérgico en el proyecto de actualización de alcance limitado.

Modelo del valor de privación

FC7.75 El documento de consulta sobre el Marco Conceptual de 2011, *Medición de Activos y Pasivos en los Estados Financieros*, analizó el modelo del valor de privación como fundamento para seleccionar una base de medición del valor actual. Algunos encuestados expresaron reservas, en particular porque el modelo sería costoso e impondría una carga desproporcionada a los preparadores de los estados financieros al tener que considerar varias bases de medición posibles 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 del valor de privación exageraba desproporcionadamente la característica cualitativa de la relevancia y desatendía otras características cualitativas.

FC7.76 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. Por lo tanto, el IPSASB incluyó el modelo del valor de privación en el Proyecto de Norma del Marco Conceptual de 2013, *Medición de Activos y Pasivos en los Estados Financieros*. Ese Proyecto de Norma proponía el modelo del valor de privación como método opcional para elegir entre el costo de reposición, el precio de venta neto y el valor en uso cuando se hubiera decidido utilizar una base de medición actual, pero no se pudiera identificar la base adecuada por referencia a los objetivos de la información financiera y las características cualitativas.

FC7.77 Aunque una minoría de los que respondieron al Proyecto de Norma del Marco Conceptual de 2013 apoyaron firmemente el modelo del valor de privación, muchos de los que respondieron siguieron expresando reservas sobre la complejidad del modelo. El IPSASB también reconoció una ambigüedad técnica en el modelo del

valor de privación-si el precio de venta neto es superior al costo de reposición, podría indicarse una oportunidad de desarrollo y los usuarios deberían recibir esta información, lo que el modelo del valor de privación no haría. Debido a estos factores, el IPSASB decidió no incluir el modelo del valor de privación en el Marco Conceptual. El IPSASB no consideró más el modelo del valor de privación en el proyecto de actualización de alcance limitado.

Base de medición de los Pasivos en el Marco Conceptual actualizado

Valor razonable

FC7.78 Los párrafos FC7.39 y FC7.40 analizan la inclusión del valor razonable de los activos en el Marco Conceptual actualizado. En congruencia con el análisis realizado para los activos, el IPSASB decidió que el valor razonable es una base de medición adecuada para muchos pasivos, en función de sus características. Por lo tanto, el capítulo actualizado sobre medición incluye el valor razonable como base de medición de los pasivos.

Costo de cumplimiento

FC7.79 El Marco Conceptual de 2014 definió el costo de cumplimiento como:

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

FC7.80 En su Marco Conceptual de 2018, el IASB incluyó el valor de cumplimiento, definido como:

El valor presente de los flujos de efectivo o de otros beneficios económicos, que una entidad espera verse obligada a transferir a medida que satisface un pasivo.

FC7.81 A la luz de esta evolución, el IPSASB consideró si (a) adoptar el término "valor de cumplimiento" en lugar de "costo de cumplimiento", aunque se mantenga la definición original de "costo de cumplimiento"; (b) adoptar el término "valor de cumplimiento" y la definición del Marco Conceptual del IASB; o (c) seguir otro enfoque.

FC7.82 Varios de quienes respondieron al documento de consulta del IPSASB de 2019, Medición, señalaron que el valor de cumplimiento refleja una prima de riesgo, mientras que el costo de cumplimiento no hace referencia a las primas de riesgo. Una prima de riesgo, también conocida como margen de riesgo o ajuste por riesgo, es el precio que se paga por soportar la incertidumbre inherente a los flujos de efectivo. El IPSASB concluyó que no era adecuado utilizar el término "valor de cumplimiento" con una definición diferente a la del IASB. El IPSASB también decidió que la incorporación de una prima de riesgo debía determinarse en el nivel de las normas.

FC7.83 El IPSASB concluyó que debía mantenerse en el PN 76 la definición existente de costo de cumplimiento. El IPSASB reconoció que el término en sí mismo es similar al valor de cumplimiento, pero concluyó que, siempre que quede claro que el costo de cumplimiento no implica la inclusión de una prima de riesgo, el término deber ser mantenido con su definición actual, en lugar de adoptar una nueva denominación como "costo de liquidación".

FC7.84 El IPSASB también consideró si la definición debía mantener los supuestos de que las obligaciones representadas por el pasivo se cumplen de la forma menos costosa. El IPSASB reconoció que pueden darse circunstancias en las que, por razones de transparencia de la política pública, los pasivos no se cumplan de la forma menos costosa. Sin embargo, el IPSASB consideró que, desde el punto de vista de rendir cuentas, debía mantenerse los supuestos y concluyó que no debía modificarse la definición del costo de cumplimiento. Es posible que haya casos en los que una entidad decida cumplir una obligación de una

manera que no sea la menos costosa. En tales circunstancias, es importante que, a efectos de rendir cuentas, se revele este hecho.

FC7.85 Existió un fuerte apoyo por el costo de cumplimiento en el ED 76. La consulta sobre el ED 76 no identificó cuestiones que el IPSASB no hubiera considerado anteriormente. Por lo tanto, el IPSASB confirmó el mantenimiento del costo de cumplimiento.

Bases de medición para pasivos no incluidos en el Marco Conceptual actualizado

FC7.86 Las siguientes bases de medición y enfoques para los pasivos en la versión de 2014 del Marco Conceptual no se han incluido en la versión actualizada:

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

Valor de mercado

FC7.87 El valor de mercado de los pasivos se definió en la versión del Marco Conceptual de 2014 como:

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.

FC7.88 A la luz de la inclusión del valor razonable, el IPSASB concluyó que no era necesario mantener el valor de mercado, ya que se solaparía con el valor razonable y su incorporación podría generar confusión.

FC7.89 Tras consultar el PN 76, el IPSASB confirmó que no existía motivo para mantener el valor de mercado.

Precio supuesto

FC7.90 El precio supuesto se definió en el Marco Conceptual de 2014 como:

El importe que la entidad desearía racionalmente aceptar a cambio de asumir un pasivo existente.

FC7.91 El precio neto de venta es una base de valoración específica de la entidad que se definió en el Marco Conceptual de 2014 como: No se ha utilizado en la documentación del IPSASB a nivel de normas hasta 2021. Tiene algunas similitudes con el coste actual de los pasivos, tal y como lo define el IASB en su Marco Conceptual de 2018, pero se refiere a un pasivo de una contraparte, en lugar de a un pasivo de la entidad que informa.

FC7.92 El IPSASB evaluó los argumentos a favor de mantener el precio supuesto. La inclusión del precio supuesto (junto con el costo de cancelación que se analizó en los párrafos FC7.96 a FC7.100) se basó en que pueden darse circunstancias limitadas en las que podría cumplir el objetivo de medición, por ejemplo, en el caso de que el gobierno asuma pasivos a tipos concesionales.

FC7.93 El IPSASB concluyó que el número de ocasiones en que las entidades del sector público aceptarían un importe monetario por asumir un pasivo es limitado, aunque potencialmente significativo. En tales circunstancias, se podría utilizar el valor razonable como base de medición. Por lo tanto, el IPSASB concluyó que no hay razones de peso para mantener el precio supuesto.

FC7.94 Tras los comentarios de los encuestados al PN 76, el IPSASB reconsideró los argumentos a favor y en contra del mantenimiento del precio supuesto. El IPSASB destacó que:

- Ni el Marco Conceptual de 2010 ni el Marco Conceptual de 2018 del IASB definieron ni describieron el precio supuesto.

- En los casos limitados en los que existe un "precio supuesto", este sería el mismo que el costo histórico. Tras la evaluación de la ganancia o pérdida del primer día, sería sustituido por el costo de cumplimiento en los estados financieros de cierre del ejercicio.

FC7.95 Por lo tanto, el IPSASB confirmó que el precio supuesto no debe mantenerse en el Marco Conceptual.

Costo de cancelación

FC7.96 El costo de cancelación se definió en la versión de 2014 del Marco Conceptual como los importes de una salida inmediata de una obligación, ya sea los importes que un acreedor aceptaría en liquidación de su crédito o los que un tercero cobraría por aceptar la transferencia del pasivo del deudor. El costo de cancelación es específico de cada entidad y no supone un mercado ordenado. A nivel normativo, los requerimientos de medición y la guía de la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, incluyen una referencia en letra gris a "transferir una obligación en la fecha de presentación" (NICSP 19.45), que complementa la referencia en letra negra a "la mejor estimación del desembolso requerido para liquidar la obligación actual en la fecha de presentación" en la NICSP 19.44. Esta referencia en la NICSP 19.45 es congruente con el costo de cancelación.

FC7.97 El IPSASB señaló que el IASB había concluido que no era necesario incluir el costo de cancelación en su Marco Conceptual de 2018, ya que es relativamente inusual que las entidades obtengan la cancelación de pasivos, en lugar de cumplirlos.

FC7.98 El Marco Conceptual de 2014 justificaba la inclusión del costo de cancelación alegando que podrían darse circunstancias limitadas en las que podría cumplir el objetivo de medición. El IPSASB concluyó que el desarrollo de normas desde 2014 no ha realizado la identificación de suficientes ejemplos de circunstancias en las que el costo de cancelación sea apropiado para justificar su mantenimiento. Por lo tanto, el IPSASB decidió no incluir el costo de cancelación en el Capítulo 7 actualizado del Marco Conceptual.

FC7.99 Tras los comentarios de los encuestados al PN 76, el IPSASB reconsideró los argumentos a favor y en contra del mantenimiento del costo de cancelación. El IPSASB destacó que:

- El IASB consideró el costo de la cancelación en la elaboración del capítulo sobre medición del Marco Conceptual de 2018, pero no lo incluyó por las razones de identificación expuestas anteriormente. El IPSASB consideró que los casos en que las entidades obtienen la cancelación de los pasivos, en lugar de cumplirlos, son igualmente poco frecuentes en el sector público.
- El costo de la cancelación da lugar a cuestiones de rendir cuentas y auditoría/aseguramiento relacionadas con la característica cualitativa de la verificabilidad. Las negociaciones con una contraparte o un tercero suelen ser delicadas y confidenciales. A menos que exista un acuerdo vinculante con una contraparte o un tercero, la base para determinar el costo de la cancelación puede ser cuestionable. Desde el punto de vista de la rendición de cuentas, el costo de la cancelación plantea consideraciones de interés público, ya que puede ser cuestionable que las entidades del sector público liquiden obligaciones sin cumplirlas.
- Las respuestas al Documento de Consulta, Medición, emitido en abril de 2019, indicaron poco apoyo a la inclusión de directrices sobre el costo de la cancelación.

FC7.100 Por lo tanto, el IPSASB confirmó que el costo de la cancelación no debe mantenerse en el Marco Conceptual.

Costo corriente

FC7.101 El párrafo FC7.32 analiza el costo corriente tal y como lo define el IASB para los activos en su Marco Conceptual. Teniendo en cuenta que en el Marco Conceptual del IASB la definición de costo corriente incluye tanto los pasivos como los activos, el IPSASB consideró la posibilidad de incluir el costo corriente como base de medición de los pasivos. El costo corriente de los pasivos es la contraprestación que se recibiría por

incurrir o asumir un pasivo equivalente en la fecha de medición. El IPSASB reconoció que dicha base de medición podría proporcionar información útil para fines de gestión, pero consideró que su aplicación práctica para la información financiera es limitada, ya que el costo de cumplimiento se ajusta mejor a las características cualitativas de la información financiera. Por lo tanto, el IPSASB concluyó que el costo corriente de los pasivos no debe incluirse en el Marco Conceptual.

Riesgo crediticio propio

- FC7.102 El Documento de consulta sobre el Marco Conceptual, *Medición de activos y Pasivos en los Estados Financieros*, solicitaba la opinión de quienes respondieran sobre el tratamiento del riesgo crediticio propio de una entidad y los cambios en el valor atribuibles a cambios en el riesgo crediticio propio de una entidad.
- FC7.103 La mayoría de quienes respondieron a esta cuestión consideraron que era más adecuado tratarla en las normas que en el Marco Conceptual. El IPSASB coincidió con esta opinión y, por lo tanto, no incluyó un análisis del riesgo crediticio propio en el Marco Conceptual. El IPSASB señaló que, cuando se utiliza un valor basado en el mercado para medir un pasivo, es necesario considerar el tratamiento del riesgo crediticio propio de la entidad. El IPSASB no realizó una nueva deliberación sobre este emitir en la Actualización de alcance limitado.

CAPÍTULO 8: PRESENTACIÓN EN LOS INFORMES FINANCIEROS CON PROPÓSITO GENERAL

CONTENIDOS

	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 información de relevancia 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 tiene en cuenta las restricciones de 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 nuevos IFPG, al movimiento de información entre informes, o a 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, es probable que sean 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 los estados financieros; y
 - en los IFPG fuera de los estados financieros (otros IFPG).
- 8.10 Como explica el Capítulo 2 *Objetivos y Usuarios de la Información Financiera con Propósito General*, 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. Esas 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 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 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 los fondos públicos.
- 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, 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 a la vez ser 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 que se exponen en el cuerpo de los estados financieros proporcionan 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 se permite que la información se exponga de forma que refleje la naturaleza y las operaciones de entidades específicas.

Información seleccionada para revelar

- 8.21 La información revelada es probable que incluya:
- la base de la información expuesta, tales como políticas o metodologías aplicables;
 - 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 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 puede explicar las tendencias subyacentes que afectan a los totales expuestos.

Principios aplicables a la selección de información

- 8.25 Las decisiones sobre qué información hay que exponer y revelar involucran la consideración 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 los cuales puede ser necesaria información.
- 8.26 La selección de información da lugar a información que contribuye a cumplir los objetivos de la información financiera, como se aplican 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, sucesos y otras partidas significativas 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 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 oportuna.

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; y/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 aisladamente; 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 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 IFPG o en otro 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 la localización de la información; y
 - Vinculación: si hay que vincular de forma muy estrecha la información adicional prevista con la información ya incluida en un informe existente. Hay que evaluar las vinculaciones 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 pudiera 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 expuesta se presenta de forma destacada, usando técnicas de presentación apropiadas, siendo la localización una forma de lograrlo. 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 está en las notas. La distinción entre información expuesta e información revelada a través de la localización asegura que los 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 adicional más detallada 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 información de relevancia 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 otro lugar. 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 vínculos a 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 lugar 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 distintos servicios, (b) recursos financieros y no

financieros usados en la prestación de 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 Pueden existir relaciones entre 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 información, puesto 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 la vinculación entre conjuntos de información, la naturaleza de los distintos 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 a 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 oportuna.

Comparabilidad

8.57 La organización de la información tiene 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 la característica cualitativa de 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 en 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
 - satisface 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 *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 deba 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 tecnología de la información 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 la utilidad de los IFPG para los usuarios quienes 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 extender 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 de 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 otra. 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 y 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 de 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, al movimiento de información entre informes o a 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 tratado 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 adicional 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 esas 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 de 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 debieran 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 pueden 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 A

Publicaciones del procedimiento a seguir para el Marco Conceptual

Título	Fecha de emisión	Finalización del periodo de consulta
Documento de Consulta, <i>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.</i>	30 de septiembre de 2008	30 de marzo de 2009
Documento de Consulta, <i>Elementos y Reconocimiento en los Estados Financieros</i>	15 diciembre de 2010	14 de junio de 2011
Documento de Consulta, <i>Medición de Activos y Pasivos en los Estados Financieros</i>	15 diciembre de 2010	14 de junio de 2011
Proyecto de Norma 1 <i>Papel, Autoridad y Alcance; Objetivos y Usuarios; Características Cualitativas; y la Entidad que Informa</i>	15 diciembre de 2010	14 de junio de 2011
Proyecto de Norma, <i>Características Clave del Sector Público con Implicaciones Potenciales para la Información Financiera</i>	29 de abril de 2011	31 de agosto de 2011
Documento de Consulta, <i>Presentación en Informes Financieros de Propósito General</i>	29 de enero de 2012	31 de mayo de 2012
Proyecto de Norma 2, <i>Elementos y Reconocimiento en los Estados Financieros</i>	7 de noviembre de 2012	30 de abril de 2013
Proyecto de Norma 3, <i>Medición de Activos y Pasivos en los Estados Financieros</i>	7 de noviembre de 2012	30 de abril de 2013
Proyecto de Norma 4, <i>Presentación en los Informes Financieros con Propósito General</i>	17 de abril de 2013	15 de agosto de 2013
El Proyecto de Norma (PN) 76, <i>Actualización del Marco Conceptual: Capítulo 7, Medición de Activos y Pasivos en los Estados Financieros</i> , se emitió en abril de 2021.	Abril de 2021	25 de octubre de 2021
El Proyecto de Norma (PN) 81, <i>Actualización del Marco Conceptual: Capítulo 3, Características Cualitativas y Capítulo 5, Elementos de los Estados Financieros</i>	1 de Febrero de 2022	31 de mayo de 2022

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 NIIF de Contabilidad es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo directamente en la IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

Correo electrónico: customerservices@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las Normas NIIF de Contabilidad las Normas NIC y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

Las expresiones "Normas NIIF de Contabilidad", "Normas NIC", "IASB" y "Fundación IFRS" son marcas registradas de la Fundación IFRS y no deben usarse sin su permiso.

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 2025.

La NICSP1, *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 normas NICSP:

- *Mejoras a las NICSP 2023* (emitida en abril de 2024)
- NICSP 47, *Ingresos* (emitida en mayo de 2023)
- NICSP 46, *Medición* (emitida en mayo de 2023)
- NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo* (emitida en mayo de 2023)
- NCSP 44, *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas* (emitida en mayo de 2022)
- *COVID-19: Diferimiento de las Fechas de Vigencia* (emitida en noviembre de 2020)
- 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)
- 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 noviembre de 2010)
- *Mejoras a las NICSP* (emitida en enero de 2010)
- NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*(emitida en enero de 2010)
- NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* (emitida en enero de 2010)
- NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación*(emitida en enero de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 1

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección de Introducción	Eliminado	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2011

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
4	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
5	Eliminado	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
6	Eliminado	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
7	Modificado	NICSP 35 enero de 2015 <i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016 NICSP 41 agosto de 2018 NICSP 45 mayo de 2023
7A	Nuevo	NICSP 28 enero de 2010
12	Eliminado	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
21	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2015
29	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
44	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
50	Modificado	NICSP 47 mayo de 2023
53	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2015
53A	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2015
54	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2015
70	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016 <i>Mejoras a las NICSP 2023</i> abril de 2024
73	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
74	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
75	Modificado	NICSP 30 enero de 2010
79	Modificado	NICSP 29 enero de 2010 <i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2010 NICSP 41 agosto de 2018
80	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010 <i>Mejoras a las NICSP 2023</i> abril de 2024
Encabezamiento encima de 81	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP 2023</i> abril de 2024
Encabezamiento encima de 82	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP 2023</i> abril de 2024
82	Modificado	NICSP 29 enero de 2010 <i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2010 <i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
		NICSP 41 agosto de 2018 <i>Mejoras a las NICSP 2023</i> abril de 2024
83A	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP 2023</i> abril de 2024
83B	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP 2023</i> abril de 2024
84	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP 2023</i> abril de 2024
85	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP 2023</i> abril de 2024
86A	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP 2023</i> abril de 2024
87	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP 2023</i> abril de 2024
87A	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP 2023</i> abril de 2024
Encabezamiento encima del párrafo 87B	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP 2023</i> abril de 2024
87B	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP 2023</i> abril de 2024
87C	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP 2023</i> abril de 2024
88	Modificado	NICSP 35 enero de 2015 NICSP 42 enero de 2019 NICSP 44 mayo de 2022 NICSP 47 mayo de 2023
92	Modificado	NICSP 45 mayo de 2023
94	Modificado	NICSP 42 enero de 2019 NICSP 45 mayo de 2023 NICSP 47 mayo de 2023
95	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
95A	Nuevo	NICSP 28 enero de 2010
97	Modificado	NICSP 35 enero de 2015 <i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
101	Modificado	NICSP 29 enero de 2010 NICSP 41 agosto de 2018 NICSP 45 mayo de 2023
102	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018 NICSP 44 mayo de 2022
103	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
107	Modificado	NICSP 44 mayo de 2022

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
109	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> 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 <i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
118	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
125A	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
125B	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
125C	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018 NICSP 45 mayo de 2023
129	Modificado	NICSP 30 enero de 2010
133	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
134	Modificado	NICSP 38 enero de 2015 NICSP 45 mayo de 2023 NICSP 46 mayo de 2023
135	Modificado	NICSP 35 enero de 2015 NICSP 40 enero de 2017 NICSP 47 mayo de 2023
138	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
139	Modificado	NICSP 38 enero de 2015
141	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
143	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
148	Modificado	NICSP 30 enero de 2010 NICSP 45 mayo de 2023
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

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
151	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
152	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
153A	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2010
153B	Nuevo	NICSP 28 enero de 2010
153C	Nuevo	NICSP 30 enero de 2010
153D	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010
153E	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2015
153F	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
153G	Nuevo	NICSP 38 enero de 2015 NICSP 35 enero de 2015
153H	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
153I	Nuevo	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
153J	Nuevo	NICSP 39 julio de 2016
153K	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
153L	Modificado	<i>COVID-19: Diferimiento de las Fechas de Vigencia</i>
153M	Nuevo	NICSP 42 enero de 2019
153N	Nuevo	NICSP 44 mayo de 2022
153O	Nuevo	NICSP 45 mayo de 2023
153P	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
153Q	Nuevo	NICSP 47 mayo de 2023
153R	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP 2023</i> abril de 2024
154	Modificado	NICSP 33 enero de 2015
Guía de implementación	Modificado	NICSP 44 mayo de 2022 NICSP 47 mayo de 2023

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.....	80-87C
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 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 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. [Eliminado]
6. [Eliminado]

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 el cobro o pago ya sea 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; y/o

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

Distribuciones a los propietarios 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 sucesos pasados, y cuya liquidación se espera represente para la entidad una salida de recursos que incorporan beneficios económicos o potencial de servicio.

Omissiones materiales o con importancia relativa 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 31 *Activos Intangibles* y NICSP 45 *Propiedades, Planta y Equipo*);
- (b) nuevas mediciones de los planes de beneficios definidos (véase la NICSP 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**

- (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 producida durante el periodo sobre el que se informa, siempre que dichas entradas produzcan un incremento en los activos netos/patrimonio no relacionado con aportaciones de los propietarios.

Los términos definidos en otras NICSP se utilizan en esta Norma con el mismo significado que en dichas Normas, y se reproducen en el *Glosario de términos definidos* publicado por separado.

- 7A. Los siguientes términos se describen en la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación* y se utilizan en esta Norma con el significado especificado en dicha NICSP 28:
- (a) instrumento financiero con opción de venta clasificado como un instrumento de patrimonio (descrito en los párrafos 15 y 16 de la NICSP 28);
 - (b) un instrumento que impone a la entidad una obligación de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad sólo en el momento de la liquidación y se clasifica como un instrumento de patrimonio (descrito en los párrafos 17 y 18 de la NICSP 28).

Entidad económica

- 8. El término entidad económica se usa en esta Norma para definir, a efectos de presentación de 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. [Eliminado]

Materialidad o Importancia relativa

13. 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.

Activos netos/patrimonio

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

Finalidad de los Estados Financieros

15. Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de una entidad. El objetivo de los estados financieros con propósito general es suministrar información acerca de la situación financiera, rendimiento financiero, y flujos de efectivo de una entidad, que sea útil para un amplio espectro de usuarios a efectos de que puedan tomar y evaluar decisiones respecto a la asignación de recursos. Concretamente, los objetivos, con propósitos de información general en el sector público, deben ser suministrar información útil para la toma de decisiones y constituir un medio para la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados, esto se conseguirá:
- (a) suministrando información sobre las fuentes de financiación, asignación y uso de los recursos financieros;
 - (b) suministrando información sobre la forma en que la entidad ha financiado sus actividades y cubierto sus necesidades de efectivo;
 - (c) suministrando información que sea útil para evaluar la capacidad de la entidad para financiar sus actividades y cumplir con sus obligaciones y compromisos;
 - (d) suministrando información sobre la condición financiera de la entidad y sus variaciones; y
 - (e) suministrando información agregada que sea útil para evaluar el rendimiento de la entidad en función de sus costos de servicio, eficiencia y logros.
16. Los estados financieros con propósito general también pueden tener un papel predictivo o proyectivo, suministrando información útil para predecir el nivel de los recursos requeridos por las operaciones corrientes, los recursos que estas operaciones pueden generar y los riesgos e incertidumbres asociados. La información financiera puede también suministrar a los usuarios información que indique:
- (a) si la obtención y uso de los recursos se realizó de conformidad con el presupuesto legalmente aprobado; y
 - (b) si la obtención y uso de los recursos se realizó de conformidad con los requisitos legales y contractuales, incluyendo los límites financieros establecidos por las autoridades legislativas pertinentes.
17. Para cumplir estos objetivos, los estados financieros suministran información acerca de los siguientes elementos de la entidad:

- (a) activos;
 - (b) pasivos;
 - (c) activos netos/patrimonio;
 - (d) ingresos;
 - (e) gastos;
 - (f) otros cambios en activos netos/patrimonio; y
 - (g) flujos de efectivo.
18. Aunque la información que contienen los estados financieros puede ser relevante a efectos de alcanzar los objetivos señalados en el párrafo 15, es improbable que esta información baste para hacer posible el logro de los mismos. Especialmente en entidades cuyo principal objetivo puede que no sea la obtención de un beneficio, puesto que es más probable que sus gestores tengan la responsabilidad de rendir cuentas sobre la prestación de servicios, así como la consecución de los objetivos financieros. Junto con los estados financieros puede presentarse información complementaria, incluyendo estados no financieros, con el fin de ofrecer una descripción más completa de las actividades de la entidad durante el ejercicio.

Responsabilidad por la emisión de los estados financieros

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

Componentes de los estados financieros

21. **Un 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; e**
 - (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 impropio 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 por el neto en el caso de los activos sujetos a correcciones valorativas —por ejemplo correcciones por deterioro del valor de inventarios por obsolescencia y de las cuentas por cobrar de dudoso cobro— no es una compensación.
50. La NICSP 47, Ingresos, requiere que los ingresos se midan por el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho en la transacción. El importe de los ingresos reconocidos refleja los descuentos comerciales y las rebajas por volumen autorizados por la entidad. En el curso de sus actividades, una entidad realiza otras transacciones que no generan ingresos pero que son accesorias a las principales actividades generadoras de 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 y ganancias por la enajenación de activos no corrientes, incluidas las inversiones y los activos de explotación, se presentan deduciendo del importe de la contraprestación por la enajenación el importe en libros del activo y los gastos de venta correspondientes; y
 - (b) los gastos relativos a las provisiones reconocidas de acuerdo con la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, que hayan sido reembolsados a la entidad como consecuencia de un acuerdo contractual con terceros (por ejemplo, un acuerdo de garantía de productos cubierto por un proveedor), se podrán compensar con los reembolsos efectivamente recibidos.
51. Además de lo anterior, las pérdidas o ganancias que procedan de un grupo de transacciones similares, se presentarán netas, como sucede por ejemplo en el caso de las diferencias de cambio en moneda extranjera, o bien en el caso de pérdidas o ganancias derivadas de instrumentos financieros mantenidos para negociar. Estas pérdidas y ganancias se presentarán por separado si son materiales.
52. La NICSP 2, *Estado de Flujos de Efectivo* se ocupa de la compensación de flujos de efectivo.

Información comparativa

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 87C, excepto cuando una presentación basada en la 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 revelar información acerca de las fechas de vencimiento de los activos financieros y pasivos financieros. Los activos financieros incluyen las cuentas de deudores comerciales y otras cuentas por cobrar, y los pasivos financieros las cuentas de acreedores comerciales y otras cuentas por pagar. También será de utilidad la información sobre las fechas esperadas de recuperación y liquidación de los activos y pasivos no monetarios, tales como inventarios y provisiones, con independencia de que los activos y pasivos se clasifiquen como partidas corrientes 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 tiene un derecho, en la fecha de presentación, a diferir la liquidación del pasivo durante al menos doce meses después de la fecha de presentación.**

Todos los demás pasivos se clasificarán como no corrientes.

Ciclo normal de operación [párrafo 80(a)]

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.

Mantenido principalmente con el propósito de negociar [párrafo 80(b)] o que debe liquidarse dentro de los doce meses siguientes [párrafo 80(c)]

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 83A a 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.

Derecho a diferir la liquidación al menos por doce meses [párrafo 80(d)]

- 83A. El derecho de una entidad a diferir la liquidación de un pasivo por al menos doce meses después de la fecha de presentación debe tener fundamento y, como ilustran los párrafos 83B a 86, debe existir al final de la fecha de presentación.
- 83B. El derecho de una entidad a diferir la liquidación de un pasivo derivado de un acuerdo de préstamo durante al menos doce meses después de la fecha de presentación puede estar sujeto a que la entidad cumpla con las condiciones especificadas en dicho acuerdo de préstamo (en adelante, "condiciones pactadas"). A efectos de la aplicación del párrafo 80(d), estas condiciones pactadas:
- (a) Afectan la evaluación sobre la existencia de ese derecho en la fecha de presentación—como se ilustra en los párrafos 74 a 86—si se requiere que la entidad cumpla la condición pactada en la fecha de presentación. Este tipo de condición pactada afecta a la existencia del derecho en la fecha de presentación, incluso si el cumplimiento de la condición pactada se evalúa solo después de la fecha de presentación (por ejemplo, una condición pactada basada en la situación financiera de la entidad en la fecha de presentación, pero cuyo cumplimiento se evalúa solo después de esta fecha).
 - (b) No afecta la existencia de ese derecho en la fecha de presentación si se requiere que la entidad cumpla la condición pactada sólo después de este periodo (por ejemplo, una condición pactada basada en la situación financiera de la entidad seis meses después de la fecha de presentación).
84. Si una entidad tiene el derecho en la fecha de presentación de renovar una obligación por, al menos, los doce meses siguientes después de la fecha de presentación, de acuerdo con las condiciones de financiación existentes, clasificará la obligación como no corriente, incluso si, en otro caso, venciera en un período más corto. Si la entidad no tiene ese derecho, no debe considerar la posibilidad de refinanciar y la clasifica como corriente.
85. Cuando una entidad comete una infracción de una condición pactada de un contrato de préstamo a largo plazo sobre 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 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.
- 86A. La clasificación de un pasivo no se verá afectada por la probabilidad de que la entidad ejerza su derecho a diferir la liquidación del pasivo por al menos doce meses después de la fecha de presentación. Si un pasivo cumple los criterios del párrafo 80 para su clasificación como no corriente, se clasificará como no corriente, incluso si la gerencia pretende o espera que la entidad liquide el pasivo dentro de los doce meses siguientes a la fecha de presentación, o incluso si la entidad liquida el pasivo entre la fecha de presentación y la fecha en que se autorizan los estados financieros para su publicación. Sin embargo, en cualquiera de esas circunstancias, la entidad podría necesitar revelar información sobre el calendario de liquidación para permitir a los usuarios de sus estados financieros comprender el impacto del pasivo sobre la situación financiera de la entidad (véanse los párrafos 29(c) y 87(d)).
87. Si los siguientes eventos entre la fecha de presentación y la fecha en que los estados financieros son autorizados para su publicación, estos hechos cumplirían 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 de un pasivo clasificado como corriente (véase el párrafo 83);
 - (b) rectificación de la infracción del contrato de préstamo a largo plazo clasificado como corriente (véase el párrafo 85);
 - (c) La concesión por parte del prestamista de un periodo de gracia para subsanar la infracción de un contrato de préstamo a largo plazo clasificado como corriente (párrafo 86); y
 - (d) liquidación de un pasivo clasificado como no corriente (véase el párrafo 86A).
- 87A. Al aplicar los párrafos 80 a 86, una entidad podría clasificar los pasivos derivados de acuerdos de préstamo como no corrientes cuando el derecho de la entidad a diferir la liquidación de esos pasivos esté sujeto a que la entidad cumpla con las condiciones pactadas dentro de los doce meses siguientes a la fecha de presentación [véase el párrafo 83B(b)]. En estas situaciones, la entidad revelará en las notas información que permita a los usuarios de los estados financieros comprender el riesgo de que los pasivos puedan ser reembolsables en los doce meses siguientes a la fecha de presentación, incluyendo:
- (a) Información sobre las condiciones pactadas (incluyendo la naturaleza de éstas y cuándo se requiere que la entidad las cumpla), así como el importe en libros de los pasivos relacionados.
 - (b) Los hechos y circunstancias, si los hay, que indiquen que la entidad puede tener dificultades para cumplir con las condiciones pactadas—por ejemplo, que la entidad haya actuado durante o después de la fecha de presentación para evitar o reducir una posible infracción. Estos hechos y circunstancias también podrían incluir el hecho de que la entidad no hubiera cumplido con las condiciones pactadas si se evaluara su cumplimiento en función de las circunstancias de la entidad a la fecha de presentación.

Liquidación [párrafos 80(a), 80(c) y 80(d)]

- 87B A efectos de clasificar un pasivo como corriente o no corriente, el término liquidación se refiere a una transferencia a la contraparte que dé lugar a la extinción del pasivo. La transferencia podría ser de:
- (a) efectivo u otros recursos—por ejemplo, bienes o servicios; o
 - (b) instrumentos de patrimonio propio de la entidad, a menos que se aplique el párrafo 87C.
- 87C Las condiciones de un pasivo que podrían, a opción de la contraparte, dar lugar a su liquidación mediante la transferencia de instrumentos de patrimonio propio de la entidad no afectan a su clasificación como corriente o no corriente si, aplicando la NICSP 28 *Instrumentos Financieros: Presentación*, la entidad clasifica la opción como un instrumento de patrimonio, reconociéndolo por separado del pasivo como un componente de patrimonio de un instrumento financiero compuesto.

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) [Eliminado]
 - (h) **cuentas por cobrar;**
 - (i) **efectivo y equivalentes al efectivo;**
 - (ia) **el total de activos clasificados como mantenidos para la venta y los activos incluidos en grupos de activos para su disposición, que se hayan clasificado como mantenidos para la venta de acuerdo con la NICSP 44 *Activos No corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*;**
 - (j) **impuestos y cuentas por pagar de transferencias;**
 - (ja) **pasivos por beneficios sociales;**
 - (k) **cuentas por pagar**
 - (l) **provisiones;**
 - (m) **pasivos financieros [excluyendo los importes mencionados en los apartados (j), (k) y (l)];**
 - (ma) **pasivos incluidos en los grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NICSP 44;**
 - (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 modelos 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 contabilizarse al costo histórico, o por sus importes revaluados, de acuerdo con la NICSP 45.

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 45;
 - (b) las cuentas por cobrar se desagregarán en importes por cobrar en concepto de: impuestos y otras transacciones de ingresos, 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) **participaciones no controladoras.**

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 superávits de revaluación (véase la NICSP 45), (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 encontrarse 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) [Eliminado]
 - (e) **resultado (ahorro o desahorro); y**
 - (f) **un importe único para el total de operaciones discontinuadas (véase la NICSP 44).**
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 o con importancia relativa, 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) operaciones discontinuadas
 - (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) del periodo		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) del periodo

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, “beneficios a los empleados” tiene el mismo significado que en la NICSP 39.
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:**
- el resultado (ahorro o desahorro) del periodo;**
 - 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;**
 - 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**
 - 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:**
- los importes de las transacciones con los propietarios en su condición de tales, mostrando de forma separada las distribuciones a los mismos;**
 - 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**
 - 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 deben 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 NICSP 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 31 o la NICSP 45, 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 31 y la NICSP 45). 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: base del costo histórico, valor operativo actual, costo de cumplimiento o valor razonable), 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 entre las alternativas permitidas en las NICSP. Un ejemplo es revelar información sobre si una entidad aplica el modelo del valor actual o del costo histórico 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 45 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*, requiere 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. 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 cotizados en un mercado activo, 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. La información a revelar indicada en el párrafo 140 no se requiere para activos y pasivos con un riesgo significativo de que sus importes en libros puedan cambiar significativamente dentro del siguiente periodo contable si, al final del periodo sobre el que se informa, han sido medidos a valor operativo actual o a valor razonable basado en un precio cotizado en un mercado activo para un activo o pasivo idéntico. (Dichos valores operativos actuales o valores razonables pueden cambiar significativamente dentro del periodo contable próximo pero estos cambios se originarán de los supuestos u otros datos de estimación de la incertidumbre en el periodo sobre el que se informa).
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 concesión por parte del prestamista de un periodo de gracia para subsanar la infracción de un contrato de préstamo a largo plazo clasificado como corriente (párrafo 86);

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; e
 - (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. [Eliminado]

152. [Eliminado]

Fecha de vigencia

153. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2008. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2008, se revelará este hecho.**
- 153A. **Los párrafos 79 y 82 fueron modificados por el documento Mejoras a las NICSP emitido en enero de 2010. Una entidad deberá 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, revelará 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, la modificación también se aplicará 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, la modificación también se aplicará 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, revelará 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 esas modificaciones 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. Los párrafos 151, 152 y 154 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 aplica la NICSP 33 en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, la modificación también se aplicará para dicho periodo.
- 153G. Las NICSP 35 y NICSP 38, 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, 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 las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018 revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 39.

- 153K. El párrafo 135 fue modificado por la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017. Una entidad deberá aplicar 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 2023. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2023, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 41.
- 153M. Los párrafos 88, 94 y 112 a 115 fueron modificados por la NICSP 42, *Beneficios Sociales*, emitida en enero de 2019. Una entidad aplicará esas modificaciones al mismo tiempo que aplique la NICSP 42.
- 153N. Los párrafos 88, 102 y 107 fueron modificados por la NICSP 44, emitida en mayo de 2022. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 44.
- 153O. Los párrafos 7, 92, 94, 101, 125C, 134 y 148 fueron modificados por la NICSP 45 emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase estas modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 45.
- 153P. Los párrafos 133, 134, 141, 31 y 143 fueron modificados por la NICSP 46 *Medición*, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 46.
- 153Q. Los párrafos 50, 88, 94, 31 y 135 fueron modificados por la NICSP 47, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 47.
- 153R. Los párrafos 83A, 83B, 86A, 87A, 87B y 87C se añadieron y los párrafos 70, 80, 82, 84, 85 y 87 se modificaron mediante las Mejoras a las NICSP, 2023, emitidas en abril de 2024. Una entidad aplicará estas modificaciones a los estados financieros anuales que tengan la aplicación retroactiva, de acuerdo con la NICSP 3. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones para un periodo anterior, revelará este hecho.
154. Cuando una entidad adopte las NICSP de contabilidad 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), a efectos 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 parte integrante de la NICSP 1.

[Eliminado]

Modificaciones a otras NICSP

[Eliminado]

Fundamentos de las conclusiones

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

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

Antecedentes

- FC1. El Programa de convergencia con las NIIF del IPSASB es un elemento importante del programa de trabajo del IPSASB. La política del IPSASB es la convergencia de las NICSP con las NIIF emitidas por el IASB, 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 que justifique una desviación. La falta de aplicación de su NIIF equivalente ocurrirá cuando los requerimientos o terminología de la NIIF no sea apropiada para el sector público, o cuando sea necesario la introducción de comentarios adicionales o ejemplos para ilustrar ciertos requerimientos en el contexto del sector público. Las diferencias entre las NICSP y sus equivalentes NIIF se identifican en la *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 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), 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 suscriptores del *Comprehensive Subscription Service* del IASB pueden consultar los Fundamentos de las conclusiones en el sitio web del IASB www.ifrs.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 PN 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 versión anterior (1993) de la NIC 8, *Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables*. 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 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 emitido en 2008.

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

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

- FC12. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 1 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 mayo de 2012

- FC13. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 1 incluidas en el documento *Mejoras a las NIIF* emitido 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 de la información en los informes financieros con propósito general; y la entidad que informa. El Marco Conceptual adoptó la CC 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 CC y las restricciones que el IPSASB había adoptado indirectamente. Dichas CC 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 CC 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 del IPSASB *La Aplicabilidad de las NISCSP*, 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 una 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 la 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 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.

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 EFP.
- (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 EFP

FC28. El IPSASB tiene la política de reducir, cuando resulte apropiado, las diferencias innecesarias entre las NICSP y las guías sobre información de las EFP. 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 con 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 a 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.

Revisión de la NICSP 1 como resultado del documento *Mejoras a la NICSP, 2023*

FC39. El IPSASB realizó la revisión de las revisiones de la NIC 1, *Presentación de los Estados Financieros*, que incluyen *Clasificación de los Pasivos como Corrientes o No Corrientes* (Modificaciones a la NIC 1) y *Pasivos No Corrientes con Condiciones Pactadas*, emitidas por el IASB en enero de 2020 y octubre de 2022, respectivamente, así como los motivos del IASB para realizar estas modificaciones, tal y como se establece en sus Fundamentos de las Conclusiones, y coincidió en general en que no existía ninguna razón específica del sector para no proceder a la adopción de estas modificaciones.

Guía de implementación

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

Estructura ilustrativa de los estados financieros

- GI. 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
		<u>X</u>	<u>X</u>
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 financieros		X	X
		<u>X</u>	<u>X</u>
Activos totales		<u>X</u>	<u>X</u>
PASIVOS			
Pasivos corrientes			
Cuentas por pagar		X	X
Préstamos corto plazo		X	X
Parte corriente de préstamos a largo plazo		X	X
Provisiones a corto plazo		X	X
Prestaciones sociales		X	X
Beneficios a los empleados		X	X

	(miles de unidades monetarias)	20X2	20X1
Pensiones		X	X
		<hr/>	<hr/>
		X	X
		<hr/>	<hr/>
Pasivos no corrientes			
Cuentas por pagar		X	X
Préstamos a largo plazo		X	X
Provisiones a largo plazo		X	X
Prestaciones sociales		X	X
Beneficios a los empleados		X	X
Pensiones		X	X
		<hr/>	<hr/>
		X	X
		<hr/>	<hr/>
Pasivos totales		X	X
		<hr/>	<hr/>
Activos netos		X	X
		<hr/>	<hr/>
		<hr/>	<hr/>
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
		<hr/>	<hr/>
Total activos netos/patrimonio		X	X
		<hr/>	<hr/>

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
otras contribuciones y gravámenes obligatorios;	X	X
transferencias sin acuerdo vinculante	X	X
Ingresos procedentes de las obligaciones de cumplimiento en un acuerdo vinculante	X	X
Otros ingresos	X	X
	<hr/>	<hr/>

	20X2	20X1
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)
Prestaciones sociales	(X)	(X)
Otra protección social	(X)	(X)
Vivienda y bienestar social	(X)	(X)
Ocio, cultura y religión	(X)	(X)
Asuntos económicos	(X)	(X)
Protección medioambiental	(X)	(X)
Otros gastos	(X)	(X)
Costos financieros	(X)	(X)
Total de gastos	(X)	(X)
Participación en el resultado positivo (ahorro) de entidades asociadas	X	X
Resultado (ahorro o desahorro) del periodo precedente de actividades continuadas	X	X
Pérdida del periodo precedente de actividades discontinuadas	(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

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

(Ilustración de la clasificación de gastos por naturaleza)

	(miles de unidades monetarias)	20X2	20X1
Ingresos			
Impuestos		X	X
otras contribuciones y gravámenes obligatorios;		X	X
transferencias sin acuerdo vinculante		X	X
Ingresos procedentes de las obligaciones de cumplimiento en un acuerdo vinculante		X	X
Otros ingresos		X	X
Total ingresos		X	X
Gastos			
Sueldos, salarios y beneficios a los empleados		(X)	(X)
Prestaciones 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 de gastos		(X)	(X)
Participación en resultado de entidades asociadas		X	X
Resultado (ahorro o desahorro) del periodo procedente de actividades continuadas		(X)	X
Pérdida del periodo procedente de actividades discontinuadas		(X)	(X)
Resultado (ahorro o desahorro) del periodo		(X)	X
Atribuible a:			
Propietarios de la entidad controladora		(X)	X
Participación no controladora		(X)	X

Entidad del sector público—Estado de cambios en los activos netos/patrimonio para el ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1

(miles de unidades monetarias)

	Atribuible a los propietarios de la entidad controladora					Participación controladora	Total activos netos/patrimonio
	Capital aportado	Otras reservas	Reserva de conversión	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

(miles de unidades monetarias)

	Atribuible a los propietarios de la entidad controladora					Participación no controladora	Total activos netos/patrimonio
	Capital aportado	Otras reservas	Reserva de conversión	Resultados Acumulados(ahorro o desahorro) del periodo	Total		
Saldo al 31 de diciembre de 20X1 diferido	X	X	(X)	X	X	X	X
Saldo al 31 de diciembre de 20X1 anticipado	X	X	(X)	X	X	X	X
Cambios en los activos netos/patrimonio para 20X2							
Pérdidas por la revaluación de propiedades, planta y equipo		(X)			(X)	(X)	(X)
Pérdidas por revaluación de inversiones		X			X	X	X
Diferencias de cambio al convertir negocios en el extranjero			(X)		(X)	(X)	(X)
Ingresos netos reconocidos directamente en los activos netos/patrimonio		(X)	(X)		(X)	(X)	(X)
Resultado negativo (desahorro) del periodo				(X)	(X)	(X)	(X)
Ingreso y gasto total reconocido durante el periodo		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Saldo a 31 de diciembre de 20X2	X	X	(X)	X	X	X	X

COMPARACIÓN CON LA NIC 1

La NICSP 1 se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 1 (2003) e incluye las modificaciones efectuadas a la NIC 1 como resultado de los documentos *Mejoras a las NIIF* emitidos en mayo de 2008 y abril de 2009, respectivamente. En el momento de emitir inicialmente esta Norma, el IPSASB no ha considerado la Aplicabilidad de la NIIF 5, *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*, a las entidades del sector público; por lo tanto, la NICSP 1 no reflejaba las modificaciones realizadas en la NIC 1 con posterioridad a la emisión de la NIIF 5. Posteriormente, el IPSASB emitió NCSP 44 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas* en mayo de 2022. Por lo tanto, todas las modificaciones introducidas en la NIC 1 desde la publicación de la NIIF 5 se reflejan ahora en la NICSP 1. 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, *Estados Financieros Separados* publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB®). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 7, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

El texto aprobado de las Normas NIIF de Contabilidad es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo directamente en la IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

E-mail: customerservices@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las Normas NIIF de Contabilidad, las Normas NIC y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

Las expresiones "Normas NIIF de Contabilidad", "Normas NIC", "IASB" y "Fundación IFRS" son marcas registradas de la Fundación IFRS y no deben usarse sin su permiso.

NICSP 2, ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las normas NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2025.

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 normas NICSP:

- NICSP 47, *Ingresos* (emitida en mayo de 2023)
- NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo* (emitida en mayo de 2023)
- NICSP 44, *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas* (emitida en mayo de 2022)
- NICSP 43, *Arrendamientos* (emitida en enero de 2022)
- NICSP 42, *Prestaciones 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)
- 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* (emitida en noviembre de 2010)
- *Mejoras a las NICSP* (emitida en enero de 2010)
- NICSP 4, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* (emitida en diciembre de 2006)
- NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* (emitida en diciembre de 2006)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 2

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
3	Eliminado	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
4	Eliminado	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
8	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
16	Eliminado	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
21	Modificado	NICSP 47 mayo de 2023
22	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2010 <i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010 NICSP 42 enero de 2019 NICSP 44 mayo de 2022

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
		NICSP 45 mayo de 2023 NICSP 47 mayo de 2023
25	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010
26	Modificado	NICSP 43 enero de 2022
27	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010
30	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010 NICSP 35 enero de 2015
36	Modificado	NICSP 4 diciembre de 2006
37	Modificado	NICSP 4 diciembre de 2006
40 ¹	Eliminado	NICSP 3 diciembre de 2006 <i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010
41	Eliminado	NICSP 3 diciembre de 2006
42	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010
43	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010
47	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010 NICSP 37 enero de 2015
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
55	Modificado	NICSP 43 enero de 2022
Encabezamiento encima del párrafo 55A	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
55A	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
55B	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
55C	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
55D	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
55E	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
61	Modificado	NICSP 37 enero de 2015
63A	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2010
63B	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010

¹ Los párrafos posteriores han sido renumerados.

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
63C	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
63D	Nuevo	NICSP 37 enero de 2015 NICSP 35 enero de 2015
63E	Nuevo	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
63F	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
63G	Nuevo	NICSP 42 enero de 2019
63H	Nuevo	NICSP 43 enero de 2022
63I	Nuevo	NICSP 44 mayo de 2022
63J	Nuevo	NICSP 45 mayo de 2023
63K	Nuevo	NICSP 47 mayo de 2023
64	Modificado	NICSP 33 enero de 2015
EI	Modificado	NICSP 3 diciembre de 2006 NICSP 42 enero de 2019 NICSP 47 mayo de 2023

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 o distribuciones similares	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
Cambios en pasivos que surgen de actividades de financiación	55A-55E
Componentes del efectivo y equivalentes al efectivo	56-58
Otra información a revelar	59-62
Fecha de vigencia	63-64
Fundamentos de las conclusiones	
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 y la certidumbre de los flujos de efectivo. El objetivo de esta Norma es exigir a las entidades que suministren información sobre las variaciones históricas del efectivo y equivalentes al efectivo de una entidad, mediante un estado de flujos de efectivo que clasifica los flujos de efectivo durante el periodo 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 preparar 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, 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 los flujos de efectivo, 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 dichas Normas, y se reproducen en el *Glosario de términos definidos* publicado por separado.

Efectivo y equivalentes al efectivo

9. Los equivalentes al efectivo se tienen con el fin cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para inversión u otros fines. Para que una inversión se considere como equivalente al efectivo, debe poder ser fácilmente convertible en una cantidad determinada de efectivo y estar sujeta a un riesgo insignificante de cambios en su valor. Por tanto, una inversión normalmente 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 tales acuerdos bancarios 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 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 situación financiera (activos menos pasivos). Los activos netos/patrimonio pueden ser positivos o negativos. Se pueden utilizar otros términos en lugar de activos netos/patrimonio, siempre y cuando su significado quede claro.

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 de efectivo 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, por ejemplo:

- (a) Impuestos (directa e indirectamente);
- (b) [Eliminado]
- (c) otras contribuciones y gravámenes obligatorios;
- (d) transferencias; o
- (e) Suministro de bienes o servicios a otra entidad en un acuerdo vinculante.

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, gravámenes y multas;
- (b) cobros en efectivo en concepto de cargos por bienes y servicios suministrados por la entidad;
- (c) cobros en efectivo procedentes 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 68 de la NICSP 45, *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 instituciones financieras públicas);
 - (f) cobros en efectivo derivados del reembolso de anticipos y préstamos a terceros (distintos de anticipos y préstamos hechos por instituciones financieras públicas);

- (g) pagos en efectivo de contratos de futuros, contratos a término, contratos de 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, 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 predecir las necesidades de flujos efectivo futuros de 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 realizados por el arrendatario para reducir una deuda pendiente procedente de un arrendamiento.

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 efectivo 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 de las actividades de operación 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 similares 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;
 - (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;
 - (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 surgen de 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 de efectivo impositivo con transacciones individuales, que den lugar a flujos de efectivo 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 disposiciones 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;**

- (b) **la proporción de la contraprestación de la compra o disposición satisfecha mediante efectivo o equivalentes al efectivo;**
- (c) **el importe de efectivo y equivalentes al efectivo con que contaba la entidad controlada o unidad operativa adquirida o dispuesta; 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 dispuesta, 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 de inversión 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 los flujos de efectivo han producido las adquisiciones y disposiciones 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 que surgen de otras actividades de operación, de inversión o de financiación. Los flujos de efectivo procedentes de disposiciones 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 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 adquirente 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 de 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;
 - (b) la conversión de deuda en patrimonio.

Cambios en pasivos que surgen de actividades de financiación

- 55A. **Una entidad proporcionará 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, una 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 actividades 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 la política adoptada para determinar la composición del efectivo y equivalentes al efectivo.
58. El resultado 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 facilidades crediticias o préstamos no utilizados que puedan estar disponibles para actividades operativas futuras y para liquidar compromisos de capital, indicando cualquier restricción en el uso de estas facilidades; 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. Consultar 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 aplicará 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 aplica la NICSP 33 en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, la modificación también se aplicará 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 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.
- 63F. Los párrafos 55A a 55E fueron añadidos 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, *Beneficios Sociales*, emitida en enero de 2019. Una entidad aplicará esa modificación al mismo tiempo que aplique la NICSP 42.
- 63H. Los párrafos 26 y 55 fueron modificados por la NICSP 43, *Arrendamientos*, emitida en enero de 2022. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 43.
- 63I. El párrafo 22 fue modificado por la NICSP 44, *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas* emitida en mayo de 2022. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 44.
- 63J. El párrafo 22 fue modificado por la NICSP 45, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 45.
- 63K. Los párrafos 21 y 22 fueron modificados por la NICSP 47, *Ingresos* emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 47.
64. Cuando una entidad adopte las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) tal como se define en la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* (NICSP) para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales que abarquen periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

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 *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril 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 del sector público comercial”, 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 del documento *Mejoras a la NICSP, 2018*

- FC3. El IPSASB examinó las revisiones a la NIC 7 incluidas en el ámbito limitado a las modificaciones bajo el título *Iniciativas a Revelar* (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		<u>X</u>	<u>X</u>
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		<u>(X)</u>	<u>(X)</u>

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	<u>X</u>	<u>X</u>
Incremento/(Disminución) neta en el efectivo y equivalentes al efectivo	X	X
Efectivo y equivalentes al efectivo al principio del periodo	<u>X</u>	<u>X</u>
Efectivo y equivalentes al efectivo al final del periodo	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>

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
		<u>X</u>	<u>X</u>

La entidad tiene facilidades crediticias o préstamos no utilizados 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 al Resultado (ahorro o desahorro)

	(miles de unidades monetarias)	20X2	20X1
Resultado (ahorro o desahorro)		X	X
Movimientos no Generadores de 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

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

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 no Generadores de Efectivo		20X2
			Adquisición	Nuevos arrendamientos	
Préstamos a largo plazo	X	X	X	X	X
Pasivos por arrendamientos	X	X	X	X	X
Deuda 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 no Generadores de 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
		<u>X</u>	<u>X</u>

La entidad tiene facilidades crediticias o préstamos no utilizados 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 no Generadores de Efectivo		20X2
			Adquisición	Nuevos arrendamientos	
Préstamos a largo plazo	X	X	X	X	X
Pasivos por arrendamientos	X	X	X	X	X
Deuda a largo plazo	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>

Conciliación de pasivos que surgen de actividades de financiación

- Este ejemplo ilustra una forma posible de proporcionar la información a revelar requerida en los párrafos 55A a 55E.
- 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 no Generadores de Efectivo			20X2
		Adquisición	Movimientos por diferencias	Cambios en el	

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

				de cambio en moneda extranjera	valor razonabl e	
Préstamos a largo plazo	X	X	X	X	X	X
Préstamos 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 e 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 NIIF de Contabilidad es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo directamente en la IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

E-mail: customerservices@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las Normas NIIF de Contabilidad, las Normas NIC y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

Las expresiones "Normas NIIF de Contabilidad", "Normas NIC", "IASB" y "Fundación IFRS" son marcas registradas de la Fundación IFRS y no deben usarse sin su permiso.

NICSP 3, POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las normas NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2025.

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 IPSAS 3 ha sido modificada por las siguientes normas NICSP:

- NICSP 46, *Medición* (emitida en mayo de 2023)
- NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo* (emitida en mayo de 2023)
- *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)
- *Mejoras a las NICSP* (emitida en noviembre de 2010)
- *Mejoras a las NICSP* (emitida en enero de 2010)
- NICSP 31, *Activos Intangibles* (emitida en enero de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 3

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección de Introducción	Eliminado	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2011
5	Eliminado	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
6	Eliminado	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
7	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
9	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2010
10	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2010 <i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
11	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2010
12	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
13	Eliminado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
14	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2010 <i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
15	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
17	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
22	Modificado	NICSP 31 enero de 2010 NICSP 45 mayo de 2023
34	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
57	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
59A	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2010
59B	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
59C	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
59D	Nuevo	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
59E	Nuevo	NICSP 45 mayo de 2023
59F	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
60	Modificado	NICSP 33 enero de 2015
G14	Modificado	NICSP 45 mayo de 2023
G15	Modificado	NICSP 45 mayo de 2023
G16	Modificado	NICSP 45 mayo de 2023
G17	Modificado	NICSP 45 mayo de 2023

**NICSP 3, *POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN ESTIMACIONES
CONTABLES Y ERRORES***

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1-2
Alcance.....	3-6
Definiciones.....	7-8
Materialidad o Importancia relativa.....	8
Políticas contables	9-36
Selección y aplicación de políticas contables	9-15
Congruencia de políticas contables.....	16
Cambios en políticas contables.....	17-36
Aplicación de cambios en 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 retroactivas	55-58
Fecha de vigencia	59-60
Derogación de la NICSP 3 (2000)	61
Apéndice: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	
Comparación con la NIC 8	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, está contenida en los párrafos 1 a 61. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 3 debe ser entendida en el contexto de su objetivo 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 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 esos estados financieros a lo largo del tiempo, 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 traten los 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 una 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) hubiera estado disponible cuando los estados financieros de los periodos anteriores fueron formulados para su emisión a partir de otra información.

Errores de 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 ésta 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 dichas Normas, y se reproducen en el *Glosario de términos definidos* publicado por separado.

Materialidad o Importancia relativa

8. Evaluar si un error o inexactitud pudiera influir en las decisiones económicas de los usuarios, y 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 que resulte en información que sea relevante a efectos de rendición de cuentas y necesidades de los usuarios para la toma de decisiones, que represente fielmente 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, 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 de las NIIF 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 uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, a menos que una NICSP requiera o permita establecer categorías de partidas para las cuales podría ser apropiado aplicar diferentes políticas. Si una NICSP requiere o permite establecer esas categorías, se seleccionará una política contable adecuada, y se aplicará de manera uniforme a cada categoría.**

Cambios en políticas contables

17. **Una entidad cambiará una política contable sólo si tal cambio:**
- (a) se requiere por una NICSP; o
 - (b) hace que los estados financieros suministren información más fiable y relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos y condiciones en la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.
18. Los usuarios de los estados financieros necesitan ser capaces de 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 un cambio de política contable cumple uno 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 una base contable se considera un cambio de política contable.**
21. **Las siguientes situaciones no constituyen cambios en 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 31 *Activos Intangibles* o la NICSP 45 *Propiedades, Planta y Equipo* es un cambio de política contable que ha de ser tratado como una revaluación, de acuerdo con la NICSP 31 o la NICSP 45, en lugar de aplicar las disposiciones contenidas en esta Norma.**
23. Los párrafos 24 a 36 no serán de aplicación al cambio en la política contable descrito en el párrafo 22.

Aplicación de cambios en políticas contables

24. **Conforme 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 aplique a una transacción, otro evento o condición, la gerencia puede, de acuerdo con el párrafo 15, aplicar una política contable procedente de (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, siguiendo 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. **Conforme 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 sobre el que se presente información, y 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, excepto 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 en la información comparativa en uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad aplicará la nueva política contable a los importes en libros de los activos y pasivos al principio del primer periodo para el que la aplicación retroactiva sea practicable, que podría ser el periodo corriente, y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente afectado de los activos netos/patrimonio 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 primera fecha en que sea practicable hacerlo.**
31. Cuando una entidad aplique una nueva política contable retroactivamente, la aplicará a la información comparativa de periodos anteriores, retro trayéndose 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 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 anterior más antiguo sobre el que se presente información. Normalmente, el ajuste se hace en resultados (ahorro o desahorro) acumulados. Sin embargo, los ajustes pueden hacerse contra otro componente del activos netos/patrimonio (por ejemplo, para cumplir con una NICSP). Cualquier otra información sobre periodos anteriores, tal como resúmenes históricos de datos financieros, será asimismo objeto de ajuste, retro trayéndose en el tiempo tanto como sea practicable.
32. Cuando sea impracticable para la 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 en los activos, pasivos y activos netos/patrimonio surgido antes de esa fecha. Se permitirá un cambio de política contable, incluso si fuera impracticable la aplicación de dicha política de forma prospectiva para 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 podrían tener un efecto en periodos futuros;**
 - (f) **para el periodo corriente y para cada periodo anterior presentado, en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste para cada partida de los estados financieros que se vea afectada;**

- (g) **el importe del ajuste relativo a periodos anteriores a los 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 anterior en particular, o para periodos anteriores a los presentados, 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.**

No es necesario repetir esta información a revelar 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) pudiera tener un efecto en 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 presentado, en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste para cada partida de los estados financieros que se vea afectada;**
- (d) **el importe del ajuste relativo a periodos anteriores a los 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.**

No es necesario repetir esta información a revelar 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 estimable, para evaluar el posible impacto que la aplicación de la nueva Norma tendría sobre los estados financieros de la entidad en el periodo de aplicación inicial.**

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, en 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, podrían requerirse estimaciones de:
- (a) ingresos fiscales adeudados al gobierno;
 - (b) deudas 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 fiabilidad¹.
39. Puede ser necesario revisar una estimación si se produjesen cambios en las circunstancias en las que se basó dicha estimación, o como consecuencia de nueva información 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 las bases de medición aplicadas 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 un cambio al 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 únicamente al 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 de un 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 puede 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 derechos 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 el patrón de consumo esperado de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporado a, un activo depreciable

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 analiza el enfoque transitorio para la explicación de la fiabilidad.

afectará al gasto por depreciación del periodo corriente y de cada uno de los periodos de vida útil restante del activo. En ambos casos, el efecto del cambio relacionado con el periodo corriente se reconoce como ingreso o gasto en el periodo corriente. El efecto, si lo hubiera, en 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 para la información a revelar sobre el efecto en 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. **Conforme 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 presentados 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. **Un 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, en cada periodo específico, de un error en 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 el primer periodo para el que sea aplicable la reexpresión retroactiva (que podría ser el periodo corriente).**
50. **Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del periodo corriente, de un error en todos los periodos anteriores, la entidad reexpresará la información comparativa corrigiendo el error de forma prospectiva, desde la primera fecha en que sea practicable 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 otra información presentada sobre periodos anteriores, incluyendo resúmenes históricos de datos financieros, también será objeto de reexpresión, retrotrayéndose en el tiempo tanto como sea practicable.
52. Cuando sea impracticable determinar el importe de un error para todos los periodos anteriores (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 primera fecha en que sea practicable hacerlo. En consecuencia, se ignorará la porción de la reexpresión acumulada 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, la pérdida o ganancia reconocida 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, una 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 partida de los estados financieros que se vea afectada;**
 - (c) **el importe de la corrección 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.**

No es necesario repetir esta información a revelar 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 mejorado 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, que la estimación refleje las circunstancias existentes cuando la transacción, suceso o condición ocurrió.

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 las que la transacción, otro suceso o condición ocurrió; 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 medición del valor razonable que utiliza datos de entrada no observables significativos), es impracticable distinguir estos tipos de información. Cuando la aplicación o la reexpresión retroactivas exijan efectuar estimaciones significativas, para las que sea imposible distinguir estos dos tipos de información, resultará impracticable aplicar la nueva política contable o corregir el error del periodo anterior de forma retroactiva.

58. Cuando se esté aplicando una nueva política contable a un periodo anterior o se corrijan importes de un periodo anterior, no deberán establecerse hipótesis retroactivas que consistan en suposiciones acerca de las intenciones de la gerencia en un periodo anterior 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, 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 por el documento Mejoras a las NICSP emitido en enero de 2010. Una entidad deberá 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. **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 60. 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.**

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.
- 59E. El párrafo 22 fue modificado por la NICSP 45, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 45.
- 59F. El párrafo 57 fue modificado por la NICSP 46, *Medición* emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 46.
60. Cuando una entidad adopte las NICSP de contabilidad 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), a efectos 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 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.

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 de su programa de trabajo. 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 que justifique una desviación. La falta de aplicación de su NIIF equivalente ocurrirá cuando los requerimientos o terminología de la NIIF no sea apropiada para el sector público, o cuando sea necesario la introducción de comentarios adicionales o ejemplos para ilustrar ciertos requerimientos en el contexto del sector público. Las diferencias entre las NICSP y sus equivalentes NIIF se identifican en 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 NIC² 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 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.
- 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 suscriptores 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.

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.

Revisión de la NICSP 3 como resultado del documento del IASB Mejoras a las NIIF emitido en 2008.

- FC7. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 8 incluidas en el documento *Mejoras a las NIIF* emitido por el IASB en mayo de 2008 y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la norma. El IPSASB concluyó que no había una razón específica del sector público para la no adopción de las modificaciones.

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 de 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 de 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 de 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 de fiabilidad, 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 de la NICSP 3 como resultado del documento del IPSASB *La Aplicabilidad de las NISCSP*, emitido en abril de 2016

FC15. El IPSASB emitió *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril 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 del sector público comercial”, 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 a las ganancias 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 a las ganancias de 6.500 u.m. que debería haber sido reconocido en los saldos de apertura) 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	<u>67.000</u>
Gastos	<u>(60.000)</u>
Resultado positivo (ahorro) del periodo	<u>7.000</u>

- GI4. En 20X1 el resultado positivo acumulado inicial (ahorro) era 20.000 u.m. y el resultado positivo acumulado (ahorro) al cierre era 27.000 u.m.
- GI5. La entidad no tenía otros ingresos o gastos.
- GI6. La entidad tenía 5.000 u.m. de capital aportado a lo largo del periodo, y ningún otro componente de activos netos/patrimonio excepto para el resultado positivo (ahorro) acumulado.

Estado de rendimiento financiero de la entidad del sector público

	20X2	(reexpresado) 20X1
	u.m.	u.m.
Ingresos por impuestos	53.500	40.500
Cargos a los usuarios	4.000	3.000
Otros ingresos de actividades ordinarias	40.000	30.000
Total ingresos	<u>97.500</u>	<u>73.500</u>
Gastos	<u>(86.500)</u>	<u>(60.000)</u>
Resultado positivo (ahorro) del periodo	<u>11.000</u>	<u>13.500</u>

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	Resultados positivos (Ahorro) acumulados	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 a 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) del periodo	<u>18.000</u>

GI12. En 20X1 los resultados positivos (ahorro) acumulados iniciales eran 20.000 u.m. y los resultados positivos (ahorro) acumulados al cierre eran 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) del periodo	<u>27.000</u>	<u>15.400</u>

Estado de cambios en activos netos/patrimonio de la entidad del sector público

	Capital aportado	(reexpresado) Resultado positivo (ahorro) acumulado	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 la política 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

	Capital aportado	(reexpresado) Resultado positivo (ahorro) acumulado	Total
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 a 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.

<i>Efecto en 20X1</i>	u.m.
(Incremento) en el gasto por intereses	(2.600)
(Disminución) en el resultado positivo (ahorro)	(2.600)
<i>Efecto en periodos anteriores a 20X1</i>	
(Disminución) en el resultado positivo (ahorro)	(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 del valor actual.
- 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 operativos actuales, 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 histórico a un modelo de valor actual 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)
Importe en libros	11.000
<hr/>	
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

- 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 valor actual. La gerencia tiene la opinión de que esta política proporciona información fielmente representativa 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 estimar los efectos de aplicar la política retroactivamente, o de forma prospectiva desde cualquier fecha anterior. En consecuencia, la adopción de la nueva política no tiene efecto en años anteriores. El efecto sobre el año corriente es (a) incrementar el valor en libros de las propiedades, planta y equipo al comienzo del año por 6.000 u.m., (b) crear una reserva de revaluación al comienzo del año de 6.000 u.m., y (c) incrementar el gasto por depreciación por 500 u.m.

COMPARACIÓN CON LA NIC 8

La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 8 (2003), *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* e incluye las modificaciones efectuadas a la NIC 8 como resultado del documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Las principales diferencias entre la NICSP 3 y la NIC 8 son las siguientes:

- La NICSP 3 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”.
- 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.
- La 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 NIIF de Contabilidad es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo directamente en la IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

E-mail: customerservices@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las Normas NIIF de Contabilidad, las Normas NIC y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

Las expresiones "Normas NIIF de Contabilidad", "Normas NIC", "IASB" y "Fundación IFRS" son marcas registradas de la Fundación IFRS y no deben usarse sin su permiso.

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 normas NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2025.

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 normas NICSP:

- NICSP 48, *Gastos por Transferencias* (emitida en mayo de 2023)
- NICSP 47, *Ingresos* (emitida en mayo de 2023)
- NICSP 46, *Medición* (emitida en mayo de 2023)
- NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo* (emitida en mayo de 2023)
- NICSP 43, *Arrendamientos* (emitida en enero de 2022)
- *COVID-19: Diferimiento de las Fechas de Vigencia* (emitida en noviembre de 2020)
- *Mejoras a las NICSP 2018* (emitida en octubre de 2018)
- NICSP 41, *Instrumentos Financieros* (emitida en agosto de 2018)
- *La aplicabilidad de las NICSP* (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* (emitida en octubre de 2011)
- NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* (emitida en enero de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 4

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección de Introducción	Eliminado	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2011
3	Modificado	NICSP 29 enero de 2010 NICSP 37 enero de 2015 NICSP 41 agosto de 2018
4	Modificado	NICSP 29 enero de 2010 NICSP 41 agosto de 2018
5	Modificado	NICSP 29 enero de 2010

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
		NICSP 41 agosto de 2018
6	Eliminado	<i>La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016</i>
7	Eliminado	<i>La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016</i>
10	Modificado	NICSP 37 enero de 2015
11	Modificado	NICSP 47 mayo de 2023
13	Modificado	NICSP 37 enero de 2015
17	Modificado	NICSP 43 enero de 2022 NICSP 48 mayo de 2023
21	Modificado	NICSP 37 enero de 2015
22	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
27	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
28	Modificado	NICSP 45 mayo de 2023
31	Modificado	NICSP 29 enero de 2010 NICSP 41 agosto de 2018
36	Modificado	NICSP 45 mayo de 2023
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

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
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
70	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
Encabezamiento encima del párrafo 70A	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
70A	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
70B	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
71A	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
71B	Nuevo	NICSP 35 enero de 2015 NICSP 37 enero de 2015
71C	Nuevo	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
71D	Modificado	COVID-19: Diferimiento de las Fechas de Vigencia noviembre de 2020
71E	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
71F	Nuevo	NICSP 43 enero de 2022
71G	Nuevo	NICSP 45 mayo de 2023
71H	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
71I	Nuevo	NICSP 47 mayo de 2023
71J	Nuevo	NICSP 48 mayo de 2023
72	Modificado	NICSP 33 enero de 2015
Encabezamiento encima del párrafo A1	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
A1	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
A2	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
A3	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
Encabezamiento encima del párrafo A4	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
A4	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
A5	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018 NICSP 46 mayo de 2023
A6	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
Encabezamiento encima del párrafo A7	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
A7	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
A8	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
A9	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
Encabezamiento encima del párrafo E11	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
E11	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
Encabezamiento encima del párrafo E12	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
E12	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
E13	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
E14	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018 NICSP 45 mayo de 2023
Encabezamiento encima del párrafo E15	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
E15	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
E16	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
E17	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018 NICSP 47 mayo de 2023
E18	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
E19	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
EI10	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
Encabezamiento encima del párrafo EI11	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
EI11	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
EI12	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
EI13	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
EI14	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
EI15	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP octubre de 2018</i>
Encabezamiento encima del párrafo EI16	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP octubre de 2018</i>
EI16	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP octubre de 2018</i>
EI17	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP octubre de 2018</i>
EI18	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP octubre de 2018</i>
EI19	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP octubre de 2018</i>

**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 fechas de presentación 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.....	67-70B
Adopción por primera vez de la base contable de acumulación (o devengo).....	67-70
Transacciones en moneda extranjera y contraprestaciones anticipadas.....	70A-70B
Fecha de vigencia.....	71-72
Derogación de la NICSP 4 (2006).....	73
Apéndice A: Transacciones en moneda extranjera y contraprestaciones anticipadas	
Ejemplos Ilustrativos	
Fundamentos de las conclusiones	
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 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. 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, una 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 NICSP 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 NICSP. 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 en 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 dichas Normas, y se reproducen en el *Glosario de términos definidos* publicado por separado.

Moneda funcional

11. El entorno económico principal en el que opera la entidad es, normalmente, aquél en el que ésta principalmente 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, transferencias 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 funcional 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 del sector público comercial.
 - (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 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 subyacentes.
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; pasivos por arrendamientos; 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. Entre los ejemplos se incluyen: importes pagados por anticipado de bienes y servicios; activos de derecho de transferencia; plusvalía; activos intangibles; inventarios; propiedades, planta y equipo; activo por derecho de uso; 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 descrita 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 la entidad que informa presenta sus estados financieros. Esta Norma permite a la entidad que informa utilizar cualquier moneda (o monedas) para presentar sus estados financieros. El rendimiento financiero y la situación financiera de cada entidad individual que forme parte de la entidad que informa, pero cuya moneda funcional sea diferente de la moneda de presentación, se convertirán de acuerdo con los párrafos 43 a 59.
22. Esta Norma permite asimismo, a una entidad 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 que se denomina, o exige su liquidación, en una moneda extranjera, incluyendo las transacciones que surgen cuando una 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 a cobrar o pagar se denominan 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 tipo promedio semanal o mensual, para todas las transacciones que tengan lugar en ese intervalo de tiempo 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, si las hay, las diferencias que se hubieran producido si dichos flujos de efectivo se hubieran presentado al tipo de cambio del final del ejercicio.

Reconocimiento en fechas de presentación 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 que se midan en términos de costo histórico en una moneda extranjera, 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 o valor operativo actual en una moneda extranjera, se convertirán utilizando las tasas de cambio de la fecha en que el valor razonable o valor operativo actual fue medido.**
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 medirse en términos de costo histórico, valor operativo actual o valor razonable de acuerdo con la NICSP 45, *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 del valor, es el menor entre su importe en libros, anterior

a la consideración de las posibles pérdidas por ese deterioro del valor, 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 del valor 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 relacionadas con la contabilidad de coberturas, 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 componente de diferencia de cambio 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 diferencia de cambio 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 45 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 de la inversión neta, 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 una entidad ha de reflejar las transacciones, sucesos y condiciones que subyacen y son relevantes para la misma. Por consiguiente, una vez que se haya determinado la moneda funcional, solo podrá cambiarse si se modifican 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. 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 una moneda de presentación 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 resultantes 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, deban 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 los intereses minoritarios, se atribuyen a los mismos y se reconocen como parte de las participaciones no controladoras 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, 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 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 será reconocido 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 del 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 de cambio 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, una entidad puede convertir a la otra moneda sólo determinadas partidas de sus estados financieros. O, una entidad cuya moneda funcional no es la de una economía hiperinflacionaria, convierte los estados financieros a la otra moneda utilizando para convertir 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. [Eliminado]
68. [Eliminado]
69. [Eliminado]
70. [Eliminado]

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, 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, presentando 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 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 o 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 2015 modificó 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 aplica la NICSP 33 en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, la modificación también se aplicará 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 fueron eliminados y el párrafo 13 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.
- 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 2023. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2023, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 41.
- 71E. Los párrafos 70A y 70B y el Apéndice A (párrafos A1 a A9) fueron añadidos por 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, revelará este hecho.
- 71F. El párrafo 17 fue modificado por la NICSP 43, *Arrendamientos* emitida en enero de 2022. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 43.
- 71G. Los párrafos 28 y 36 fueron modificados por la NICSP 45, emitida en agosto de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase estas modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 45.
- 71H. Los párrafos 27 y 36 fueron modificados por la NICSP 46, *Medición* emitida en agosto de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 46.
- 71I. El párrafo 11 fue modificado por la NICSP 47, *Ingresos* emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir

del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 47.

- 71J. **El párrafo 17 fue modificado por la NICSP 48, *Gastos por Transferencias*, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 48.**
72. Cuando una entidad adopte la base NICSP de acumulación (o devengo) tal como se define en la NICSP 33 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo)* (NICSP) para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Derogación 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:
- (a) al valor razonable o valor operativo actual; 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 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 en moneda extranjera.

- 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 anticipada 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 maquinaria.

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 maquinaria. La Entidad A da de baja en cuentas el activo no monetario y reconoce la maquinaria como propiedades, planta y equipo aplicando la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*. En el reconocimiento inicial de la maquinaria, 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 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 la NICSP 47, *Ingresos*, la entidad B reconoce los ingresos el 1 de septiembre de 20X2, fecha en la que transfiere la mercancía al cliente, satisfaciendo así sus obligaciones de cumplimiento del contrato

EI8. La Entidad B determina que la fecha de la transacción del ingreso relacionado con la contraprestación anticipada 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 de 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 4. Si ese es el caso, la Entidad C puede, por ejemplo, convertir cada mes un gasto de 100ME ($400ME \div 4$) en su moneda funcional utilizando la tasa de cambio media de cada mes para el periodo de 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 D 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 restante de 250ME, es decir, a 1 de marzo de 20X4.

Dr Pasivo contractual (200ME)	300ML	
Dr Cuentas por cobrar (250ME)	425ML	
Cr Ingresos (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).

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 (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 de su programa de trabajo. 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 que justifique una desviación. La falta de aplicación de su NIIF equivalente ocurrirá cuando los requerimientos o terminología de la NIIF no sea apropiada para el sector público, o cuando sea necesario la introducción de comentarios adicionales o ejemplos para ilustrar ciertos requerimientos en el contexto del sector público. Las diferencias entre las NICSP y sus equivalentes NIIF se identifican en 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.
- FC3. En mayo de 2000 el predecesor del IPSASB, el Comité del Sector Público,¹ 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 suscriptores del *Comprehensive Subscription Service* del IASB pueden consultar los Fundamentos de las conclusiones en el sitio web del IASB <http://www.iasb.org>).
- FC5. La NIC 21 ha sido modificada adicionalmente como consecuencia de la emisión de las NIIF y de las NIC revisadas después de diciembre de 2005. La NICSP 4 no incluye las modificaciones resultantes surgidas desde la emisión de las NIIF o de las NIC revisadas a partir de diciembre de 2005. Esto es así porque el IPSASB no ha revisado todavía ni se ha formado una opinión sobre la aplicabilidad de los requerimientos incluidos en las NIIF y en las revisiones de las NIC a las entidades del sector público.

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 *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril 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 del sector público comercial”, cuando procede; y

¹ 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.

- (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 4 como resultado del documento *Mejoras a la NICSP, 2018*

- FC7. El IPSASB revisó los requerimientos de la CINIIF 22 *Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas* emitida por el IASB en diciembre de 2016 y las consideraciones del Comité de Interpretaciones de las NIIF al alcanzar su consenso como establecen en sus Fundamentos de las Conclusiones. El IPSASB concluyó de forma general que no había razones específicas del sector público para no incorporar estos 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”.

ESTA PÁGINA ESTÁ EN BLANCO INTENCIONADAMENTE

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 NIIF de contabilidad es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo directamente en la IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

Correo electrónico: customerservices@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las Normas NIIF de contabilidad, las Normas NIC y las demás publicaciones del IASB son propiedad de la Fundación IFRS.

“IFRS Accounting Standards”, “IAS Standards”, “IASB” y “IFRS Foundation” 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 Normas NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2025.

La NICSP 5, Costos por Préstamos, fue emitida en mayo de 2000.

Desde entonces, la NICSP 5 ha sido modificada por las siguientes Normas NICSP:

- NICSP 47, *Ingresos* (emitida en mayo de 2023)
- NICSP 43, *Arrendamientos* (emitida en enero de 2022)
- *Modificaciones a la NICSP 5, Costos por Préstamos – Guía No Normativa* (emitida en noviembre de 2021)
- COVID-19: Diferimiento de las Fechas de Vigencia (emitida en noviembre de 2020)
- *Mejoras a las NICSP 2019* (emitida en enero de 2020)
- *Mejoras a las NICSP 2018* (emitida en octubre de 2018)
- *La Aplicabilidad de las NICSP* (emitido 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)
- NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente* (emitida en octubre de 2011)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 5

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
2	Eliminado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
3	Eliminado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
6	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2020 NICSP 32 octubre de 2011 NICSP 43 enero de 2022
11	Eliminado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
19	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
25	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
26	Modificado	NICSP 47 mayo de 2023
41	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
41A	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
42A	Nuevo	NICSP 32 octubre 2011
42B	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
42C	Nuevo	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
42D	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
42E	Modificado	<i>COVID-19: Diferimiento de las Fechas de Vigencia</i> noviembre de 2020
42F	Nuevo	NICSP 43 enero de 2022
42G	Nuevo	NICSP 47 mayo de 2023
43	Modificado	NICSP 33 enero de 2015
A.1	Nuevo	Modificaciones a la NICSP 5 noviembre de 2021
A.2	Nuevo	Modificaciones a la NICSP 5 noviembre de 2021
A.3	Nuevo	Modificaciones a la NICSP 5 noviembre de 2021
A.4	Nuevo	Modificaciones a la NICSP 5 noviembre de 2021
A.5	Nuevo	Modificaciones a la NICSP 5 noviembre de 2021
A.6	Nuevo	Modificaciones a la NICSP 5 noviembre de 2021
Encabezamiento encima del párrafo EI1	Nuevo	Modificaciones a la NICSP 5 noviembre de 2021
EI1	Nuevo	Modificaciones a la NICSP 5 noviembre de 2021
EI2	Nuevo	Modificaciones a la NICSP 5 noviembre de 2021
EI3	Nuevo	Modificaciones a la NICSP 5 noviembre de 2021
EI4	Nuevo	Modificaciones a la NICSP 5 noviembre de 2021
Encabezamiento encima del párrafo EI5	Nuevo	Modificaciones a la NICSP 5 noviembre de 2021
EI5	Nuevo	Modificaciones a la NICSP 5 noviembre de 2021
EI6	Nuevo	Modificaciones a la NICSP 5 noviembre de 2021
EI7	Nuevo	Modificaciones a la NICSP 5 noviembre de 2021
EI8	Nuevo	Modificaciones a la NICSP 5 noviembre de 2021
EI9	Nuevo	Modificaciones a la NICSP 5 noviembre de 2021
Encabezamiento encima del párrafo EI10	Nuevo	Modificaciones a la NICSP 5 noviembre de 2021
EI10	Nuevo	Modificaciones a la NICSP 5 noviembre de 2021
EI11	Nuevo	Modificaciones a la NICSP 5 noviembre de 2021
EI12	Nuevo	Modificaciones a la NICSP 5 noviembre de 2021
EI13	Nuevo	Modificaciones a la NICSP 5 noviembre de 2021

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Encabezamiento encima del párrafo E14	Nuevo	Modificaciones a la NICSP 5 noviembre de 2021
E14	Nuevo	Modificaciones a la NICSP 5 noviembre de 2021
E15	Nuevo	Modificaciones a la NICSP 5 noviembre de 2021
E16	Nuevo	Modificaciones a la NICSP 5 noviembre de 2021

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
Cese 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 a 43. Todos los párrafos tienen igual valor normativo. 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 políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

Esta Norma establece el tratamiento contable de los costos por préstamos. La Norma requiere, 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 atribuibles 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 trata el costo real o imputado de los activos netos/patrimonio. Cuando las jurisdicciones apliquen un cargo de capital a entidades individuales, se requerirán juicios para determinar si tal cargo cumple la definición de costos por préstamos o si debe ser tratado como un costo real o imputado de 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 un activo que necesariamente requiere un periodo de tiempo sustancial antes de estar listo para su uso previsto o venta.

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

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) intereses por arrendamientos financieros y acuerdos de concesión de servicios; y
 - (e) diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera, en la medida en que sean consideradas como un ajuste a los costos por intereses.

Entidad económica

7. El término entidad económica se usa en esta Norma para definir, a efectos de presentación de 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 situación financiera (activos menos pasivos). Los activos netos/patrimonio pueden ser positivos o negativos. Se pueden utilizar otros términos en lugar de activos netos/patrimonio, siempre y cuando su significado quede claro.

Activos aptos

13. Ejemplos de activos aptos 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 periodo de tiempo sustancial para ser puestos en condiciones de ser usados o vendidos. Otras inversiones, y aquellos activos que se producen de forma rutinaria durante un corto periodo de tiempo, no son activos aptos. Los activos que al adquirirlos ya están listos para su uso previsto o venta 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 se apliquen los préstamos.

Información a revelar

16. **Los estados financieros revelarán la política contable adoptada 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 se determinará 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 cuando (a) sea probable que generen beneficios económicos o potencial de servicio futuros para la entidad, y (b) los costos puedan ser medidos con fiabilidad¹. Los demás costos por préstamos se reconocen como un gasto del periodo en que se incurra en ellos.
20. **Si una entidad adopta el tratamiento alternativo permitido, dicho tratamiento debe aplicarse de manera congruente a todos los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción, o producción de todos los activos aptos de la entidad.**

Costos por préstamos susceptibles de capitalización

21. Son costos por préstamos directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto, los costos 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 utiliza una variedad de instrumentos de deuda para tomar fondos prestados 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 dentro de la entidad económica 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 real de los intereses. Otras dificultades surgen (a) a través del uso de préstamos expresados o referenciados a monedas extranjeras, (b) cuando la entidad opera en economías altamente inflacionarias, y (c) de 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 juicios 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 un activo apto, 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 un periodo, cualquier rendimiento obtenido de tales fondos se deduce de los costos por préstamos incurridos.
25. **En la medida en que los fondos procedan de préstamos genéricos y sean 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**

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.

préstamos aplicables a todos los préstamos de la entidad que han estado vigentes en el periodo. Sin embargo, una entidad excluirá de este cálculo los costos por préstamos aplicables a los préstamos efectuados específicamente con el propósito de obtener un activo apto hasta que se hayan completado sustancialmente todas las actividades necesarias para preparar ese activo para su uso previsto o 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 por préstamos que son aplicables a los préstamos de la entidad. Cuando una entidad controladora toma fondos prestados 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 una aportación de capital libre de intereses o una transferencia de capital, no incurre en costos por préstamos y, por consiguiente, no capitalizará costos de este tipo.
27. Cuando una entidad controladora transfiere fondos con un costo parcial a una entidad controlada, la entidad controlada puede capitalizar la porción de 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, resulta adecuado incluir todos los préstamos de la entidad controladora y sus entidades controladas al calcular la media ponderada de los costos por préstamos; en otros casos, sin embargo, resulta adecuado utilizar, para cada entidad controlada, una media ponderada de los costos por préstamos aplicables a sus propios préstamos.

Exceso del importe en libros del activo apto sobre el importe recuperable

30. Cuando el importe en libros o el costo final esperado del activo apto sea mayor que su importe recuperable o valor realizable neto, el importe en libros se reducirá o se dará de baja de acuerdo con los requerimientos de la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo*, o de la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*, según proceda. En ciertas circunstancias, el importe reducido 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 previsto o 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 su uso previsto o venta implican algo más que su construcción física. Incluyen también los trabajos técnicos y administrativos previos al comienzo de la construcción física, tales como las actividades asociadas a la obtención de permisos. No obstante, estas actividades excluyen la mera tenencia del activo, cuando éste no es objeto de producción o desarrollo alguno que implique el estado del activo. Por ejemplo, los costos por préstamos incurridos mientras los terrenos se están preparando se capitalizan en los periodos en que tal preparación tiene lugar. Sin embargo, los costos por préstamos incurridos 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 periodos prolongados en los que se interrumpa el desarrollo de actividades.**
35. Los costos por préstamos pueden incurrirse durante un periodo prolongado en el que se interrumpan las actividades necesarias para preparar el activo para su uso previsto o 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 normalmente no se suspende durante un periodo en el que se están llevando a cabo actuaciones técnicas y administrativas importantes. La capitalización de costos por préstamos tampoco se suspende si el retraso temporal es una parte necesaria del proceso para que el activo esté listo para su uso previsto o para venta. Por ejemplo, la capitalización continúa durante un periodo prolongado necesario para la maduración de los inventarios, o durante un periodo prolongado en el que el elevado nivel de las aguas retrasa la construcción de un puente, siempre que tal nivel elevado sea normal durante el periodo de construcción en esa región geográfica.

Cese 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 uso previsto o venta.**
37. Normalmente, un activo está listo para su uso previsto o venta cuando se haya completado la construcción física del mismo, incluso aunque todavía deban llevarse a cabo trabajos administrativos rutinarios. 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 susceptible de ser utilizada 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 uso previsto o venta.**
39. Una construcción de oficinas que abarque varios edificios, cada uno de los cuales puede ser utilizado por separado, es un ejemplo de activo apto en el que 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:**

- (a) la política contable adoptada para 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 procedan de préstamos genéricos).

Disposiciones transitorias

41. [Eliminado]
- 41A. El documento *Mejoras a las NICSP 2018*, emitido en octubre de 2018, modificó el párrafo 25. Una entidad aplicará dicha modificación a los costos por préstamos incurridos a partir del comienzo del periodo anual sobre el que se informa en que la entidad aplique 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 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. Los párrafos 41 y 43 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.
- 42C. Los párrafos 2, 3 y 11 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.
- 42D. El documento *Mejoras a las NICSP 2018*, emitido en abril de 2018, modificó el párrafo 25 y añadió el párrafo 41A. 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, revelará este hecho.
- 42E. El párrafo 6 fue modificado por 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 2023. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2023, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 41.

- 42F. **El párrafo 6 fue modificado por la NICSP 43, *Arrendamientos* emitida enero de 2022. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 43.**
- 42G. **El párrafo 26 fue modificado por la NICSP 47, *Ingresos*, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.**
43. Cuando una entidad adopte las NICSP de base 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) de Base de Acumulación (o devengo)*, a efectos 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 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 *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 del sector público comercial”, 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 del documento *Mejoras a las NICSP, 2018*

- FC2. El IPSASB revisó las revisiones a la NIC 33, *Costos por préstamos*, incluidas en *Mejoras Anuales a las Normas NIIF®*, Ciclo 2015 a 2017 emitido por el IASB en diciembre de 2017, y los razonamientos del IASB para hacer dichas modificaciones como se establecen 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 5 es congruente con la contabilización en la NIC 23. El IPSASB concluyó, por tanto, 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 podrían 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 del documento *Mejoras a las NICSP, 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 estuvo de acuerdo en incluir estas modificaciones menores en *Mejoras a las NICSP, 2019*.

Revisión de la NICSP 5 como resultado de *COVID-19: Diferimiento de las Fechas de Vigencia*

- FC4. El IPSASB publicó *Mejoras a las NICSP 2019* en enero de 2020. Dicho documento incluía modificaciones a la NICSP 5 *Costos por Préstamos*. En el momento en que se finalizaron estas modificaciones, el Consejo decidió que una entidad las aplicara para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2022.
- FC5. En junio de 2020, el IPSASB analizó el efecto de la pandemia COVID-19 en la información financiera. El Consejo destacó que la pandemia ha creado presiones significativas en los recursos del sector público que las entidades podrían asignar, en otro caso, a la implementación de estas modificaciones.
- FC6. El Consejo concluyó que el diferimiento durante un periodo de perturbaciones importantes proporcionaría un alivio operativo muy necesario a las entidades del sector público. Por ello, el Consejo decidió proponer un año de diferimiento de la fecha de vigencia de estas modificaciones.

FC7. El Consejo no propuso otros cambios en estas modificaciones distintos del diferimiento de la fecha de vigencia. Se continúa permitiendo la aplicación anticipada de las modificaciones.

Revisión de la NICSP 5 como resultado del Documento de Consulta del IPSASB *Medición*, emitido en abril de 2019

FC8. En abril de 2019, el IPSASB publicó el Documento de Consulta *Medición*. El Documento de Consulta proponía un marco integral que destacaba cómo deben determinarse las bases de medición cuando se aplican en el contexto de las NICSP. Uno de los objetivos del Documento de Consulta era reunir opiniones sobre la conveniencia de suprimir una de las opciones de política contable de la NICSP 5, *Costos por Préstamos*.

FC9. La NICSP 5 permite dos opciones de política contable para los costos por préstamos directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto: capitalización o reconocimiento como gasto.

FC10. El IPSASB propuso eliminar la opción de capitalizar los costos por préstamos con el fin de:

- (a) Abordar un problema del sector público cuando el endeudamiento está centralizado y se determina para la entidad económica en su conjunto. La contabilización como gasto de los costos por préstamos reduce la carga de atribuir los costos por préstamos centralizados a proyectos específicos dentro del sector público;
- (b) Mejorar la comparabilidad entre el costo de adquisición, construcción o producción de un activo apto entre entidades del sector público; y
- (c) Alinearse más estrechamente con los requerimientos del Manual de Estadísticas Financieras Públicas (MEFP) de 2014.

FC11. Al desarrollar su opinión preliminar, el IPSASB reconoció la complejidad de la cuestión. Esta complejidad, y las opiniones opuestas sobre lo que debería incluirse en el costo, dieron lugar a que las respuestas a la opinión preliminar estuvieran divididas, con muchos de quienes respondieron apoyando la propuesta del Consejo y, del mismo modo, muchos otros en desacuerdo. Los que se mostraron en desacuerdo con la propuesta de eliminar la opción de política contable existente consideraron que las razones aducidas para hacerlo eran insuficientes. Ellos argumentaron que:

- (a) las dificultades para atribuir costos por préstamos a proyectos específicos en el sector público eran exageradas y constituían una razón insuficiente para apartarse del tratamiento contable del sector privado. Los grandes conglomerados del sector privado se enfrentan a dificultades similares y son capaces de capitalizar los costos por préstamos;
- (b) los costos por préstamos que son directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto forman parte del costo de dicho activo. Durante el periodo en el que un activo está en proceso de desarrollo, los desembolsos por los recursos utilizados deben ser financiados. La financiación tiene un costo. El costo del activo debe incluir todos los costos en que sea necesario incurrir para preparar el activo para su uso previsto o venta, incluyendo los costos incurridos por la financiación de desembolsos como parte del costo de adquisición, construcción o producción del activo;
- (c) la capitalización de los costos por préstamos directamente atribuibles mejora la rendición de cuentas y la toma de decisiones; y
- (d) la contabilización inmediata como gasto de los costos por préstamos sería incongruente con los requerimientos establecidos en otras normas para capitalizar los costos de transacción directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto.

- FC12. Tras revisar las respuestas, el IPSASB decidió mantener la opción de política contable existente. Este enfoque permite a los preparadores seleccionar la política que mejor alcance el objetivo de medición del activo apto.
- FC13. El IPSASB observó que la opción de política contable existente es congruente con los principios de medición del Marco Conceptual y permite a los preparadores de estados financieros del sector público considerar las características cualitativas de la información útil al seleccionar un enfoque que represente más fielmente el costo del activo.
- FC14. En apoyo de su decisión de mantener la opción de política contable, el IPSASB señaló lo siguiente:
- (a) Tanto la capitalización como la contabilización como gasto de los costos por préstamos tienen ventajas técnicas. En algunos casos, quienes respondieron adoptaron puntos de vista opuestos: por ejemplo, sobre si los costos por préstamos son un atributo del costo de un activo;
 - (b) el objetivo del enfoque al contabilizar los costos por préstamos es ayudar a los usuarios de los estados financieros a obtener el reflejo más adecuado de los costos de adquisición, construcción o producción de un activo apto, que en algunos casos pueden incluir los costos por préstamos;
 - (c) aunque en determinados niveles de gobierno la imputación de los costos por préstamos constituye un reto, en otros niveles, como el de los gobiernos locales, puede resultar relativamente sencilla;
 - (d) la capitalización de los costos por préstamos se ajustaría a las NIIF si este fuera el enfoque preferido de una entidad económica, mientras que la contabilización de los costos por préstamos se ajustaría a las EFP si este fuera el enfoque preferido por una entidad económica; y
 - (e) tendría que haber un beneficio claro de contabilizar como gasto todos los costos por préstamos antes de que el IPSASB eliminara la opción de política contable existente de capitalizar los costos por préstamos. Dado que existen costos inevitables al eliminar una opción de política contable, el IPSASB consideró cuidadosamente los costos y beneficios de cualquier nuevo pronunciamiento. En este caso, al Consejo no se le había informado de que los preparadores que eligieron capitalizar los costos por préstamos según la NICSP 5 hayan encontrado dicha capitalización innecesariamente gravosa.
- FC15. Algunos de quienes respondieron al Documento de Consulta identificaron problemas prácticos en el sector público al capitalizar los costos por préstamos. Por ello, el IPSASB elaboró una Guía de implementación y Ejemplos ilustrativos para ayudar a las entidades a determinar en qué medida pueden capitalizarse los costos por préstamos.

Distinción entre costos por intereses y costos de transacción

- FC16. Al llegar a la conclusión de mantener la opción de política contable, el IPSASB destacó que la contabilización de los costos por préstamos puede no ser congruente con la contabilización de los costos de transacción. Algunos de quienes respondieron propusieron que el tratamiento contable de los costos por préstamos y de los costos de transacción debería ser congruente porque consideraban que:
- (a) Los costos por préstamos son un tipo de costos de transacción. Los costos por préstamos son directamente atribuibles a la financiación (por ejemplo, la emisión de un instrumento financiero del gobierno). Por lo tanto, cumplen los criterios de un costo de transacción; o
 - (b) Los costos de transacción son un tipo de costos por préstamos. Algunos de quienes respondieron propusieron esta opinión basándose en la metodología aplicada para calcular la tasa de interés efectiva de un instrumento financiero. Esto se debe a que algunos costos de transacción se suman o restan del importe del principal de un instrumento financiero al determinar los recursos brutos de un préstamo con el fin de determinar la tasa de interés efectiva.

- FC17. El IPSASB consideró estos puntos de vista, pero decidió que los costos por préstamos y los costos de transacción son fenómenos económicos diferentes. El IPSASB concluyó que es apropiado que los principios contables difieran para cada tipo de “costo” dependiendo de los hechos y circunstancias.
- FC18. Al alcanzar esta opinión, el IPSASB destacó que los costos por préstamos comprenden los intereses y otros gastos incurridos por una entidad en relación con el préstamo de fondos. Los costos por préstamos suelen estar vinculados contractualmente al préstamo subyacente. Si se transfiriera el préstamo, los costos por préstamos se transferirían a la nueva contraparte o se separarían contractualmente.
- FC19. Los costos de transacción son costos incrementales directamente atribuibles a la transacción. Sin embargo, los costos de transacción son independientes de las condiciones contractuales del instrumento de deuda. Si se transfiriera el instrumento de deuda, la entidad que transfiere el instrumento no suele ser compensada por los costos de transacción, ya que no se transfieren a la contraparte que asume el instrumento.

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 5, pero no es parte de la misma.

A.1 Periodo de capitalización de los costos por préstamos

Al aplicar el tratamiento alternativo permitido, tal como se describe en los párrafos 17 a 18, ¿cuándo puede una entidad empezar a incluir los costos por préstamos en el costo del activo apto?

Cuando se haya incurrido en desembolsos y préstamos específicamente para financiar la adquisición, construcción o producción de un activo apto, los costos de dichos préstamos deben capitalizarse cuando comiencen las actividades necesarias para preparar el activo para su uso previsto o venta. Las actividades necesarias para que el activo esté listo para su uso abarcan más que la adquisición física, construcción o producción del activo. Las actividades incluyen el trabajo técnico y administrativo previo al inicio de la adquisición física, construcción o producción, pero excluyen la tenencia del activo cuando no se está llevando a cabo ningún desarrollo que cambie el estado del activo.

Las actividades (es decir, el trabajo técnico y administrativo) realizadas antes del inicio de la adquisición física, construcción o producción de un activo apto deben contribuir al desarrollo o construcción real de dicho activo.

A.2 Límite de capitalización

Cuando se aplica el tratamiento alternativo permitido, tal como se describe en los párrafos 17 y 18, a préstamos específicos, ¿se limitan los costos por préstamos incluidos en el costo del activo apto en ese periodo a los costos por préstamos incurridos en ese periodo?

Sí. Si un préstamo puede asociarse específicamente con desembolsos para la adquisición, construcción o producción de un activo apto, el importe de los costos por préstamos capitalizados durante ese periodo se limita a los costos por préstamos en que se haya incurrido por ese préstamo durante el periodo, menos los rendimientos conseguidos por la colocación de tales fondos en inversiones temporales.

A.3 Activo financiado mediante transferencias

En muchas jurisdicciones, la adquisición, construcción o producción de un activo apto se financia mediante una transferencia de otra entidad del sector público. ¿Tiene en cuenta la entidad que adquiere, construye o produce el activo apto la fuente subyacente de los fondos del transferidor, es decir, si los fondos proceden de ingresos fiscales, de tenencias generales de efectivo o de préstamos, cuando determina el importe que puede incluirse en el costo del activo apto al aplicar el tratamiento alternativo permitido, tal como se describe en los párrafos 17 y 18?

No. Cuando la adquisición, construcción o producción de un activo apto se financie en su totalidad mediante una transferencia, no habrá costos por préstamos directamente atribuibles que capitalizar. La entidad puede incluir en el costo del activo apto únicamente aquellos costos por préstamos en los que haya incurrido.

A.4 Activos financiados a través de un programa centralizado de préstamos – Tasas de interés

Una agencia de préstamos centralizada puede financiar sus actividades mediante préstamos tomados a través de varios instrumentos de préstamo separados. Cada instrumento puede tener una tasa de interés diferente. Una entidad puede tomar fondos prestados de la agencia de préstamos centralizada y utilizarlos para la adquisición, construcción o producción de un activo apto. Si la entidad está utilizando el tratamiento alternativo permitido, tal como se describe en los párrafos 17 y 18, ¿aplica la entidad la tasa de interés promedio ponderada incurrida por la agencia de préstamos centralizada al incluir los costos por préstamos en el costo del activo apto?

No. La tasa de interés promedio ponderada incurrida por la agencia de préstamos centralizada no es relevante en la preparación de los estados financieros de la entidad que adquiere, construye o produce el activo apto. La entidad

puede incluir en el costo del activo apto únicamente aquellos costos por préstamos en los que ella misma haya incurrido.

La entidad debe considerar todos los hechos y circunstancias al determinar los costos por préstamos incurridos en su acuerdo con la agencia de préstamos centralizada. En algunos casos, la tasa de interés establecida en las condiciones del acuerdo puede no reflejar los verdaderos costos por intereses asociados con los fondos recibidos. Cuando la entidad identifique condiciones favorables, la entidad debe aplicar los requerimientos de la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*, párrafos GA118 a GA127² y capitalizar los costos por préstamos basados en una tasa de interés relacionada de mercado en la que la entidad habría incurrido en un préstamo similar (véase la NICSP 41, EI153 a EI172 para ejemplos que ilustran cómo determinar la tasa de interés en un préstamo en condiciones favorables). Los gastos por intereses calculados utilizando el método de la tasa de interés efectiva son susceptibles de inclusión en el costo del activo apto de acuerdo con esta Norma.

Si agencia de préstamos centralizada y la entidad a la que presta fondos forman parte de la misma entidad económica, en los estados financieros de la entidad consolidada, los costos por préstamos en los que haya incurrido la agencia de préstamos centralizada pueden capitalizarse como parte del activo apto, siempre que se hayan realizado los ajustes de consolidación adecuados para eliminar los costos capitalizados por la entidad controlada.

A.5 Activo financiado mediante préstamos genéricos propios de una entidad - Préstamos que no son específicos del activo apto

Cuando una entidad que adquiere, construye o produce un activo apto gestiona su propio programa de préstamos, pero los préstamos no son específicos del activo apto, ¿cómo determina la entidad los costos por préstamos directamente atribuibles al activo apto? Esto puede ocurrir cuando una entidad utiliza el efectivo disponible en caja para financiar el costo de un activo apto. Este efectivo disponible en caja se financia con préstamos genéricos, ingresos fiscales y otras tasas y transferencias.

El importe de los costos por préstamos susceptible de inclusión en el costo del activo apto se determina utilizando la media ponderada de los costos por préstamos aplicables a todos los préstamos de la entidad vigentes durante el periodo. A continuación, el promedio ponderado de los costos por préstamos se aplicará a los desembolsos en el activo apto incurridos durante el periodo para determinar el importe susceptible de capitalización.

La entidad excluirá del cálculo del promedio ponderado aquellos préstamos efectuados específicamente con el propósito de obtener otro activo apto hasta que se hayan completado sustancialmente todas las actividades necesarias para preparar ese activo para su uso previsto. 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.

A.6 Activo financiado mediante préstamos genéricos - Variedad de instrumentos de deuda

¿Aplica una entidad un promedio ponderado de costos por préstamos cuando se utilizan varios instrumentos de deuda para financiar el costo de un activo apto?

Sí. Es posible que una entidad no pueda financiar el costo de un activo apto con un único instrumento de deuda. Cuando se utilizan múltiples instrumentos de deuda, el costo de los préstamos se determina calculando el promedio ponderado de los costos por préstamos aplicables a todos los instrumentos de deuda vigentes durante el periodo, excluyendo los préstamos efectuados específicamente con el propósito de obtener otro activo apto (hasta que se hayan completado sustancialmente todas las actividades necesarias para preparar ese activo para el uso previsto).

² Cuando una entidad no haya adoptado todavía la NICSP 41, se aplicarán los requerimientos de la NICSP 29, *Instrumentos financieros: Reconocimiento y Medición*, párrafos GA84 a GA90. De forma similar a los requerimientos de la NICSP 41, una entidad debe capitalizar los costos por préstamos basándose en una tasa de interés relacionada de mercado en el que la entidad constructora habría incurrido en un préstamo similar.

Ejemplos ilustrativos

Estos Ejemplos acompañan a la NICSP 5, pero no son parte de la misma.

Activo apto construido a lo largo de un periodo de tiempo

- EI1. El 31 de marzo de 20X1, la Municipalidad XYZ inicia la construcción de un túnel para dar cabida al tránsito entre dos núcleos comerciales. El periodo de construcción es de 5 años y el proyecto tiene un costo presupuestado de 100 millones de u.m. (20 millones de u.m. se pagan a la empresa constructora en la fecha de inicio de la construcción y el 31 de marzo de cada uno de los años siguientes durante el periodo de construcción). La Municipalidad XYZ emite un bono de 100 millones de u.m. a 25 años el 31 de marzo de 20X1 que rinde un cupón fijo del 5 por ciento anual. Este bono se emitió específicamente para financiar la construcción de este proyecto. La Municipalidad cierra el ejercicio el 31 de diciembre y obtiene una tasa de interés del 3 por ciento por la inversión temporal de cualquier exceso de préstamos.
- EI2. A 31 de diciembre de 20X1, la Municipalidad ha devengado unos costos por intereses de 3,75 millones de u.m. (100 millones de u.m. x 5 por ciento x 9/12 meses).
- EI3. Al determinar los costos por préstamos que pueden incluirse en el costo del túnel, la Municipalidad se limita a capitalizar los costos por préstamos incurridos durante el periodo menos los rendimientos conseguidos por la colocación de tales fondos en inversiones temporales.
- EI4. El 31 de diciembre de 20X1, la Municipalidad XYZ reconoce su activo por el túnel como trabajo en curso. El importe capitalizado asciende a 21,95 millones de u.m. (20 millones de u.m. + [100 millones de u.m. x 5 por ciento x 9/12 meses] - [80 millones de u.m. x 3 por ciento x 9/12 meses]). Esto representa los fondos transferidos a la empresa constructora y los costos por intereses incurridos durante el periodo menos los ingresos por inversiones obtenidos de los 80 millones de u.m. invertidos.

Programa de préstamos centralizado – Costos por préstamos elegibles

- EI5. El Departamento de Infraestructuras inicia la construcción de una nueva red de carreteras el 15 de junio de 20X1. Los costos del proyecto están presupuestados en 500 millones de u.m. Toda la financiación requerida por el Departamento de Infraestructuras, y todos los demás departamentos gubernamentales, está garantizada de forma centralizada por el Departamento de Finanzas.
- EI6. El Departamento de Finanzas estima anualmente sus necesidades de flujos de efectivo con el fin de determinar la fuente de financiación más adecuada para satisfacer sus necesidades de préstamos internos. Estas fuentes incluyen los ingresos fiscales, los ingresos por tasas, las emisiones de bonos y los préstamos.
- EI7. El Departamento de Infraestructuras negocia un préstamo a 10 años con el Departamento de Finanzas. El Departamento de Finanzas requiere al Departamento de Infraestructuras el pago de unos costos por préstamos del 3% anual. Esto es congruente con la tasa de interés de mercado en la que incurriría el Departamento de Infraestructuras si el acuerdo se negociara en condiciones de independencia mutua.
- EI8. Cuando el Departamento de Infraestructuras obtiene financiación del Departamento de Finanzas, el Departamento de Infraestructuras es consciente de que los préstamos comprenden diversas fuentes, pero no tiene información de cómo el Departamento de Finanzas obtiene los fondos, ni del promedio ponderado de los costos por préstamos en los que incurre el Departamento de Finanzas.
- EI9. Al determinar los costos por préstamos susceptibles de inclusión en el costo de la red de carreteras, el Departamento de Infraestructuras incluye únicamente aquellos costos por préstamos en los que él mismo ha incurrido. Dado que el préstamo se concede en condiciones de mercado, el Departamento de Infraestructuras concluye que no existen elementos en condiciones favorables y determina que los costos

por préstamos susceptibles de inclusión en el costo de la red de carreteras se basan en la tasa de interés del 3% establecida en el contrato.

Préstamos genéricos – Costo promedio ponderado de préstamos

EI10. El Gobierno Estatal T ha iniciado la construcción de un nuevo aeropuerto. El costo de este aeropuerto está presupuestado en 500 millones de u.m. El Gobierno Estatal T gestiona sus propios préstamos; sin embargo, no obtiene préstamos para proyectos específicos. Para determinar sus necesidades de financiación, el Gobierno Estatal T presupuesta su déficit de tesorería durante un periodo determinado y se asegura de que los préstamos cubrirán sus necesidades de liquidez.

EI11. Durante el periodo de construcción, el Gobierno Estatal T mantuvo tres instrumentos que estuvieron abiertos durante todo el periodo de construcción:

- Bonos estatales – 1 billón de u.m., con un rendimiento anual del 5 por ciento;
- Préstamo con la Institución Financiera A – 300 millones de u.m., con una tasa de interés anual del 7 por ciento; y
- Préstamo con la Institución Financiera B – 600 millones de u.m., con una tasa de interés anual del 9 por ciento.

EI12. Al determinar el importe de los costos por préstamos susceptible de inclusión en el costo del aeropuerto, el Gobierno Estatal T calcula el promedio ponderado de los costos por préstamos aplicables a todos los préstamos de la entidad vigentes durante el periodo.

	A	B	C	D = B x C
	Principal	Tasas de interés	Proporción de deuda	Promedio ponderado
Bonos estatales	1.000 millones de u.m.	5 por ciento	1.000 / 1.900	2,63
Préstamo A	300 millones de u.m.	7 por ciento	300 / 1.900	1,11
Préstamo B	600 millones de u.m.	9 por ciento	600 / 1.900	2,84
Tasa de interés promedio ponderada				6,58 por ciento

EI13. El Gobierno Estatal T calcula que el promedio ponderado de los costos por préstamos aplicable a todos los préstamos de la entidad vigentes durante el periodo es del 6,58%.

Préstamo específico – Préstamo por parte del importe del activo apto

EI14. El Gobierno Estatal C inició la construcción de una nueva red de carreteras el 1 de enero de 20X1. El costo de esta red de carreteras está presupuestado en 750 millones de u.m. El Gobierno Estatal C financia este proyecto con importes recibidos el 1 de enero de 20X1 de dos fuentes:

- Subvención federal por importe de 500 millones de u.m.; y
- Préstamo de una institución financiera por 250 millones de u.m., con una tasa de interés anual del 5 por ciento.

Para recibir la subvención federal, se requirió que el Gobierno Estatal C demostrarse que era capaz de obtener financiación. La política del Gobierno Estatal C es destinar primero los fondos prestados a la construcción del activo apto. El Gobierno Estatal C obtiene una tasa de interés del 3 por ciento por la inversión temporal de cualquier exceso de préstamos.

- EI15. A 31 de diciembre de 20X1, el Gobierno Estatal C ha incurrido en desembolsos de 200 millones de u.m. como parte de la construcción del activo. Estos desembolsos fueron transferidos en un pago único a la empresa constructora al comienzo de la construcción, el 1 de enero de 20X1. Además de los desembolsos de 200 millones de u.m., el Gobierno Estatal C capitaliza 11 millones de u.m. ($[250 \text{ millones de u.m.} \times 5 \text{ por ciento}] - [50 \text{ millones de u.m.} \times 3 \text{ por ciento}]$) en costos por préstamos, como parte del activo apto.
- EI16. Dado que el Gobierno Estatal C tomó prestados 250 millones de u.m. para la obtención de la red de carreteras, pero sólo ha incurrido en desembolsos relacionados con ese activo apto por importe de 200 millones de u.m., el Gobierno Estatal C fue capaz de obtener ingresos por intereses sobre el exceso de fondos prestados. El Gobierno Estatal C capitalizó los costos por préstamos incurridos durante el periodo, que ascendieron a 12,5 millones de u.m., menos los ingresos por inversiones de 1,5 millones de u.m. procedentes de la inversión temporal de dichos préstamos.

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 “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.

ESTA PÁGINA SE HA DEJADO INTENCIONADAMENTE EN BLANCO

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.

ESTA PÁGINA SE HA DEJADO INTENCIONADAMENTE EN BLANCO

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 directamente en la IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

Correo electrónico: customerservices@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las normas de contabilidad NIIF, las normas NIC, y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

“IFRS Accounting Standards”, “IAS Standards”, “IASB”, and “IFRS Foundation” 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 Normas NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2025.

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 Normas NICSP:

- NICSP 47, *Ingresos* (emitida en mayo de 2023)
- NICSP 46, *Medición* (emitida en enero de 2023)
- NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo* (emitida en mayo de 2023)
- *COVID-19: Diferimiento de las Fechas de Vigencia* (emitida en noviembre de 2020)
- 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)
- *Mejoras a las NICSP* (emitida en noviembre de 2010)
- NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* (emitida en enero de 2010)
- NICSP 27, *Agricultura* (emitida en diciembre de 2009)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 9

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
1	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010
2	Eliminado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
3	Eliminado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
9	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010 NICSP 37 enero de 2015
10	Modificado	NICSP 27 diciembre de 2009 NICSP 29 enero de 2010 <i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010 NICSP 41 agosto de 2018 NICSP 45 mayo de 2023
11	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
12	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010
19	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
33	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010
34	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010
36	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010
39	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010
41A	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
41B	Nuevo	NICSP 37 enero de 2015
41C	Nuevo	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
41D	Modificado	<i>COVID-19: Diferimiento de las Fechas de Vigencia</i> noviembre de 2020
41E	Nuevo	NICSP 45 mayo de 2023
41F	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
42	Modificado	NICSP 33 enero de 2015
GI1	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010
GI12	Modificado	NICSP 29 enero de 2010 NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento sobre el párrafo GI29	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010
GI32	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010
GI33	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010
GI34	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> 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 o distribuciones similares.....	33-38
Información a revelar.....	39-40
Fecha de vigencia.....	41-42
Fundamentos de las conclusiones	
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, 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 *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros* del IASB define ingreso como “incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como disminuciones de los pasivos, que dan como resultado aumentos de los activos netos/patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los participantes en el patrimonio”. La definición de ingresos del IASB comprende tanto los ingresos como las ganancias. Esta norma utiliza el término “ingreso” (“revenue”), el cual comprende tanto ingresos como ganancias, en lugar del término ingreso (“income”). Ciertas partidas específicas que son reconocidas como ingresos se tratan en otras normas y son excluidas del alcance de 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 fiabilidad¹. 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. [Eliminado]
3. [Eliminado]
4. Esta Norma no trata los ingresos procedentes de transacciones sin contraprestación.
5. Las entidades del sector público pueden obtener ingresos tanto de transacciones con contraprestación como de transacciones sin contraprestación. Una transacción con contraprestación es aquella en la que la entidad recibe activos o servicios, o cancela obligaciones, y da directamente un valor aproximadamente igual (mayoritariamente en forma de productos, servicios o uso de activos) a la otra parte del intercambio. Ejemplos de transacciones con contraprestación comprenden:
 - (a) la compra o venta de bienes o servicios; o
 - (b) el alquiler de propiedades, planta y equipo, a tasas de mercado.
6. Para distinguir los ingresos con contraprestación de los que no lo son, debe tenerse en cuenta la esencia más que la forma de la transacción. Ejemplos de transacciones sin contraprestación incluyen los ingresos

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.

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 45, *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 de los productos agrícolas (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.

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 dichas Normas, y se reproducen en el *Glosario de términos definidos* publicado por separado.

Ingresos

12. Los ingresos comprenden solamente las entradas brutas de beneficios económicos o potencial de servicios recibidos y por recibir, por parte de la entidad por su cuenta propia. Las cantidades recibidas como agente del gobierno u otra organización gubernamental o por cuenta de terceros; por ejemplo, la recaudación de los pagos de teléfono y electricidad por la oficina de correos 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 entre:

- (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 o 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 la utilización de esta base en el reconocimiento de los ingresos. Los requerimientos de esa Norma son, por lo general, aplicables al reconocimiento de los ingresos y gastos asociados con una operación que implique prestación de servicios.

21. Los ingresos se reconocen sólo cuando sea probable que la entidad obtenga los beneficios 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 liquidación.

Normalmente, también es 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) los servicios ejecutados hasta la fecha como un 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 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 riesgos significativos derivados de la propiedad, la transacción no será una venta y por tanto no se reconocerán los ingresos. Una entidad puede retener un riesgo significativo derivado 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. Las guías sobre la información a revelar de cualquier activo y pasivo de tipo contingente pueden 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 de Base de Acumulación (o devengo)* (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.

- 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 2023. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2023, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 41.
- 41E. El párrafo 10(c) fue modificado por la NICSP 45, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 45.
- 41F. El párrafo 11 fue modificado por la NICSP 46, *Medición* emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 46.
42. Cuando una entidad adopte la base NICSP de acumulación (o devengo) tal como se define en la NICSP 33 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo)* (NICSP) para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

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 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 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 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) *Las comisiones de creación o apertura recibidas por la entidad en relación con la creación o adquisición de un activo financiero que quede fuera del alcance de la NICSP 41 se clasificarán como un activo financiero "al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo".*

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 una participación que se genera con el instrumento financiero resultante y, junto con los costos de la transacción relacionados (como se definen en la NICSP 41), se difieren y reconocen como un ajuste a la tasa de interés efectiva.

- (ii) *Las 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) del periodo” las comisiones de creación o apertura recibidas se incluirán, con los correspondientes costos de transacción en que se haya incurrido (como se establece en la NICSP 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 la creación o apertura de 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 no está en el ámbito de la NICSP 41, la comisión de compromiso es reconocida como un ingreso tomando como base la proporción de tiempo transcurrido con relación al periodo cubierto por el compromiso. Los compromisos de préstamo que queden dentro del alcance de la NICSP 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 adicional es aquel en que no se hubiese incurrido si la entidad no hubiese garantizado el contrato de gestión de la inversión. El activo representa el derecho contractual de la entidad a beneficiarse 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 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 un 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 un 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. En muchos casos, una pauta lineal de imputación, a lo largo de la vida útil del acuerdo, puede responder de manera práctica a la realidad, 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”

NICSP 10, INFORMACIÓN FINANCIERA EN ECONOMÍAS HIPERINFLACIONARIAS

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (IAS®) 29 (Reformada en 1994), *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB®), y la CINIIF 7, *Aplicación del Procedimiento de Reexpresión según la NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias* publicada por el Comité de Interpretaciones de las NIIF®. 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 y de la IFRIC 7, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS®).

El texto aprobado de las Normas de Contabilidad NIIF es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo directamente en la IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

E-mail: customerservices@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las Normas NIIF de contabilidad, las normas NIC, y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

“IFRS Accounting Standards”, “IAS Standards”, “IASB”, and “IFRS Foundation” 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 Normas NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2025.

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 Normas NICSP:

- *Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas* (emitida en enero de 2025)
- NICSP 46, *Medición* (emitida en mayo de 2023)
- *Mejoras a las NICSP 2018* (emitida en octubre de 2018)
- NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público* (emitida en enero de 2017)
- *La Aplicabilidad de las NICSP* (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)
- *Mejoras a las NICSP* (emitida en noviembre de 2010)
- *Mejoras a las NICSP* (emitida en enero de 2010)
- NICSP 4, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* (emitida en diciembre de 2006)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 10

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Encabezamiento	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2011
1	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2011
1A	Modificado – Anterior párrafo 1 renumerado como 1A	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2011 <i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
1	Modificado	NICSP 4 diciembre de 2006
2	Eliminado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
3	Eliminado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
9	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
11	Modificado	NICSP 4 diciembre de 2006
17	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2010
18	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2010
20	Modificado	NICSP 4 diciembre de 2006

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
22	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2010 NICSP 40 enero de 2017
26 ¹	Eliminado	NICSP 4 diciembre de 2006
28	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010
29	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010
31	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
33	Modificado	NICSP 4 diciembre de 2006
36	Modificado	NICSP 4 diciembre de 2006
38A	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2010
38B	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2011
38C	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
38D	Nuevo	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
38E	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
38F	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
38G	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
38H	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i> enero de 2025
39	Modificado	NICSP 33 enero de 2015
A1	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i> enero de 2025
A2	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i> enero de 2025
A3	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i> enero de 2025
A4	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i> enero de 2025

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
Ganancia o pérdida 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
Apéndice A: Aplicación del procedimiento de reexpresión según la NICSP 10	
Fundamentos de las conclusiones	
Ejemplo Ilustrativo	
Comparación con la NIC 29	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 10, *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*, está contenida en los párrafos 1 a 39. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 10 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es 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 dichas Normas, y se reproducen en el *Glosario de términos definidos* publicado por separado.

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, las 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 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 del sector público incluyen en sus estados financieros la información presupuestaria 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 se expresarán 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, también se expresarán 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 producidos 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, puede ser determinada 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 pérdida o ganancia 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. 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 modificados por el documento *Mejoras a las NICSP* emitido en enero de 2010. Una entidad deberá aplicar esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se aconseja su aplicación anticipada.
- 38B. El párrafo 1 existente fue renumerado como 1A y se insertó un párrafo 1 nuevo mediante el documento *Mejoras a las NICSP 2011* emitido en octubre de 2011. Una entidad aplicará 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, revelará este hecho.
- 38C. El párrafo 39 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 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 aplicase la NICSP 33 para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, la modificación también se aplicará para dicho periodo anterior.
- 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 deberá aplicar 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 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.
- 38G. El párrafo 31 fue modificado por la NICSP 46, *Medición* emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 46.
- 38H. Los párrafos A1 a A4 del Apéndice A fueron añadidos por el documento *Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas*, emitido en enero de 2025. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica estas modificaciones a los estados financieros para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho.
39. 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)*, a efectos 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.

Aplicación del Procedimiento de Reexpresión según la NICSP 10

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 10.

Introducción

- A1. Este Apéndice proporciona una guía acerca de la aplicación de los requerimientos de esta Norma en un período sobre el que se informa en el que una entidad identifique, aplicando los criterios del párrafo 5, la existencia de hiperinflación en la economía de su moneda funcional, cuando dicha economía no hubiese sido hiperinflacionaria en un período anterior, y, por lo tanto, reexpresa sus estados financieros de acuerdo con esta Norma. En concreto, este Apéndice aborda:
- (a) ¿cómo se interpreta el requerimiento “...se establecerán en términos de la unidad de medida corriente al final del periodo sobre el que se informa” que figura en el párrafo 11 cuando la entidad aplique esta Norma?
 - (b) ¿cómo una entidad debe contabilizar las partidas iniciales por impuestos diferidos en sus estados financieros reexpresados?
- A2. En el período sobre el que se informa en el que una entidad identifique la existencia de hiperinflación en la economía de su moneda funcional, sin que haya sido hiperinflacionaria en el período anterior, la entidad aplicará los requerimientos de esta Norma como si la economía hubiese sido siempre hiperinflacionaria. Por lo tanto, en relación con las partidas no monetarias medidas al costo histórico, el estado de situación financiera de apertura de la entidad al principio del período más antiguo presentado en los estados financieros se reexpresará de forma que refleje el efecto de la inflación desde la fecha en que los activos fueron adquiridos y los pasivos fueron incurridos o asumidos, hasta la fecha de presentación. Para las partidas no monetarias registradas en el estado de situación financiera de apertura por sus importes corrientes en fechas que sean distintas de la de adquisición o asunción, la reexpresión reflejará el efecto de la inflación desde las fechas en que esos importes en libros fueron determinados hasta la fecha de presentación.
- A3. Después de que una entidad haya reexpresado sus estados financieros, todas las cifras comparativas que figuren en esos estados para períodos posteriores se reexpresarán aplicando la variación en la unidad de medida para esos períodos posteriores únicamente a los estados financieros reexpresados en el período anterior.
- A4. Para las entidades que informan sujetas al impuesto a las ganancias, puede encontrarse una guía sobre la determinación de las partidas de impuestos diferidos en el estado de situación financiera de apertura para el período sobre el que se informa en las normas contables nacionales e internacionales aplicables que traten de los impuestos a las ganancias.

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 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 del sector público comercial”, 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 del documento *Mejoras a la NICSP, 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 apareciera, el término "estados financieros principales" por el término "estados financieros".

Revisión de la NICSP 10 como resultado del documento *Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas*.

FC4. En septiembre de 2023, el IPSASB inició un proyecto de alcance limitado para examinar siete interpretaciones del CINIIF y del SIC que fueron emitidas por el Comité de Interpretaciones de las NIIF, pero que todavía no habían sido examinadas por el IPSASB para determinar su aplicabilidad al sector público. En su evaluación, el IPSAB examinó si las entidades del sector público pueden enfrentarse a problemas de aplicación similares, y si la incorporación de una guía basada en las Interpretaciones a las NICSP ayudaría a clarificar la aplicación de los principios contables existentes.

FC5. El IPSASB revisó los requerimientos de la CINIIF 7 *Aplicación del Procedimiento de Reexpresión* según la NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*, emitido por primera vez por el IASB en 2005 y las consideraciones del Comité de Interpretaciones de las NIIF para alcanzar su consenso tal y como se establece en sus Fundamentos de las Conclusiones. El IPSASB concluyó de forma general que no había ninguna razón específica del sector público para no incorporar una orientación basada en la CINIIF 7 a la NICSP 10.

- FC6. En abril de 2024, el IPSASB publicó el Proyecto de Norma (PN) 89, *Modificaciones para tener en cuenta las interpretaciones del CINIIF*, que proponía incorporar orientaciones en las IPSAS para aclarar la aplicación de los principios contables existentes, basándose en la CINIIF 7. El IPSASB recibió un fuerte apoyo de los constituyentes a estas propuestas. Por lo tanto, decidió modificar la NICSP 10 para incorporar la guía propuesta.

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 período 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 10)	31.12.X0 (sin ajustar)	Factor de Indexación	31.12.X0 (Por NICSP 10)		Ganancia/P érdida en la posición monetaria neta
Efectivo e inversiones	5.000	10.000	–	10.000		–
Inventarios	–	2.000	180/170	2.118	<i>Reexpresado</i>	118
<i>Activos físicos:</i>						
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	<i>Reexpresado</i>	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	<i>Reexpresado</i>	(2.000)
Resultado neto (ahorro) del periodo (mirar abajo)		2.000	mirar abajo	10.118		1.100
	4.000	6.000		16.118		9.218
Estado de Rendimiento Financiero						
Ingresos		50.000	180/150	60.000	<i>Reexpresado</i>	10.000
Depreciación		(5.000)	180/120	(7.500)	<i>Reexpresado</i>	(2.500)
Otros gastos		(43.000)	180/150	(51.600)	<i>Reexpresado</i>	(8.600)

Ganancia en la posición monetaria neta		9.218	
Resultado (ahorro) para el año	2.000	10.118	(1.100)

N.B.: 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 “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.
- La NICSP 10 incluye texto normativo en el Apéndice A, basado en guías de la CINIIF 7 *Aplicación del Procedimiento de Reexpresión* según la NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*. El IASB emite las CINIIF como documentos separados.

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 NIIF de contabilidad es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo directamente en la IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

Correo electrónico: customerservices@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las Normas NIIF de contabilidad, las Normas NIC y las demás publicaciones del IASB son propiedad de la Fundación IFRS.

“IFRS Accounting Standards”, “IAS Standards”, “IASB” y “IFRS Foundation” 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 Normas NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2025.

La NICSP 11, *Contratos de Construcción*, fue emitida en julio de 2001.

Desde entonces, la NICSP 11 ha sido modificada por las siguientes Normas NICSP:

- *La Aplicabilidad de las NICSP* (emitido 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)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 11

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
2	Eliminado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
3	Eliminado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
30	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
45	Modificado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
57A	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
57B	Nuevo	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> 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 contratos de construcción	12-15
Ingresos del contrato	16-22
Costos del contrato	23-29
Reconocimiento de ingresos y gastos del contrato.....	30-43
Reconocimiento de resultados negativos (desahorros) esperados	44-48
Cambios en las estimaciones	49
Información a revelar	50-56
Fecha de vigencia.....	57-58
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	
Comparación con la NIC 11	
<hr/>	
Objetivo	342
Alcance	342
Definiciones	342
Contratos de Construcción	343
Contratista	344
Combinación y segmentación de contratos de construcción	344
Ingresos del contrato	344
Reconocimiento de ingresos y gastos del contrato	347
Reconocimiento de resultados negativos (desahorros) esperados	350
Cambios en las estimaciones	350
Información a revelar	351
Fecha de vigencia.....	352

Fundamentos de las conclusiones 353
Revisión de la NICSP 11 como resultado del documento del IPSASB *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016..... 353

Guía de implementación..... 354
Información a revelar sobre políticas contables 354
La determinación de los ingresos y gastos del contrato 354

Información a revelar sobre el contrato 357

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, 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

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 se clasificarán como contratos de construcción;
- ofrece guías 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 del contrato y, en su caso, de los ingresos del 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 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 del contrato. Más bien, se pueden proporcionar fondos para financiar la actividad de construcción mediante una asignación o distribución similar de los ingresos del gobierno general, o mediante ayudas o subvenciones. En estos casos, la cuestión 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.

En algunas jurisdicciones, los contratos de construcción realizados por las entidades del sector público pueden establecerse sobre una base comercial o sobre una base no comercial de recuperación total o parcial de los costos. En estos casos, la cuestión 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) aplicará 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, un porcentaje adicional 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, que en algunos casos 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 dichas Normas, y se reproducen en el *Glosario de Términos Definidos* publicado por separado.

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 incluyen los de construcción de sistemas de abastecimiento de agua reticulares, refinerías u otros activos de infraestructura complejos.
6. Para los propósitos de esta Norma, los contratos de construcción incluyen:
 - (a) 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) contratos para la demolición o rehabilitación de activos, y la restauración del entorno tras la demolición de 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 realizar 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 limitan 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 ambos contratos de precio fijo y contratos de margen sobre el costo o basados en el costo, 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 del contrato.
9. Los contratos de margen sobre costo y los basados en el costo abarcan tanto contratos comerciales como no comerciales. Un contrato comercial especificará que los ingresos para cubrir los costos de construcción del contratista y generar un margen de beneficio serán suministrados por las otras partes del contrato. Sin embargo, una entidad del sector público también puede realizar 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 la actividad de construcción no es recuperado directamente del receptor del activo. Más

bien, la actividad de construcción está financiada 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 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, por separado, a los componentes identificables 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 se tratará como un contrato de construcción separado cuando:**
- (a) se han presentado propuestas separadas 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, se tratará 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 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 se tratará 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 comprenderán:**
- (a) el importe inicial del ingreso acordado en el contrato; y
 - (b) cualquier modificación en el trabajo contratado, así como reclamaciones o pagos por incentivos, en la medida que:
 - (i) sea probable que de los mismos resulte un ingreso; y

(ii) **siempre que sean susceptibles de medición¹ 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 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 el 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 congruente con los términos y cláusulas del contrato, por ejemplo, en base a los costos previstos 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 cláusulas de revisión de precios o de otro tipo;
 - (c) la cuantía de los ingresos del contrato puede disminuir como consecuencia de penalizaciones por demoras, causadas por el contratista, en la terminación del contrato; o
 - (d) cuando un contrato de precio fijo supone una cantidad constante por unidad de producto, los ingresos del contrato aumentan o disminuyen cuando el número de unidades 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 del contrato. Ejemplos de modificaciones son los cambios en las especificaciones o diseño del activo, así como los cambios en la duración del contrato. Una modificación se incluye en los ingresos del contrato cuando:
- (a) es probable que el cliente apruebe la modificación, 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. Una reclamación puede, por ejemplo, surgir por retrasos causados por el cliente, errores en las especificaciones o el diseño, y por modificaciones controvertidas en el trabajo contratado. La medición de las cantidades de ingresos que surgen de reclamaciones está sujeta a un alto nivel de incertidumbre y, frecuentemente, depende del desenlace de las pertinentes negociaciones. Por tanto, las reclamaciones únicamente 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. Por ejemplo, un contrato puede estipular el reconocimiento de un incentivo al contratista si termina el contrato en menos plazo del previsto. Los pagos por incentivos se incluirán entre los ingresos procedentes del contrato cuando:

¹ La información será fiable si está libre de error material o sesgos, 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 analiza el enfoque transitorio para la explicación de la fiabilidad.

- (a) el contrato está suficientemente avanzado, de manera que es probable que los niveles de ejecución especificados 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 otras agencias 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 ingreso 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 agencias financiadoras pueden ser agencias de ayuda nacional e internacional y bancos multilaterales y bilaterales de desarrollo.

Costos del contrato

23. **Los costos del contrato comprenderán:**

- (a) **los costos directamente relacionados con el contrato específico;**
- (b) **los costos atribuibles a la actividad del contrato en general y que pueden ser imputados al contrato de una manera sistemática y racional; y**
- (c) **cualesquiera otros costos que se puedan cargar al cliente de forma específica según los términos pactados en el contrato.**

24. Los costos que se relacionan directamente con un contrato específico incluyen:

- (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 planta y equipo usados en el contrato;
- (d) costos de desplazamiento de planta, equipo y materiales 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 la 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 agencias financiadoras terceras, para determinar si cumplen las condiciones de 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 agencias financiadoras terceras que cumplan con la definición, y los criterios de reconocimiento, de ingresos deben ser contabilizados por el contratista del mismo modo que otros ingresos del contrato (véase el párrafo 22).

26. Los costos que pueden ser atribuibles a la actividad del contrato en general, y que pueden ser imputados a contratos específicos, 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 congruentes 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 del contrato se pueden incluir algunos costos generales de administración y costos de desarrollo cuyo reembolso esté especificado en los términos del contrato.
- 28. Los costos que no puedan ser atribuidos a la actividad del contrato o no puedan ser distribuidos 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 planta y equipo que no han sido utilizados en un 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 su negociación 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 en la negociación de un contrato se reconozcan como un gasto del periodo en que han sido incurridos no podrán incluirse en el costo del contrato cuando éste se obtenga en un periodo posterior.

Reconocimiento de ingresos y gastos del contrato

- 30. **Cuando el desenlace 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) 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 los 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) 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 durante un periodo.

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 liquidación.

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) 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). 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) 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) 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 del sector público comercial 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 entre ellas de forma independiente o en régimen comercial como puede ocurrir bajo un modelo “comprador-proveedor” o modelos similares de gobierno.

En estos casos, cualquier resultado negativo (desahorro) esperado en un contrato de construcción se 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 realizar 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 gubernamentales 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) según el párrafo 44, los ingresos y costos totales del contrato pueden incluir pagos hechos directamente a los subcontratistas por agencias financiadoras terceras de acuerdo con los párrafos 22 y 25.

48. La cuantía de este resultado negativo (desahorro) se determina con independencia de:

- (a) si los trabajos del contrato han comenzado o no;
- (b) el grado de realización de la actividad del contrato; o
- (c) el importe de los resultados positivos (ahorros) 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 actuales de ingresos y costos del contrato. Por 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 de un contrato, se contabilizarán como un cambio en una estimación contable (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 ingresos del contrato reconocidos en el periodo; y**
 - (c) **los métodos usados para determinar el grado de realización de los contratos 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 (ahorros) [menos los resultados negativos (desahorros) reconocidos] hasta la fecha;**
 - (b) **la cuantía de los anticipos recibidos; y**
 - (c) **la cuantía de las retenciones.**
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 rectificadas. Las certificaciones son los importes de ingresos del contrato facturados 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 adeudadas por los clientes por el trabajo contratado; y**
 - (b) **como un pasivo las cantidades en términos brutos adeudadas a los clientes por el trabajo contratado.**
54. La cantidad bruta adeudada por los clientes por el 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) reconocidos y las certificaciones para todos los contratos en curso en los que los costos incurridos más los resultados positivos (ahorro) reconocidos que vayan a ser recuperados a través de los ingresos derivados del contrato [menos los correspondientes resultados negativos (desahorro) reconocidos] excedan las certificaciones.
55. La cantidad bruta adeudada a los clientes por el 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) reconocidos y las certificaciones para todos los contratos en curso en los que las certificaciones excedan los costos incurridos más los resultados positivos (ahorro) reconocidos que vayan a ser recuperados a través de los ingresos derivados del contrato [menos los correspondientes resultados negativos (desahorro) reconocidos].
56. Las guías 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. 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 58. 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.
- 57B. Los párrafos 2 y 3 fueron eliminados y el párrafo 45 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.
58. Cuando una entidad adopte las NICSP de contabilidad 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)*, a efectos 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 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 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 del sector público comercial”, 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 realiza contratos de construcción no comerciales 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 llevar a cabo contratos de construcción comerciales con entidades del sector público comercial y entidades del sector privado, y para realizar 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 según 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 del contrato procedentes de contratos de recuperación total de costos y de contratos de recuperación parcial de costos llevados a cabo por 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 recuperables estimados del 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 como tales 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 sobre los totales estimados del contrato.

La determinación de los ingresos y gastos del contrato

GI6. Los ejemplos siguientes se relacionan con un contrato de construcción comercial y no comercial. 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 los ingresos y gastos del contrato (véanse párrafos 30 a 43 de esta Norma).

Contratos no comerciales

GI7. El Departamento de Obras 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 Obras 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 documento clave de planificación de la gestión y rendición de cuentas 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 en 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 Obras 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 del contrato por ejecutar	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 los 100 de materiales estándares almacenados en la obra para ser utilizados durante el año 3 de los costos del contrato incurridos por el trabajo realizado hasta la fecha.

GI14. Las cantidades de ingresos y gastos del contrato reconocidos en el estado de rendimiento financiero en cada uno de los tres años, son como sigue:

	Acumulado	Reconocido en años anteriores	Reconocido en el periodo corriente
Año 1			
Ingresos (4.000 x 0,26)	1.040		1.040
Gastos (8.050 x 0,26)	2.093		2.093
Año 2			
Ingresos (4.100 x 0,74)	3.034	1.040	1.994

Gastos (8.200 x 0,74)	6.068	2.093	3.975
Año 3			
Ingresos (4.100 x 1,00)	4.100	3.034	1.066
Gastos (8.200 x 1,00)	8.200	6.068	2.132

Contratos comerciales

GI15. El Departamento de Obras 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 realizado un contrato comercial 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 del contrato por ejecutar	5.957	2.032	–
Costos del contrato totales estimados	8.050	8.200	8.200
Resultado positivo (ahorro) estimado	950	1.000	1.000
Grado de realización	26%	74%	100%

GI20. El grado de realización para el año 2 (74%) se determina excluyendo los 100 de materiales estándares almacenados en la obra para ser utilizados durante el año 3 de los costos del contrato incurridos por el trabajo realizado hasta la fecha.

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:

	Acumulado	Reconocido en años anteriores	Reconocido en el periodo corriente
Año 1			
Ingresos (9.000 x 0,26)	2.340		2.340
Gastos (8.050 x 0,26)	2.093		2.093
Resultado positivo (ahorro)	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)	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)	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 Obras y Servicios ha sido recientemente creado como una entidad que gestiona la construcción de los principales edificios y carreteras de 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 del sector público comercial y entidades del sector privado, así como en régimen de recuperación total de costos para hospitales y universidades públicas.

GI23. El Departamento de Obras 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 que 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" conforme a la definición equivalen a los costos del contrato).

GI24. El estado de los tres contratos en curso, al final del Año 1, es el siguiente:

	Contrato			Total
	A	B	C	
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) reconocidos menos resultados negativos (desahorro) 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 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.

Contratos comerciales

GI26. La División Nacional de Trabajos de Construcción ha sido establecida dentro del Departamento de Obras y Servicios para llevar a cabo trabajos de construcción en régimen comercial para entidades del sector público comercial y entidades del sector privado bajo la dirección, y con la aprobación, del Ministro. La División ha concluido su primer año de operaciones. Todos los costos contractuales incurridos 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 que no han sido utilizados en su ejecución hasta la fecha. Para los contratos B, C y E, los clientes han realizado anticipos al contratista por trabajo todavía no ejecutado.

GI27. El estado de los cinco contratos en curso, al final del Año 1, es como sigue:

	Contrato					Total
	A	B	C	D	E	
Ingresos del contrato reconocidos según el párrafo 30	145	520	380	200	55	1.300
Gastos del contrato reconocidos según el párrafo 30	110	450	350	250	55	1.215
Resultados negativos (desahorro) esperados reconocidos según el párrafo 44	–	–	–	40	30	70
Resultados positivos (ahorro) reconocidos menos resultados negativos (desahorro) reconocidos	35	70	30	(90)	(30)	15
Costos del contrato incurridos en el periodo	110	510	450	250	100	1.420
Costos del contrato incurridos reconocidos como gastos del contrato en el periodo 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 del contrato incurridos y resultados positivos (ahorro) reconocidos [menos resultados negativos (desahorro) reconocidos] hasta la fecha (párrafo 51(a))	1.435
Anticipos recibidos [párrafo 51(b)]	125

Importe bruto adeudado por los clientes por el trabajo 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. Los ejemplos más significativos son el uso de los términos “ingreso (de actividades ordinarias)” y “estado de rendimiento financiero” en la NICSP 11. Los términos equivalentes en la NIC 11 son “ingreso” 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 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) para 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 del contrato vayan a ser totalmente recuperados de las partes de ese contrato.
- La NICSP 11 incluye ejemplos adicionales para ilustrar la aplicación de la Norma a los contratos de construcción no comerciales.

ESTA PÁGINA SE HA DEJADO EN BLANCO INTENCIONADAMENTE

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 NIIF de contabilidad es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo directamente en la IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

Correo electrónico: customerservices@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las Normas NIIF de contabilidad, las Normas NIC y las demás publicaciones del IASB son propiedad de la Fundación IFRS.

“IFRS Accounting Standards”, “IAS Standards”, “IASB” y “IFRS Foundation” 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 Normas NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2025.

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 Normas NICSP:

- *Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto (emitida en noviembre de 2024)*
- *NICSP 48, Gastos de transferencia (emitida en mayo de 2023)*
- *NICSP 47, Ingresos (emitida en mayo de 2023)*
- *NICSP 46, Medición (emitida en mayo de 2023)*
- *NICSP 45, Propiedades, Planta y Equipo (emitida en mayo de 2023)*
- *NICSP 43, Arrendamientos (emitida en enero de 2022)*
- *COVID-19: Diferimiento de las Fechas de Vigencia (emitida en noviembre de 2020)*
- *NICSP 41, Instrumentos Financieros (emitida en agosto de 2018)*
- *La Aplicabilidad de las NICSP (emitido 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)*
- *Mejoras a las NICSP (emitida en noviembre de 2010)*
- *NICSP 29, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición (emitida en enero de 2010)*
- *NICSP 27, Agricultura (emitida en diciembre de 2009)*

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 12

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección de Introducción	Eliminado	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2011
2	Modificado	NICSP 27 diciembre de 2009 NICSP 29 enero de 2010 NICSP 41 agosto de 2018 NICSP 47 mayo de 2023
4	Eliminado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
5	Eliminado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
9	Modificado	NICSP 47 mayo de 2023

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
10	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
11	Modificado	NICSP 47 mayo de 2023 NICSP 48 mayo de 2023
12	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016 NICSP 45 mayo de 2023
14A	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016 NICSP 45 mayo de 2023
15	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010
17	Modificado	NICSP 48 mayo de 2023
20	Modificado	NICSP 43 enero de 2022
Encabezamiento encima del párrafo 28	Eliminado	NICSP 47 mayo de 2023
28	Eliminado	NICSP 47 mayo de 2023
29	Modificado	NICSP 27 diciembre de 2009
33	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010
39	Modificado	NICSP 47 mayo de 2023
43	Modificado	NICSP 48 mayo de 2023
44	Modificado	NICSP 48 mayo de 2023
47	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
48	Modificado	NICSP 47 mayo de 2023
Encabezamiento encima del párrafo 50A	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
50A	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
50B	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
50C	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
50D	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
50E	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
50F	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
Encabezamiento encima del párrafo 51	Modificado	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto</i> noviembre de 2024

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Subencabezamiento encima del párrafo 51	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto noviembre de 2024</i>
51A	Nuevo	NICSP 27 diciembre de 2009
51B	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
51C	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
51D	Nuevo	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
51E	Modificado	<i>COVID-19: Diferimiento de la Fechas de Vigencia</i> noviembre de 2020
51F	Nuevo	NICSP 43 enero de 2022
51G	Nuevo	NICSP 45 mayo de 2023
51H	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
51I	Nuevo	NICSP 47 mayo de 2023
51J	Nuevo	NICSP 48 mayo de 2023
Encabezamiento encima del párrafo 51K	Modificado	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto noviembre de 2024</i>
51K	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto noviembre de 2024</i>
52	Modificado	NICSP 33 enero de 2015
Encabezamiento encima del párrafo 52A	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto noviembre de 2024</i>
52A	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto noviembre de 2024</i>
52B	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto noviembre de 2024</i>
52C	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto noviembre de 2024</i>
Apéndice A	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto noviembre de 2024</i>
Encabezamiento encima del párrafo A1	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto noviembre de 2024</i>
A1	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto noviembre de 2024</i>

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
A2	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto noviembre de 2024</i>
A3	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto noviembre de 2024</i>
A4	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto noviembre de 2024</i>
A5	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto noviembre de 2024</i>
Encabezamiento encima del párrafo A6	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto noviembre de 2024</i>
A6	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto noviembre de 2024</i>
A7	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto noviembre de 2024</i>
Encabezamientos encima del párrafo A8	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto noviembre de 2024</i>
A8	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto noviembre de 2024</i>
A9	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto noviembre de 2024</i>
A10	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto noviembre de 2024</i>
A11	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto noviembre de 2024</i>
Encabezamiento encima del párrafo A12	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto noviembre de 2024</i>
A12	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto noviembre de 2024</i>
A13	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto noviembre de 2024</i>
Encabezamiento encima del párrafo A14	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto noviembre de 2024</i>
A14	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto noviembre de 2024</i>
A15	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto noviembre de 2024</i>

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
A16	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto noviembre de 2024</i>

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 producto agrícola cosechado o recolectado de activos biológicos.....	29
Técnicas de medición del costo	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	47-50F
Mediciones del valor actual.....	50A-50F
Fecha de vigencia.....	51-52C
Fecha de vigencia	51A-52
Transición.....	52A-52C
Derogación de la NICSP 12 (2001).....	53
Apéndice A: Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto	
Apéndice B: Modificaciones a otras NICSP como resultado de Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto	
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 las 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) **[Eliminado]**
 - (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 momento de su 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 o recolección, 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 realizable neto, los cambios en este valor se reconocerán en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo que se produzcan dichos cambios; y**
 - (b) **los intermediarios 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 ajena o por cuenta propia. 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 corriente de reposición es el costo en el que la entidad incurriría al adquirir el activo en la fecha sobre la que se informa.

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.

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.

Transacciones sin contraprestación son transacciones que no son de intercambio, en las que una entidad recibe valor de otra entidad sin dar directamente un valor aproximadamente igual a cambio, o da 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 dichas Normas, y se reproducen en el *Glosario de Términos Definidos* publicado por separado.

Valor realizable neto

10. El valor realizable neto hace referencia al importe neto que la entidad espera obtener por la venta de los inventarios en el curso ordinario de las operaciones. El valor razonable refleja el precio al que tendría lugar una transacción ordenada para vender el mismo inventario en el mercado principal (o más ventajoso) para ese inventario, entre participantes de mercado en la fecha de la medición. 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 disposición.

Inventarios

11. Los inventarios también incluyen los bienes comprados y mantenidos para revender, incluyendo, por ejemplo, las mercancías adquiridas por una entidad mantenidas 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 (un gasto de transferencia), 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 mantenidos para su reventa o con los producidos para la venta. Los costos incurridos para cumplir un acuerdo vinculante que no da lugar a inventarios (o activos dentro del alcance de otra Norma) se contabilizan de acuerdo con la NICSP 47, *Ingresos*.

12. Los inventarios en el sector público pueden incluir:
- (a) inventarios militares;
 - (b) materiales consumibles;
 - (c) materiales de mantenimiento;
 - (d) piezas de repuesto para las propiedades, planta y equipo, distintas de las tratadas en la NICSP 45 *Propiedades, Planta y Equipo*;
 - (e) reservas estratégicas (por ejemplo, reservas de energía);
 - (f) existencias de moneda no emitida;
 - (g) suministros del servicio postal mantenidos 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 lanzadas por armas o sistemas de armas. Sin embargo, algunos tipos de misiles pueden contabilizarse de acuerdo con la NISCP 45 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) **distribución sin contraprestación (un gasto de transferencia), 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 (un gasto de transferencia).**

Costo de los inventarios

18. **El costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición, conversión y 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 de las fábricas y equipos de fábrica y activos por derecho de uso utilizados en el proceso de producción, y (b) el costo de gestión y administración de la fábrica. Los costos indirectos de producción variables son 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 conversión 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 en 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 conversión de cada producto no sean identificables por separado, los costos totales se 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 en la etapa del proceso de producción 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 las limitadas circunstancias 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.
28. [Eliminado]

Costo de producto agrícola cosechado o 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 vendidas en primer lugar y, consecuentemente, que las partidas que queden en el inventario al final del periodo serán las 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 podría 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. El costo de los inventarios también podría 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.
40. Al hacer las estimaciones del valor realizable neto, también se tendrá en consideración el propósito para el que se mantienen los inventarios. Por ejemplo, el valor realizable neto 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 realizable neto del exceso se determina sobre la base de los precios generales de venta. En la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* puede encontrarse una guía sobre el tratamiento de provisiones o pasivos contingentes, tales como los que surgen en los contratos de venta firmes que excedan las cantidades mantenidas en inventario, y por contratos de compra firmes.

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 realizable neto 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 (un gasto de transferencia) 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 hay ingresos relacionados (es decir, la transacción da lugar a un gasto de transferencia), el gasto se reconoce de acuerdo con la NICSP 48, *Gastos por Transferencias*. 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:**

- (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 disposición;**
- (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.

49. El importe 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 ahora han sido 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.

Mediciones del valor actual

50A. **Una entidad revelará información que ayude a los usuarios de sus estados financieros a evaluar los dos elementos siguientes:**

- (a) **para inventarios que se miden a valor razonable sobre una base recurrente o no recurrente en el estado de situación financiera después del reconocimiento inicial, las técnicas de medición y los datos de entrada utilizados para desarrollar esas mediciones; y**

- (b) **para mediciones del valor razonable recurrentes utilizando datos de entrada no observables significativos (Nivel 3), el efecto de las mediciones sobre el resultado (ahorro o desahorro) del periodo u activos netos/patrimonio para el periodo.**

50B. Para cumplir los objetivos del párrafo 50A, una entidad considerará todos los elementos siguientes:

- (a) el nivel de detalle necesario para satisfacer los requerimientos de información a revelar;
- (b) cuánto énfasis poner en cada uno de los distintos requerimientos;
- (c) cuánta agrupación o desagregación realizar; y
- (d) si los usuarios de los estados financieros necesitan información adicional para evaluar la información cuantitativa revelada.

Si la información a revelar proporcionada de acuerdo con esta y otras NICSP, es insuficiente para alcanzar los objetivos del párrafo 50A, una entidad revelará la información adicional necesaria para cumplir con esos objetivos.

50C. Para cumplir los objetivos del párrafo 50A, una entidad revelará, como mínimo, la siguiente información para cada clase de inventarios (véase el párrafo 50D para información sobre la determinación de las clases apropiadas de inventarios) medidos al valor razonable (incluyendo las mediciones basadas en el valor razonable dentro del alcance de la NICSP 46, *Medición*) en el estado de situación financiera después del reconocimiento inicial:

- (a) para las mediciones del valor razonable recurrentes y no recurrentes, la medición del valor razonable al final del periodo sobre el que se informa, y para mediciones de valor razonable recurrentes y no recurrentes, las razones de la medición. Mediciones recurrentes del valor razonable de los inventarios son aquellas que esta Norma requiere o permite que se presenten en el estado de situación financiera, al final de cada periodo sobre el que se informa. Mediciones no recurrentes del valor razonable de los inventarios son aquellas que esta Norma requiere o permite en el estado de situación financiera en circunstancias particulares;
- (b) para las mediciones del valor razonable recurrentes y no recurrentes, el nivel de la jerarquía del valor razonable dentro del cual se clasifican las mediciones del valor razonable en su totalidad (Nivel 1, 2 o 3);
- (c) para las mediciones del valor razonable recurrentes y no recurrentes estimadas utilizando datos de entrada no observables, una descripción de la técnica o técnicas de medición y los datos de entrada utilizados en la medición del valor razonable. Si se ha producido un cambio en la técnica de medición (por ejemplo, pasar de un enfoque de mercado a un enfoque de ingresos o el uso de una técnica de medición adicional), la entidad revelará dicho cambio y la razón o razones para realizarlo. Para mediciones del valor razonable clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, una entidad proporcionará información cuantitativa sobre los datos de entrada no observables significativos utilizados en la medición del valor razonable. No se requiere que una entidad elabore información cuantitativa para cumplir con este requerimiento de información a revelar si los datos de entrada no observables cuantitativos no están desarrollados por la entidad al medir el valor razonable (por ejemplo, cuando una entidad utiliza precios de transacciones anteriores o información de fijación de precios de terceros sin ajustar). Sin embargo, al proporcionar esta información a revelar una entidad no puede ignorar datos de entrada no observables cuantitativos que son significativos para la medición del valor razonable y están razonablemente disponibles para la entidad;
- (d) para las mediciones recurrentes del valor razonable clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, o para las mediciones recurrentes del valor razonable estimadas utilizando datos de

entrada no observables, una conciliación de los saldos iniciales con los saldos finales, revelando por separado los cambios durante el periodo atribuibles a lo siguiente:

- (i) total de ganancias o pérdidas del periodo reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro), y partidas del resultado (ahorro o desahorro) en las que se reconocen dichas ganancias o pérdidas;
 - (ii) las ganancias o pérdidas totales del periodo reconocidas en los activos netos/patrimonio, y la partida o partidas de los activos netos/patrimonio en las que se reconocen dichas ganancias o pérdidas; y
 - (iii) Las compras, ventas, emisiones y liquidaciones (revelando por separado cada tipo de cambios).
- (e) para las mediciones recurrentes del valor razonable clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, o para las mediciones recurrentes del valor razonable estimadas utilizando datos de entrada no observables, el importe de las pérdidas o ganancias totales del periodo en (d)(i) incluidas en el resultado (ahorro o desahorro) que sea atribuible a la variación en las pérdidas o ganancias no realizadas relacionadas con los inventarios mantenidos al final del periodo sobre el que se informa, y la partida o partidas del resultado (ahorro o desahorro) en las que se reconocen esas pérdidas o ganancias no realizadas;
- (f) para las mediciones del valor razonable recurrentes y no recurrentes clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, o para las mediciones del valor razonable recurrentes y no recurrentes estimadas utilizando datos de entrada no observables, una descripción de los procesos de valoración utilizados por la entidad (incluyendo, por ejemplo, cómo decide la entidad sus políticas y procedimientos de valoración y analiza los cambios en las mediciones del valor razonable de un periodo a otro); y
- (g) para mediciones del valor razonable recurrentes clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, una descripción narrativa de la sensibilidad de la medición del valor razonable a cambios en datos de entrada no observables si un cambio en esos datos de entrada a un importe diferente puede dar lugar a una medición del valor razonable significativamente mayor o menor. Si existen interrelaciones entre esos datos de entrada y otros no observables utilizados en la medición del valor razonable, una entidad proporcionará también una descripción de esas interrelaciones y de la forma en que puede aumentar o mitigar el efecto de los cambios en los datos de entrada no observables en la medición del valor razonable. Para cumplir con ese requerimiento de información a revelar, la descripción narrativa de la sensibilidad a cambios en datos de entrada no observables incluirán, como mínimo, los datos de entrada no observables revelados al cumplir con (c).

50D. Una entidad determinará la desagregación adecuada de los inventarios en función de lo siguiente:

- (a) la naturaleza, características y riesgos de los inventarios; y
- (b) el nivel de la jerarquía del valor razonable dentro del que se clasifica la medición del valor razonable.

La desagregación puede necesitar ser mayor para mediciones del valor razonable clasificadas dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable porque esas mediciones tienen un mayor grado de incertidumbre y subjetividad. La determinación de la desagregación apropiada de los inventarios para los que debe revelarse información sobre las mediciones del valor razonable requiere juicio. A menudo, los inventarios requerirán una mayor desagregación que las partidas presentadas en el estado de situación financiera. Sin embargo, una entidad suministrará información suficiente para permitir la conciliación con las partidas presentadas en el estado de situación financiera. Si otra NICSP especifica la desagregación para un

inventario, una entidad puede utilizar esa desagregación al suministrar la información a revelar requerida en esta Norma, siempre que esa desagregación cumpla los requerimientos de este párrafo.

- 50E. Para cada clase de inventarios no medidos al valor razonable en el estado de situación financiera, pero para los que se revele el valor razonable, una entidad revelará la información requerida en el párrafo 50C(b), (c) y (g). Sin embargo, no se requiere que una entidad proporcione información a revelar cuantitativa sobre datos de entrada no observables significativas utilizadas en las mediciones del valor razonable clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable requerida por el párrafo 50(c). Para estos inventarios, una entidad no necesitará proporcionar la otra información a revelar requerida por esta Norma.
- 50F. Una entidad presentará la información a revelar de tipo cuantitativo requerida por esta Norma en forma de tabla, a menos que sea más apropiado otro formato.

Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

51. Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2008. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2008, se revelará este hecho.
- 51A. La NICSP 27 modificó el párrafo 29. Una entidad aplicará esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de abril de 2011. Si una entidad aplica la NICSP 27 para un periodo que comience antes del 1 de abril de 2011, la modificación se aplicará para dicho periodo anterior.
- 51B. 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 52. 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 aplicase 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 2023. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2023, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 41.
- 51F. El párrafo 20 fue modificado por la NICSP 43, emitida en enero de 2022. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones

para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 43.

- 51G. Los párrafos 12(d) y 14A fueron modificados por la NICSP 45, emitida en agosto de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase estas modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 45.
- 51H. Los párrafos 10 y 47 fueron modificados y los párrafos 50A a 50F fueron añadidos por la NICSP 46, *Medición*, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 46.
- 51I. Los párrafos 2, 9, 11, 39 y 48 se modificaron y el párrafo 28 se eliminó mediante la NICSP 47, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.
- 51J. Los párrafos 11, 17, 43 y 44 fueron modificados por la NICSP 48, *Gastos por Transferencias*, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 48.
- 51K. El Apéndice A fue añadido por *Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto* (Modificaciones a la NICSP 12) emitida en noviembre de 2024. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2027. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2027, revelará este hecho.
52. Cuando una entidad adopte las NICSP de base de acumulación (o devengo) tal como se define en la NICSP 33 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público 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.

Transición

- 52A. Una entidad aplicará el Apéndice A a los costos de producción del desmonte incurridos a partir del comienzo del primer periodo presentado.
- 52B. Al comienzo del primer periodo presentado, cualquier saldo de activos reconocidos con anterioridad procedente de la actividad de desmonte realizada durante la fase de producción ("activo de desmonte predecesor") se reclasificará como una parte de un activo existente con el que se relaciona la actividad de desmonte, en la medida que en que permanezca un componente identificable del yacimiento con el que el activo de desmonte predecesor pueda asociarse. Estos saldos se depreciarán o amortizarán a lo largo de la vida útil esperada restante del componente identificado del yacimiento con el que se relaciona cada saldo de activo de desmonte predecesor.

- 52C. Si no existe un componente identificable del yacimiento con el que se relaciona el activo de desmonte predecesor, se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura al comienzo del primer periodo presentado.
53. Una entidad aplicará el Apéndice A a los costos de producción del desmonte incurridos a partir del comienzo del primer periodo presentado.
54. Al comienzo del primer periodo presentado, cualquier saldo de activos reconocidos con anterioridad procedente de la actividad de desmonte realizada durante la fase de producción ("activo de desmonte predecesor") se reclasificará como una parte de un activo existente con el que se relaciona la actividad de desmonte, en la medida que en que permanezca un componente identificable del yacimiento con el que el activo de desmonte predecesor pueda asociarse. Estos saldos se depreciarán o amortizarán a lo largo de la vida útil esperada restante del componente identificado del yacimiento con el que se relaciona cada saldo de activo de desmonte predecesor.
55. Si no existe un componente identificable del yacimiento con el que se relaciona el activo de desmonte predecesor, se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura al comienzo del primer periodo presentado.

Derogación de la NICSP 12 (2001)

56. Esta Norma deroga la NICSP 12 Inventarios emitida en 2001.

Apéndice A

Costos de Desmante en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 12.

Introducción

- A1. En las operaciones de minería a cielo abierto, las entidades pueden verse forzadas a extraer materiales de escombros de la mina ("sobrecarga") para acceder a los yacimientos del mineral. Esta actividad de extracción del escombros se conoce como "desmante".
- A2. Durante la fase de desarrollo de la mina (antes de que la producción comience), los costos de desmante se capitalizan habitualmente como parte del costo depreciable de construir, desarrollar y estructurar la mina. Esos costos capitalizados se deprecian o amortizan sobre una base sistemática, habitualmente mediante la utilización del método de las unidades de producción, una vez que comienza la producción.
- A3. Una entidad minera puede continuar extrayendo sobrecarga e incurrir en costos de desmante durante la fase de producción de la mina.
- A4. El material extraído al desescombrar en la fase de producción no será necesariamente 100 por cien escombros; a menudo contendrá una combinación de mineral y escombros. La proporción de mineral con respecto al escombros puede fluctuar de un bajo grado no rentable a un alto grado rentable. La extracción del material con baja proporción de mineral con respecto al escombros puede producir algún material utilizable, que pueda usarse para producir inventario. Esta extracción puede también proporcionar acceso a niveles más profundos de material que contengan una proporción mayor de mineral con respecto al escombros. Puede haber, por ello, dos beneficios acumulándose (devengándose) en la entidad procedentes de la actividad de desmante: el mineral utilizable que puede usarse para producir inventario y la mejora del acceso a cantidades adicionales de material que se explotarán en periodos futuros.
- A5. Este Apéndice considera cuándo y cómo contabilizar por separado estos dos beneficios que surgen de la actividad de desmante, así como la forma de medir dichos beneficios en el momento inicial y posteriormente.

Alcance

- A6. Este Apéndice se aplica a los costos de extracción del escombros en los que se incurre en la actividad de minería a cielo abierto durante la fase de producción de la mina ("costos de producción del desmante").
- A7. Este Apéndice trata los siguientes problemas:
 - (a) reconocimiento de los costos de producción del desmante como un activo;
 - (b) medición inicial de los activos de la actividad de desmante; y
 - (c) medición posterior del activo de la actividad de desmante.

Aplicación de las NICSP a los Costos de Desmante en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto

Reconocimiento de los costos de producción del desmante como un activo

- A8. En la medida en que el beneficio de la actividad de desmante se realiza en forma de inventario producido, la entidad contabilizará los costos de esa actividad de desmante de acuerdo con los principios de la NICSP 12 *Inventarios*. En la medida en que el beneficio es un acceso mejorado al yacimiento, la entidad reconocerá estos costos como un activo no corriente, si se cumplen los criterios del párrafo A9 siguientes. Este Apéndice se refiere al activo no corriente como "activo de la actividad de desmante".

- A9. Una entidad reconocerá un activo de la actividad de desmonte sí, y solo si, se satisfacen todos los elementos siguientes:
- es probable que la entidad obtendrá el beneficio económico futuro (acceso mejorado al yacimiento) asociado con la actividad de desmonte;
 - la entidad puede identificar el componente del yacimiento cuyo acceso se ha mejorado; y
 - los costos relacionados con la actividad de desmonte asociados con ese componente pueden medirse con fiabilidad.
- A10. El activo de la actividad de desmonte se contabilizará como una ampliación o como una mejora, de un activo existente. En otras palabras, el activo de la actividad de desmonte se contabilizará como parte de un activo existente.
- A11. La clasificación del activo de la actividad de desmonte como un activo tangible o intangible es la misma que la del activo existente. En otras palabras, la naturaleza de este activo existente determinará si la entidad clasificará el activo de la actividad de desmonte como tangible o intangible.

Medición inicial de los activos de la actividad de desmonte

- A12. La entidad medirá inicialmente el activo de la actividad de desmonte al costo, siendo éste la acumulación de los costos directamente incurridos para realizar la actividad de desmonte que mejora el acceso al componente identificado del yacimiento, más una distribución de los costos indirectos atribuibles directamente a esa actividad. Algunas operaciones secundarias pueden tener lugar al mismo tiempo que la actividad de producción del desmonte, pero no son necesarias para que la actividad de producción del desmonte continúe como estaba prevista. Los costos asociados con estas operaciones secundarias no se incluirán en el costo del activo de la actividad de desmonte.
- A13. Cuando los costos del activo de la actividad de desmonte y el inventario producido no sean identificables por separado, la entidad distribuirá los costos de producción del desmonte entre el inventario producido y el activo de la actividad de desmonte utilizando una base de reparto que se fundamente en una medida de producción relevante. Esta medida de producción se calculará para el componente identificado del yacimiento y se utilizará como una referencia para identificar la medida en que ha dado lugar la actividad adicional de crear un beneficio futuro. Ejemplos de estas medidas incluyen:
- el costo del inventario producido comparado con el costo esperado;
 - el volumen de escombros extraído comparado con el volumen esperado, para un volumen dado de producción de mineral; y
 - el contenido del mineral extraído comparado con el contenido de mineral que se esperaba extraer, para una cantidad dada de mineral producido.

Medición posterior de los activos de la actividad de desmonte

- A14. Después del reconocimiento inicial, el activo de la actividad de desmonte se registrará de la misma forma que el activo existente del que es parte, bien por su:
- costo histórico menos cualquier depreciación o amortización acumulada y cualquier pérdida por deterioro acumulada, o
 - importe revaluado, que será su valor razonable en la fecha de la revaluación, menos cualquier depreciación o amortización acumulada posterior y cualesquiera pérdidas por deterioro de valor acumuladas posteriores.

- A15. El activo de la actividad de desmonte se depreciará o amortizará de forma sistemática, a lo largo de la vida útil esperada del componente identificado del yacimiento que pasa a ser más accesible como resultado de la actividad de desmonte. Se aplicará el método de las unidades de producción a menos que otro método sea más apropiado.
- A16. La vida útil esperada del componente identificado del yacimiento que se utiliza para depreciar o amortizar el activo de la actividad de desmonte diferirá de la vida útil esperada que se utiliza para depreciar o amortizar la mina en sí misma y los activos relacionados con la vida de ésta. La excepción a esto son las circunstancias limitadas en las que la actividad de desmonte proporciona acceso mejorado a todo el yacimiento restante. Por ejemplo, esto puede ocurrir hacia el final de la vida útil de una mina cuando el componente identificado representa la parte final del yacimiento a extraer.

Modificaciones a otras NICSP

Modificaciones de la NICSP 33, *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o Devengo) (NICSP)*

Se añaden los párrafos 62F, 62G y 154Q. Se añade el encabezamiento encima del párrafo 62H. El texto nuevo aparece subrayado.

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

...

Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto (Modificaciones a la NICSP 12)

62F. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención del párrafo 36 que permite un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer activos, no se requiere que aplique los requerimientos relacionados con los activos de la actividad de desmonte hasta que la exención que proporcionó la dispensa haya expirado, o cuando los activos correspondientes se reconozcan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).

62G. Esta NICSP concede a una entidad que adopta por primera vez las NICSP un periodo de hasta tres años desde la fecha de adopción de las NICSP para no reconocer activos de acuerdo con las NICSP 45 o 31, según corresponda. Durante este periodo, una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede necesitar considerar los requerimientos de reconocimiento de esta NICSP al mismo tiempo que considera el reconocimiento de los activos de exploración y evaluación en esta NICSP. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención de acuerdo con la NICSP 45 o 31, según corresponda, no se requiere que reconozca activos de la actividad de desmonte hasta que las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado, o cuando los activos correspondientes se reconozcan de acuerdo con la NICSP aplicable (lo que tenga lugar primero).

...

Fecha de vigencia

...

154Q. Los párrafos 62H y 62I fueron añadidos por *Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto* (Modificaciones a la NICSP 12), emitida en noviembre de 2024. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2027. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2027, revelará este hecho.

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 *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 NIC¹ 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 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 suscriptores 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 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 las NIIF a las entidades del sector público.

Revisión de la NICSP 12 como resultado de la Parte III de *Mejoras a las NICSP 2015*: cuestiones planteadas por los interesados

- FC7. Las guías de información de las Estadísticas Financieras Públicas (EFP) utilizan el término “inventarios militares” para incluir todas las partidas de uso único, incluida la munición. El IPSASB concluyó que sustituir el término de las NICSP “munición” por el término de las EFP “inventarios militares” e incluir una descripción

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.

aclarará qué tipos de activos militares se clasifican como inventarios, al tiempo que aumentaría la congruencia con las guías de información de las EFP.

Revisión de la NICSP 12 como resultado del documento del IPSASB *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016

- FC8. El IPSASB emitió *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril 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 del sector público comercial”, 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 12 como resultado de la NICSP 46, *Medición*

- FC9. El IPSASB desarrolló la NICSP 46 para garantizar que las bases de medición se aplican de forma congruente a todas las transacciones. Este pronunciamiento modifica la NICSP 12 mediante:
- (a) la actualización de la definición de valor razonable para aclarar su aplicación en todas las NICSP y alinearla con las NIIF; y
 - (b) la adición de requerimientos de información a revelar sobre el valor razonable para ayudar a los usuarios a evaluar las técnicas de medición y los datos de entrada utilizados para medir los inventarios a su valor razonable y el efecto sobre el resultado (ahorro o desahorro) o los activos netos/patrimonio del periodo.

Las razones de estos cambios se establecen en los Fundamentos de las conclusiones de la NICSP 46.

- FC10. La NICSP 46 también introdujo una base de medición específica del sector público aplicable a los activos mantenidos por su capacidad operativa. Como parte de su revisión de todas las bases de medición en su literatura, el IPSASB consideró si el valor operativo actual debería añadirse a, o reemplazar, una base de medición existente en esta Norma.
- FC11. El IPSASB estuvo de acuerdo en mantener las bases de medición actuales en esta Norma. El IPSASB destacó específicamente que el costo corriente de reposición, que comparte algunas características con el valor operativo actual, debería mantenerse, y no reemplazarse en esta Norma porque cuando se emitió la NICSP 46, el IPSASB no era consciente de ningún problema en la práctica al aplicar el costo corriente de reposición a los inventarios. El IPSASB estuvo de acuerdo en que cualquier cambio en una base de medición específica en esta Norma debería considerarse como parte de un proyecto independiente relacionado con esta NICSP. Esto permitirá a las partes interesadas considerar claramente las implicaciones de la propuesta.

Revisión de la NICSP 12 como resultado de *Costos de Desmante en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto* (Modificaciones a la NICSP 12)

- FC12. El Apéndice A clarifica las guías existentes sobre la contabilización de los costos de desmante en la fase de producción de una mina a cielo abierto y se aplica a todos los tipos de recursos naturales extraídos utilizando este proceso. El IPSASB decidió que estas guías son necesarias en la contabilización de tales costos en el sector público.

- FC13. El IPSASB no identificó ninguna razón específica del sector público para apartarse de los principios de la CINIIF 20 en el desarrollo de esta revisión, excepto en lo referido a terminología y a otras modificaciones de formato y congruencia propias del IPSASB.
- FC14. El IPSASB destacó que un cambio habitual cuando las nuevas guías se alinean con las NIIF es incluir el principio de “potencial de servicio” con “beneficio económico” al evaluar si un activo puede ser reconocido. En este caso, el IPSASB acordó no modificar los criterios de reconocimiento del párrafo A9 del Apéndice A, ya que se espera que las entidades realicen estas operaciones con fines comerciales, y no por razones de prestación de servicios.
- FC15. El IPSASB acordó alinearse con la CINIIF 20 y con la aplicación de la guía a operaciones de carácter comercial. Por lo tanto, los activos de la actividad de desmonte se mantienen por su capacidad financiera (es decir, con fines comerciales), a los cuales se aplica la base de medición del valor razonable.
- FC16. El IPSASB señaló que no desarrolla pronunciamientos interpretativos separados. En su lugar, el IPSASB incorpora las guías interpretativas como Apéndices en la NICSP correspondiente. El IPSASB consideró la ubicación de las guías interpretativas sobre los costos de desmonte en la NICSP 12 *Inventarios*, la NICSP 31 *Activos Inventarios*, o la NICSP 45 *Propiedades, Planta y Equipo*, y concluyó que los costos de desmonte, de forma similar a otros costos incurridos para producir inventarios, en última instancia se capitalizan, ya sea de manera directa (por ejemplo, mano de obra directa) o indirecta (por ejemplo, costos indirectos de producción como la depreciación), en el costo del inventario mineral producido por una mina a cielo abierto, del cual la mina obtendrá beneficios a través de la venta del inventario mineral. Por lo tanto, debido a esta relación entre las actividades de desmonte y el costo del inventario producido, el IPSASB decidió que la guía alineada con la CINIIF 20 se incluyera como Apéndice A de la NICSP 12, y no también como un apéndice de la NICSP 31 o de la NICSP 45, con el fin de limitar la duplicación de guías en las NICSP.

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.
- Los principios de la CINIIF 20 se han incorporado como un apéndice normativo en la NICSP 12, con los cambios pertinentes de terminología propios del sector público. El IASB emite las interpretaciones CINIIF como pronunciamientos separados.
- 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 tiene en la NIC 2 un significado más amplio que el término “ingreso (de actividades ordinarias)”.

ESTA PÁGINA SE HA DEJADO EN BLANCO INTENCIONADAMENTE

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) 13, *Arrendamientos* ha sido derogada por la NICSP 43 *Arrendamientos*. Esta Norma es de aplicación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Como resultado, la NICSP 13 ya no es aplicable y ha sido eliminada.

THIS PAGE IS INTENTIONALLY LEFT BLANK

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 de Contabilidad NIIF es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo directamente en la IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

Correo electrónico: customerservices@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las Normas de Contabilidad NIIF, las Normas NIC y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

“IFRS Accounting Standards”, “IAS Standards”, “IASB”, e “IFRS Foundation” 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 Normas NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2025.

La NICSP 14, *Hechos Ocurredos 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 Normas NICSP:

- NICSP 44 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas* (emitida en mayo de 2022)
- COVID-19: *Diferimiento de las Fechas de Vigencia* (emitida en noviembre de 2020)
- 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* (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)
- *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	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2011
3	Eliminado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
4	Eliminado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
11	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
15	Modificado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
16	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2010 NICSP 44 mayo de 2022
21	Modificado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
31	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016 NICSP 40 enero de 2017 NICSP 44 mayo de 2022
32A	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2010
32B	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
32C	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
32D	Nuevo	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
32E	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
32F	Modificado	<i>COVID-19: Diferimiento de las Fechas de Vigencia</i> noviembre de 2020
32G	Nuevo	NICSP 44 mayo de 2022
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 las 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. [Eliminado]
4. [Eliminado]

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) aquellos 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 dichas Normas, y se reproducen en el *Glosario de términos definidos* publicado por separado.

Autorización de los estados financieros para su emisión

6. Para determinar qué hechos satisfacen la definición de hechos ocurridos después de la fecha de presentación, es necesario identificar, la fecha de 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 depende 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 a 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 30; 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 anuncian dividendos o distribuciones similares a los propietarios después de la fecha de presentación pero antes de que los estados financieros hayan sido autorizados para su emisión, los dividendos y distribuciones similares no se reconocerán como un pasivo en la fecha de presentación porque no existe ninguna obligación en dicha fecha. Se revelará información sobre dichos dividendos y distribuciones similares en las notas a los estados financieros de acuerdo con la NICSP 1. Los dividendos y distribuciones similares no incluyen 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, 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 con importancia relativa 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;
- (e) las compras de activos significativas, la clasificación de activos como mantenidos para la venta de acuerdo con la NICSP 44 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*, otras disposiciones de activos, o la expropiación de activos significativos por otras entidades del sector público;
- (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 aplicable 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 aplicará 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. 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 33. 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, la modificación también se aplicarán 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 modificaron 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 deberá aplicar 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 2023. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2023, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 41.
- 32G. Los párrafos 16 y 31 fueron modificados por la NICSP 44, emitida en mayo de 2022. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 44.
33. Cuando una entidad adopte las NICSP de contabilidad 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)*, a efectos 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 14 (2001)

34. Esta Norma deroga la NICSP 14, *Hechos Ocurredos después de la Fecha de Presentación*, emitida en 2001.

Modificaciones a otras NICSP

[Eliminado]

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 generales del IASB del año 2003

Antecedentes

- FC1. El Programa de Convergencia con las NIIF es un elemento importante del programa de trabajo del IPSASB. La política del IPSASB es la convergencia de las NICSP de base de acumulación (o devengo) con las NIIF emitidas por el IASB cuando sea apropiado para las entidades del sector público.
- FC2. Las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) que han convergido con las NIIF mantienen los requerimientos, estructura y texto de las NIIF, a menos que haya una razón específica del sector público para una desviación. La falta de aplicación de su NIIF equivalente ocurrirá cuando los requerimientos o terminología de la NIIF no sean apropiados para el sector público, o cuando sea necesaria la introducción de comentarios adicionales o ejemplos para ilustrar ciertos requerimientos en el contexto del sector público. Las diferencias entre las NICSP y sus equivalentes NIIF se identifican en la Comparación con la NIIF incluida en cada NICSP.
- FC3. En mayo de 2002, el IASB emitió un proyecto de norma de modificaciones propuestas a la 13 NIC1 como parte de su Proyecto de Mejoras Generales. Los objetivos del Proyecto de mejoras generales del IASB eran “reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos entre las Normas, para tratar ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras.” Las NIC finales se emitieron en diciembre de 2003.
- FC4. La NICSP 14, emitida en diciembre de 2001 estaba basada en la NIC 10 (revisada en 1999), Hechos Ocurren 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 suscriptores 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 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 de las NIIF emitidas 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.

¹Las 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 como el conjunto de 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 el antiguo número de la 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.

Revisión de la NICSP 14 como resultado del documento del IASB *Mejoras a las NIIF* emitido en 2008.

FC7. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 10 incluidas en el documento *Mejoras a las NIIF* emitido por el IASB en mayo de 2008 y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la norma. El IPSASB concluyó que no había una razón específica del sector público para la no adopción de la modificación.

Revisión de la NICSP 14 como resultado de la Parte II de *Mejoras a las NICSP 2015*: cuestiones planteadas por los agentes interesados

FC8. Cuando se revisó la IPSAS 14 como resultado de la Parte II de las Mejoras a las IPSAS 2015, los agentes interesados indicaron que las IPSAS se referían de manera inconsistente a los activos no corrientes mantenidos para la venta y a los grupos de activos para su disposición. El IPSASB había concluido que la NIIF 5, Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas, solo podría ser apropiada para el sector público en determinadas circunstancias, por las siguientes razones:

- (a) Las ventas de activos en el sector público podrían no estar completadas dentro de un año debido a los niveles de aprobación requeridos. Esto había planteado cuestiones sobre la relevancia y congruencia de la información proporcionada de acuerdo con la NIIF 5. En concreto, el IPSASB había destacado que, según la NIIF 5, los activos no corrientes mantenidos para la venta no se deprecian. Al IPSASB le preocupaba que no depreciar activos durante un periodo amplio podría 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 podrían no proporcionar información relevante para estas transferencias. Sin embargo, el IPSASB había reconocido que los requerimientos de medición e información a revelar en la NIIF 5 podrían 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 podría no proporcionar información relevante para las operaciones discontinuadas del sector público. Sin embargo, el IPSASB había reconocido que los requerimientos de información a revelar en la NIIF 5 podrían 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 podría dar lugar a que las entidades siguieran los requerimientos de la NIIF 5 en circunstancias en las que esto podría no ser apropiado. El IPSASB había señalado 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.

FC8A. Al desarrollar la NICSP 44, *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*, el IPSASB concluyó que, en determinadas circunstancias, sería apropiado que las entidades del sector público aplicaran los requisitos de la NIIF 5. Como resultado, se han añadido todas las referencias relevantes.

Revisión de la NICSP 14 como resultado del documento del IPSASB *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016

FC9. El IPSASB emitió *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril 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 parte del documento *Mejoras a las NIIF* emitida en mayo de 2008. Las principales diferencias entre la NICSP 14 y la NIC 10 son las siguientes:

- La NICSP 14 observa que cuando la hipótesis de negocio en marcha ya no es apropiada, se requiere del uso del juicio profesional para determinar el impacto de estos cambios sobre el valor en libros de los activos y pasivos reconocidos en los estados financieros (párrafo 22).
- La NICSP 14 contiene comentarios adicionales sobre la determinación de la fecha en la que se autorizan los estados financieros para su publicación (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 tiene en la NIC 10 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*; NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*; y 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.

ESTA PÁGINA SE HA DEJADO EN BLANCO INTENCIONADAMENTE

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 NIIF de Contabilidad es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo directamente en la IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

E-mail: customerservices@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las Normas NIIF de Contabilidad, las Normas NIC y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

Las expresiones "Normas NIIF de Contabilidad", "Normas NIC", "IASB" y "Fundación IFRS" son marcas registradas de la Fundación IFRS y no deben usarse sin su permiso.

NICSP 16, PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las normas NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2025.

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 normas NICSP:

- NICSP 47, *Ingresos* (emitida en mayo de 2023)
- NICSP 46, *Medición* (emitida en mayo de 2023)
- NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo* (emitida en mayo de 2023)
- NCSP 44, *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas* (emitida en mayo de 2022)
- NICSP 43, *Arrendamientos* (emitida en enero de 2022)
- *Mejoras a las NICSP 2018* (emitida en octubre de 2018)
- 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)
- 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 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	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2011
3	Eliminado	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
4	Eliminado	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
5	Eliminado	NICSP 43 enero de 2022
6	Modificado	NICSP 27 diciembre de 2009 <i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016 NICSP 45 mayo de 2023
7	Modificado	NICSP 43 enero de 2022
Encabezamiento encima del párrafo 8	Eliminado	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
8	Eliminado	NICSP 43 enero de 2022
Encabezamiento encima del párrafo 9	Eliminado	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
9	Modificado	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
10	Modificado	NICSP 43 enero de 2022 NICSP 45 mayo de 2023
12	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2010 NICSP 43 enero de 2022
13	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2010 NICSP 43 enero de 2022 NICSP 45 mayo de 2023 NICSP 47 mayo de 2023
18A	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
19	Modificado	NICSP 45 mayo de 2023
20	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016 NICSP 43 enero de 2022
25A	Nuevo	NICSP 43 enero de 2022
26	Modificado	NICSP 43 enero de 2022
27	Modificado	NICSP 43 enero de 2022
29	Eliminado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2010
33	Modificado	NICSP 45 mayo de 2023 NICSP 46 mayo de 2023
34	Eliminado	NICSP 43 enero de 2022
35	Eliminado	NICSP 43 enero de 2022
38	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
38A	Nuevo	NICSP 43 enero de 2022
39	Modificado	NICSP 43 enero de 2022 NICSP 45 mayo de 2023 NICSP 46 mayo de 2023
40	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2010 <i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016 NICSP 45 mayo de 2023

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
		NICSP 46 mayo de 2023
41	Modificado	NICSP 45 mayo de 2023 NICSP 46 mayo de 2023
41A	Nuevo	NICSP 43 enero de 2022 NICSP 46 mayo de 2023
41B	Nuevo	NICSP 43 enero de 2022
41C	Nuevo	NICSP 43 enero de 2022 NICSP 46 mayo de 2023
Encabezamiento encima del párrafo 42	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
42	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
43	Eliminado	NICSP 43 enero de 2022
45	Eliminado	NICSP 46 mayo de 2023
46	Eliminado	NICSP 46 mayo de 2023
47	Eliminado	NICSP 46 mayo de 2023
48	Eliminado	NICSP 46 mayo de 2023
49	Modificado	NICSP 43 enero de 2022 NICSP 46 mayo de 2023
49A	Modificado	NICSP 43 enero de 2022 NICSP 46 mayo de 2023
50	Modificado	NICSP 43 enero de 2022 NICSP 46 mayo de 2023
51	Eliminado	NICSP 46 mayo de 2023
52	Eliminado	NICSP 46 mayo de 2023
53	Eliminado	NICSP 46 mayo de 2023
54	Eliminado	NICSP 46 mayo de 2023
55	Eliminado	NICSP 46 mayo de 2023
56	Eliminado	NICSP 46 mayo de 2023
57	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2010 NICSP 46 mayo de 2023

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
58	Eliminado	NICSP 46 mayo de 2023
59	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2010 NICSP 43 enero de 2022 NICSP 46 mayo de 2023
60	Eliminado	NICSP 46 mayo de 2023
Encabezamiento encima del párrafo 62	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
62	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2010 NICSP 43 enero de 2022 NICSP 45 mayo de 2023 NICSP 46 mayo de 2023
62A	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2010 NICSP 43 enero de 2022 NICSP 45 mayo de 2023 NICSP 46 mayo de 2023
62B	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2010 NICSP 46 mayo de 2023
63	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2010 NICSP 43 enero de 2022 NICSP 45 mayo de 2023 NICSP 46 mayo de 2023
Encabezamiento encima del párrafo 65	Modificado	NICSP 45 mayo de 2023 NICSP 46 mayo de 2023
65	Modificado	NICSP 43 enero de 2022 NICSP 44 mayo de 2022 NICSP 45 mayo de 2023 NICSP 46 mayo de 2023
66	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2010 <i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
68	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
70	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
71	Modificado	NICSP 43 enero de 2022 NICSP 45 mayo de 2023

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
72	Modificado	NICSP 43 enero de 2022 NICSP 45 mayo de 2023
73	Modificado	NICSP 43 enero de 2022 NICSP 45 mayo de 2023
76	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
78	Modificado	NICSP 43 enero de 2022 NICSP 47 mayo de 2023
79	Modificado	NICSP 45 mayo de 2023 NICSP 46 mayo de 2023
80	Modificado	NICSP 43 enero de 2022
81	Modificado	NICSP 47 mayo de 2023
Encabezamiento encima del párrafo 85	Modificado	NICSP 45 mayo de 2023 NICSP 46 mayo de 2023
85	Modificado	NICSP 43 enero de 2022
86	Modificado	NICSP 43 enero de 2022 NICSP 45 mayo de 2023 NICSP 46 mayo de 2023
86(d)	Eliminado	NICSP 46 mayo de 2023
Encabezamiento encima del párrafo 87	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
87	Modificado	NICSP 40 enero de 2017 NICSP 44 mayo de 2022 NICSP 46 mayo de 2023
88	Modificado	NICSP 43 enero de 2022
89	Modificado	NICSP 43 enero de 2022 NICSP 45 mayo de 2023 NICSP 46 mayo de 2023
Encabezamiento encima del párrafo 89A	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
89A	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
89B	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
89C	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
89D	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
89E	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
89F	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
Encabezamiento encima del párrafo 90	Modificado	NICSP 45 mayo de 2023 NICSP 46 mayo de 2023
90	Modificado	NICSP 40 enero de 2017 NICSP 44 mayo de 2022 NICSP 46 mayo de 2023
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
Encabezamiento encima del párrafo 94	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
97	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018 NICSP 46 mayo de 2023
98	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
99	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
Encabezamiento encima del párrafo 100	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
Encabezamiento encima del párrafo 100A	Nuevo	NICSP 43 enero de 2022
100A	Nuevo	NICSP 43 enero de 2022
Encabezamiento encima del párrafo 100B	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
100B	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
100C	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
100D	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
101A	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2010

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
101B	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
101C	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
101D	Nuevo	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
101E	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
101F	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
101G	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
101H	Nuevo	NICSP 43 enero de 2022
101I	Nuevo	NICSP 44 mayo de 2022
101J	Nuevo	NICSP 45 mayo de 2023
101K	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
101L	Nuevo	NICSP 47 mayo de 2023
102	Modificado	NICSP 33 enero de 2015
Árbol ilustrativo de decisión	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2010

NICSP 16, PROPIEDADES DE INVERSIÓN**ÍNDICE**

	Párrafo
Objetivo.....	1
Alcance	2-6
Definiciones	7
Clasificación de propiedades como propiedades de inversión o como propiedades ocupadas por el propietario	8-19
Reconocimiento	20-25
Medición en el reconocimiento	26-38
Medición posterior al reconocimiento	39-65
Política contable	39-41
Modelo del valor actual	42-64
Imposibilidad de medir de forma fiable el valor razonable	62-64
Modelo del costo histórico.....	65
Transferencias	66-76
Disposiciones.....	77-84
Información a revelar	85-90
Modelo del valor actual y modelo del costo histórico	85-90
Modelo del valor actual.....	87-89
Mediciones del valor actual	89A–89F
Modelo del costo histórico	90
Disposiciones transitorias	91-100
Adopción inicial de la base contable de acumulación (o devengo)	91-93
Modelo del valor actual	94-97
Modelo del costo histórico.....	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 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 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. [Eliminado]
4. [Eliminado]
5. [Eliminado]
6. Esta Norma no es aplicable a:
 - (a) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NICSP 27 *Agricultura* y la NICSP 45 *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 un edificio - o parte de un edificio - o ambos) mantenidas (por el propietario o por el arrendatario como activo por derecho de uso) para obtener rentas o para la revalorización del capital, o ambas cosas, 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 aquellas que se tienen (por el propietario o por el arrendatario como activo por derecho de uso) 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 dichas Normas, y se reproducen en el *Glosario de términos definidos* publicado por separado.

Clasificación de propiedades como propiedades de inversión o como propiedades ocupadas por el propietario

8. [Eliminado]
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 45 se aplica a propiedades ocupadas por el propietario y la NICSP 43, *Arrendamientos* se aplica a las propiedades ocupadas por el propietario que posee un arrendatario como activo por derecho de uso.
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 propiedad de la entidad (o un activo por derecho de uso relativo a un edificio mantenido por la entidad) y arrendado en virtud de uno o varios arrendamientos operativos sobre una base 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) [Eliminado]
- (c) Las propiedades ocupadas por el dueño (véase la NICSP 43 y la NICSP 45), 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) [Eliminado]
- (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 45.
- (g) Las propiedades mantenidas con propósitos estratégicos deberían tratarse de acuerdo con la NICSP 45.

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 también suministra servicios de vigilancia y mantenimiento a los arrendatarios que lo ocupan.

16. En otros casos, los servicios proporcionados son un componente significativo. Por ejemplo, un gobierno puede tener un hotel o un hostel, 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 hostel 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 45.

Reconocimiento

20. **Una propiedad inversión poseída se reconocerá como 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 fiable¹.**

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 la transacción de intercambio que pone de manifiesto 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 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.
- 25A. Un arrendatario reconocerá una propiedad de inversión como activo por derecho de uso de conformidad con la NICSP 43.

Medición en el reconocimiento

26. **Una propiedad de inversión poseída se medirá inicialmente a su costo (los costos de la transacción se incluirán en esta medición inicial).**
27. **Cuando se posee una propiedad de inversión que se adquiere 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,

¹ La información será fiable si está libre de error material o sesgos, 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 analiza el enfoque transitorio para la explicación de la fiabilidad.

honorarios profesionales por servicios legales, impuestos por traspaso de las propiedades y otros costos de transacción.

29. [Eliminado]

30. El costo de una propiedad de inversión no se incrementará por:

- (a) los costos de puesta en marcha (a menos que sean necesarios para poner la propiedad en la condición necesaria para que pueda operar de la manera prevista por la dirección);
- (b) las pérdidas de operación incurridas antes de que la propiedad de inversión logre el nivel planeado de ocupación; o
- (c) las cantidades anormales de desperdicios, mano de obra u otros recursos incurridos en la construcción o en el desarrollo de la propiedad.

31. Si el pago por una propiedad de inversión se difiere, su costo es el equivalente al precio de contado. La diferencia entre este importe y el total de pagos se reconocerá como un gasto por intereses durante el periodo del crédito.

32. Una propiedad de inversión puede ser adquirida a través de una transacción sin contraprestación. Por ejemplo, un gobierno nacional puede transferir sin cargo un bloque de oficinas excedente a una entidad de un gobierno local, lo que le deja fuera del mercado de alquiler. 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 decidirá, con posterioridad al reconocimiento inicial, si adopta el modelo del valor actual (párrafos 42 a 64) o el modelo del costo histórico (párrafo 65).

34. [Eliminado]

35. [Eliminado]

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 con contraprestación 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, puede medirse con fiabilidad si (a) la variabilidad en el rango de las mediciones del valor razonable del activo no es significativa, o (b) las probabilidades de las diferentes mediciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la medición del valor razonable. Si la entidad es capaz de medir 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.
- 38A. Una propiedad de inversión mantenida por un arrendatario como activo por derecho de uso se medirá inicialmente de acuerdo con la NICSP 43.

Medición posterior al reconocimiento

Política contable

39. **A excepción de lo señalado en el párrafo 41A, una entidad elegirá como política contable el modelo del valor actual, contenido en los párrafos 42 a 64, o el modelo del costo histórico, contenido en el párrafo 65, y aplicará esa política a todas sus propiedades de inversión.**
40. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* señala que se realizará un cambio voluntario en la política contable únicamente si dicho cambio diese lugar a que los estados financieros proporcionen información más relevante y representen fielmente 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 actual al modelo del costo histórico proporcione una presentación más relevante.
41. Esta Norma requiere a todas las entidades medir el valor razonable de sus propiedades de inversión para propósitos de medición (modelo del valor actual) 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.
- 41A. **La entidad puede:**
- (a) **elegir el modelo de valor actual o el modelo del costo histórico para todas las propiedades de inversión que respaldan obligaciones de pagar un retorno vinculado directamente con el valor razonable o con los retornos provenientes de activos especificados, incluyendo esa propiedad para inversión; y**
 - (b) **elegir el modelo de valor actual o el modelo del costo histórico para todas las otras propiedades para inversión, independiente de la elección realizada en (a).**
- 41B. Algunos aseguradores y otras entidades operan un fondo de propiedad interna que emite unidades nominales, con algunas entidades tenidas por los inversionistas en contratos vinculados y otras tenidas por la entidad. El párrafo 41A no permite que una entidad mida una propiedad tenida por el fondo parcialmente al costo y parcialmente a valor razonable.
- 41C. Si una entidad escoge modelos diferentes para las dos categorías descritas en el párrafo 41A, las ventas de propiedades para inversión que se hagan entre conjuntos de activos medidos usando diferentes modelos se deben reconocer a su valor razonable, y el cambio acumulativo en el valor razonable se debe reconocer en resultados (ahorro o desahorro del periodo). De acuerdo con ello, si la propiedad para inversión es vendida

desde un conjunto en el cual se usa el modelo de valor actual a otro en que se emplea el modelo del costo histórico, el valor razonable actual de la propiedad en la fecha de la venta será su costo atribuido.

Modelo del valor actual

42. **Con posterioridad al reconocimiento inicial, una entidad que haya escogido el modelo del valor actual medirá todas sus propiedades de inversión al valor razonable, excepto en los casos descritos en el párrafo 62.**
43. [Eliminado]
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. [Eliminado]
46. [Eliminado]
47. [Eliminado]
48. [Eliminado]
49. Cuando se mide el valor razonable de una propiedad de inversión de acuerdo con el Apéndice D de la NICSP 46, una entidad se asegurará de que el valor razonable refleja, entre otras cosas, los ingresos por alquileres de los arrendamientos actuales y otros supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio de la propiedad de inversión en condiciones de mercado actuales.
- 49A. Cuando un arrendatario usa el modelo del valor actual para medir una propiedad de inversión que se mantiene como un activo por derecho de uso, medirá el activo por derecho de uso, y no el activo subyacente, a valor razonable.
50. La NICSP 43 especifica la base para el reconocimiento inicial del costo de una propiedad de inversión mantenida por un arrendatario como activo por derecho de uso. El párrafo 42 requiere que la propiedad de inversión arrendada, mantenida por una entidad arrendataria como activo por derecho de uso, se mida de nuevo, si es necesario, a valor actual si la entidad elige el modelo del valor actual. Cuando los pagos por arrendamiento se realizan a tasas de mercado, el valor razonable de una propiedad de inversión mantenida por un arrendatario como un activo por derecho de uso en la adquisición, neto de todos los pagos por arrendamiento esperados (incluidos los relativos a los pasivos por arrendamiento reconocidos), debe ser cero. Así, medir de nuevo un activo por derecho de uso desde el costo de acuerdo con la NICSP 43 al valor razonable de acuerdo con el párrafo 42 (teniendo en cuenta los requerimientos del párrafo 59) no debe dar lugar a ninguna ganancia o pérdida inicial, a menos que el valor razonable se mida en momentos diferentes. Esto podría suceder cuando se ha elegido aplicar el modelo del valor razonable después del reconocimiento inicial.
51. [Eliminado]
52. [Eliminado]
53. [Eliminado]
54. [Eliminado]
55. [Eliminado]
56. [Eliminado]
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 medido con fiabilidad de una manera continua (véase el párrafo 62).

58. [Eliminado]

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, ya que la entidad reconoce a éstos como un pasivo o activo separado.
- (d) El valor razonable de las propiedades de inversión mantenidas por un arrendatario como activo por derecho de uso refleja los flujos de efectivo previstos (incluidos los pagos de arrendamiento variables que se espera que sean pagaderos). 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. [Eliminado]

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 medir de forma fiable el valor razonable

62. **Existe una presunción refutable de que una entidad podrá medir, de forma fiable y continua, el valor razonable de una propiedad de inversión. Sin embargo, en casos excepcionales, cuando la entidad adquiera por primera vez una propiedad de inversión (o cuando un inmueble existente se convierta por primera vez en propiedades de inversión después de un cambio en su uso) existe evidencia clara de que la entidad no va a poder medir de forma fiable y continua el valor razonable de la propiedad de inversión. Esto surge cuando, y solo cuando, el mercado para propiedades similares está inactivo (es decir existen pocas transacciones recientes, las cotizaciones de precios no son actuales o los precios de transacciones observadas indican que el vendedor estuvo forzado a vender) , y no se pueda disponer de otras formas de medir 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 medir 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 determina que el valor razonable de una propiedad**

de inversión (distinta de una propiedad de inversión en construcción) no puede determinarse de forma fiable y continua, la entidad medirá esa propiedad de inversión utilizando el modelo del costo de la NICSP 45 para las propiedades de inversión en propiedad o de acuerdo con la NICSP 43 para las propiedades de inversión mantenidas por un arrendatario como un activo por derecho de uso. Se supondrá que el valor residual de la propiedad de inversión es cero. La entidad continuará aplicando la NICSP 43 o la NICSP 45 hasta la disposición de las propiedades de inversión.

- 62A. Una vez que una entidad sea capaz de medir con fiabilidad el valor razonable de una propiedad de inversión en construcción que anteriormente haya sido medida al costo, medirá esa propiedad por su valor razonable. Una vez finalizada la construcción de esa propiedad, se presume que el valor razonable puede medirse con fiabilidad. Si no fuera el caso, de acuerdo con el párrafo 62, la propiedad se contabilizará utilizando el modelo del costo histórico de acuerdo con la NICSP 45 para los activos en propiedad o la NICSP 43 para las propiedades de inversión mantenidas por un arrendatario como activo por derecho de uso.
- 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 medirse 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 histórico de acuerdo con la NICSP 45 o la NICSP 43, 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 histórico para una propiedad de inversión, la entidad continuará contabilizando cada una de las restantes propiedades usando el modelo del valor actual.
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 propiedad ocupada por el dueño, 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 histórico

65. **Después del reconocimiento inicial, la entidad que elija el modelo del costo histórico medirá sus propiedades de inversión:**
- (a) **de acuerdo con la NICSP 44, *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas* si cumplen los criterios para ser clasificadas como mantenidas para la venta (o sean incluidas en un grupo de activos para su disposición que sea clasificado como mantenido para la venta).**
 - (b) **de acuerdo con la NICSP 43 si lo posee un arrendatario como activo por derecho de uso y no lo mantiene para la venta de acuerdo con la NICSP 44; y**
 - (c) **de acuerdo con los requerimientos de la NICSP 45 para el modelo del costo histórico en todos los demás casos.**

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 propiedad ocupada por el dueño 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 manteniéndola 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, y mantener, algunos edificios 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 actual para las propiedades de inversión. Cuando la entidad utiliza el modelo del costo histórico, las transferencias entre propiedades de inversión, propiedades 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 43, NICSP 45 o la NICSP 12, será su valor razonable en la fecha del cambio de uso.**
72. **Si una propiedad ocupada por el dueño se convierte en una propiedad de inversión que se contabilizará por su valor razonable, una entidad aplicará la NICSP 45 para las propiedades en propiedad y la NICSP 43 para las propiedades mantenidas por un arrendatario como un activo por derecho de uso hasta la fecha de cambio de uso. La entidad tratará cualquier diferencia, a esa fecha, entre el importe en libros de la propiedad determinado aplicando la NICSP 45 o la NICSP 43 y el valor**

razonable, de la misma forma en la que registraría una revaluación aplicando lo dispuesto en la NICSP 45.

73. Hasta la fecha en la que las propiedades ocupadas por el dueño se conviertan en propiedades de inversión, contabilizadas por su valor razonable, la entidad continuará depreciando la propiedad (o el activo por derecho de uso) 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 45 o la NICSP 43 y el valor razonable, de la misma forma en la que registraría una revaluación aplicando lo dispuesto en la NICSP 45. 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 resultado de revaluación positivo de esa propiedad, la disminución se cargará contra el saldo de dicho resultado.
 - (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. La fecha en que se ha dispuesto de una propiedad de inversión es la es la

fecha en que el receptor obtiene el control de la propiedad de inversión de acuerdo con los requerimientos de la NICSP 47, *Ingresos*. La NICSP 43 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 histórico, 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 actual, 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 43 requiera otra cosa, en el caso de una venta con arrendamiento posterior).**
81. El importe de la contraprestación a cobrar en el momento de la disposición que debe incluirse en el resultado (ahorro o desahorro) derivado de la baja en cuentas de una propiedad de inversión se determina de acuerdo con los requerimientos para la determinación de la transacción de los párrafos 109 a 132 de la NICSP 47. Los cambios posteriores al importe estimado de la contraprestación incluida en resultado (ahorro o desahorro) del periodo o pérdida se contabilizarán de acuerdo con los requerimientos para cambios en el precio de la transacción de la NICSP 47.
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 actual y modelo del costo histórico

85. Las revelaciones presentadas a continuación son de aplicación, junto con las mencionadas en la NICSP 43. De acuerdo con la NICSP 43, el propietario de una propiedad de inversión facilitará las revelaciones correspondientes al arrendador sobre los arrendamientos en los que ha participado. Un arrendatario que posea una propiedad de inversión como activo por derecho de uso, proporciona la información a revelar de los arrendatarios requerida por la NICSP 43 y la información a revelar de los arrendadores requerida por la NICSP 43 para cualquier arrendamiento operativo en el que haya participado.
86. **Una entidad revelará:**
- (a) **si aplica el modelo del valor actual o el modelo del costo histórico;**
 - (b) [Eliminado]
 - (c) **cuando la clasificación resulte difícil (véase el párrafo 18), los criterios desarrollados por la entidad para distinguir las propiedades de inversión de las propiedades ocupadas por el dueño y de las propiedades que se tienen para vender en el curso normal de las actividades del negocio;**
 - (d) [Eliminado]
 - (e) **la medida en que el valor razonable de las propiedades de inversión (medido o revelado en los estados financieros) se basa en una valoración hecha por un tasador independiente que posea una capacidad profesional reconocida y relevante y tiene experiencia reciente en la ubicación 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 actual

87. **Además de las revelaciones exigidas por el párrafo 86, una entidad que aplique el modelo del valor actual 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 aquellos que resulten 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) los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de activos para su disposición que haya sido clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NICSP 44, así como otras 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 pasivos reconocidos 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 histórico de la NICSP 45 o de acuerdo con la NICSP 43, 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 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; 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.

Mediciones del valor actual

89A. Una entidad revelará información que ayude a los usuarios de sus estados financieros a evaluar los dos elementos siguientes:

- (a) para inversiones que se miden a valor razonable sobre una base recurrente o no recurrente en el estado de situación financiera después del reconocimiento inicial, las técnicas de medición y los datos de entrada utilizados para desarrollar esas mediciones; y
- (b) Para mediciones del valor razonable recurrentes utilizando datos de entrada no observables significativos (Nivel 3), el efecto de las mediciones sobre el resultado (ahorro o desahorro) del periodo u activos netos/patrimonio para el periodo.

89B. Para cumplir los objetivos del párrafo 89A, una entidad considerará todos los elementos siguientes:

- (a) el nivel de detalle necesario para satisfacer los requerimientos de información a revelar;
- (b) cuánto énfasis poner en cada uno de los distintos requerimientos;
- (c) cuánta agrupación o desagregación realizar; y
- (d) si los usuarios de los estados financieros necesitan información adicional para evaluar la información cuantitativa revelada.

Si la información a revelar proporcionada de acuerdo con esta y otras NICSP, es insuficiente para alcanzar los objetivos del párrafo 89A, una entidad revelará la información adicional necesaria para cumplir con esos objetivos.

89C. Para cumplir los objetivos del párrafo 89A, una entidad revelará, como mínimo, la siguiente información para cada clase de propiedades de inversión (véase el párrafo 89D para información sobre la determinación de las clases apropiadas de propiedades de inversión) medidas al valor razonable (incluyendo las mediciones basadas en el valor razonable dentro del alcance de la NICSP 46, *Medición*) en el estado de situación financiera después del reconocimiento inicial:

- (a) Para las mediciones del valor razonable recurrentes y no recurrentes, la medición del valor razonable al final del periodo sobre el que se informa, y para mediciones de valor razonable recurrentes y no recurrentes, las razones de la medición. Mediciones recurrentes del valor razonable de las propiedades de inversión son aquellas que esta Norma requiere o permite que se presenten en el estado de situación financiera, al final de cada periodo sobre el que se informa. Mediciones no recurrentes del valor razonable de las propiedades de inversión son aquellas que esta Norma requiere o permite en el estado de situación financiera en circunstancias particulares;
- (b) Para las mediciones del valor razonable recurrentes y no recurrentes, si las mediciones del valor razonable se estiman utilizando datos de entrada observables o no observables. Para las mediciones del valor razonable recurrentes y no recurrentes, el nivel de la jerarquía del valor razonable dentro del cual se clasifican las mediciones del valor razonable en su totalidad (Nivel 1, 2 o 3).
- (c) Para las mediciones del valor razonable recurrentes y no recurrentes estimadas utilizando datos de entrada no observables, una descripción de la técnica o técnicas de medición y los datos de entrada utilizados en la medición del valor razonable. Si se ha producido un cambio en la técnica de medición (por ejemplo, pasar de un enfoque de mercado a un enfoque de ingresos o el uso de una técnica de medición adicional), la entidad revelará dicho cambio y la razón o razones para realizarlo. Para las mediciones del valor razonable clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, o para las mediciones del valor razonable estimadas utilizando datos de entrada no observables, una entidad proporcionará información cuantitativa sobre los datos de entrada no observables significativos utilizados en la medición del valor razonable. No se requiere que una entidad elabore información cuantitativa para cumplir con este requerimiento de información a revelar si los datos de entrada no observables cuantitativos no están desarrollados por la entidad al medir el valor razonable (por ejemplo, cuando una entidad utiliza precios de transacciones anteriores o información de fijación de precios de terceros sin ajustar). Sin embargo, al proporcionar esta información a revelar una entidad no puede ignorar datos de entrada no observables cuantitativos que son significativos para la medición del valor razonable y están razonablemente disponibles para la entidad.
- (d) Para mediciones del valor razonable recurrentes clasificadas en el Nivel 3, de la jerarquía de valor razonable, una conciliación de los saldos de apertura con los saldos de cierre, revelando por separado los cambios durante el periodo atribuibles a los elementos siguientes:

- (i) Total de ganancias o pérdidas del periodo reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro), y partidas del resultado (ahorro o desahorro) en las que se reconocen dichas ganancias o pérdidas.
 - (ii) Las ganancias o pérdidas totales del periodo reconocidas en los activos netos/patrimonio, y la partida o partidas de los activos netos/patrimonio en las que se reconocen dichas ganancias o pérdidas; y
 - (iii) Las compras, ventas, emisiones y liquidaciones (revelando por separado cada tipo de cambios).
- (e) Para mediciones del valor razonable recurrentes clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, el importe de las ganancias o pérdidas totales para el periodo en (d)(i) incluidas en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo que es atribuible al cambio en ganancias o pérdidas no realizadas relacionadas con esas inversiones mantenidos al final del periodo sobre el que se informa, y las partidas del resultado (ahorro o desahorro) del periodo en el que se reconocen esas ganancias o pérdidas no realizadas.
- (f) para mediciones del valor razonable recurrentes y no recurrentes clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, una descripción de los procesos de valoración utilizados por la entidad (incluyendo, por ejemplo, la forma en que una entidad decide sus políticas y procedimientos de valoración y analiza los cambios en las mediciones del valor razonable de periodo a periodo). y
- (g) para todas estas mediciones, una descripción narrativa de la sensibilidad de la medición del valor razonable a cambios en datos de entrada no observables si un cambio en esos datos de entrada a un importe diferente puede dar lugar a una medición del valor razonable significativamente mayor o menor. Si existen interrelaciones entre esos datos de entrada y otros no observables utilizados en la medición del valor razonable, una entidad proporcionará también una descripción de esas interrelaciones y de la forma en que puede aumentar o mitigar el efecto de los cambios en los datos de entrada no observables en la medición del valor razonable. Para cumplir con ese requerimiento de información a revelar, la descripción narrativa de la sensibilidad a cambios en datos de entrada no observables incluirá, como mínimo, los datos de entrada no observables revelados al cumplir con (c).

89D. Una entidad determinará la desagregación adecuada de las propiedades de inversión en función de lo siguiente:

- (a) la naturaleza, características y riesgos de las propiedades de inversión; y
- (b) el nivel de la jerarquía del valor razonable dentro del que se clasifica la medición del valor razonable, o si el valor razonable es observable o no observable.

La desagregación puede necesitar ser mayor para mediciones del valor razonable clasificadas dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable porque esas mediciones tienen un mayor grado de incertidumbre y subjetividad. La determinación de la desagregación apropiada de las propiedades de inversión para los que debe revelarse información sobre las mediciones del valor razonable requiere juicio. A menudo, las propiedades de inversión requerirán una mayor desagregación que las partidas presentadas en el estado de situación financiera. Sin embargo, una entidad suministrará información suficiente para permitir la conciliación con las partidas presentadas en el estado de situación financiera. Si otra NICSP especifica la desagregación para propiedades de inversión, una entidad puede utilizar esa desagregación al suministrar la información a revelar requerida en esta Norma, siempre que esa desagregación cumpla los requerimientos de este párrafo.

89E. Para cada clase de propiedades de inversión no medidos al valor razonable en el estado de situación financiera, pero para los que se revele el valor razonable, una entidad revelará la información requerida en el párrafo 89C(b), (c) y (g). Sin embargo, no se requiere que una entidad proporcione los datos cuantitativos

sobre los datos significativos no observables utilizados en las mediciones del valor razonable clasificadas dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable o para las mediciones del valor razonable estimadas utilizando datos significativos no observables, requeridos por el párrafo 89C(c). Para estas propiedades de inversión, una entidad no necesitará proporcionar la otra información a revelar requerida por esta Norma.

89F. Una entidad presentará la información a revelar de tipo cuantitativo requerida por esta Norma en forma de tabla, a menos que sea más apropiado otro formato.

Modelo del costo histórico

90. **Además de la información a revelar requerida por el párrafo 86, la entidad que aplique el modelo del costo histórico, 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) **los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de activos para su disposición que haya sido clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NICSP 44, así como otras 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 dueño; 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 de la razón por la cual no puede medirse con fiabilidad el valor razonable;**
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 actual

- 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, 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 del Apéndice D de la NICSP 46), 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, y revelará este hecho.

Modelo del costo histórico

- 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.**

NICSP 43

- 100A. **Una entidad que aplique por primera vez la NICSP 43, y sus modificaciones correspondientes a esta Norma, aplicará los requerimientos de transición de la NICSP 43 a sus propiedades de inversión mantenidas como activos por derecho de uso.**

Transferencia de Propiedades de Inversión

- 100B. El documento *Mejoras a las NIIF, 2018* emitido en octubre 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 y, si fuera el caso, reclasificará las propiedades aplicando los párrafos 9 a 18 para reflejar las condiciones que existían en dicha fecha.

- 100C. 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.
- 100D. 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 conciliación 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* emitida en enero de 2010. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 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 aplica la NICSP 33 en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, la modificación también se aplicará 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 2026. 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 el documento *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.
- 101G. Los párrafos 66 y 68 fueron modificados y los párrafos 100B a 100D añadidos por el documento *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. Si una entidad aplica esta modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, deberá revelar este hecho.
- 101H. La NICSP 43 emitida en enero de 2022 modificó el alcance de la NICSP 16 definiendo propiedades de inversión para incluir las propiedades de inversión de las que es dueño y las propiedades mantenidas por un arrendatario como un activo por derecho de uso. Se modifican los párrafos 7, 10, 12, 13, 20, 26, 27, 39, 49, 50, 59, 62, 62A, 63, 65, 71, 72, 73, 78, 80, 85, 86, 88 y 89, se añaden los párrafos 25A, 38A, 41A, 41B, 41C, 49A y 100A y su correspondiente encabezamiento, y se eliminan los párrafos 5, 8, 34, 35 y 43 por la NICSP 43. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 43.
- 101I. Los párrafos 65, 87 y 90 fueron modificados por la NICSP 44, emitida en mayo de 2022. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 44.
- 101J. Los párrafos 6, 10, 13, 19, 33, 39-41, 62, 62A, 63, 65, 71-73, 79, 86, 89 y 89 fueron modificados por la NICSP 45 emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase estas modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 45.
- 101K. Los párrafos 33, 38, 39, 40, 41, 41A, 41C, 42, 49, 49A, 50, 57, 59, 62, 62A, 62B, 63, 65, 70, 79, 86, 87, 89, 90 y 97 y los correspondientes encabezamientos de los párrafos 42, 62, 65, 86, 87, 89A, 90, 97 y 100 se modificaron, se añadieron los párrafos 89A a 89F y los párrafos 45 a 48, 51 a 56, 58, 60 y 86(d) se eliminaron mediante la NICSP 46, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 46.
- 101L. Los párrafos 13, 78 y 81 fueron modificados por la NICSP 47, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad

aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

102. Cuando una entidad adopte las NICSP de contabilidad 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), a efectos 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 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 general de mejoras del IASB del año 2003

Antecedentes

- FC1. El Programa de Convergencia con las NIIF es un elemento importante de su programa de trabajo. 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 que justifique una desviación. La falta de aplicación de su NIIF equivalente ocurrirá cuando los requerimientos o terminología de la NIIF no sea apropiada para el sector público, o cuando sea necesario la introducción de comentarios adicionales o ejemplos para ilustrar ciertos requerimientos en el contexto del sector público. Las diferencias entre las NICSP y sus equivalentes NIIF se identifican en 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 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 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. Los suscriptores 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 las NIIF emitidas 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.

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.

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

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 *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril 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 del sector público comercial”, 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 del documento *Mejoras a la NICSP*, 2018

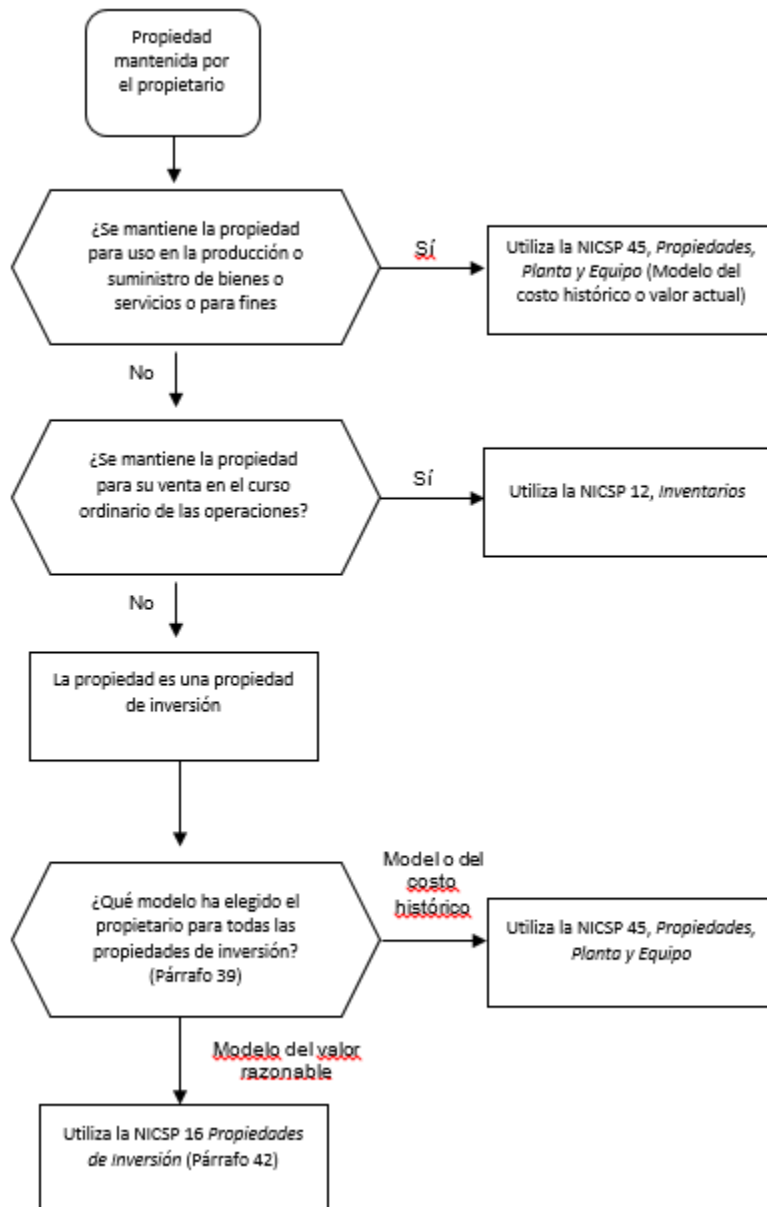
- FC9. El párrafo 76 incluye requerimientos para la medición de propiedades de inversión construidas por la propia entidad que se medirán a valor razonable tras su transferencia desde otra clase de activos una vez una entidad complete su construcción o desarrollo. Las propiedades de inversión en construcción 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 eligen, 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 disposiciones habían sido reexpresadas después de la eliminación de otras disposiciones transitorias (a las que anteriormente hacía referencia 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.

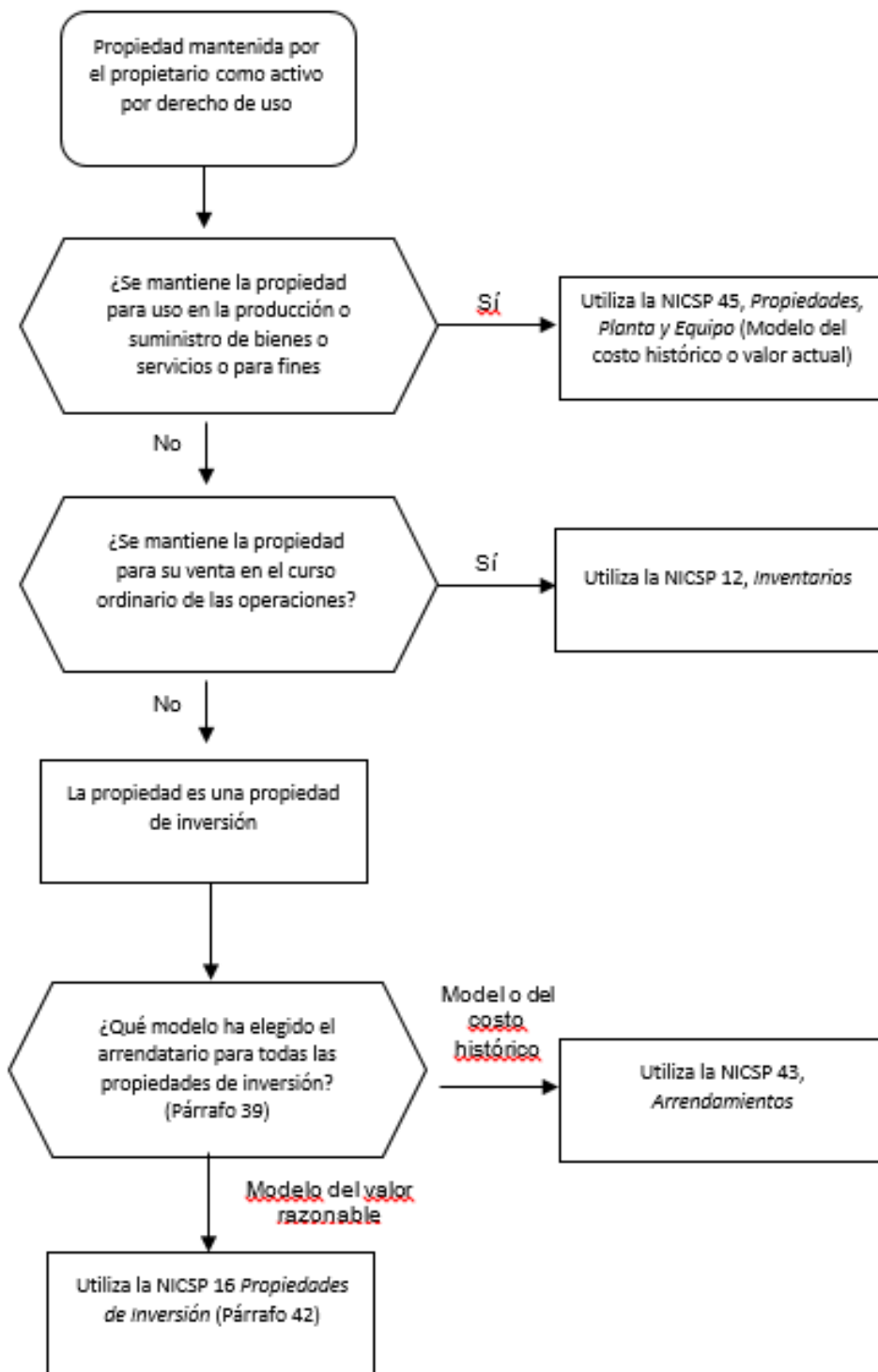
Revisión de la NICSP 16 como resultado de la NICSP 46, *Medición*

- FC12. La NICSP 46, *Medición*, emitida en mayo de 2023, proporciona una guía genérica sobre la medición inicial y posterior de los activos, para garantizar un enfoque congruente en todas las NICSP. El IPSASB estuvo de acuerdo en actualizar la terminología sobre medición y los requerimientos de información a revelar para lograr congruencia con la NICSP 46, eliminar la guía sobre medición en la NICSP 16 cuando tal guía se proporciona ahora en la NICSP 46, y remitir a los preparadores a la guía de esa Norma.

Árboles ilustrativos de decisión

Estos árboles de decisión acompañan, pero no forman parte, de la NICSP 16.





COMPARACIÓN CON LA NIC 40

La NICSP 16 se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 40 (2003), *Propiedades de Inversión* e incluye las modificaciones efectuadas a la NIC 40 como resultado del documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. En el momento de emitir inicialmente esta Norma, el IPSASB no había considerado la aplicabilidad de la NIIF 4, *Contratos de Seguro*, y la NIIF 5, *Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas*, a las entidades del sector público; por lo tanto, la NICSP 16 no reflejaba las modificaciones efectuadas a la NIC 40 como consecuencia de la emisión de dichas NIIF. Posteriormente, el IPSASB emitió la NICSP 44 *Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas* en mayo de 2022. Por lo tanto, todas las modificaciones introducidas en la NIC 40 desde la publicación de la NIIF 5 se reflejan ahora en la NICSP 16. Las principales diferencias entre la NICSP 16 y la NIC 40 son las siguientes:

- La NICSP 16 requiere que las propiedades de inversión sean valoradas inicialmente al costo y especifica que si un activo se adquiere por un costo nulo o insignificante, su costo es el valor razonable en la fecha de la adquisición. La NIC 40 requiere que las propiedades de inversión se valoren inicialmente al costo.
- Hay un comentario adicional para aclarar que la NICSP 16 no se aplica en la tenencia de propiedades que se mantienen para prestar un servicio social que también genera entradas de efectivo. Dichas propiedades son contabilizadas de acuerdo a la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*.
- La NICSP 16 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 40. El ejemplo más significativo es el uso del término “estado de rendimiento financiero” en la NICSP 16. El término equivalente en la NIC 40 es “estado de resultados”.
- La NICSP 16 no utiliza el término “ingreso”, que tiene en la NIC 40 un significado más amplio que el término “ingreso (de actividades ordinarias)”.

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) 17, *Propiedades, Planta y Equipo* ha sido derogada por la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*. Esta Norma es de aplicación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Como resultado, la NICSP 17 ya no es aplicable y ha sido eliminada.

ESTA PÁGINA SE HA DEJADO INTENCIONADAMENTE EN BLANCO

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 NIIF de contabilidad es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo directamente en la IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

E-mail: customerservices@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las normas NIIF de contabilidad, las normas NIC, y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

“IFRS Accounting Standards”, “IAS Standards”, “IASB”, e “IFRS Foundation” 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 normas NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2025.

La NICSP 18, *Información Financiera por Segmentos* fue emitida en junio de 2002.

Desde entonces, la NICSP 18 ha sido modificada por las siguientes normas NICSP:

- NICSP 47, *Ingresos* (emitida en mayo de 2023)
- NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo* (emitida en mayo de 2023)
- NICSP 43, *Arrendamientos* (emitida en enero de 2022)
- 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* (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* (emitida en noviembre de 2010)
- NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo* (emitida en diciembre 2006)
- NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* (emitida en diciembre de 2006)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 18

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
2	Eliminado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
3	Eliminado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
16	Modificado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
24	Modificado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
27 ¹	Modificado	NICSP 3 diciembre de 2006 NICSP 37 enero de 2015 NICSP 47 mayo de 2023
32	Modificado	NICSP 37 enero de 2015
33	Modificado	NICSP 43 enero de 2022
34	Modificado	NICSP 40 enero de 2017

¹Los sub-párrafos han sido renumerados.

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
35	Modificado	NICSP 43 enero de 2022
37	Modificado	NICSP 17 diciembre de 2006 NICSP 40 enero de 2017 NICSP 45 mayo de 2023
38	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016 <i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
39	Modificado	NICSP 47 mayo de 2023
41	Modificado	NICSP 35 enero de 2015 <i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
57	Modificado	NICSP 3 diciembre de 2006
69	Modificado	NICSP 3 diciembre de 2006 <i>Mejoras a las NICSP</i> 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	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
76D	Nuevo	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
76E	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
76F	Nuevo	NICSP 43 enero de 2022
76G	Nuevo	NICSP 45 mayo de 2023
76H	Nuevo	NICSP 47 mayo de 2023
77	Modificado	NICSP 33 enero de 2015
EI	Modificado	NICSP 3 diciembre de 2006 <i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010

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 Ingresos, Gastos, 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 las 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 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 deberá aplicarse 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 aquellas Normas, y se reproducen en el *Glosario de términos definidos* publicado por separado.
10. Los gobiernos y sus organismos controlan importantes recursos públicos y operan para suministrar a los ciudadanos una amplia variedad de bienes y servicios en diferentes regiones geográficas y en regiones con distintas características socio-económicas. Se espera que estas entidades, y en algunos casos se exige formalmente, usen dichos recursos de un modo eficaz y eficiente para alcanzar sus objetivos. Los estados financieros a nivel de entidad individual y a nivel consolidado suministran información (a) de los activos

controlados y pasivos incurridos por la entidad que informa, (b) del costo de los servicios prestados, y (c) del ingreso por impuestos, asignaciones presupuestarias y recuperaciones de costos generados para financiar la prestación de dichos servicios. Sin embargo, esta información agregada no informa sobre los objetivos operativos específicos y las actividades principales de la entidad que informa, ni sobre los costos y recursos dedicados a tales objetivos y actividades.

11. En la mayoría de los casos, las actividades de una entidad son tan amplias y abarcan un conjunto tan amplio de regiones geográficas, o regiones con diferentes características socio-económicas, que es necesario presentar información desagregada tanto financiera como no financiera para determinados segmentos de la entidad, con el fin de proporcionar información que sea útil a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones.

Presentación de información financiera por segmentos

12. **Una entidad deberá identificar sus distintos segmentos, según establece el párrafo 9 de esta Norma; y presentar información sobre los mismos, según lo requerido por los párrafos 51 a 75 de esta Norma.**
13. De acuerdo 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 están específicamente relacionadas 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 asignárselo 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.

Ingresos de un segmento son los ingresos presentados en el estado del rendimiento financiero de la entidad que son directamente atribuibles a un segmento, y la parte pertinente de los ingresos de la entidad que puede asignarse sobre una base razonable a un segmento, ya procedan de créditos presupuestarios o similares, subvenciones, transferencias, multas, tarifas o del suministro de bienes o servicios a otras partes o 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 distribuidos 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 no constituiría 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; activo por derecho de uso; 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 combinación del sector público 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 asignarse 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 cualquier actividad comercial de la entidad y otros derechos de los acreedores relacionados con el suministro de bienes y servicios. Los pasivos de los segmentos no incluyen los préstamos, los pasivos relacionados con activos por derecho de uso, ni otros pasivos contraídos con fines de financiación y no de explotación. 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 del valor actual de la NICSP 45, *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. 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 razonable².
39. Algunas guías para la asignación de costos pueden encontrarse en otras NICSP y pueden ser útiles para atribuir y asignar los costos a los segmentos. Por ejemplo, la NICSP 12, *Inventarios*, proporciona las guías para atribuir y asignar los costos a los inventarios.

² La información será fiable si está libre de error material y sesgos, 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 analiza el enfoque transitorio para la explicación de la fiabilidad.

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*. Sin embargo, los ingresos, los gastos, 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.
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 aconsejada en ese párrafo 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 requiere 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 los ingresos 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 revelará 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 presentará 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, los ingresos de los segmentos serán conciliados 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 será conciliado con la medida comparable del gasto de la entidad; los activos de los segmentos serán objeto de conciliación con los de la entidad; y los pasivos de los segmentos serán 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 los ingresos del segmento procedentes de transacciones con otros segmentos, las transferencias entre segmentos se medirán sobre las bases en que se produjeron. Las bases de fijación de los precios de transferencia entre segmentos y cualquier cambio en los criterios utilizados se revelará en los estados financieros.**
68. **Se revelarán los cambios en las políticas contables adoptados para la información segmentada que tengan un efecto material o con importancia relativa sobre de la misma, y la información de periodos**

anteriores presentada con fines comparativos se reexpresará cuando haya algún cambio de este tipo, salvo cuando sea impracticable hacerlo. Esta información a revelar contendrá 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 sólo (a) si lo requiere una NICSP, o (b) si el cambio dará lugar a información fiable y más relevante sobre transacciones, otros eventos y condiciones en los estados financieros de la entidad.
70. Los cambios en 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 los propósitos de la información segmentada, las transferencias entre 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) **los tipos 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, revelará este hecho.**
- 76A. **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 77. 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.**
- 76B. **La NICSP 37 *Acuerdos Conjuntos*, emitida en enero de 2015, modificó los párrafos 27 y 32. Una entidad aplicará dichas 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 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.**
- 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 la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, deberá revelar este hecho y aplicar al mismo tiempo la NICSP 40.**
- 76F. **Los párrafos 33 y 45 fueron modificados por la NICSP 43, *Arrendamientos*, emitida en enero de 2022. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 43.**

- 76G. **El párrafo 37 fue modificado por la NICSP 45, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 45.**
- 76H. **Los párrafos 27 y 39 fueron modificados por la NICSP 47, *Ingresos*, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.**
77. Cuando una entidad adopte las NICSP de contabilidad 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)*, a efectos 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 18, pero no son parte de la misma.

Revisión de la NICSP 18 como resultado del documento del IPSASB *La Aplicabilidad de las NISCSP*, emitido en abril de 2016

FC1. El IPSASB emitió *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril 2016. Este pronunciamiento modifica 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

[Eliminado]

GI1. [Eliminado]

Comprensibilidad

GI2. [Eliminado]

GI3. [Eliminado]

Relevancia

GI4. [Eliminado]

Materialidad o Importancia relativa

GI5. [Eliminado]

GI6. [Eliminado]

Fiabilidad

GI7. [Eliminado]

Representación fiel

GI8. [Eliminado]

La esencia o fondo sobre la forma

GI9. [Eliminado]

Neutralidad

GI10. [Eliminado]

Prudencia

GI11. [Eliminado]

GI12. [Eliminado]

Integridad

GI13. [Eliminado]

Comparabilidad

GI14. [Eliminado]

GI15. [Eliminado]

GI16. [Eliminado]

GI17. [Eliminado]

Limitaciones a la fiabilidad y relevancia de la información

Oportunidad

GI18. 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

GI19. 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

GI20. 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 los 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 entre segmentos	<u>10</u>	<u>6</u>	<u>6</u>	<u>7</u>	<u>2</u>	<u>4</u>	<u>2</u>	<u>2</u>				
Ingresos totales del segmento	<u>63</u>	<u>50</u>	<u>28</u>	<u>30</u>	<u>21</u>	<u>20</u>	<u>9</u>	<u>9</u>	<u>20</u>	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	<u>(12)</u>	<u>(11)</u>	<u>(10)</u>	<u>(9)</u>	<u>(5)</u>	<u>(5)</u>	<u>(2)</u>	<u>(2)</u>				
Gastos totales del segmento	<u>(60)</u>	<u>(49)</u>	<u>(28)</u>	<u>(29)</u>	<u>(23)</u>	<u>(21)</u>	<u>(5)</u>	<u>(5)</u>	<u>20</u>	<u>19</u>	(96)	(85)
Gastos centralizados no asignados											(7)	(9)
Resultado (desahorro) de las											(2)	(4)

	Primaria/Secundaria		Terciaria		Servicios especiales		Otros servicios		Eliminaciones		Consolidados	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
actividades de operación												
Gastos por intereses											(4)	(3)
Ingresos por intereses											2	3
Participación en el resultado positivo (ahorro) neto de asociadas							8	7			<u>8</u>	<u>7</u>
Resultado (ahorro) del periodo											<u>4</u>	<u>3</u>
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											<u>35</u>	<u>30</u>
Total activos consolidados											<u>175</u>	<u>155</u>
Pasivos del segmento	25	15	8	11	8	8	1	1			42	35
Activos centralizados no asignados											<u>40</u>	<u>55</u>
Total pasivos consolidados											<u>82</u>	<u>90</u>
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 entre 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 entre 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 mínima a revelar, 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 (NICSP) se basa principalmente en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC®) 37 (1998), *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB®), y en la CINIIF 1 *Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares* y la CINIIF 5 *Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental* publicada por el Comité de Interpretaciones de las NIIF®. 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, la CINIIF 1 y de la IFRIC5, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS®).

El texto aprobado de las Normas NIIF de Contabilidad es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo directamente en la IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

Correo electrónico: customerservices@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las Normas NIIF de Contabilidad, las Normas NIC y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

Las expresiones "Normas NIIF de Contabilidad", "Normas NIC", "IASB" y "Fundación IFRS" son marcas registradas de la Fundación IFRS y no deben usarse sin su permiso.

NICSP 19, PROVISIONES, PASIVOS CONTINGENTES Y ACTIVOS CONTINGENTES

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las Normas NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2025.

La NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, fue emitida en octubre de 2002.

Desde entonces, la IPSAS 19 ha sido modificada por las siguientes Normas NICSP:

- *Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF (emitidas en enero de 2025)*
- NICSP 47, *Ingresos* (emitida en mayo de 2023)
- NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo* (emitida en mayo de 2023)
- NCSP 44, *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas* (emitida en mayo de 2022)
- NICSP 43, *Arrendamientos* (emitida en enero de 2022)
- *Mejoras a las NICSP 2021* (emitida en enero de 2022)
- *COVID-19: Diferimiento de las Fechas de Vigencia* (emitida en noviembre de 2020)
- *Servicios Individuales y Colectivos (Modificaciones a la NICSP 19)* (emitida en enero de 2020)
- 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)
- NICSP 39, *Beneficios a los empleados* (emitida en julio de 2016)
- *La aplicabilidad de las NICSP* (emitida en abril de 2016)
- *Mejoras a la NICSP 2015* (emitida en abril de 2016)
- 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)
- NICSP 14, *Hechos Ocurridos después de la Fecha de Presentación* (emitida en diciembre de 2006)
- NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* (emitida en diciembre de 2006)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 19

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
1	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2011 NICSP 42 enero de 2019
2	Eliminado	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
3	Eliminado	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
4	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2011 NICSP 41 agosto de 2018
4A	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
5	Eliminado	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2011
6	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016 NICSP 44 mayo de 2022
6A	Nuevo	<i>Servicios Individuales y Colectivos</i> enero de 2020
Encabezamiento encima del párrafo 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
13	Modificado	NICSP 43 enero de 2022 NICSP 47 mayo de 2023
14	Modificado	NICSP 39 julio de 2016
15	Modificado	NICSP 47 mayo de 2023
18	Modificado	<i>Servicios Individuales y Colectivos</i> enero de 2020
19	Modificado	NICSP 42 enero de 2019
22	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
27	Modificado	NICSP 45 mayo de 2023
37	Modificado	NICSP 37 enero de 2015
77	Modificado	NICSP 42 enero de 2019
79A	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
80	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
87	Modificado	NICSP 14 diciembre de 2006
99	Eliminado	NICSP 42 enero de 2019
104	Eliminado	NICSP 42 enero de 2019

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
107	Modificado	NICSP 47 mayo de 2023
110	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
110A	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
110B	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF</i> enero de 2025
111 ¹	Eliminado	NICSP 3 diciembre de 2006
111A	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2011
111B	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
111C	Nuevo	NICSP 37 enero de 2015
111D	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
111E	Nuevo	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
111F	Nuevo	NICSP 39 julio de 2016
111G	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
111H	Modificado	<i>COVID-19: Diferimiento de la fecha de vigencia</i> noviembre de 2020
111I	Nuevo	NICSP 42 enero de 2019
111J	Modificado	<i>COVID-19: Diferimiento de las Fechas de Vigencia</i> noviembre de 2020
111K	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
111L	Nuevo	NICSP 43 enero de 2022
111M	Nuevo	NICSP 44 mayo de 2022
111N	Nuevo	NICSP 45 mayo de 2023
111O	Nuevo	NICSP 47 mayo de 2023
111P	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF</i> enero de 2025
112	Modificado	NICSP 33 enero de 2015
GA1	Nuevo	<i>Servicios Individuales y Colectivos</i> enero de 2020
GA2	Nuevo	<i>Servicios Individuales y Colectivos</i> enero de 2020
GA3	Nuevo	<i>Servicios Individuales y Colectivos</i> enero de 2020
GA4	Nuevo	<i>Servicios Individuales y Colectivos</i> enero de 2020

¹ El párrafo 111 era una disposición transitoria. Los párrafos posteriores han sido reenumerados.

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
GA5	Nuevo	<i>Servicios Individuales y Colectivos enero de 2020</i>
GA6	Nuevo	<i>Servicios Individuales y Colectivos enero de 2020</i>
GA7	Nuevo	<i>Servicios Individuales y Colectivos enero de 2020</i>
GA8	Nuevo	<i>Servicios Individuales y Colectivos enero de 2020</i>
GA9	Nuevo	<i>Servicios Individuales y Colectivos enero de 2020</i>
GA10	Nuevo	<i>Servicios Individuales y Colectivos enero de 2020</i>
GA11	Nuevo	<i>Servicios Individuales y Colectivos enero de 2020</i>
GA12	Nuevo	<i>Servicios Individuales y Colectivos enero de 2020</i>
GA13	Nuevo	<i>Servicios Individuales y Colectivos enero de 2020</i>
GA14	Nuevo	<i>Servicios Individuales y Colectivos enero de 2020</i>
GA15	Nuevo	<i>Servicios Individuales y Colectivos enero de 2020</i>
GA16	Nuevo	<i>Servicios Individuales y Colectivos enero de 2020</i>
GA17	Nuevo	<i>Servicios Individuales y Colectivos enero de 2020</i>
GA18	Nuevo	<i>Servicios Individuales y Colectivos enero de 2020</i>
GA19	Nuevo	<i>Servicios Individuales y Colectivos enero de 2020</i>
GA20	Nuevo	<i>Servicios Individuales y Colectivos enero de 2020</i>
B1	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
B2	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
B3	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
B4	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
B5	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
B6	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
B7	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
B8	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
C1	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
C2	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
C3	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
C4	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
C5	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
C6	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
C7	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
C8	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
C9	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
C10	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
C11	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
C12	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
C13	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
GI13	Eliminado	NICSP 43 enero de 2022
GI14	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
GI16	Modificado	NICSP 45 mayo de 2023
EI3	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
EI4	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
EI5	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
EI6	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
EI7	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
EI8	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
EI9	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
EI10	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
EI11	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
EI12	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
EI13	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
EI14	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
EI15	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
EI16	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
EI17	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
EI18	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
EI19	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>
IE20	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF enero de 2025</i>

Octubre de 2002

**NICSP 19, PROVISIONES, PASIVOS CONTINGENTES
Y ACTIVOS CONTINGENTES**

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	
Alcance.....	1-17
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 a 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
Disposiciones transitorias	110–110B
Fecha de vigencia.....	111-112
Tablas	
Árbol ilustrativo de decisión	
Apéndice A: Guía de aplicación	
Apéndice B: Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares	
Apéndice C: Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental	
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	
Ejemplos Ilustrativos	
Comparación con la NIC 37	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, está contenida en el objetivo y los párrafos 1 a 112. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 19 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, 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 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), aplicará esta Norma al contabilizar sus provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, con excepción de:**
 - (a) **Beneficios sociales dentro del alcance de la NICSP 42;**
 - (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). Cuando una determinada reestructuración cumple con la definición de operación discontinuada, la NIIF 44 *Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas*, puede exigir revelar información adicional sobre la misma.
- 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 a 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) [Eliminado]
 - (b) arrendamientos (véase la NICSP 43, *Arrendamientos*); Sin embargo, esta Norma se aplica a cualquier arrendamiento que pase a ser oneroso antes de la fecha de inicio del arrendamiento, como se define en la NICSP 43. Esta Norma también se aplica a los arrendamientos a corto plazo y en los que el activo subyacente es de bajo valor contabilizados de acuerdo con el párrafo 7 de la NICSP 43 y que han pasado a ser onerosos; e
 - (c) Ingresos procedentes de acuerdos vinculantes (véase la NICSP 47, *Ingresos*). Sin embargo, como la NICSP 47 no contiene requerimientos específicos para tratar los acuerdos vinculantes que son, o se han convertido en onerosos, esta Norma se aplica a tales casos.
14. La presente Norma no es aplicable a las provisiones para impuestos a las ganancias o equivalentes del impuesto a las ganancias (las guías para el tratamiento contable de este impuesto se pueden encontrar en la Norma Internacional de Contabilidad NIC 12, *Impuesto a las Ganancias*). La presente Norma tampoco es aplicable a las provisiones que provienen de beneficios 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 una cuota. Esta Norma no se ocupa del reconocimiento de ingresos. La NICSP 47 identifica las circunstancias en las que se reconocen los ingresos que surgen de acuerdos vinculantes que incluyen obligaciones de cumplimiento para transferir bienes o servicios comprometidos al comprador o a un tercero beneficiario, y proporciona una guía práctica sobre la aplicación de los criterios de reconocimiento. La presente Norma no altera los requerimientos de la NICSP 47.
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 aquella 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 sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.

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 fiabilidad².

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 aquellos 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

² La información será fiable si está libre de error material o sesgos, 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 analiza el enfoque transitorio para la explicación de la fiabilidad.

- (b) **en la manera en que esas actividades se llevan a cabo.**

Los términos definidos en otras NICSP se utilizan en esta Norma con el mismo significado que en dichas Normas, y se reproducen en el *Glosario de términos definidos* publicado por separado.

Provisiones y otros pasivos

19. Las provisiones pueden distinguirse de otros pasivos, tales como los acreedores comerciales y otras obligaciones acumuladas (o devengadas) por la existencia de incertidumbre acerca del momento del vencimiento o de la cuantía de los desembolsos futuros necesarios para proceder a su cancelación. Por el contrario:
- (a) las cuentas 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. **Deberá 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 sus obligaciones.**

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 45, *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 tener que existir la probabilidad de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio. Para los fines de esta Norma, se considera que un flujo de salida de recursos u otro hecho son probables cuando es más probable que ocurra que improbable, es decir, cuando la probabilidad de que el suceso ocurra es mayor que la probabilidad de que no ocurra. Cuando no es probable que una obligación presente exista, una entidad procederá a informar sobre el pasivo contingente, salvo que la posibilidad de que haya una salida recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio sea remota (véase el párrafo 100).

32. Cuando existe una serie de obligaciones similares (por ejemplo, aquellas por las cuales el gobierno debe compensar a los individuos que hubieran recibido sangre contaminada en un hospital de propiedad gubernamental), la probabilidad de que para liquidarlas se vaya a requerir de un flujo de salida se determina considerando esa clase de obligaciones como un todo. Aunque la posibilidad de una salida de recursos sea pequeña para una determinada partida, 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 estos 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 deberá 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 reconocerá una provisión, puesto que ahora ya existiría la probabilidad de un flujo de salida de beneficios económicos.

Activos contingentes

39. **Una entidad no deberá 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:

$$(75\% \text{ de cero}) + (20\% \text{ de } 1 \text{ millón}) + (5\% \text{ de } 4 \text{ millones}) = 400.000$$

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. 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 deberán 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 deberá ser 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, deberá 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 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 deberán 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) deberán 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.
- 79A. El costo de cumplimiento de un contrato comprende los costos que se relacionan directamente con el contrato. Los costos que se relacionan directamente con un contrato específico consisten en:

- (a) los costos incrementales cumplimiento de un contrato, por ejemplo, los de mano de obra directa y materiales; y
 - (b) una distribución de otros costos que se relacionan directamente con el cumplimiento de contratos, por ejemplo, una distribución del cargo por depreciación de un elemento de propiedad, planta y equipo usado en el cumplimiento de ese contrato, entre otros.
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 usados en el cumplimiento del contrato (véase la NICSP 21 y NICSP 26).

Reestructuración

81. Los siguientes ejemplos recogen sucesos que pueden caer 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 deberá 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 previsible. 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. El requerimiento de información del párrafo 105 abarca los activos contingentes de las transacciones de una entidad. 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 de los ingresos tributarios y sus posibles implicaciones con respecto a la información a revelar sobre los activos contingentes relacionados con los ingresos tributarios se abordan en la NICSP 47.
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.**

Disposiciones transitorias

110. [Eliminado]
- 110A. *Mejoras a las NICSP, 2021*, emitida en enero de 2022 añadió el párrafo 79A y modificó el párrafo 80. Una entidad aplicará estas modificaciones a los contratos para los cuales no haya todavía cumplido todas sus obligaciones al comienzo del periodo anual sobre el que se informa en el cual aplique por primera vez las modificaciones (fecha de aplicación inicial). La entidad no reexpresará la información comparativa. En su lugar, el arrendatario reconocerá el efecto acumulado de aplicar inicialmente estas modificaciones como un ajuste al saldo de apertura de los activos netos/patrimonio u otro componente de los activos netos/patrimonio, según proceda, en la fecha de aplicación inicial.
- 110B. *Las Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF*, emitida en enero de 2025, añadió el Apéndice B y el Apéndice C. Los cambios en las políticas y estimaciones contables se contabilizarán de acuerdo con los requerimientos de la *NICSP 3, Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

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* emitida en octubre de 2011. Una entidad debe aplicar esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 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 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 aplica la NICSP 33 en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, la modificación también se aplicará 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* emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará 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 aplicará esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase 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 2023. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2023, 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 2023. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2023, deberá revelar este hecho y deberá aplicar al mismo tiempo la NICSP 42 *Beneficios Sociales*.

- 111K. Se añadieron los párrafos 79A y 110A y se modificó el párrafo 80 mediante *Mejoras a las NICSP 2021*, emitida en enero de 2022. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2023. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones para un periodo anterior, revelará este hecho.
- 111L. El párrafo 13 fue modificado por la NICSP 43, emitida en enero de 2022. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 43.
- 111M. El párrafo 6 fue modificado por la NICSP 44, emitida en mayo de 2022. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite 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 44.
- 111N. El párrafo 27 fue modificado por la NICSP 45, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 45.
- 111O. Los párrafos 13, 15 y 107 fueron modificados por la NICSP 47, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 47.
- 111P. El Apéndice B (párrafos B1 a B8) y el Apéndice C (párrafos C1 a C13) se añadieron por las *Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIF*, emitida en enero de 2025. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica estas modificaciones a los estados financieros correspondientes a un ejercicio que comience antes del 1 de enero de 2026, deberá revelar ese hecho.
112. Cuando una entidad adopte las NICSP de contabilidad 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), a efectos 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.

Provisiones, pasivos contingentes, activos contingentes y reembolsos

Estas tablas acompañan a la NICSP 19, pero no son parte de ella.

Provisiones y pasivos contingentes

<p>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.</p>		
<p>Existe una obligación presente que probablemente exija una salida de recursos.</p>	<p>Existe una obligación posible, o una obligación presente, que puede o no exigir una salida de recursos.</p>	<p>Existe una obligación posible, o una obligación presente en la que se considera remota la posibilidad de salida de recursos.</p>
<p>Se reconoce una provisión (párrafo 22).</p>	<p>No se reconoce ninguna provisión (párrafo 35).</p>	<p>No se reconoce ninguna provisión (párrafo 35).</p>
<p>Se exige revelar información sobre la provisión (párrafos 97 y 98).</p>	<p>Se exige revelar información sobre el pasivo contingente (párrafo 100).</p>	<p>No se exige revelar ningún tipo de información a (párrafo 100).</p>

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

<p>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.</p>		
<p>El flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio es prácticamente seguro.</p>	<p>El flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio es probable, pero no prácticamente seguro.</p>	<p>El flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio no es probable.</p>
<p>El activo no es de carácter contingente (párrafo 41).</p>	<p>No se reconoce ningún activo (párrafo 39).</p>	<p>No se reconoce ningún activo (párrafo 39).</p>
	<p>Se exige revelar información (párrafo 105).</p>	<p>No se exige revelar ningún tipo de información a (párrafo 105).</p>

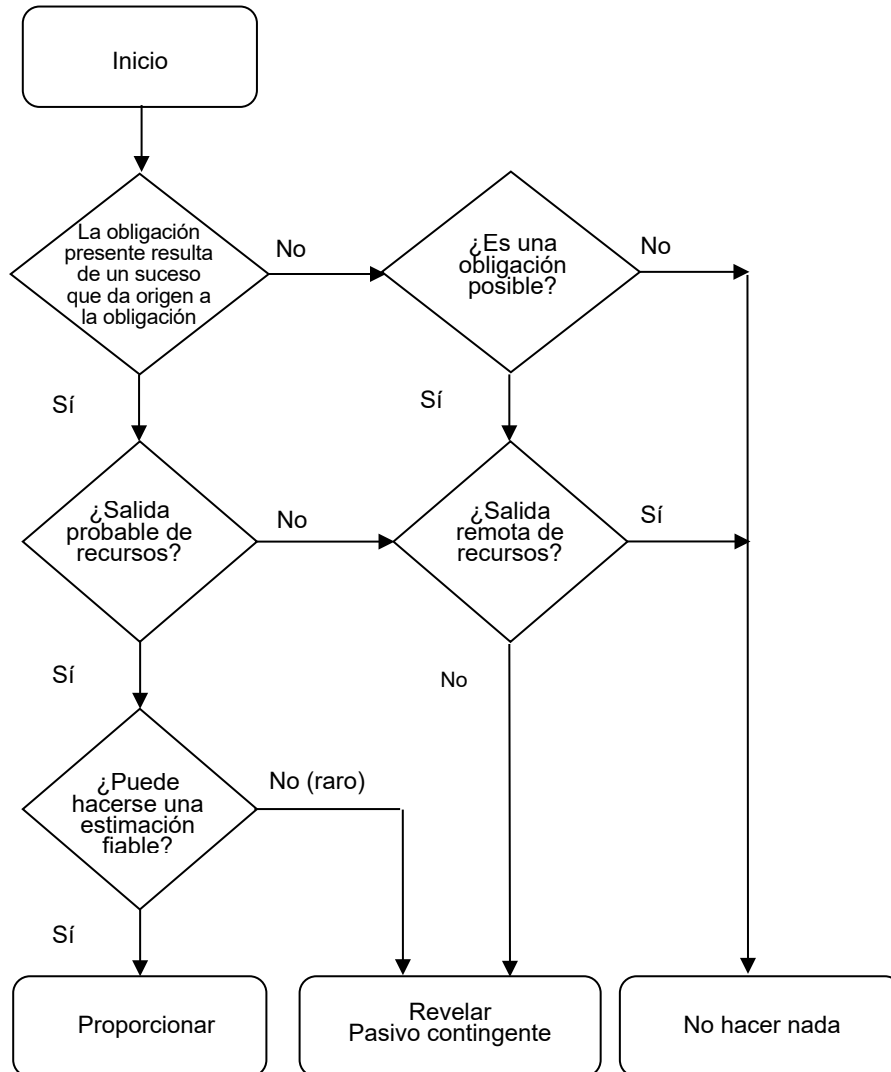
Reembolsos

<p>Se espera que una parte o la totalidad de los desembolsos necesarios para liquidar una provisión sean reembolsados por un tercero.</p>		
<p>La entidad no ha contraído obligaciones por la parte del desembolso que ha de ser reembolsado por el tercero.</p>	<p>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.</p>	<p>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.</p>
<p>La entidad no tiene ningún pasivo por el importe que ha de ser reembolsado (párrafo 67).</p>	<p>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).</p>	<p>El reembolso previsto no se reconoce como activo (párrafo 63).</p>
<p>No se exige revelar información.</p>	<p>Se suministra información sobre el reembolso junto con el importe reconocido para el mismo [párrafo 98(c)].</p>	<p>Se revela información sobre el reembolso esperado [párrafo 98(c)].</p>

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).



Apéndice A

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 19.

Introducción

GA1. Este Apéndice 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?	√	x	x
¿Se proporciona a individuos y/u hogares en lugar de a la comunidad?	√	√	x
¿Pretenden abordar las necesidades de la sociedad en su conjunto?	√	√	√

La 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.

Apéndice B

Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 19.

Introducción

B1. Muchas entidades tienen la obligación de dismantelar, retirar y restaurar elementos de sus propiedades, planta y equipo. En este Apéndice dichas obligaciones se denominan “pasivos por retiro del servicio, restauración y similares”. Según el párrafo 14 (c) de la NIC 45, *Propiedades, Planta y Equipo* en el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo se incluirá la estimación inicial de los costos de retiro del servicio y retirada del elemento y la restauración del lugar donde está situado, obligaciones en las que incurre la entidad ya sea cuando adquiere el elemento o a consecuencia de haberlo utilizado durante un determinado periodo, con propósitos distintos de la producción de inventarios. De manera similar, según el párrafo 25(d) de la NICSP 43, *Arrendamientos*, el costo del activo por derecho de uso incluye una estimación inicial de los costos en los que incurrirá el arrendatario para dismantelar y retirar el activo subyacente, restaurar el lugar en el que se encuentra o devolver el activo subyacente al estado requerido por los términos y condiciones del arrendamiento, a menos que dichos costos se incurran para producir los inventarios. La NIC 19 contiene requerimientos sobre cómo medir los pasivos por retiro del servicio, restauración y similares. Este Apéndice proporciona guías para contabilizar el efecto de los cambios en la medición de pasivos por retiro del servicio, restauración y similares.

B2. Este Apéndice se aplica a los cambios en la medición de cualquier pasivo existente por retiro del servicio, restauración o similares que se haya reconocido:

- (a) Reconocido como parte del costo de un elemento de propiedad, planta y equipo de acuerdo con la NICSP 45 o como parte de un activo por derecho de uso de acuerdo con la NICSP 43; y
- (b) Reconocido como un pasivo de acuerdo con la NICSP 19.

Por ejemplo, puede existir un pasivo por retiro del servicio, restauración o similar por el retiro de una planta, la rehabilitación de daños ambientales en industrias extractivas, o la remoción de ciertos equipos.

B3. Este Apéndice aborda cómo debe contabilizarse el efecto de los siguientes hechos que cambian la medición de un pasivo existente por retiro del servicio, restauración o similar:

- (a) una modificación en la salida estimada de recursos que incorporan beneficios económicos (por ejemplo, flujos de efectivo) requeridos para cancelar la obligación;
- (b) un cambio en la tasa de descuento actual basada en el mercado, según se define en el párrafo 56 de la NIC 19 (esto incluye tanto a las modificaciones en el valor del dinero en el tiempo, como a los riesgos específicos asociados al pasivo en cuestión); y
- (c) un incremento que refleje el paso del tiempo (también denominado reversión del descuento).

CINIIF 19 Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares

B4. Los cambios en la medición de un pasivo existente por retiro del servicio, restauración y similares, que se deriven de cambios en el calendario estimado o importe de las salidas de recursos que incorporan beneficios económicos requeridas para cancelar la obligación, o un cambio en la tasa de descuento, se contabilizarán de acuerdo con los párrafos B5 a B7 siguientes.

B5. Si el activo correspondiente se mide utilizando el modelo del costo:

- (a) Los cambios en el pasivo se añadirán o deducirán del costo del activo correspondiente en el periodo actual, respetando lo establecido en el apartado (b).
- (b) El importe deducido del costo del activo no será superior a su importe en libros. Si la disminución en el pasivo excediese el importe en libros del activo, el exceso se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo.
- (c) Si el ajuste diese lugar a una adición al costo del activo, la entidad considerará si esto es un indicio de que el nuevo importe en libros del mismo podría no ser completamente recuperable. Si existiese dicho indicio, la entidad realizará una prueba del deterioro del valor estimando su importe recuperable, y contabilizará cualquier pérdida por deterioro del valor del activo de acuerdo con la NICSP 21, *Deterioro de Activos No Generadores de Efectivo* o la NICSP 26, *Deterioro de Activos Generadores de Efectivo*.

B6. Si el activo correspondiente se mide utilizando el modelo del costo:

- (a) Un cambio en el pasivo es un indicio de que el activo podría tener que ser revaluado para garantizar que su importe en libros no difiera significativamente del que se habría determinado utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa. Si fuera necesaria una revaluación, se revaluarán todos los activos de esa clase. Cualquiera de estas revaluaciones se tendrá en cuenta al determinar los importes a reconocer en el resultado (ahorro o desahorro) o en los activos netos/patrimonio.
- (b) Los cambios en el pasivo modificarán la revaluación o la devaluación reconocidas previamente en esa clase de activos, de forma que:
 - (i) una disminución en el pasivo (sujeto a lo establecido en (c)) se reconocerá en los activos netos/patrimonio e incrementará el superávit de revaluación en los activos netos/patrimonio, salvo que se haya de reconocer en el resultado (ahorro o desahorro) en la medida en que sea la reversión de un déficit de revaluación en la clase de activos previamente reconocida en el resultado (ahorro o desahorro);
 - (ii) un aumento en el pasivo se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro), excepto que sea reconocido directamente en los activos netos/patrimonio y reducirá el superávit de revaluación en los activos netos/patrimonio, en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con esa clase de activos.
- (c) En el caso de que la disminución del pasivo sea superior al importe en libros que habría sido reconocido si el activo se hubiera contabilizado según el modelo del costo, el exceso se reconocerá inmediatamente en el resultado (ahorro o desahorro).
- (d) La NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros* requiere revelar información en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio de cada componente de los activos netos/patrimonio. Al cumplir con este requerimiento, el cambio en el superávit de revaluación que surja por una variación en el pasivo, se identificará y revelará por separado.

B7. El importe depreciable ajustado del activo, se depreciará a lo largo de su vida útil. Por lo tanto, una vez que el activo correspondiente haya alcanzado el final de su vida útil, todos los cambios posteriores en el pasivo se reconocerán en el resultado (ahorro o desahorro) a medida que ocurran. Esto se aplicará tanto para el modelo del costo histórico y el modelo del valor actual.

B8. La reversión periódica del descuento se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) como un costo financiero, a medida que se produzca. La capitalización, según la NIC 5, *Costos por préstamos* no está permitida.

Apéndice C**Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental**

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 19.

Introducción

- C1. La finalidad de la constitución de fondos para retiro del servicio, la restauración y la rehabilitación medioambiental, que en lo sucesivo se denominarán “fondos para retiro del servicio” o “fondos”, consiste en segregar activos para financiar algunos o todos los costos de retiro del servicio de una fábrica (por ejemplo una planta nuclear) o de algún equipo (como un automóvil), o los derivados de un compromiso de rehabilitación medioambiental (como la depuración de aguas o la restauración del terreno de una mina), actividades que se denominan genéricamente de “retiro del servicio”.
- C2. Las aportaciones a estos fondos pueden ser voluntarias o requeridas por reglamentos o leyes. Los fondos pueden tener alguna de las siguientes estructuras:
- (a) Fondos establecidos por un único contribuyente, para cubrir sus propias obligaciones por retiro del servicio, ya sea para un emplazamiento particular, o para varios emplazamientos dispersos geográficamente.
 - (b) Fondos establecidos por múltiples contribuyentes, con el fin de constituir fondos para cubrir sus obligaciones por retiro del servicio, individuales o conjuntas, donde los contribuyentes tienen derecho al reembolso de gastos de retiro del servicio hasta el límite de sus contribuciones más los rendimientos de las mismas, menos su participación en los costos de administración del fondo. Los contribuyentes pueden tener la obligación de efectuar aportaciones adicionales, por ejemplo, en el caso de la quiebra de algún otro contribuyente.
 - (c) Fondos establecidos por múltiples contribuyentes con el fin de constituir fondos para sus obligaciones de retiro del servicio, individuales o conjuntas, donde el nivel de aportación requerido al contribuyente está basado en su nivel de actividad corriente, y la prestación obtenida por el contribuyente está basada en su actividad pasada. En estos casos, podría existir un desajuste entre el montante de la aportación efectuada por el contribuyente (basada en su actividad corriente) y el valor realizable a obtener del fondo (basado en la actividad pasada).
- C3. Fondos como los descritos tienen generalmente las siguientes características:
- (a) El fondo es administrado separadamente por gestores independientes.
 - (b) Las entidades (contribuyentes) efectúan aportaciones al fondo, que se invierten en una gama de activos, que puede comprender tanto instrumentos de deuda como de patrimonio, que están disponibles para ayudar a pagar los costos de retiro del servicio de los contribuyentes. Los gestores determinan cómo se invierten las aportaciones, dentro de las restricciones establecidas por los estatutos que regulen el fondo, así como las contenidas en cualquier legislación o regulación aplicable.
 - (c) Los contribuyentes conservan la obligación de pagar los costos de retiro del servicio. Sin embargo, los contribuyentes pueden obtener del fondo reembolsos por el menor valor de: los costos de retiro del servicio en los que hayan incurrido y su participación en los activos del fondo.
 - (d) Los contribuyentes pueden tener acceso restringido, o no tener acceso, a cualquier superávit de activos del fondo sobre los que se hayan calificado como costos de retiro del servicio.

- C4. Este Apéndice se aplica a la contabilización, en los estados financieros del contribuyente, de las participaciones surgidas de fondos para retiro del servicio que contengan las dos características siguientes:
- (a) los activos son administrados de forma separada (ya sea por estar mantenidos en una entidad diferente o como activos segregados dentro de otra entidad); y
 - (b) está restringido el derecho del contribuyente a acceder a los activos.
- C5. Una participación residual en un fondo más allá del simple derecho al reembolso, tal como un derecho contractual al reparto del remanente, una vez que todo el retiro del servicio haya sido completado o sobre la liquidación del fondo, podría ser un instrumento de patrimonio dentro del alcance de la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*, y, por tanto, está fuera del alcance de esta Norma.
- C6. Los problemas abordados en esta Apéndice son:
- (a) ¿cómo contabilizaría un contribuyente su participación en un fondo?
 - (b) cuando un contribuyente tiene la obligación de efectuar aportaciones adicionales, por ejemplo, en el caso de quiebra de otro contribuyente, ¿cómo se contabilizaría esa obligación?

Aplicación de la NICSP 19 *Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental*

Contabilización de la participación en un fondo

- C7. El contribuyente reconocerá su obligación a pagar los costos de retiro del servicio como un pasivo y reconocerá su participación en el fondo de forma separada, a menos que el contribuyente no fuera responsable de pagar los costos de retiro del servicio incluso en el caso de que el fondo no hiciese frente a los pagos.
- C8. El contribuyente determinará si tiene control, control conjunto o influencia significativa sobre el fondo por referencia a la NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*, la NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos* y NICSP 36, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*, respectivamente. Si así fuera, el contribuyente contabilizará su participación en el fondo según establecen las citadas Normas.
- C9. Si el contribuyente no tiene control, o control conjunto o influencia significativa sobre el fondo, reconocerá el derecho a recibir los pagos del fondo como un reembolso, tal como dispone la esta Norma. Este reembolso se medirá por el menor de:
- (a) el importe de la obligación de retiro del servicio reconocida; y
 - (b) la participación del contribuyente en el valor actual de los activos netos del fondo atribuibles a los contribuyentes.
 - (c) Los cambios del importe en libros del derecho a recibir reembolsos, distintos de las aportaciones al fondo y los pagos del fondo, se reconocerán en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo en el que tengan lugar dichos cambios.

Contabilización de las obligaciones de efectuar aportaciones adicionales

- C10. Cuando el contribuyente tenga la obligación de efectuar potenciales aportaciones adicionales, por ejemplo, en el caso de quiebra de algún otro contribuyente o si se redujese el valor de las inversiones del fondo, hasta el punto de ser insuficientes para cumplir con sus compromisos de reembolso, esta obligación será un pasivo contingente dentro del alcance de esta Norma. El contribuyente reconocerá un pasivo sólo si fuera probable que tuviera que efectuar aportaciones adicionales.

Información a revelar

- C11. El contribuyente revelará la naturaleza de su participación en el fondo así como toda restricción al acceso a los activos en el fondo.
- C12. Cuando el contribuyente tenga la obligación de efectuar aportaciones potenciales adicionales, que no estén reconocidas como pasivo (véase párrafo C10), deberá revelar la información requerida por el párrafo 100 de esta Norma.
- C13. Cuando el contribuyente contabilice su participación en el fondo de acuerdo con el párrafo C9, deberá revelar las informaciones requeridas por el apartado(c) del párrafo 98 de esta Norma.

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 interesados

FC1. Cuando la NICSP 19 fue revisada como resultado de la Parte II de *Mejoras a las NICSP 2015*, los interesados indicaron que las NICSP se referían de manera incongruente a activos no corrientes mantenidos para la venta y a grupos de activos para su disposición. El IPSASB concluyó que la NIIF 5, *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*, 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.

FC1A. Al desarrollar la NICSP 44 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*, el IPSASB concluyó que en determinadas circunstancias sería apropiado para las entidades del sector público aplicar los requerimientos de la NIIF 5. Como resultado, todas las referencias relevantes han sido añadidas.

Revisión de la NICSP 19 como resultado del documento del IPSASB *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016

- FC2. El IPSASB emitió *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril 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 Colectivos e Individuales (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 19, pero que no estuvieran dentro del alcance de la NICSP 42. Por lo tanto, el IPSASB accedió a 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 de 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 acordó evitar este término y en su lugar accedió a adoptar el término "servicios individuales", que es congruente con el término utilizado en las Estadísticas Financieras del Gobierno (EFG) y con el término utilizado en el trabajo previo del IPSASB sobre beneficios sociales.
- FC11. El IPSASB acordó que debido a que los pasivos y gastos de la prestación de *Servicios Colectivos e Individuales* no surgen con anterioridad a la prestación de esos servicios a los beneficiarios, es apropiado contabilizar la prestación de esos servicios de acuerdo con otras IPSAS. 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 o 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 (PN) 67, *Servicios Colectivos e Individuales y Ayudas de Emergencia*
(Modificaciones a la NISCP 19)

- FC16. El IPSASB emitió sus propuestas en el PN 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 refería 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 PN 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 PN 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 PN 67. El IPSASB decidió considerar este tema al desarrollar su Programa de Trabajo de Consulta Intermedio 2021.

Revisión de la NICSP 19 como resultado de COVID-19: Diferimiento de las Fechas de Vigencia

- FC22. El IPSASB publicó *Servicios Individuales y Colectivos* (Modificaciones a la NICSP 19) en enero de 2020. En el momento en que se finalizaron estas modificaciones, el Consejo decidió que una entidad la aplicará para los estados financieros anuales que cubran los períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2022.
- FC23. En junio de 2020, el IPSASB analizó el efecto de la pandemia COVID-19 sobre la información financiera. El Consejo destacó que la pandemia ha creado presiones significativas sobre los recursos del sector público que las entidades podrían asignar, en otro caso, a la implementación de estas modificaciones.
- FC24. El Consejo concluyó que el diferimiento durante un periodo de interrupción importante proporcionaría un alivio operativo muy necesario a las entidades del sector público. Por ello, el Consejo decidió proponer un año de diferimiento de la fecha de vigencia de estas modificaciones.
- FC25. El Consejo no propuso otros cambios en estas modificaciones distintos del diferimiento de la fecha de vigencia. Se continúa permitiendo la aplicación anticipada de las modificaciones.

Revisión de la NICSP 19 como resultado del documento *Mejoras a la NICSP, 2021*

- FC26. El IPSASB examinó las revisiones a la NIC 37 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos* incluidas en *Participaciones a Largo Plazo en Asociadas y Negocios Conjuntos* (Modificaciones a la NIC 37) emitida por el IASB en mayo de 2020, 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.

Revisiones de la NICSP 19 como resultado de *Modificaciones de las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF*

- FC27. En septiembre de 2023, el IPSASB inició un proyecto de alcance limitado para considerar siete Interpretaciones del CINIIF y del SIC que fueron emitidas por el Comité de Interpretaciones de las NIIF, pero que aún no habían sido consideradas por el IPSASB, con el fin de determinar su aplicabilidad al sector público. En su evaluación, el IPSASB consideró si las entidades del sector público podrían enfrentarse a problemas de aplicación similares y si la incorporación de guías basadas en las Interpretaciones a las NICSP ayudaría a aclarar la aplicación de los principios contables existentes.
- FC28. Basándose en su revisión de las Interpretaciones y de las consideraciones del Comité de Interpretaciones de las NIIF para llegar a su consenso según se establece en sus Fundamentos de las Conclusiones, el IPSASB coincidió en general que no había razones específicas del sector público para no incorporar en la NICSP 19 las guías basadas en las siguientes Interpretaciones:
- (a) CINIIF 1, *Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares*, emitida por primera vez por el IASB en 2004; y
 - (b) CINIIF 5 *Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental*, emitida por primera vez por el IASB en 2004.
- FC29. En abril de 2024, el IPSASB publicó el Proyecto de Norma (PN) 89, *Modificaciones para Considerar las Interpretaciones del CINIIF*, que proponía añadir guías a las NICSP para aclarar la aplicación de los principios contables existentes, basados en la CINIIF 1 y CINIIF 5. El IPSASB recibió un fuerte apoyo de los interesados a estas propuestas. Por lo tanto, decidió modificar la NICSP 19 para incorporar la guía propuesta.

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 genera obligación – El suceso que da lugar 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, en la liquidación – Flujo probable con respecto a las garantías, tomadas éstas en su conjunto (véase el párrafo 32).

Conclusión

Se reconoce una provisión y para ello se toma la mejor estimación de los costos de compensación asociados a los productos con garantía vendidos en o antes de la fecha de presentación (véanse los párrafos 22 y 32).

Terreno contaminado—Legislación cuya promulgación es prácticamente segura

- GI5. Un gobierno provincial posee un almacén en un terreno cercano a un puerto. El gobierno provincial ha mantenido la propiedad del terreno porque puede necesitarlo para una futura expansión de sus operaciones portuarias. En los últimos diez años, arrendó la propiedad a un grupo de agricultores, quienes la usaron para almacenaje de productos químicos agrícolas. El gobierno central anuncia su intención de promulgar una legislación ambiental que requiere que los dueños de una propiedad se responsabilicen de la contaminación ambiental, incluyendo el costo de saneamiento del terreno contaminado. Como consecuencia, el gobierno provincial da inicio a una política sobre productos químicos de riesgo y comienza a aplicarla a sus actividades y propiedades. En esta etapa se pone de manifiesto que los productos químicos agrícolas han contaminado el terreno que rodea al almacén. El gobierno provincial no ha recurrido contra los agricultores, o la compañía de seguros de los agricultores, respecto a los costos de saneamiento. Sin embargo, es prácticamente seguro que, poco después del 31 de diciembre del año 2001, se aprobará en el país en cuestión una ley, ahora en proyecto, que obligará a la entidad a sanear 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 (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 suceso que da lugar a 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 (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 – La construcción de edificios y la excavación realizada 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 una 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 lugar a la obligación 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, en la liquidación – Probable, puesto que una determinada proporción de los bienes se devuelven y reembolsan (véase el párrafo 32).

Conclusión

Se reconoce una provisión, tomando para ello la mejor estimación de los costos de reembolso [véanse los párrafos 18 (definición de obligación implícita), 22, 25 y 32].

Cierre de una división—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 lugar a la misma – No ha habido ningún suceso que dé lugar a la obligación, 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 da lugar a 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 lugar a la obligación (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. [Eliminado]

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. En la NICSP 45, *Propiedades, Planta 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

Ejemplos Ilustrativos

Estos Ejemplos acompañan a la NICSP 19, pero no son parte de la misma.

Medición

Ejemplo 1: 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 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	1134,85	
Haber	Provisión		1134,85
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:

Momento actual:	Valor presente = $2.000/(1,12)^5 = 1.134,85$
Final del Año 1:	Valor presente = $2.000/(1,12)^4 = 1271,04$
Final del Año 2:	Valor presente = $2.000/(1,12)^3 = 1423,56$
Final del Año 3:	Valor presente = $2.000/(1,12)^2 = 1594,39$
Final del Año 4:	Valor presente = $2.000/(1,12)^1 = 1785,71$
Final del Año 5:	Valor presente = $2.000/(1,12)^0 = 2000,00$

Incremento:

	136,18
	152,52
	170,83
	191,33
	214,29

Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares

EI3. Los ejemplos 2 a 4 ilustran como contabilizar el efecto de cambios en la medición de pasivos existentes por retiro del servicio, restauración y similares, según se presentan en el Apéndice B de la NICSP 19, y como aplicar los requerimientos de transición en el párrafo 110B de la NICSP 19, utilizando los siguientes hechos comunes:

Una entidad tiene una planta de energía nuclear mantenida fundamentalmente por su capacidad financiera y el correspondiente pasivo por retiro del servicio. La planta de energía nuclear comenzó a estar operativa el 1 de enero de 20X0. La planta tiene una vida útil de 40 años. Su costo inicial fue de 120.000 u.m.³; esto incluía el importe por costos por retiro del servicio de 10.000 u.m., que representan 70.400 en flujos de efectivo estimados pagaderos en 40 años descontado a una tasa de riesgo ajustada del 5 por ciento. El periodo contable de la entidad termina el 31 de diciembre.

Ejemplo 2: Modelo del costo histórico

EI4. El 31 de diciembre de 20X9, la planta tiene 10 años. La depreciación acumulada es 30.000 u.m. (120.000 u.m. × 10/40 años). Debido a la reversión del descuento (5 por ciento) a lo largo de 10 años, el pasivo por retiro del servicio ha aumentado de 10.000 u.m. a 16.300 u.m.

EI5. El 31 de diciembre de 20X9, la tasa de descuento no ha cambiado. Sin embargo, la entidad estima que, como resultado de avances tecnológicos, el valor neto actual del pasivo por retiro del servicio ha disminuido en 8.000 u.m. Por consiguiente, la entidad ajusta el pasivo por retiro del servicio de 16.300 u.m a 8.300 u.m. A esta fecha, la entidad realiza el siguiente asiento en el libro diario para reflejar el cambio.

	u.m.	u.m.
Debe Pasivo por retiro del servicio	8.000	
Haber Activo (Modelo del costo histórico)		8.000

EI6. Tras este ajuste, el importe en libro del activo es de 82.000 u.m. (120.000 u.m. – 8.000 u.m. – 30.000 u.m.), que se depreciará a lo largo de los 30 años de vida útil restante del activo, dando lugar a un gasto por depreciación para el próximo año de 2.733 u.m. (82.000 u.m. ÷ 30). El próximo año el costo financiero de la reversión del descuento será 415 u.m (8.300 u.m × 5 por ciento).

EI7. Si el cambio en el pasivo ha sido el resultado de un cambio en la tasa de descuento, en lugar de un cambio en los flujos de efectivo estimados, la contabilización del cambio hubiera sido la misma pero el costo financiero del siguiente año hubiera reflejado la nueva tasa de descuento.

³ En estos ejemplos, los importes monetarios se expresan en "unidades monetarias" (u.m.).

Ejemplo 3: Modelo del valor actual

- EI8. La entidad adopta el modelo del valor actual en la NICSP 45 según el cual la planta se revalúa con suficiente regularidad para que el importe en libros no difiera significativamente del valor razonable. La planta se mantiene fundamentalmente por su capacidad financiera y es el único activo de su clase. La política de la entidad es eliminar la depreciación acumulada a la fecha de revaluación contra el importe bruto del activo, de acuerdo con el párrafo 31 de la NICSP 45.
- EI9. Cuando se contabilizan los activos revaluados que incorporan pasivos por retiro del servicio, es importante entender la base de la valoración obtenida. Por ejemplo:
- (a) si un activo se valora utilizando el método de la renta (por ejemplo, flujos de efectivo descontados), algunos tasadores pueden valorar el activo sin deducir cualquier provisión por costos de retiro del servicio (una valoración “bruta”), mientras que otros pueden valorar el activo después de deducir una provisión por costos de retiro del servicio (una valoración “neta”), porque una entidad adquirente del activo generalmente asume obligación por retiro del servicio. A efectos de información financiera, la obligación por retiro del servicio se reconoce como un pasivo separado, y no se deduce del activo. Por consiguiente, si el activo se valora por el neto, es necesario ajustar la valoración obtenida sumando de nuevo la provisión por el pasivo, de forma que éste no se cuente dos veces.
 - (b) Si un activo se valora con base el enfoque del costo (por ejemplo, el costo de reposición depreciado, la valoración obtenida puede no incluir el importe del componente de retiro del servicio del activo. Si no lo incluye, se necesitará añadir un importe apropiado a la valoración para reflejar el coste depreciado de reposición de dicho componente.
- EI10. Se supone que el 31 de diciembre de 20X2 se obtiene una valoración de mercado de los flujos de efectivo descontados de 115.000 u.m. Esto incluye una provisión por costos de retiro del servicio de 11.600 u.m., que no representa un cambio en la estimación inicial, después de revertir el descuento de tres años. Los importes incluidos en el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X2 son los siguientes:

	u.m.
Activo (modelo del valor actual) (1)	126.600
Depreciación acumulada	nula
Pasivo por retiro del servicio	<u>(11.600)</u>
Activos netos	<u>115.000</u>
Resultados (ahorro) acumulados (2)	(10.600)
Superávit de revaluación (3)	15.600

Notas:

1. Valoración obtenida de 115.000 u.m. más costos por retiro del servicio de 11.600 u.m., tenidas en cuenta en la valoración pero reconocidas como un pasivo separado = 126.000 u.m.
2. Tres años de depreciación del costo original 120.000 u.m. \times 3/40 = 9.000 u.m. más el componente de descuento acumulado sobre 10.000 u.m al 5 por ciento = 1.600 u.m.; total 10.600 u.m.
3. Importe revaluado 126.600 u.m. menos el valor neto previo en libros de 110.000 u.m. (costo 120.000 u.m. menos depreciación acumulada 9.000 u.m.)

EI11. El gasto por depreciación en 20X3 es por tanto 3.420 u.m. ($126.600 \text{ u.m.} \times 1/37$) y el gasto por descuento en 20X3 es 580 u.m. (5 por ciento de 11.600 u.m.). El 31 de diciembre de 20X3, el pasivo por retiro del servicio (antes de cualquier ajuste) es 12.200 u.m. y la tasa de descuento no ha cambiado. Sin embargo, en dicha fecha, la entidad estima que, como resultado de avances tecnológicos, el valor actual del pasivo por retiro del servicio ha disminuido en 5.000 u.m. Por consiguiente, la entidad ajusta el pasivo por retiro del servicio de 12.2000 u.m. a 7.200 u.m.

EI12. La totalidad de este ajuste se lleva al superávit de revaluación, porque no excede el importe en libros que se hubiera reconocido si el activo se hubiera reconocido según el modelo del costo histórico. Si se ha hecho, el exceso debería haber sido llevado a resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con el apartado B6(b) del Apéndice B de la NICSP 19. La entidad realiza el siguiente asiento en el libro diario para reflejar el cambio:

	u.m.	u.m.
Debe Pasivo por retiro del servicio	5.000	
Haber Superávit de revaluación		5.000

EI13. La entidad decide que a 31 de diciembre de 20X3 se necesita una valoración completa del activo, para asegurarse de que el importe en libros no difiere significativamente de su valor razonable. Supongamos que el activo se valora ahora por 107.000 u.m., neto de la provisión de 7.200 por la obligación por retiro del servicio reducida que debe reconocerse como un pasivo separado. La valoración del activo a efectos de información financiera, antes de deducir esta provisión, es por tanto de 114.200 u.m. Se necesita el siguiente asiento contable:

	u.m.	u.m.
Debe Depreciación acumulada (1)	3.420	
Haber Activo (modelo del valor actual)		3.420
Debe Superávit por revaluación (2)	8.980	
Haber Activo (modelo del valor actual) (3)		8.980

Notas:

1. Eliminación de la depreciación acumulada de 3.420 u.m. de acuerdo con la política contable de la entidad.
2. Se carga al superávit de revaluación porque el déficit que surge de la revaluación no excede el crédito de balance existente en el superávit de revaluación con respecto al activo.
3. Valoración previa (antes de la provisión por costos por retiro del servicio) 126.600 u.m., menos la depreciación acumulada de 3.420 u.m., menos la nueva valoración (antes de la provisión por costos por retiro del servicio) 114.200 u.m.

EI14. Después de esta valoración, los importes incluidos en el estado de situación financiera son:

u.m.

Activo (modelo del valor actual)	114.200
Depreciación acumulada	nula
Pasivo por retiro del servicio	<u>(7.200)</u>
Activos netos	<u>107.000</u>

Resultados (ahorro) acumulados (1)	(14.600)
Superávit de revaluación (2)	11.620

Notas:

- 10.600 u.m. a 31 de diciembre de 20X2 más el gasto por depreciación de 20X3 de 3.420 u.m. y el gasto por descuento de 580 u.m = 14.600 u.m.
- 15.600 u.m. a 31 de diciembre de 20X2, más 5.000 u.m. que proceden de la disminución en el pasivo, menos 8.980 u.m. del déficit de revaluación = 11.620 u.m.

Ejemplo 4: Transición

EI15. El siguiente ejemplo ilustra la aplicación retroactiva del Apéndice B de la NICSP 19 para los preparadores que ya aplican las NICSP, de acuerdo con el párrafo 110B de la NICSP 19. La aplicación retroactiva es requerida por la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, cuando sea factible. El ejemplo supone que la entidad:

- adoptó la NICSP 19 el 1 de julio de 20Y9;
- adoptó el Apéndice B de la NICSP 19 el 1 de enero de 20X5 (5,5 años más tarde); y
- antes de la adopción del Apéndice B de la NICSP 19, reconocía los cambios en los flujos de efectivo estimados para liquidar los pasivos por retiro del servicio como ingreso o como gasto.

EI16. El 31 de diciembre de 20X0, debido a la reversión del descuento (5 por ciento) de un año del pasivo por retiro del servicio ha aumentado de 10.000 u.m. a 10.500 u.m. Además, basándose en hechos recientes, la entidad estima que el valor actual del pasivo por retiro del servicio ha aumentado en 1.500 u.m. y conforme a ello se ajusta de 10.500 u.m a 12.000 u.m. De acuerdo con su política anterior, la entidad reconoció el incremento en el pasivo en resultados (ahorro o desahorro).

EI17. El 1 de enero de 20X5, la entidad hace el siguiente asiento en el libro diario para reflejar la adopción del Apéndice B de la NICSP 19:

	u.m.	u.m.
Debe Activo (modelo del costo histórico)	1.500	
Haber Depreciación acumulada		154
Haber Resultado (ahorro) acumulado de apertura		1.346

EI18. El costo del activo se ajusta a lo que habría sido si el incremento en el importe estimado por el costo por retiro del servicio a 31 de diciembre de 20X0 hubiese sido capitalizado en dicha fecha. Este costo adicional

hubiera sido depreciado durante 39 años. Por tanto, la depreciación acumulada sobre dicho importe a 31 de diciembre de 20X4 hubiera sido de 154 u.m (1.500 u.m × 4/39 años).

EI19. Dado que, antes de adoptar la el Apéndice B de la NICSP 19 el 1 de enero de 20X5, la entidad reconocía los cambios en el pasivo por retiro del servicio en resultados (ahorro o desahorro), el ajuste neto de 1.346 u.m se reconoce como un crédito en las ganancias acumuladas iniciales. No se requiere que se revele información sobre este crédito en los estados financieros, por la reexpresión descrita a continuación.

EI20. La NICSP 3 requiere que los estados financieros comparativos se reexpresen y que se revele el ajuste en el resultado (ahorro) acumulado de apertura al principio del periodo comparativo. Los asientos en el libro diario equivalentes a 1 de enero de 20X4 se muestran a continuación. Además, el gasto por depreciación del año que termina el 31 de diciembre de 20X4 aumenta en 39 u.m. del importe sobre el que inicialmente se informaba:

	u.m.	u.m.
Debe Activo (modelo del costo histórico)	1.500	
Haber Depreciación acumulada		115
Haber Resultado (ahorro) acumulado de apertura		1.385

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 NICSP 19 incluye texto de autoridad basado en las Interpretaciones del CINIIF, mientras que el IASB emite CINIIFs como documentos separados: en particular, la NICSP 19 incluye el Apéndice B, basado en guías de la CINIIF 1 *Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares* y el Apéndice C, basado en guías de la CINIIF 5 *Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental*.
- 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 en 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 NIIF de Contabilidad es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo directamente en la IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

E-mail: customerservices@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las Normas NIIF de Contabilidad, las Normas NIC y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

Las expresiones "Normas NIIF de Contabilidad", "Normas NIC", "IASB" y "Fundación IFRS" son marcas registradas de la Fundación IFRS y no deben usarse sin su permiso.

NICSP 20, INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTES RELACIONADAS

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las normas NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2025.

La NICSP 20, Información a Revelar sobre Partes Relacionadas fue emitida en octubre de 2002.

Desde entonces, la IPSAS 20 ha sido modificada por las siguientes normas NICSP:

- 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 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* (emitida en noviembre de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 20

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
2	Eliminado	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
3	Eliminado	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
4	Modificado	NICSP 37 enero de 2015
15	Modificado	NICSP 37 enero de 2015
24	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010 NICSP 35 enero de 2015
27	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
32	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> 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	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
42D	Nuevo	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
42E	Nuevo	NICSP 39 julio de 2016

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
43	Modificado	NICSP 33 enero de 2015

Octubre de 2002

NICSP 20, INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTES RELACIONADAS

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	
Alcance	1-3
Definiciones	4-17
Familiares cercanos de un individuo.....	5
Personal clave de la gerencia.....	6-9
Partes relacionadas	10-15
Remuneración del personal clave de la gerencia.....	16
Derechos de voto	17
Acerca de las partes relacionadas	18-21
Remuneración del personal clave de la gerencia.....	21
Materialidad o Importancia relativa.....	22
Información a revelar	23-41
Información a revelar sobre control	25-26
Información a revelar sobre transacciones entre partes relacionadas	27-33
Información a revelar - Personal clave de la gerencia.....	34-41
Fecha de vigencia.....	42-43
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, 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 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:**

Familiares cercanos a una persona son aquellos miembros de la familia inmediata de una persona o familiares cercanos que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus relaciones con la entidad.

Personal clave de la gerencia 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 próximos de tales individuos;
- (d) personal clave de la gerencia y familiares próximos a los mismos; y
- (e) entidades en las cuales cualquiera de las personas descritas en c) o d) posea, directa o indirectamente, una participación sustancial, o sobre las que tales personas pueden ejercer influencia significativa.

Transacción entre partes relacionadas 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 sea una parte relacionada debido solo 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 dichas Normas, y se reproducen en el *Glosario de términos definidos* publicado por separado.

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, 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 clave 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) Proveedores de financiación en el curso de su actividad en ese sentido; y
 - (i) sindicatos;
 - (ii) 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 congruencia 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 del sector público comercial 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 entidades controladoras, otras 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 congruentes 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 agregada 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 ha sido incluida en el importe agregado de remuneración del personal clave de la gerencia revelado durante el periodo, también deberá revelarse en las notas a los estados financieros sobre la base de medición de esa remuneración no monetaria.
39. Esta Norma exige 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 congruente 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 requiere 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. 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 43. 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 estas 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 aplicará esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase 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 contabilidad 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)*, a efectos 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 20, pero no son parte de la misma.

Revisión de la NICSP 20 como resultado del documento del IPSASB *La Aplicabilidad de las NISCSP*, emitido en abril de 2016

- FC1. El IPSASB emitió *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril 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 del sector público comercial”, 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 del sector público comercial: Compañía de electricidad del gobierno, Compañía de telecomunicaciones del gobierno (identificar todas las entidades del sector público comercial).

(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:

<u>Individuo</u>	<u>Concedido</u>	<u>Devuelto</u>	<u>Saldo</u>
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. El ejemplo más significativo es el uso del término “miembros del órgano de gobierno” en la NICSP 20. El término equivalente en la NIC 24 es “directivos”.

NICSP 21, DETERIORO DEL VALOR DE ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC®) 36 (2004), *Deterioro 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 de Contabilidad NIIF es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo directamente en la IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

Correo electrónico: customerservices@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las Normas de Contabilidad NIIF, las Normas NIC, y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

“IFRS Accounting Standards”, “IAS Standards”, “IASB”, y “IFRS Foundation” 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 Normas NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2025.

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 Normas NICSP:

- NICSP 47, *Ingresos* (emitida en mayo de 2023)
- NICSP 46, *Medición* (emitida en mayo de 2023)
- NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo* (emitida en mayo de 2023)
- NICSP 44 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas* (emitida en mayo de 2022)
- *COVID-19: Diferimiento de las Fechas de Vigencia* (emitida en noviembre de 2020)
- *Mejoras a las NICSP 2019* (emitida en enero de 2020)
- 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* (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* (emitida en octubre de 2011)
- *Mejoras a las NICSP* (emitida en noviembre de 2010)
- NICSP 31, *Activos Intangibles* (emitida en enero de 2010)
- NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* (emitida en enero de 2010)
- NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo* (emitida en febrero de 2008)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 21

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
2	Modificado	NICSP 29 enero de 2010

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
		NICSP 31 enero de 2010 <i>Deterioro del Valor de Activos Revaluados</i> julio de 2016 NICSP 41 agosto de 2018 NICSP 44 mayo de 2022 NICSP 46 mayo de 2023 NICSP 47 mayo de 2023
3	Eliminado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
4	Eliminado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
5	Modificado	NICSP 26 febrero de 2008
6	Modificado	NICSP 26 febrero de 2008 <i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
7	Eliminado	<i>Deterioro del Valor de Activos Revaluados</i> julio de 2016
8	Modificado	NICSP 44 mayo de 2022 NICSP 47 mayo de 2023
9	Modificado	NICSP 29 enero de 2010 NICSP 41 agosto de 2018
10	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
10A	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
11	Eliminado	<i>Deterioro del Valor de Activos Revaluados</i> julio de 2016
12	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010 NICSP 45 mayo de 2023
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	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
16 ¹	Modificado	NICSP 26 febrero de 2008
17	Nuevo	NICSP 26 febrero de 2008
18	Nuevo	NICSP 26 febrero de 2008

¹ Los párrafos posteriores han sido renumerados.

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
19	Nuevo	NICSP 26 febrero de 2008
20	Nuevo	NICSP 26 febrero de 2008 <i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
20	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010
20A	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
21	Modificado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
26A	Nuevo	NICSP 31 enero de 2010
26B	Nuevo	NICSP 31 enero de 2010
27	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2011 NICSP 44 mayo de 2022
29	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
37	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
39A	Nuevo	NICSP 31 enero de 2010
43	Modificado	NICSP 39 julio de 2016
54	Modificado	<i>Deterioro del Valor de Activos Revaluados</i> julio de 2016 NICSP 45 mayo de 2023
54A	Modificado	<i>Deterioro del Valor de Activos Revaluados</i> julio de 2016 <i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2020 NICSP 45 mayo de 2023
69	Modificado	<i>Deterioro del Valor de Activos Revaluados</i> julio de 2016 NICSP 45 mayo de 2023
69A	Modificado	<i>Deterioro del Valor de Activos Revaluados</i> julio de 2016 <i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2020 NICSP 45 mayo de 2023
71	Modificado	NICSP 26 febrero de 2008
72	Nuevo	NICSP 26 febrero de 2008
72A	Nuevo	NICSP 26 febrero de 2008
73	Modificado	<i>Deterioro del Valor de Activos Revaluados</i> julio de 2016
73A	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010
73A	Eliminado	Editoriales Abril de 2012
75	Modificado	NICSP 45 mayo de 2023

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
80	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
80A	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2011
81	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
81A	Nuevo	<i>Deterioro del Valor de Activos Revaluados</i> julio de 2016
82A	Nuevo	NICSP 31 enero de 2010
82B	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2011
82C	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
82D	Nuevo	NICSP 37 enero de 2015 NICSP 35 enero de 2015
82E	Nuevo	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
82F	Nuevo	<i>Deterioro del Valor de Activos Revaluados</i> julio de 2016
82G	Nuevo	NICSP 39 julio de 2016
82H	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
82I	Modificado	<i>COVID-19: Diferimiento de las Fechas de Vigencia</i> noviembre de 2020
82J	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2020
82K	Nuevo	NICSP 44 mayo de 2022
82L	Nuevo	NICSP 45 mayo de 2023
82M	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
82N	Nuevo	NICSP 47 mayo de 2023
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--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, 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 por acuerdos vinculantes y los activos derivados de los costos para obtener o cumplir un acuerdo vinculante que se reconocen de conformidad con la NICSP 47, *Ingresos*;**
 - (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 actual (véase la NICSP 16, *Propiedades de Inversión*);**
 - (e) [Eliminado]
 - (f) [Eliminado]
 - (fa) **activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NICSP 44, *Activos no Corrientes Mantenidos Para la Venta y Operaciones Discontinuas*; y**
 - (g) **otros activos con respecto a los requerimientos contables para el deterioro de valor que se incluyen en otra NICSP.**
3. [Eliminado]
4. [Eliminado]
5. Las entidades del 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. [Eliminado]
8. Esta Norma no se aplica a los inventarios ni a los activos procedentes de acuerdos vinculantes y activos procedentes de los costos para obtener o cumplir un acuerdo vinculante (o incluidos en un grupo enajenable clasificado como mantenido para la venta) porque las NICSP existentes aplicables a estos activos contienen requerimientos para reconocer y medir dichos 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 miden por su valor razonable dentro del alcance de la NICSP 16. Esto es así porque, según el modelo de valor actual de 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.

10A. Sin embargo, esta Norma se aplicará, a los activos no generadores de efectivo que se contabilicen por su importe revaluado (es decir, su valor razonable o su valor operativo actual en la fecha de la revaluación menos la depreciación acumulada posterior y las pérdidas por deterioro de valor acumuladas posteriores), de acuerdo con otras NICSP, tales como el modelo del valor actual de la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, y el modelo de revaluación de la NICSP 31, *Activos Intangibles*.

- (a) Si los costos de disposición son insignificantes, el importe de servicio recuperable del activo no generador de efectivo revaluado necesariamente estará próximo a su valor revaluado, o será superior a éste. En este caso, después de la aplicación de los criterios de la revaluación, es improbable que el activo no generador de efectivo revaluado se haya deteriorado, y por tanto no es necesario estimar el importe de servicio recuperable.
- (b) Si los costos de disposición no fueran insignificantes, el valor razonable menos los costos de disposición del activo no generador de efectivo revaluado será necesariamente menor que su valor razonable. En consecuencia, se deteriorará el valor del activo no generador de efectivo si su valor en uso es menor que su importe revaluado. En este caso, después de la aplicación de los requerimientos de la revaluación, una entidad aplicará esta Norma para determinar si el activo no generador de efectivo ha sufrido o no un deterioro de su valor.

11. [Eliminado]

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 contabilizan por su importe revaluado siguiendo el modelo de valor actual de la NICSP 45, se tratarán conforme a la NICSP 26.

13. Las inversiones en:

- (a) entidades controladas, según 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, según 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 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 del 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.

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 dichas Normas, y se reproducen en el *Glosario de términos definidos* publicado por separado.

Empresas públicas

15. [Eliminado]

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 congruente con la adoptada por las entidades orientadas a la obtención de beneficios. La posesión de un activo para generar un rendimiento comercial indica que una entidad pretende generar flujos de entrada de efectivo a través de ese activo (o a través de la unidad 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 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 sobre terrenos.

18. En ciertos casos, un activo puede generar flujos de efectivo aunque se mantenga con el objetivo fundamental de prestación de servicios. Por ejemplo, una planta de eliminación de residuos funciona para asegurar la eliminación segura de los residuos médicos generados por los hospitales controlados por el estado, pero la planta también trata una pequeña cantidad de residuos médicos generados por otros hospitales privados en un régimen comercial. El tratamiento de los residuos médicos de los hospitales privados es eventual en las actividades de la planta, y los activos que generan flujos de efectivo no pueden distinguirse de los activos no generadores de efectivo.
19. En otras circunstancias, un activo puede que genere flujos de efectivo y que también sean utilizados para propósitos no generadores de efectivo. Por ejemplo, un hospital público tiene diez salas, nueve de las cuales se utilizan para pacientes que pagan tarifas en un régimen comercial, y la 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). La medida en que el activo se mantiene con el objetivo de proporcionar un rendimiento comercial necesita ser considerado para determinar si la entidad debe aplicar las disposiciones de esta Norma o de la NICSP 26, *Deterioro de Valor de Activos Generadores de Efectivo*. Si, como en este ejemplo, el componente no generador de efectivo es un componente insignificante del contrato tomado en su conjunto, la entidad aplicará 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 profesional de forma congruente, de acuerdo con la definición de activos generadores de efectivo y activos no generadores de efectivo, y con las guías correspondientes que figuran en los párrafos 16 a 20. El párrafo 73A requiere que una entidad revele los criterios utilizados al formar este juicio. 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 deterioro de valor como parte de un grupo de activos. Esta Norma trata la evaluación de activos individuales. La plusvalía solo se reconoce cuando da lugar a entradas de efectivo o reducciones en las salidas de efectivo netas de una adquirente. No se reconoce plusvalía con respecto al potencial de servicio que no da lugar a flujos de efectivo relacionados. El importe de servicio recuperable usado en esta Norma para evaluar el deterioro del valor 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 clave para saber si ha tenido lugar un deterioro del valor. 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.
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) **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, en el grado o forma en que se usa o se espera usar el activo. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, planes de discontinuación o restructuración de la operación a la que pertenece el activo, planes para disponer del activo antes de la fecha prevista, y la reconsideración como finita de la vida útil de un activo como finita, en lugar de indefinida.²**
- (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, significativamente 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. 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 haber deteriorado su valor. 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) Existen indicios observables de que el valor del activo ha disminuido durante el periodo 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 del valor únicamente si tal cambio ha sido significativo, y se ha anticipado o se anticipó 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 a largo plazo pueden cambiar y las valoraciones hechas por la entidad en cada fecha

² Una vez que un activo cumple los criterios para ser clasificado como mantenido para la venta (o es incluido en un grupo de activos para su disposición que se ha clasificado como mantenido para la venta), se excluirá del alcance de esta Norma y se contabilizará de acuerdo con la NICSP 44 *Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas*.

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 del valor, 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. 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, si no ocurren sucesos que pudieran eliminar dicha diferencia. De forma similar, los análisis previos 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. Puede ser posible calcular el valor razonable del activo menos los costos de venta, incluso si el activo 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 fiable³ 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 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 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 al determinar el importe de servicio recuperable corriente este 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

³ La información es fiable si está libre de error material y sesgos, 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 analiza el enfoque transitorio para la explicación de la fiabilidad.

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 activo, 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 venta o disposición 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 o la reorganización de un negocio posteriores a la disposición de un activo, no son costos incrementales directamente atribuibles a la disposición del activo.

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. La razón es que la entidad no sustituiría o reemplazaría el activo por otro similar si el activo a sustituir o reproducir está sobredimensionado o se está infrutilizando. Los activos sobredimensionados presentan características que son innecesarias para producir los bienes o servicios que se prestan con el activo. Un activo está infrutilizado 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 surge de la necesidad de que se garantice que está disponible una capacidad de servicio adecuada en determinadas circunstancias de la entidad. 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 corriente 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 político 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), salvo 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 31 y NICSP 45). 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 45. Dicha pérdida por deterioro del valor de un activo revaluado reduce el superávit de revaluación de ese activo individual de acuerdo con la NICSP 31 o clase de activos de acuerdo con la NICSP 45.
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 en el resultado (ahorro o desahorro). Un pasivo será reconocido solo si otra NICSP lo requiere. Un ejemplo de ello es cuando una instalación de uso militar no se utiliza más y la entidad está obligada por ley a dismantelar tales instalaciones si no se usan. La entidad puede necesitar realizar una provisión por los costos de dismantelamiento si así lo requiere la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.
57. Tras el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, el cargo por depreciación (amortización) del activo se ajustará 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.

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 del valor reconocida en periodos anteriores para un activo ya no existe o podría haber disminuido, una entidad considerará, como mínimo, las siguientes indicaciones:

Fuentes externas de información

- (a) **resurgimiento de la demanda o necesidad de los servicios prestados por el activo;**
- (b) **cambios significativos a largo plazo con un efecto favorable para la entidad, referentes al entorno tecnológico, legal o política gubernamental en los que la entidad opera, han tenido lugar durante el periodo, o van a tener lugar en un futuro inmediato;**

Fuentes internas de información

- (c) **cambios significativos a largo plazo con un efecto favorable para la entidad, en el grado o forma que se usa o se espera usar el activo, han tenido lugar durante el periodo, o se espera van a tener lugar en un futuro inmediato. 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 del valor 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 infrutilizado 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 en el importe de servicio recuperable. Son ejemplos de cambios en las estimaciones:

- (a) un cambio en la base de estimación del importe de servicio recuperable (es decir, si el importe de servicio recuperable se calcula como el 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) si el 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 habría obtenido (neto de amortización o depreciación) de no haberse reconocido la pérdida por deterioro del valor del activo 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), salvo que el activo se contabilice por su valor revaluado de acuerdo con otra Norma (por ejemplo, el modelo de revaluación de las NICSP 31 y NICSP 45). 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. Una reversión de una pérdida por deterioro del valor correspondiente a un activo revaluado se reconocerá directamente en la reserva de revaluación e incrementará el superávit de revaluación de para ese activo individual conforme con la NICSP 31 o la clase de activos de acuerdo con la NICSP 45. 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 45.
70. Después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro, los cargos por depreciación (amortización) del activo se ajustará en periodos futuros, 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 del valor o una reversión de la pérdida por deterioro del valor. En su lugar, el indicio para realizar una comprobación del deterioro del valor o una reversión de la pérdida por deterioro del valor 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 del valor 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 del valor están incluidas; y**
 - (b) **el importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor 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 pérdidas por deterioro del valor se han revertido;**
 - (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. [Eliminado]
74. Una clase de activos es un grupo de activos que tienen similar naturaleza y utilización en las operaciones de la entidad.
75. La información exigida por el párrafo 73 puede presentarse junto con otra información revelada, para cada clase de activos. Por ejemplo, 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 45.
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 de servicio recuperable del activo es su valor razonable menos los costos de venta o su valor en uso;**
 - (f) **si el importe de servicio 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) **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. [Eliminado]

80A. **La modificación al párrafo 27 será aplicada de forma prospectiva a partir de la fecha de su aplicación.**

81. [Eliminado]

81A. Mediante el documento *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 a los estados financieros anuales que abarquen periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. 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 periodos que comiencen antes del 1 de abril de 2011, las modificaciones se aplicarán también a dichos periodos.**

82B. **El párrafo 27 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NICSP 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, revelará 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. El documento, *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitido 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, revelará este hecho.
- 82G. El párrafo 43 fue modificado por la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*, emitida en julio de 2016. Una entidad aplicará esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase 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 2023. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2023, 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.
- 82K. Los párrafos 2, 8 y 27 fueron modificados por la NICSP 44, emitida en mayo de 2022. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 44.
- 82L. Los párrafos 12, 54, 54A, 69, 69A y 75 fueron modificados por la NICSP 45, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase estas modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 45.
- 82M. Los párrafos 2, 10 y 29 fueron modificados y el párrafo 10A fue añadido por la NICSP 46, *Medición*, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 46.
- 82N. Los párrafos 2 y 8 fueron modificados por la NICSP 47, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir

del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

83. Cuando una entidad adopte las NICSP de contabilidad 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)*, a efectos 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 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 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) se basan en las NIIF emitidas por el IASB, en la medida en que los requerimientos de esas Normas sean 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 del 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 del 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 el año 2000 proponía un enfoque para la contabilización del deterioro del valor de los activos de las entidades del sector público que aplicaban la NIC 36 en la medida en que era adecuado. Tras la consideración de las respuestas a la IC se desarrolló el PN 23, *Deterioro del Valor de los Activos*, que se emitió en el año 2003. Esta Norma fue desarrollada después de considerar las respuestas al PN 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 del 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 mide 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 destacó 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 consumido. 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 del valor.

Enfoques adoptados

FC13. El IPSASB acordó que el valor en uso de un activo no generador de efectivo se mida usando los enfoques del costo de reposición depreciado, del costo de rehabilitación o 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 del valor 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 comunes

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 las entradas de flujos de efectivo derivadas 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. En un contexto de generación de efectivo, dado que los activos comunes no generan entradas de flujos de efectivo independientes, el deterioro del valor de los activos comunes se trata como parte del deterioro del valor de la unidad generadora de efectivo a la que pertenecen los activos comunes. 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. Cuando se emitió esta Norma en diciembre de 2004, no se requería la aplicación de una comprobación del deterioro del valor a los 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 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 del valor sería tenido en cuenta en su valoración. Por ello, cualquier diferencia entre el importe por el 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 medir el importe de servicio recuperable y reconocer una pérdida por deterioro del valor por los costos de disposición de un activo no generador de efectivo. Al desarrollar la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, el IPSASB destacó que estos principios siguen siendo aplicables. Al llegar a esta conclusión, el IPSASB destacó que el modelo de revaluación de la NICSP 17 está etiquetado como modelo de valor actual en la NICSP 45.

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 de servicio recuperable como 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. De acuerdo con esta Norma, una entidad establece el valor en uso de un activo determinando el costo corriente de reemplazar el potencial de servicio restante del activo. El costo corriente de reemplazar 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 se adoptaron para medir el valor razonable de acuerdo con la NICSP 31 y la NICSP 45 y por ello el valor en uso era 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.

FC19A. Desde entonces, el IPSASB ha emitido la NICSP 46, que establece un enfoque congruente para medir el valor razonable en todas las NICSP. El IPSASB destacó que la guía en esa Norma incluye una jerarquía del valor razonable, con guías sobre las técnicas de medición que pueden usarse cuando no hay datos de mercado observables. El IPSASB consideró si el enfoque del costo de restauración y el enfoque de las unidades de servicio eran apropiados para estimar el valor razonable. El IPSASB destacó que las alternativas incluidas en las NICSP 17 y NICSP 31 son incongruentes con las técnicas de medición disponibles en la NICSP 46 para medir el valor razonable. El IPSASB estuvo de acuerdo en actualizar la definición de valor razonable en la NICSP 31 para alinearla con la NICSP 46, y sustituyó la NICSP 17 por la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*.

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. Cuando se emitió esta Norma, el IPSASB había considerado que los fundamentos expuestos en los párrafos FC19 y FC20 para los diferentes requerimientos de la NICSP 21 y la NIC 36 seguían siendo sólidos. 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. Al desarrollar la NICSP 45, el IPSASB concluyó que deben aplicarse los mismos principios de deterioro de valor al revaluar los activos a su valor operativo corriente, tal como requiere el párrafo 27 de la NICSP 45.
- 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 requería que una clase de activos se revalúe en su totalidad, si se revaluaba una partida de propiedades, planta y equipo perteneciente 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. Al desarrollar la NICSP 45, el IPSASB concluyó que debía mantenerse la misma guía.
- 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 del 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 del 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 que se miden por importes revaluados 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 sea consciente de cualquier indicador de deterioro de valor. 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. Cuando se emitió esta Norma, el IPSASB consideró una propuesta en relación a una aclaración de 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. Al desarrollar la NICSP 45, el IPSASB concluyó que debía mantenerse la misma declaración.
- 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 evaluó 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 de la capacidad de generar beneficios económicos, el IPSASB concluyó que conceptualmente eran lo mismo. Sin embargo, existía 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 la declaración del párrafo 51A de la NICSP 17 de que "las pérdidas por deterioro del 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." Al desarrollar la NICSP 45, el IPSASB concluyó que debía mantenerse la misma guía.

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 esta Norma, las EP eran entidades con ánimo de lucro y los activos que utilizan eran, principalmente, activos generadores de efectivo. Cuando se emitió esta 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 esta 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 del 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 del 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 del valor. Cuando se emitió esta Norma, el IPSASB no había incluido la reparación de un activo como indicación de reversión, porque la NICSP 17 requería que las entidades añadan los desembolsos posteriores al importe en libros de una partida de propiedades, planta y equipo cuando sea probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros o potencial de servicio a lo largo de la vida total del activo, superiores al nivel de rendimiento evaluado más recientemente del activo existente. Al desarrollar la NICSP 45, el IPSASB concluyó que debía mantenerse la misma guía. Este requerimiento también es aplicable para las propiedades de inversión que se miden utilizando el modelo del costo histórico 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. Al desarrollar la NICSP 45, el IPSASB destacó que estos principios siguen siendo aplicables. Al llegar a esta conclusión, el IPSASB destacó que el modelo de costos de la NICSP 17 está etiquetado como modelo de costos históricos en la NICSP 45 y que esa etiqueta se aplica consecuentemente en la NICSP 16.

Revisión de la NICSP 21 como resultado del documento del IPSASB *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016

FC26. El IPSASB emitió *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril 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 del documento *Mejoras a la NICSP*, 2019

FC27. Cuando se emitió esta Norma, la referencia a la "clase de activos" en los párrafos 54A y 69A había creado la impresión de que la guía solo se aplicaba a los activos revaluados dentro del alcance de la NICSP 17 *Propiedades, Planta y Equipo*. Los agentes interesados mostraron su preocupación de que los activos intangibles revaluados fueran excluidos de su aplicación. En consecuencia, el IPSASB acordó aclarar que los párrafos se aplican a los activos individuales en el alcance de la NICSP 31 y a las clases de activos en el alcance de la NICSP 17. Al desarrollar la NICSP 45, el IPSASB destacó que estos principios siguen siendo aplicables.

Revisión de la NICSP 21 como resultado de la NICSP 46, *Medición*

FC28. La NICSP 46, *Medición*, emitida en mayo de 2023, proporciona una guía genérica sobre la medición inicial y posterior de los activos, para garantizar un enfoque congruente en todas las NICSP. El IPSASB acordó que el concepto de valor razonable debería mantenerse en la NICSP 21, independientemente de la definición revisada de valor razonable propuesta en la NICSP 46. El IPSASB estuvo de acuerdo en que cualquier cambio en el concepto de valor razonable en la NICSP 21 debería considerarse como parte de un proyecto específico de la NICSP 21 y en el contexto de la estimación del deterioro de valor de forma más amplia.

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 21, pero no es parte de la misma.

Indicios de deterioro del valor (párrafo 27)

Fuentes externas de información

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.

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

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.

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 una incidencia adversa 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 sufriendo un deterioro del valor por esta incidencia 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 del uso 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.

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 del valor incluyen aquéllos en los que:
- (a) la construcción se detuvo como consecuencia de un descubrimiento arqueológico o condiciones medioambientales, por ejemplo, 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.

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 del 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 del valor 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. 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 del valor 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 grado de uso de la computadora central es el indicio del deterioro del valor). La pérdida por deterioro del valor se determina usando el enfoque de costo de reposición depreciado como se indica a continuación:

a Costo de adquisición, 1999	10.000.000
Depreciación acumulada, 2003 (a × 4 ÷ 7)	5.714.286
b Importe en libros, 2003	4.285.714
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 ha deteriorado su valor 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 un empleador importante 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 uso 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 un empleador importante 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 uso 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
		<hr/>
b	Importe en libros, 2003	1.250.000
		<hr/>
c	Costo de reposición	1.300.000
	Depreciación acumulada (c × 20 ÷ 40)	650.000
		<hr/>
d	Importe de servicio recuperable	650.000
		<hr/>
	 Pérdida por deterioro del valor (b-d)	 600.000
		<hr/>

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
		<hr/>
b	Importe en libros, 2003	100.000
		<hr/>
c	Costo de reposición	250.000

Depreciación acumulada ($c \times 5 \div 10$)	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 ($a \times 19 \div 40$)	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 ($c \times 19 \div 40$)	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 uso con un efecto adverso para la entidad – Edificio de pisos parcialmente desocupado en un futuro inmediato

EI13. En el año 1998, el Ayuntamiento de Ornog 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 dejaran 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

El14. 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 uso 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

El15. 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

El16. 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
	Costo de reposición depreciado antes del ajuste por las unidades de servicio	22.500.000
d	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.
- 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 del valor 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 del valor bajo otras NIIF. Éstos no han sido excluidos de la NICSP 21 porque no existen otras NICSP equivalentes. Estas exclusiones incluyen (a) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola, (b) los activos por impuestos diferidos, (c) los costos de adquisición diferidos y (d) los activos intangibles derivados de los derechos contractuales de un asegurador en virtud de contratos de seguro dentro del alcance de la NIIF 4, *Contratos de Seguro*.
- 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 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 2025.

La NICSP 22, *Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General* fue emitida en diciembre de 2006.

Desde entonces, la IPSAS 22 ha sido modificada por las siguientes normas NICSP:

- NICSP 46, *Medición* (emitida en mayo de 2023)
- *Mejoras a las NICSP 2021* (emitida en enero de 2022)
- *Mejoras a las NICSP 2018 (emitida en octubre de 2018)*
- *La aplicabilidad de las NICSP* (emitidas 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	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2011
3	Modificado	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
5	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
13	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
16	Eliminado	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
18	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
22	Modificado	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
24	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
26	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
27	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
28	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
29	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
30	Modificado	NICSP 35 enero de 2015

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
32	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
37	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> 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	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
47D	Nuevo	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
47E	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
47F	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
47G	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
48	Modificado	NICSP 33 enero de 2015

**NICSP 22, REVELACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA SOBRE EL SECTOR GOBIERNO
GENERAL**

CONTENIDO

	Párrafos
Objetivo.....	1
Alcance	2-14
Información financiera por segmentos.....	7-8
Bases estadísticas de información financiera.....	9-11
Políticas contables	12-14
Definiciones	15-22
Empresas públicas.....	16
Sector gobierno general.....	17-22
Sector corporaciones públicas financieras.....	19
Sector corporaciones públicas no financieras.....	20-22
Políticas contables.....	23-34
Desagregación adicional.....	33-34
Información a revelar	35-46
Conciliación de los estados financieros consolidados	43-44
Conciliación con las bases estadísticas de información financiera	45-46
Fecha de vigencia.....	47-48
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 22, *Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General*, 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 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 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 de 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 también pueden 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, dependen 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 de, el Sistema de Cuentas Nacionales, 2008 (SCN 2008) 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 de esta Norma.
6. Los estados financieros consolidan solo las entidades controladas. Esta limitación no tiene lugar en las bases estadísticas de información financiera. En algunas jurisdicciones, un gobierno nacional controla entidades de gobierno regional/provincial y local, y en consecuencia sus estados financieros consolidan dichos niveles de gobierno, pero en otras jurisdicciones no lo hacen. En todas jurisdicciones, según las bases estadísticas de información financiera, el SGG de todos los niveles de gobierno están combinados, por lo que en algunas jurisdicciones el SGG incluirá unidades que los estados financieros no consolidan. Esta Norma desagrega

los estados financieros consolidados de un gobierno. En consecuencia, prohíbe la presentación, como parte del SGG, de una entidad no consolidada dentro de los estados financieros de un gobierno.

Información financiera por segmentos

7. La NICSP 18, *Información Financiera por Segmentos*, requiere 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 éstos. Por ejemplo, la revelación de información adecuada sobre el SGG es coherente 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 coherente con la adoptada en el presupuesto. Donde los presupuestos gubernamentales se preparan para el SGG en lugar del gobierno en su conjunto, la información financiera sobre el SGG revelada de acuerdo con esta Norma será relevante para las comparaciones requeridas por dicha NICSP.

Políticas contables

12. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, requiere el desarrollo de políticas contables para garantizar que los estados financieros proporcionen información que reúna determinadas características cualitativas. La recopilación y presentación de los datos del SGG que satisfacen las características cualitativas de la información suministrada en los estados financieros y los relacionados con los requerimientos de la auditoría podría añadir una carga significativa de trabajo de los preparadores y auditores en muchas jurisdicciones, y podría incrementar la complejidad de los estados financieros. Esto será especialmente así en las jurisdicciones donde actualmente no se preparen estados financieros basados en 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 puede 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 son la relevancia, representación fiel, 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 dichas Normas, y se reproducen en el *Glosario de términos definidos* publicado por separado.

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 2008 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 coherente 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 de titularidad pública 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 coherencia 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 2008, 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 coherencia 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 un modelo del costo histórico y un modelo de valores actuales 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 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 coherente 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 anterior, las

bases estadísticas de información financiera tratan los dividendos como gastos, mientras que las NICSP los tratan como distribuciones. Las bases estadísticas de información financiera también realizan una distinción entre transacciones y otros flujos económicos para presentación de información financiera que no están actualmente reflejados en los estados financieros consolidados, y se centran en determinadas mediciones relevantes para el análisis de la política fiscal tales como préstamo/endeudamiento netos y superávit/déficit de efectivo.

46. Esta Norma no requiere una conciliación de 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 2026. 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* 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.
- 47F. Los párrafos 5, 18 y 28 fueron modificados por el documento *Mejoras a las NICSP 2021*, emitido en enero de 2022. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2023. Se permite su aplicación anticipada.
- 47G. El párrafo 32 fue modificado por la NICSP 46, *Medición* emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 46.

48. Cuando una entidad adopte las NICSP de contabilidad 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), a efectos 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. Cuando se emitió esta Norma, se refirió al *Sistema de Cuentas Nacionales de 1993* (SCN 1993) (y actualizaciones), al *Manual de Estadísticas Financieras Públicas de 2001* (MEFP) 2001, y al *Sistema Europeo de Cuentas de 1995* (SEC 1995), que 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. En el desarrollo de la *Mejoras a las NICSP 2021*, el IPSASB se percató que la NICSP 22 se refería a una versión anterior del Sistema de Cuentas Nacionales (SCN). Por lo tanto, el IPSASB modificó la Norma para referirse a la última versión del SCN. El párrafo FC17 proporciona el razonamiento para incluir estas modificaciones a la NICSP 22 mediante el documento *Mejoras a las NICSP 2021*.
- 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 sobre el SGG puede proporcionar información útil a los usuarios de los estados financieros, particularmente en aquellas jurisdicciones en que los gobiernos nacionales u otros gobiernos, elaboran tanto (a) estados financieros de acuerdo con las NICSP, y (b) información financiera de acuerdo con bases estadísticas de información financiera. El IPSASB considera también que 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 y/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 un modelo del costo histórico y un modelo de valores actuales 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 vez de los estados financieros del SGG. Esto haría fracasar el propósito de revelar información del SGG como un puente entre los estados financieros preparados de acuerdo con las NICSP y los preparados de acuerdo con bases estadísticas de información financiera.

Información financiera por segmentos

- FC10. La NICSP 18 requiere revelar de forma separada cierta clase de información sobre actividades o grupos de actividades significativas para la evaluación del rendimiento de la entidad en el logro de sus objetivos y con el propósito de la toma de decisiones. La NICSP 18 no hace distinción entre transacciones y hechos con contraprestación y sin contraprestación, o entre actividad 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 pueden 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 del documento del IPSASB *La Aplicabilidad de las NISCSP*, emitido en abril de 2016

- FC15. El IPSASB emitió *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril 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 *Mejoras a la NICSP, 2018*

- FC16. El párrafo 37 se refiere 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. 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".

Revisión de la NICSP 22 como resultado del documento *Mejoras a la NICSP, 2021*

- FC17. Los interesados destacaron que la NICSP 22 todavía se refería a la edición de 1993 del SCN, en vez de su versión más reciente, la SCN de 2008. Por lo tanto, el IPSASB acordó modificar los párrafos 5, 18 y 28 y el FC1 para referirse a la última versión del SCN, que es la SCN de 2008.

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 W-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 financieros	X	X	X	X			X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ACTIVO TOTAL	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
PASIVOS								
Pasivos corrientes								
Cuentas por pagar	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Préstamos corto plazo	X	X	X	X			X	X
Porción de los préstamos con vencimiento a corto plazo	X	X	X	X			X	X
Provisiones	X	X	X	X			X	X

	SGG		CPF y CPNF		Eliminaciones		Total W-de-G	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
Beneficios a los empleados	X	X	X	X			X	X
Otros pasivos corrientes	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Pasivos no corrientes	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
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 W-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 de cambios en los activos netos/patrimonio del SGG – Del ejercicio cerrado a 31 de diciembre, 20X2

(miles de unidades monetarias)

	SGG			CPF y CPNF	Eliminaciones	Total Gobierno en su conjunto
	Reservas de revaluación	Reserva de conversión	Resultados Acumulados (ahorro o desahorro) del periodo			
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)

	SGG			CPF y CPNF	Eliminaciones	Total Gobierno en su conjunto
	Reservas de revaluación	Reserva de conversión	Resultados Acumulados(ahorro o desahorro) del periodo			
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 Gobierno en su conjunto	
	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 Gobierno en su conjunto	
	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
<i>Incremento/(Disminución) neta en el efectivo y equivalentes al efectivo</i>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<i>Efectivo y equivalentes al efectivo al principio del periodo</i>	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

ESTA PÁGINA ESTÁ EN BLANCO INTENCIONADAMENTE

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 2025.

La NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)* fue emitida en diciembre de 2006.

Desde entonces, la IPSAS 23 ha sido modificada por las siguientes normas NICSP:

- NICSP 46, *Medición* (emitida en mayo de 2023)
- NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo* (emitida en mayo de 2023)
- COVID-19: *Diferimiento de las Fechas de Vigencia* (emitida en noviembre de 2020)
- NICSP 42, *Prestaciones 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* (emitidas 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)
- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitida en octubre de 2011)
- NICSP 31, *Activos Intangibles* (emitida en enero de 2010)
- NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* (emitida en enero de 2010)
- NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación* (emitida en enero de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 23

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección de Introducción	Eliminado	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2011
1	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
2	Modificado	NICSP 40 enero de 2017 NICSP 42 enero de 2019
3	Eliminado	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
4	Eliminado	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
5	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
6	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
13	Modificado	NICSP 45 mayo de 2023

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
10	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
31	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
37	Modificado	NICSP 28 enero de 2010
42	Modificado	NICSP 45 mayo de 2023 NICSP 46 mayo de 2023
43	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018 NICSP 45 mayo de 2023
43A	Nuevo	NICSP 45 mayo de 2023
83	Modificado	NICSP 45 mayo de 2023
87	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
97	Modificado	NICSP 45 mayo de 2023
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	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
124E	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
124F	Modificado	<i>COVID-19: diferimiento de la fecha de vigencia</i> noviembre de 2020

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
124G	Nuevo	NICSP 42 enero de 2019
124H	Nuevo	NICSP 45 mayo de 2023
124I	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
125	Modificado	NICSP 33 enero de 2015
GI23	Modificado	NICSP 45 mayo de 2023
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	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018 NICSP 45 mayo de 2023
GI59	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018

**NICSP 23, INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN
(IMPUESTOS Y TRANSFERENCIAS)**

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance.....	2-6
Definiciones.....	7-28
Transacciones sin contraprestación	8-11
Ingresos	12-13
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.....	42-43A
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 a 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 las 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) **Las 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 por 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:
 - (a) impuestos; y
 - (b) transferencias (sean monetarias o no), que incluyen subvenciones, condonaciones de deudas, multas, legados, regalos, donaciones, bienes y servicios en especie y la parte por debajo de mercado de los préstamos en condiciones favorables recibidos.
6. Los gobiernos pueden reorganizar el sector público, fusionando algunas entidades del sector público y dividiendo otras en dos o más entidades separadas. Una combinación del sector público tiene lugar cuando dos o más operaciones se unen para formar una entidad que informa. Estas reestructuraciones, habitualmente no suponen que una entidad compre otro negocio o entidad, pero pueden dar lugar a que una entidad nueva o existente adquiera todos los activos y pasivos de otro negocio 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 dichas Normas, y se reproducen en el *Glosario de términos definidos* publicado por separado.

Transacciones sin contraprestación

8. En algunas transacciones, está claro que hay un intercambio por un valor aproximadamente igual. Estas son transacciones con contraprestación y se tratan en otras NICSP.
9. En otras transacciones, una entidad recibirá recursos sin ninguna contraprestación a cambio, o con una contraprestación simbólica. Estas son claramente transacciones sin contraprestación y se abordan en esta Norma. Por ejemplo, los contribuyentes pagan impuestos porque la ley fiscal ordena el pago de estos impuestos. 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 45, *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.

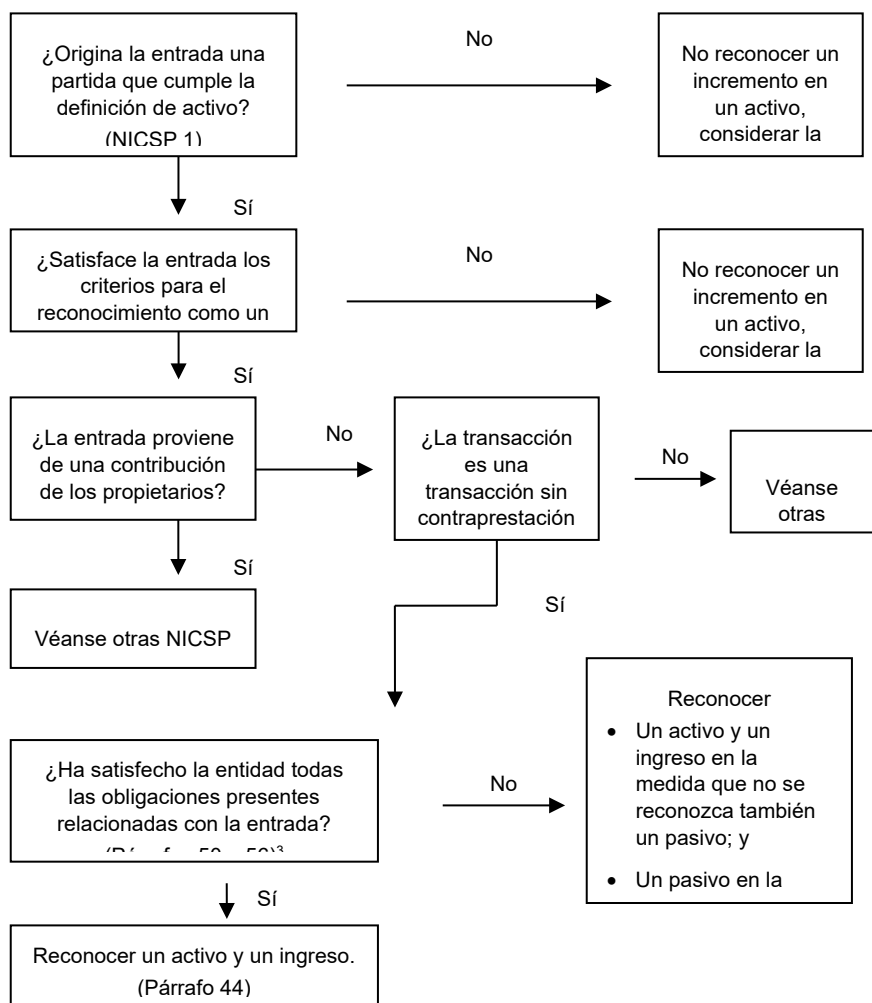


Ilustración del análisis de la entrada inicial de recursos

- 1 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 los recursos controlados por una entidad como consecuencia de sucesos pasados y de los cuales se espera que fluyan beneficios económicos futuros o un potencial de servicio para la entidad.
31. **Una entrada de recursos de una transacción sin contraprestación, distinta de servicios en especie, que cumpla la definición de activo se reconocerá como tal si, y sólo si:**

- (a) **es probable que fluyan a la entidad beneficios económicos o un potencial de servicio futuros asociados con el activo; y**
- (b) **el valor razonable del activo pueda ser medido con fiabilidad.**

Control de un activo

32. La capacidad de excluir o regular el acceso a otros de los beneficios de un activo es un elemento esencial de control que distingue a los activos de la entidad de aquellos bienes públicos a los que todas las entidades tienen acceso y de los que se benefician. En el sector público, los gobiernos ejercen un papel de regulación sobre ciertas actividades, por ejemplo, instituciones financieras o fondos de pensiones. Este papel de regulación no significa necesariamente que tales partidas reguladas cumplan la definición de un activo del gobierno, o que satisfagan los criterios para el reconocimiento como un activo en los estados financieros con propósito general del gobierno que regula dichos activos. De acuerdo con el párrafo 98, las entidades pueden, pero no están obligadas, a reconocer servicios en especie.
33. Un anuncio de una intención de transferir recursos a una entidad del sector público no es suficiente por sí mismo para identificar recursos como controlados por un receptor. Por ejemplo, si una escuela pública fuese destruida por un incendio forestal y un gobierno anunciase su intención de transferir fondos para reconstruirla, la escuela no reconocería una entrada de recursos (recursos por recibir) en el momento del anuncio. En los casos donde se requiere un acuerdo de transferencia antes de que los recursos puedan ser transferidos, una entidad receptora no identificará esos activos como controlados hasta el momento en que el acuerdo sea vinculante ya que la entidad receptora no puede excluir o regular el acceso del transferidor a los recursos. En muchos casos la entidad necesitará establecer la capacidad de ejercer su control de los recursos antes de que puedan ser reconocidos como un activo. Si una entidad no tiene capacidad de reclamar legalmente los recursos, no puede excluir o regular el acceso del transferidor a los mismos.

Suceso pasado

34. Las entidades del sector público obtienen normalmente activos de los gobiernos, de otras entidades incluyendo los contribuyentes, o comprándolos o produciéndolos. Por lo tanto, el suceso pasado que da lugar al control de un activo puede ser una compra, un hecho 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 actual en la fecha de adquisición.**
43. De forma congruente con la NICSP 12, *Inventarios*, la NICSP 16, *Propiedades de Inversión*, la NICSP 31, *Activos Intangibles*, y la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*, los activos adquiridos mediante transacciones sin contraprestación se miden por su valor razonable en la fecha de adquisición.
- 43A. Congruente con la NICSP 45, los activos adquiridos mediante transacciones sin contraprestación se miden a su costo atribuido en la fecha de adquisición. El objetivo principal para el que una entidad posee las

propiedades, planta y equipo determina la base de medición del valor actual utilizada para determinar el costo atribuido. Las propiedades, planta y equipo mantenidos por su capacidad de operación se miden al valor operativo actual. Las propiedades, planta y equipo mantenidos por su capacidad financiera se miden a su valor razonable.

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 sus obligaciones.**

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 transcurre 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 imponible. 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 45. 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 reconocimiento inicial, los regalos y donaciones, incluidos los bienes en especie, como:
- (a) Los inventarios, las propiedades de inversión, los activos intangibles y los instrumentos financieros se miden por su valor razonable en la fecha de adquisición; y
 - (b) Las propiedades, planta y equipo se miden a su costo atribuido en la fecha de adquisición;

El objetivo principal para el que una entidad posee las propiedades, planta y equipo, de acuerdo con la NICSP 45, determina la base de medición del valor actual utilizada para determinar el costo atribuido. Las propiedades, planta y equipo mantenidos por su capacidad de operación se miden al valor operativo actual. Las propiedades, planta y equipo mantenidos por su capacidad financiera se miden a su valor razonable.

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. Los compromisos de donaciones pueden requerir ser reveladas 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 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, 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, la modificación también se aplicará 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 aplica la NICSP 33 en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, la modificación también se aplicará 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 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.
- 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 2023. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2023, 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.
- 124H. Los párrafos 13, 42, 43, 83 y 97 fueron modificados, y el párrafo 43A fue añadido por la NICSP 45 emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase estas modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 45.
- 124I. El párrafo 42 fue modificado por la NICSP 46, *Medición* emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 46.
125. Cuando una entidad adopte las NICSP de contabilidad 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), a efectos 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 para Ingresos de Transacciones sin Contraprestación en la Invitación a Comentar (IAC), *Ingresos por transacciones sin contraprestación (incluyendo impuestos y transferencias)*, emitida en enero de 2004, (b) las opiniones expresadas por los constituyentes que respondieron a la consulta sobre esa IAC y (c) las opiniones de quienes respondieron al Proyecto de Norma 29, *Ingresos de transacciones sin contraprestación (incluyendo impuestos y transferencias)*.
- FC2. Al desarrollar esta NICSP, el IPSASB consideró las disposiciones de las NIIF emitidas por el IASB, en particular, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 20, *Contabilización de las subvenciones del Gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales*, y NIC 41, *Agricultura*.
- FC3. El IPSASB es conocedor del proyecto iniciado por el IASB sobre el reconocimiento de ingresos y también del Proyecto de Norma del IASB Modificaciones propuestas a la NIC 37, *Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes*. El IPSASB continuará supervisando estos proyectos y, en el momento adecuado, considerará las implicaciones de cualquier cambio 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 IPASB. Una IAC fue publicada en enero de 2004, solicitando comentarios hasta el 30 de junio de 2004. Se recibieron 51 comentarios. En noviembre de 2004, el IPASB analizó esos comentarios y comenzó el Proyecto de Norma 29, que se publicó en enero de 2006, con una petición de comentarios hasta el 30 de junio de 2006.
- FC6. En noviembre de 2006, el IPSASB inició un análisis en profundidad de las respuestas al Proyecto de Norma 29 y preparó esta NICSP y la aprobó para su emisión.

Enfoque

- FC7. Esta norma establece principios generales para el reconocimiento de ingresos de transacciones sin contraprestación y proporciona guías sobre la aplicación de esos principios a las fuentes más importantes de ingresos de gobiernos y otras entidades del sector público. Para desarrollar esta Norma, el IPSASB consideró si adoptar o no un enfoque que se centrara 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 Proyecto de Norma 29 también reflejaban el principio de que las estipulaciones impuestas en el uso de activos transferidos están incluidas en leyes, regulaciones u otros acuerdos vinculantes, y son exigibles por definición. El IPSASB considera que este principio es necesario para evitar el aplazamiento inapropiado del reconocimiento de ingresos, o la información a revelar sobre restricciones que no tienen sustancia.

Estipulaciones—Condiciones

- FC11. Esta Norma requiere que cuando la transferencia de un activo impone una condición 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. Antes de requerir la fecha de vigencia de la NICSP 46, *Medición*, esta Norma requería que los activos adquiridos mediante transacciones sin contraprestación sean medidos inicialmente por su valor razonable en la fecha de adquisición. El IPSASB había concluido que el uso del valor razonable era adecuado 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 representaba 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 era 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.

FC16A Como parte del desarrollo de la NICSP 46, *Medición*, el IPSASB decidió, en el caso de propiedades, planta y equipo mantenidos por su capacidad operativa, que el costo atribuido debería aclararse para incluir el valor operativo actual. El IPSASB estuvo de acuerdo en requerir el uso del valor operativo actual en la medición inicial cuando el precio de transacción no refleje fielmente la esencia de la transacción para las propiedades, planta y equipo mantenidos por su capacidad operativa. Mientras que el valor razonable sigue representando

fielmente el valor para la entidad del sector público de las propiedades, planta y equipo mantenidas por su capacidad financiera, el valor operativo actual representa fielmente el valor de las mantenidas por su capacidad operativa.

Cuentas de entidades bancarias

FC17. Esta Norma supone el requerimiento de que todo el dinero depositado en una cuenta bancaria de una entidad satisface la definición de activo y cumple los criterios para el reconocimiento de un activo de la entidad. El IPSASB establece este principio en los párrafos 1.2.6 y 1.2.7 de la NICSP de Base de Efectivo, *Información Financiera según la Base Contable de Efectivo*. La Norma también requiere el reconocimiento de un pasivo con respecto a cualquier importe que la entidad que informa haya obtenido y depositado en su propia cuenta bancaria, actuando 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 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. 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 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 jurisdicciones. 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 del documento del IPSASB *La Aplicabilidad de las NISCSP*, emitido en abril de 2016

FC27. El IPSASB emitió *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril 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)

- GI. 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 auditoría 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)

- GI6. Un gobierno nacional (entidad que informa) establece un impuesto sobre el valor añadido (IVA) en todos los negocios. El impuesto es del 15 por ciento del valor añadido y se recauda de los clientes (contribuyentes) por los comerciantes en el momento de la venta. Se requiere que los negocios de tamaño grande y mediano presenten semanalmente las declaraciones del impuesto 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 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 sujetas a impuestos durante el periodo sobre el que se informa. El gobierno reconoce activos e ingresos en los estados financieros con propósito general del periodo sobre el que se informa en que las ventas y compras tienen lugar o, si al final del periodo sobre el que se informa el impuesto por cobrar no puede ser medido de manera fiable, posteriormente, tan pronto como pueda medirse fiablemente el impuesto por cobrar.

Derechos de aduana (párrafo 65)

- GI10. Un gobierno nacional (entidad que informa) impone derechos de aduana en todas las importaciones de bienes. Los derechos de aduana varían dependiendo del tipo de bienes importados y se establecen a niveles que aseguren que los bienes producidos nacionalmente son más baratos en el mercado minorista. Los bienes importados se mantienen en depósitos aduaneros hasta que el importador pague el derecho de aduana. Se requiere que los importadores realicen declaraciones de importación al departamento de aduanas y paguen los derechos inmediatamente. La mayoría de los importadores presentan estas declaraciones electrónicamente antes de que lleguen los bienes, y realizan transferencias electrónicas de fondos al departamento de aduanas cuando los bienes son descargados de barcos o aeronaves, o a medida que los trenes o camiones pasan la frontera de aduanas.
- GI11. El gobierno controla un recurso – derechos de aduana por cobrar – cuando el hecho imponible ocurre, que es el movimiento de bienes a través de la frontera de aduanas. El gobierno reconoce activos e ingresos en los estados financieros con propósito general del periodo sobre el que se informa en el que los bienes

traspasan las fronteras, o posteriormente, tan pronto como pueda medir fiablemente el derecho de aduanas por cobrar.

Derechos sobre sucesiones (párrafo 65)

- GI12. Un gobierno nacional (entidad que informa) establece un derecho sobre sucesiones del 40 por ciento sobre todos los patrimonios valorados en más de 500.000 unidades monetarias (u.m.). Se requiere que todos los profesionales médicos y directores de funerarias notifiquen al departamento fiscal todas las defunciones. Un evaluador realiza entonces una valoración provisional del patrimonio para determinar si el derecho sobre sucesiones será pagadero. Se requiere que los albaceas completen un inventario del patrimonio con el departamento fiscal, que valora el patrimonio y determina el impuesto por pagar sobre el patrimonio. No puede declararse a nadie legítimo albacea hasta que no se pague todo el derecho. Debido a las complejidades en la ley testamentaria y 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 actual de acuerdo con la NICSP 45. 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. Se aplicará a esta transacción la NICSP 9 y la NICSP 31, *Activos Intangibles*.

Condonación de deudas (párrafos 84 a 87)

GI28. El gobierno nacional (transferidor) prestó a un gobierno local (entidad que informa) 20 millones de u.m. para permitir al gobierno local construir una planta de tratamiento de agua. Después de un cambio de política, el gobierno nacional decide condonar el préstamo. No hay estipulaciones asociadas a la condonación del préstamo. El gobierno nacional escribe al gobierno local y le notifica su decisión; también adjunta la documentación del préstamo, en la que se indica en anotaciones que se ha renunciado al préstamo.

GI29. Cuando recibe la carta y la documentación del gobierno nacional, en la que se comunica esta decisión, el gobierno local 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 telefonan 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 de SGET es vinculante para los gobiernos de las ciudades y distribuye por igual la propiedad, que únicamente puede modificarse mediante acuerdo. Las ciudades aportan 25 millones de u.m. cada una para establecer SGET. Estas contribuciones satisfacen la definición de una contribución de los propietarios, que la entidad reconoce como tal. El estatuto también establece que las ciudades compren el producto de SGET en proporción a su propiedad. El precio de compra es igual al costo completo de producción. En 20X9, la ciudad de Berolini da la aprobación para la construcción de una fundición de aluminio dentro de la ciudad, que provocará que se duplique la demanda de electricidad de la ciudad. Las tres ciudades acuerdan modificar el estatuto 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 a 108)

- GI53. Para el ejercicio cerrado el 31 de diciembre de 20X2, el Gobierno A prepara y presenta por primera vez estados financieros elaborados de acuerdo con las NICSP. Revela la siguiente información en sus estados financieros:

Estado de Rendimiento Financiero

	20X2	20X1
	(miles de u.m.)	(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		
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	Ingresos 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	Ingresos 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	Ingresos 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	Ingresos 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	Ingresos 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 costo atribuido, 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 abordan 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	Ingresos 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 Normas NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2025.

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 Normas NICSP:

- NICSP 47, *Ingresos* (emitida en mayo de 2023)
- NICSP 42, *Prestaciones 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	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2011
3	Modificado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
4	Eliminado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
21	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
22	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
24	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
26	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
46	Modificado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
48	Modificado	NICSP 42 enero de 2019
54A	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
54B	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
54C	Nuevo	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
54D	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2018
54E	Nuevo	NICSP 42 enero de 2019
55	Modificado	NICSP 33 enero de 2015

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
El	Modificado	NICSP 42 enero de 2019 NICSP 47 mayo de 2023

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 interpretada 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. 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, sus presupuestos aprobados y para los 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, o presupuestos, 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. [Eliminado]
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 dichas Normas, y se reproducen en el *Glosario de términos definidos* publicado por separado.

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 determinarse 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 principales 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 profesional 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 estará reflejado 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 aplicarán 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 hagan 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 revelará en las notas de los estados financieros el periodo del presupuesto aprobado.**
44. Los estados financieros se presentan al menos anualmente. Las entidades pueden aprobar presupuestos para un periodo anual o para periodos plurianuales. La 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 identificará 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 base efectivo modificado o base de 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. **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 55. 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.**
- 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 por 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.**
- 54E. **El párrafo 48 fue modificado por la NICSP 42, emitida en enero de 2019. Una entidad aplicará esa modificación al mismo tiempo que aplique la NICSP 42.**
55. Cuando una entidad adopte las NICSP de contabilidad 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*), a efectos 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 devengo) con las NIIF emitidas por el IASB cuando sea apropiado para las entidades del sector público.
- FC2. En muchas jurisdicciones, la legislación u otra fuente normativa requiere que las entidades del sector público, sean el gobierno o una entidad gubernamental particular, hagan público el presupuesto aprobado (o los presupuestos) del que tiene la obligación de rendir cuentas. Esta 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 o presupuestos. 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, o presupuestos, 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 Aplicabilidad de las NICSP 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 procedimientos, 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 todas 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 Norma 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 del documento del IPSASB *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016

- FC23. El IPSASB emitió *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril 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 24 como resultado del documento *Mejoras a las NICSP, 2018*

FC24. Los párrafos 21, 22 y 24 se referían 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. 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".

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 200X

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.

(en unidades monetarias)	Importes Presupuestados		Importes Reales con Base Comparable	¹ Diferencia: Presupuesto Final y Realizado
	Inicial	Final		
COBROS				
Impuestos	X	X	X	X
Acuerdos de ayuda				
Agencias internacionales	X	X	X	X
Otras subvenciones y ayudas	X	X	X	X
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)
Otra protección social	(X)	(X)	(X)	(X)
Defensa	(X)	(X)	(X)	(X)
Vivienda y bienestar social	(X)	(X)	(X)	(X)

¹ La columna "Diferencia..." no es requerida. Sin embargo, se puede incluir una comparación entre el presupuesto real y el inicial o el final, claramente identificado de forma apropiada.

(en unidades monetarias)	Importes Presupuestados		Importes Reales con Base Comparable	¹ Diferencia: Presupuesto Final y Realizado
	Inicial	Final		
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

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. Se adoptaría una presentación similar para otros estados financieros.)

Realizado o 20XX-1	(en unidades monetarias)	Realizado 20XX	Presupuest o Final 20XX	Presupuest o Inicial 20XX	² Diferencia: Presupuesto Inicial y Realizado
	Ingresos				
X	Impuestos	X	X	X	X
X	Otras contribuciones y gravámenes obligatorios	X	X	X	X
X	Transferencias sin un acuerdo vinculante	X	X	X	X
X	Ingresos procedentes de las obligaciones de cumplimiento en un acuerdo vinculante	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)

² La columna "Diferencia..." no es requerida. Sin embargo, se puede incluir una comparación entre el presupuesto real y el inicial o el final, claramente identificado de forma apropiada.

Realizado o 20XX-1	(en unidades monetarias)	Realizado 20XX	Presupuesto Final 20XX	Presupuesto Inicial 20XX	² Diferencia: Presupuesto Inicial y Realizado
(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	Presupuesto revisado en el 1º Año	1º Año	Saldo disponible para el 2º Año	Objetivo	Presupuesto revisado en el 2º Año	2º Año	³ Diferencia: presupuesto y realizado durante el periodo presupuestario
		presupuesto para el 1º Año		realizado sobre base comparable		presupuesto para el 2º Año		realizado sobre base comparable	
COBROS									
Impuestos		X	X	X	X	X	X	X	X
Acuerdos de ayuda		X	X	X	X	X	X	X	X
Ingresos: Préstamos		X	X	X	X	X	X	X	X
Ingresos: Disposición de planta y equipo		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)
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)

³ No se requiere esta columna. Sin embargo, se puede incluir una comparación entre el presupuesto real y el inicial o el final, claramente identificado de forma apropiada.

PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN DEL PRESUPUESTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

(en unidades monetarias)	Presupuesto bianual inicial Año	Objetivo presupuestario para el 1 ^{er} Año	Presupuesto revisado en el 1 ^{er} Año	1 ^{er} Año realizado sobre base comparable	Saldo disponible para el 2 ^o Año	Objetivo presupuestario para el 2 ^o Año	Presupuesto revisado en el 2 ^o Año	2 ^o Año realizado sobre base comparable	³ Diferencia: presupuesto y realizado durante el periodo presupuestario
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.

ESTA PÁGINA ESTÁ EN BLANCO INTENCIONADAMENTE

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 NIIF de contabilidad es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo directamente en la IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

Correo electrónico: customerservices@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las Normas NIIF de contabilidad, las Normas NIC y las demás publicaciones del IASB son propiedad de la Fundación IFRS.

“IFRS Accounting Standards”, “IAS Standards”, “IASB” y “IFRS Foundation” 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 Normas NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2025.

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 Normas NICSP:

- NICSP 47, *Ingresos* (emitida en mayo de 2023)
- NICSP 46, *Medición* (emitida en mayo de 2023)
- NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo* (emitida en mayo de 2023)
- NCSP 44, *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas* (emitida en mayo de 2022)
- *COVID-19: Diferimiento de las Fechas de Vigencia* (emitida en noviembre de 2020)
- *Mejoras a las NICSP 2019* (emitida en enero de 2020)
- 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 del Valor de Activos Generadores de Efectivo*) (emitida en julio de 2016)
- *La Aplicabilidad de las NICSP* (emitido en abril de 2016)
- *Mejoras a 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* (emitida en octubre de 2011)
- *Mejoras a las NICSP* (emitida en noviembre de 2010)
- *Mejoras a las NICSP* (emitida en enero de 2010)
- NICSP 31, *Activos Intangibles* (emitida en enero de 2010)
- NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* (emitida en enero de 2010)
- NICSP 27, *Agricultura* (emitida en diciembre de 2009)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 26

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección de Introducción	Eliminado	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2011

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
2	Modificado	NICSP 27 diciembre de 2009 NICSP 29 enero de 2010 NICSP 31 enero de 2010 <i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016 <i>Deterioro del Valor de Activos Revaluados</i> julio de 2016 NICSP 39 julio de 2016 NICSP 40 enero de 2017 NICSP 41 agosto de 2018 NICSP 44 mayo de 2022 NICSP 47 mayo de 2023
3	Eliminado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
4	Eliminado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
5	Modificado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
6	Eliminado	<i>Deterioro del Valor de Activos Revaluados</i> julio de 2016
7	Eliminado	NICSP 40 enero de 2017
8	Modificado	NICSP 27 diciembre de 2009 NICSP 29 enero de 2010 <i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016 NICSP 44 mayo de 2022 NICSP 46 mayo de 2023 NICSP 47 mayo de 2023
9	Modificado	NICSP 29 enero de 2010 NICSP 41 agosto de 2018
10	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
10A	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
11	Eliminado	<i>Deterioro del Valor de Activos Revaluados</i> julio de 2016
12	Modificado	NICSP 37 enero de 2015 NICSP 35 enero de 2015 NICSP 41 agosto de 2018
13	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
18	Modificado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
18A	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
20A	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
23	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
25	Modificado	NICSP 44 mayo de 2022 NICSP 46 mayo de 2023
27	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> noviembre de 2010
29	Modificado	NICSP 47 mayo de 2023
31	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
32	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
33	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016 NICSP 46 mayo de 2023
34	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
35	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
36	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
Encabezamiento encima del párrafo 38	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
38	Eliminado	NICSP 46 mayo de 2023
39	Eliminado	NICSP 46 mayo de 2023
40	Eliminado	NICSP 46 mayo de 2023
Encabezamiento encima del párrafo 41	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
41	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
42	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
66	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
66A	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
71	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
73	Modificado	<i>Deterioro del Valor de Activos Revaluados</i> julio de 2016 NICSP 45 mayo de 2023
73A	Modificado	<i>Deterioro del Valor de Activos Revaluados</i> julio de 2016 <i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2020 NICSP 45 mayo de 2023

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
76	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
78	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
85	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
87	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
88	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
89	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
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
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 NICSP 46 mayo de 2023
94	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
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

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
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 NICSP 46 mayo de 2023
102	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
103	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
104	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
106	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
107	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
108	Modificado	Deterioro del Valor de <i>Activos Revaluados</i> julio 2016 NICSP 40 enero de 2017 NICSP 45 mayo de 2023
108A	Modificado	<i>Deterioro del Valor de Activos Revaluados</i> julio de 2016 <i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2020 NICSP 45 mayo de 2023
110	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
111	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
111A	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
111B	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
115	Modificado	<i>Deterioro del Valor de Activos Revaluados</i> julio de 2016
118	Modificado	NICSP 45 mayo de 2023
120	Modificado	NICSP 40 enero de 2017 NICSP 46 mayo de 2023
122	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
122A	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
123	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2010 NICSP 40 enero de 2017 NICSP 46 mayo de 2023
124	Modificado	<i>Deterioro del Valor de Activos Revaluados</i> julio de 2016 NICSP 40 enero de 2017
125	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
126A	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2010
126B	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> 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	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
126G	Nuevo	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
126H	Nuevo	<i>Deterioro del Valor de Activos Revaluados</i> julio de 2016
126I	Nuevo	NICSP 39 julio de 2016
126J	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
126K	Modificado	<i>COVID-19: Diferimiento de las Fechas de Vigencia</i> noviembre de 2020
126L	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2020
126M	Nuevo	NICSP 44 mayo de 2022
126N	Nuevo	NICSP 45 mayo de 2023
126O	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
126P	Nuevo	NICSP 47 mayo de 2023
127	Modificado	NICSP 33 enero de 2015
GI13	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
GI24	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
GI25	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
GI27	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
GI29	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023

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 disposición.....	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 los importes 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 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 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) **inventarios (véase la NICSP 12, *Inventarios*);**
 - (b) **los activos por acuerdos vinculantes y los activos derivados de los costos para obtener o cumplir un acuerdo vinculante que se reconocen de conformidad con la NICSP 47, *Ingresos*;**
 - (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) **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;**
 - (l) [Eliminado]
 - (la) **activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NICSP 44, *Activos no Corrientes Mantenidos Para la Venta y Operaciones Discontinuas*; y**
 - (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 del 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 por acuerdos vinculantes, ni a los activos procedentes de costos para obtener o cumplir un acuerdo vinculante, porque las normas existentes aplicables a estos activos contienen requerimientos 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 disposición. 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 miden por su valor razonable dentro del alcance de la NICSP 16. Según el modelo del valor actual de 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.
- 10A. Sin embargo, esta Norma se aplicará a los activos generadores de efectivo que se contabilicen por sus importes revaluado (es decir, su valor razonable o su valor operativo actual en la fecha de la revaluación, menos la depreciación acumulada posterior y las pérdidas por deterioro de valor acumuladas posteriores), de acuerdo con otras NICSP, tales como el modelo del valor actual de la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, y la NICSP 31, *Activos Intangibles*. La única diferencia entre el valor razonable de un activo generador de efectivo y su valor razonable menos los costos de disposición es el costo incremental directo atribuible a la disposición del activo generador de efectivo.
- (a) Si los costos de disposición son insignificantes, el importe recuperable del activo generador de efectivo revaluado se aproximará necesariamente a su valor revaluado, o será superior a éste. En este caso, después de la aplicación de los criterios de la revaluación, es improbable que el activo generador de efectivo revaluado se haya deteriorado, y por tanto no es necesario estimar el importe recuperable.
- (b) Si los costos de disposición no fueran insignificantes, el valor razonable menos los costos de disposición del activo generador de efectivo revaluado será necesariamente inferior a su valor razonable. En consecuencia, el activo revaluado generador de efectivo verá deteriorado su valor, si su valor en uso es inferior a su valor revaluado. En este caso, después de la aplicación de los requerimientos de la revaluación, una entidad aplicará esta Norma para determinar si el activo generador de efectivo ha sufrido o no un deterioro de su valor.
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 disposición, 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 dichas Normas, y se reproducen en el *Glosario de Términos Definidos* publicado por separado.

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 congruente con la adoptada por las entidades orientadas a la obtención de beneficios. La posesión de un activo para generar un “rendimiento comercial” indica que una entidad pretende (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 sobre terrenos.
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 congruente, de acuerdo con la definición de activos generadores de efectivo y activos no generadores de efectivo, y con las guías correspondientes que figuran en los párrafos 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 deterioro de valor como parte de un grupo de activos. La NICSP 21 trata la evaluación de activos individuales. La plusvalía solo se reconoce cuando da lugar a entradas de efectivo o reducciones en las salidas de efectivo netas de una adquirente. No se reconoce plusvalía con respecto al potencial de servicio que no da lugar a flujos de efectivo relacionados. El importe de servicio recuperable usado en esta NICSP 21 para evaluar el deterioro de valor se incluye en el potencial de servicio. Por consiguiente, una entidad aplicará esta Norma para determinar si se ha deteriorado el valor de la plusvalía.

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 determinará 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 cumpliera 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 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.

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) **existen indicadores observables de que el valor de un activo ha disminuido durante el periodo significativamente más de 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 indefinida¹;**
- (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;

¹ Una vez que un activo cumple los criterios para ser clasificado como mantenido para la venta (o se incluye en un grupo de activos para su disposición que se clasifica como mantenido para la venta), se excluye del alcance de la esta Norma y se contabiliza de acuerdo con la NICSP 44.

- (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, una entidad podría ser capaz de demostrar que ajusta sus ingresos (principalmente ingresos derivados de transacciones con acuerdos vinculantes) 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 disposición y su valor en uso. Los párrafos 32 a 70 establecen los requerimientos para la medición 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 disposición 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 medir el valor razonable del activo menos los costos de disposición, incluso si no existe un precio cotizado en un mercado activo para un activo idéntico. Sin embargo, en ocasiones no es posible medir el valor razonable menos los costos de disposición, por la inexistencia de bases para realizar una estimación fiable² del precio al que tendría lugar una transacción ordenada para vender el activo entre participantes en el mercado en la fecha de medición en las condiciones actuales del mercado. 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 disposición, 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 disposición 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 disposición y el valor razonable del activo menos los costos de disposición puede medirse.
36. En algunos casos, las estimaciones, los promedios y otras simplificaciones en el cálculo pueden proporcionar una aproximación razonable a los cálculos detallados para determinar el valor razonable del activo menos los costos de disposición o el 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 genere 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

² La información será fiable si está libre de error material o sesgos, 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 analiza el enfoque transitorio para la explicación de la fiabilidad.

- (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 disposición

38. [Eliminado]
39. [Eliminado]
40. [Eliminado]
41. Los costos de disposición, diferentes de aquéllos que ya hayan sido reconocidos como pasivos, se deducirán al medir el valor razonable menos los costos de disposición. 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 una operación tras la disposición de un activo no son costos incrementales directos de la disposición del activo.
42. En ocasiones, la disposición de un activo puede obligar al comprador a asumir un pasivo, y sólo se puede disponer de un único valor razonable menos los costos de disposición 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) **estimaré 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 congruentes 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 una 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 disposición 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.

66A. El valor razonable difiere del valor en uso. Valor razonable refleja los supuestos que participantes de mercado utilizarían al fijar el precio del activo. En contraste, el valor en uso refleja los efectos de factores que pueden ser específicos de la entidad y no son aplicables a entidades en general. Por ejemplo, el valor razonable no reflejará ninguno de los siguientes factores en la medida en que no estarían disponibles con generalidad para los participantes de mercado:

- (a) valor adicional proveniente de la agrupación de activos (tales como la creación de una cartera de propiedades de inversión en localizaciones diferentes);
- (b) sinergias entre el activo que está siendo medido y otros activos;
- (c) los derechos o restricciones legales que sólo son específicos del propietario actual del activo; y
- (d) beneficios o gravámenes fiscales que son específicos del propietario actual 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. Los párrafos 72 a 75 establecen los requerimientos para el reconocimiento y la medición de las pérdidas por deterioro del valor de los activos individuales distintos de la plusvalía. El reconocimiento y medición de las pérdidas por deterioro de valor para las unidades generadoras de efectivo y 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 del valor actual de las NICSP 31 y NICSP 45). 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 la clase de activos de acuerdo con la NICSP 45. Dicha pérdida por deterioro del valor correspondiente a un activo revaluado reduce el superávit de revaluación de ese activo individual de acuerdo con la NICSP 31 o clase de activos de acuerdo con la NICSP 45.
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 se ajustará 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 disposición (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 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 disposición 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 disposición, 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 (véanse 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 disposición (o el flujo de efectivo de una última disposición) de la unidad generadora de efectivo será el precio de venta 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 requerimientos 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 será:

- (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 primero el deterioro de valor de la unidad generadora de efectivo, y reconocerá cualquier pérdida por deterioro del valor de esa unidad antes de comprobar el deterioro del valor del grupo de unidades entre las que se ha distribuido la plusvalía.
- 90O. **Los cálculos detallados más recientes, efectuados en el periodo anterior, del importe recuperable de una unidad generadora de efectivo a la que se ha distribuido la plusvalía, podrían ser utilizados para la comprobación del deterioro del valor de esa unidad en el periodo corriente, siempre que se cumplan los siguientes criterios:**
- (a) **los activos y pasivos que componen esa unidad no han cambiado significativamente desde el cálculo del importe recuperable más reciente;**
 - (b) **el cálculo del importe recuperable más reciente, dio lugar a una cantidad que excedía del importe en libros de la unidad por un margen significativo; y**
 - (c) **basándose en un análisis de los hechos que han ocurrido, y de las circunstancias que han cambiado desde que se efectuó el cálculo más reciente del importe recuperable, la probabilidad de que la determinación del importe recuperable corriente sea inferior al importe en libros corriente de la unidad es remota.**

Pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo

91. **Se reconocerá una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo (el grupo más pequeño de unidades generadoras de efectivo al que se ha distribuido la plusvalía) si, y sólo si, el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) fuera menor que el importe en libros de la unidad (o grupo de unidades). La pérdida por deterioro del valor se distribuirá, para reducir el importe en libros de los activos que generan efectivo de la unidad (o grupo de unidades), en el siguiente orden:**
- (a) **en primer lugar, se reducirá el importe en libros de cualquier plusvalía distribuida a la unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades); y**
 - (b) **después, al resto de activos de la unidad (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 disposición (si se pudiese medir);**
 - (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 disposición 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 disposición 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 requerimientos 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 si 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

97C. La comprobación del deterioro de valor conlleva la comparación del importe recuperable de una unidad generadora de efectivo con el importe en libros de ésta.

97D. Cuando una entidad mide las participaciones no controladoras como su participación proporcional en los activos identificables netos de una entidad controlada en la fecha de la adquisición y no por su valor razonable, la plusvalía atribuible a las participaciones no controladoras se incluirá en el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo relacionada pero no se reconocerá en los estados financieros consolidados de la entidad controladora. Debido a ello, una entidad incrementará el importe en libros de la plusvalía distribuida a la unidad, para incluir la plusvalía atribuible a las participaciones no controladoras. Este importe en libros ajustado se comparará con el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo para determinar si ésta se ha deteriorado.

Asignación de una pérdida por deterioro del valor

97E. El párrafo 91 requiere que cualquier pérdida por deterioro de valor identificada se asigne en primer lugar a reducir el importe en libros de la plusvalía distribuida a la unidad y luego a los otros activos de la unidad proporcionalmente sobre la base del importe en libros de cada activo de la unidad.

97F. Cuando una entidad controlada, o parte de ella, con una participación no controladora sea en sí misma una unidad generadora de efectivo, la pérdida por deterioro de valor se distribuirá entre la entidad controladora y la participación no controladora empleando la misma base con la que se distribuya el resultado (ahorro o desahorro).

97G. Cuando una entidad controlada, o parte de ella, con una participación no controladora sea parte de una unidad generadora de efectivo mayor, las pérdidas por deterioro de valor de la plusvalía se distribuirán entre las partes de la unidad generadora de efectivo que tengan una participación no controladora y las que no la tengan. Las pérdidas por deterioro de valor deben distribuirse entre las partes de la unidad generadora de efectivo sobre la base de:

- (a) en la medida en que el deterioro de valor se relacione con la plusvalía en la unidad generadora de efectivo, los valores en libros relativos de la plusvalía de las partes antes del deterioro de valor; y
- (b) en la medida en que el deterioro de valor se relacione con la plusvalía en la unidad generadora de efectivo, los valores en libros relativos de la plusvalía de las partes antes del deterioro de valor. Cualquiera de estos deterioros de valor se distribuirá entre los activos de las partes de cada unidad proporcionalmente sobre la base del importe en libros de cada activo incluido en la parte.

En aquellas partes que tengan participaciones no controladoras, la pérdida por deterioro de valor se distribuirá entre la entidad controladora y la participación no controladora sobre la misma base con que se asigne el resultado (ahorro o desahorro).

- 97H. Si una pérdida por deterioro de valor atribuible a una participación no controladora se relaciona con la plusvalía que no está reconocida en los estados financieros consolidados de la entidad controladora (véase el párrafo 97D), ese deterioro de valor no se reconocerá como una pérdida por deterioro de valor de la plusvalía. En estos casos, como pérdida por deterioro de valor de la plusvalía solo se reconocerá la pérdida por deterioro de valor que se relacione con la plusvalía que se haya asignado a la entidad controladora.

Reversión de una pérdida por deterioro del valor

98. En los párrafos 99 a 105 se establecen los requerimientos para revertir una pérdida por deterioro del valor, que haya sido reconocida, en periodos anteriores, para un activo o para una unidad generadora de efectivo. En ellos se utiliza el término “un activo”, pero su contenido es de aplicación tanto a un activo individualmente considerado como a una unidad generadora de efectivo. Se establecen 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.
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) **existen indicios observables de que el valor del activo ha aumentado significativamente durante el periodo;**
- (b) **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 han tenido lugar durante el periodo, o van a tener lugar en un futuro inmediato;**
- (c) **las tasas de interés de mercado u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han experimentado decrementos durante el periodo, y dichos decrementos 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) **cambios significativos con efecto favorable para la entidad que han tenido lugar durante el periodo, o se espera que tengan lugar en el futuro inmediato, en el alcance o manera en que se utiliza o se espera utilizar el activo. 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 algún indicio de que la pérdida por deterioro reconocida para un activo distinto de la plusvalía ya no existe o ha disminuido, esto podría indicar que (a) la vida útil restante, (b) el método de depreciación (amortización) o (c) el valor residual, necesitan también ser revisados y ajustados, de acuerdo con la norma que sea de aplicación al activo, incluso cuando el indicio no lleve a la reversión de la pérdida por deterioro del activo.
103. **Una pérdida por deterioro del valor de un activo reconocida en periodos anteriores distinto de la plusvalía se revertirá, si, y solo si, se hubiese producido un cambio en las estimaciones utilizadas, para determinar el importe recuperable del mismo, desde que se reconoció la última pérdida por deterioro. Si este fuera el caso, el importe en libros del activo, excepto lo dispuesto en el párrafo 106, se aumentará hasta su importe recuperable. 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 disposición 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 disposición, un cambio en la estimación de los componentes del valor razonable menos los costos de disposición.
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 podría haberse obtenido (neto de amortización o depreciación), si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor en periodos anteriores, es una revaluación del activo. Para contabilizar estas revaluaciones, la entidad utilizará la norma aplicable al activo.
108. **Una reversión de una pérdida por deterioro 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 del valor actual de las NICSP 31**

y NICSP 45). 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 de para ese activo individual conforme con la NICSP 31 o la clase de activos de acuerdo con la NICSP 45. 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 45.
109. **Después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro, los cargos por depreciación (amortización) del activo serán ajustados, 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 será asignada 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 de una unidad generadora de efectivo siguiendo lo establecido en el párrafo 110, el importe en libros de cada activo no se aumentará 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 45.
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 su valor razonable menos los costos de disposición o su valor en uso;**
 - (f) **si el importe recuperable es el valor razonable menos los costos de disposición, la entidad revelará la información siguiente:**
 - (i) **el nivel de la jerarquía del valor razonable (véase la NICSP 46) dentro de la cual se clasifica en su totalidad la medición del valor del valor razonable del activo (unidad generadora de efectivo) (sin considerar si son observables los "costos de disposición");**
 - (ii) **para las mediciones del valor razonable clasificadas dentro del Nivel 2 y Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, una descripción de las técnicas de medición utilizadas en la medición del valor razonable menos los costos de disposición. Si hubiera habido un cambio en la técnica de medición, la entidad revelará dicho cambio y las razones para realizarlo;**
 - (iii) **para las mediciones del valor razonable clasificadas dentro del Nivel 2 y Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, cada suposición clave en que la gerencia ha basado su determinación del valor razonable menos los costos de disposición. Las suposiciones clave son aquéllas a las que el importe recuperable del activo (unidad generadora de efectivo) es más sensible. La entidad también revelará las tasas de descuento utilizadas**

en la medición actual y la medición anterior si el valor razonable menos los costos de disposición se mide utilizando una técnica de valor presente; 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 revelará 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 disposición);
- (d) si el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) está basado en el valor en uso:
 - (i) cada hipótesis clave sobre la cual la gerencia ha basado sus proyecciones de flujos de efectivo para el periodo cubierto por los presupuestos o pronósticos más recientes. Hipótesis clave son aquellas a las que el importe recuperable de la unidad (o del grupo de unidades) es más sensible;
 - (ii) una descripción del enfoque utilizado por la gerencia para determinar el valor (o valores) asignado a cada hipótesis clave, 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 disposición, la técnica de medición empleada para medir el valor razonable menos los costos de disposición. Si el valor razonable menos los costos de disposición no se miden utilizando un precio cotizado para una unidad idéntica (grupo de unidades), una entidad revelará la siguiente información:**
- (i) **Cada hipótesis clave sobre la cual la gerencia haya basado su determinación del valor razonable menos los costos de disposición. Hipótesis clave son aquéllas a las que el importe recuperable de la unidad (o del grupo de unidades) es más sensible; y**
 - (ii) **una descripción del enfoque utilizado por la gerencia para determinar el valor (o valores) asignado a cada hipótesis clave, 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.**
 - (iia) **El nivel de la jerarquía del valor razonable (véase la NICSP 46) dentro de la cual se clasifica en su totalidad la medición del valor razonable (sin considerar la observabilidad de los "costos de disposición").**
 - (iib) **Si se hubiera producido un cambio en la técnica de medición, la entidad revelará la naturaleza de ese cambio y las razones para haberlo realizado.**
- Si el valor razonable menos los costos de disposición se miden utilizando las proyecciones de los flujos de efectivo descontados, una entidad 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 las 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 útiles 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 la unidad (o grupo de unidades) excediera a su importe recuperable:**
 - (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(s) 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 detallados más recientes realizados en un periodo anterior del importe recuperable de una unidad generadora de efectivo (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) se incorporarán dentro de la información a revelar exigida por los párrafos 123 y 124, relativa al traslado de un periodo a otro de los cálculos del importe recuperable.

Fecha de vigencia

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, revelará este hecho.
- 126A. Los párrafos 25 y 100 fueron modificados por *Mejoras a las NICSP* emitida en enero de 2010. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 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, revelará este hecho.
- 126B. El párrafo 123 fue modificado por *Mejoras a las NICSP* emitida en enero de 2010. Una entidad aplicará 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, revelará este hecho.
- 126C. La NICSP 31 modificó el párrafo 2(h). Una entidad aplicará 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 se aplicará para dicho periodo anterior.
- 126D. 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 127. 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.
- 126E. La NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*, y la NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos*, emitidas en enero de 2015, modificaron el párrafo 12. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NICSP 35 y la NICSP 37.
- 126F. Los párrafos 2 y 8 fueron modificados por *Mejoras a las NICSP 2015* 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 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. *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016, eliminó los párrafos 3 y 4 y modificó los párrafos 5 y 18. 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 aplicará 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, revelará 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. La NICSP40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017, modificó 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, añadió los párrafos 18A, 20A, 90A a 90O, 97A a 97H, 111A, 111B y 122A y eliminó los párrafos 7 y 96. 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 2023. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2023, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 41.
- 126L. Los párrafos 73A y 108A fueron modificados por *Mejoras a las NICSP 2019*, 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 2021. Se permite su aplicación anticipada.
- 126M. Los párrafos 2, 8 y 25 fueron modificados por la NICSP 44, emitida en mayo de 2022. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 44.
- 126N. Los párrafos 73, 73A, 108, 108A y 118 fueron modificados por la NICSP 45 emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase estas modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 45.
- 126O. La NICSP 46, emitida en mayo de 2023, modificó los párrafos 8, 10, 13, 25, 31 a 36, 41, 42, 66, 78, 85, 87, 89, 92, 94, 100, 104, 120 y 123 y el encabezamiento relacionado del párrafo 41, añadió los párrafos 10A y 66A, y eliminó los párrafos 38 a 40. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 46.
- 126P. Los párrafos 2, 8 y 29 fueron modificados por la NICSP 47, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.
127. Cuando una entidad adopte las NICSP de base 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) de Base de Acumulación (o devengo)*, a efectos 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.

Guía de aplicación

Este Apéndice es 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 aquellas 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—un 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 inferencia, 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.,³ 200 u.m., o 300 u.m., con probabilidades del

³ En este y otros ejemplos, los importes monetarios están expresados en unidades monetarias (u.m.)

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.

- 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). Un 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. $[(50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60)]$.

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 evaluaría 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.

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 devengo) 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 del Valor de Activos*.

Necesidad de esta Norma

- FC3. Cuando se emitió esta Norma, la NICSP 21 remitía 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. Existían beneficios al incorporar requerimientos y guías 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, existían varias cuestiones del sector público relacionadas con el deterioro de valor. Estas incluyen:
- (a) determinar si las propiedades, planta y equipo 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.

Al desarrollar la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, el IPSASB destacó que la relación identificada sigue aplicándose para la cuestión (a) anterior.

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. Cuando esta Norma se emitió en febrero de 2008, el alcance de la NICSP 21 excluyó a 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 estaban 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. El IPSASB 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 establecía que “el IPSASB es de la opinión de 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. Al desarrollar la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, el IPSASB destacó que estos principios siguen siendo aplicables.
- 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. Cuando se emitió esta Norma, el IPSASB opinaba que sería oneroso imponer un requerimiento para comprobar el deterioro además del requerimiento existente en la NICSP 17, es decir, que los activos se revaluaran con suficiente regularidad para garantizar que se contabilizaban por un importe que no fuera sustancialmente 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 revaluaban regularmente al valor razonable se excluían también del alcance, en congruencia con el enfoque de las propiedades, planta y equipo. Al desarrollar la NICSP 45, el IPSASB destacó que el valor operativo actual puede aplicarse en lugar del valor razonable y que el modelo de revaluación de la NICSP 17 se etiqueta como modelo de valor actual en la NICSP 45.

Deterioro del Valor de Activos Revaluados (Modificaciones a la NICSP 21 y la 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. Cuando se emitió esta Norma, el IPSASB consideró que los fundamentos expuestos en los párrafos FC5 y FC6 para los diferentes requerimientos de la NICSP 26 y la NIC 36 eran sólidos. 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 contabilizaban de forma similar. El párrafo 51 de la NICSP 17 requería que se revaluase la clase de activos en su totalidad, si se revaluaba una partida de propiedades, planta y equipo que pertenecía 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. Al desarrollar la NICSP 45, el IPSASB destacó que este razonamiento y esta consideración siguen siendo aplicables.

- 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 requieran 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 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 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 reconoció este punto de vista, pero lo consideró inadecuado 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 evaluó 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, existía 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 reflejaba 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." Al desarrollar la NICSP 45, el IPSASB destacó que este razonamiento y esta consideración siguen siendo aplicables.

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, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, los usuarios se referían 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 valor 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 son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados 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 los 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 interesados

- FC19. Cuando se revisó la NICSP 26 como resultado de Parte II de *Mejoras a las NICSP 2015*, los agentes interesados indicaron que las NICSP hacían mención a los activos no corrientes mantenidos para la venta y grupos de activos para su disposición de forma incongruente. El IPSASB concluyó que la NIIF 5, *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*, solo podría ser apropiada para el sector público en determinadas circunstancias, por las siguientes razones:
- (a) Las ventas de activos en el sector público podrían no estar completadas dentro de un año debido a los niveles de aprobación requeridos. Esto planteó cuestiones sobre la relevancia y congruencia de la información proporcionada de acuerdo con la NIIF 5. En concreto, el IPSASB destacó que, según la NIIF 5, los activos no corrientes mantenidos para la venta no se deprecian. Al IPSASB le preocupaba 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 podrían no proporcionar información relevante para estas transferencias. Sin embargo, el IPSASB reconoció que los requerimientos de medición e información a revelar en la NIIF 5 podrían 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 costo 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 podrían no proporcionar información relevante para las operaciones discontinuadas del sector público. Sin embargo, el IPSASB reconoció que los requerimientos de información a revelar en la NIIF 5 podrían 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 NICSP 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.

FC19A. Al desarrollar la NICSP 44, *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*, el IPSASB concluyó que, en determinadas circunstancias, sería apropiado que las entidades del sector público aplicaran los requerimientos de la NIIF 5. En consecuencia, se han incorporado todas las referencias relevantes.

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 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 del sector público comercial”, 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 la NICSP 2019*

FC21. Cuando se emitió esta Norma, el IPSASB destacó que la referencia a "clase de activos" en los párrafos 73A y 108A creaba la impresión de que la guía solo se aplicaba a los activos revaluados dentro del alcance de la NICSP 17. Los agentes interesados mostraron su preocupación con respecto a que los activos intangibles fueran excluidos de su aplicación. En consecuencia, el IPSASB acordó aclarar que los párrafos se aplican a los activos individuales dentro del alcance de la NICSP 31, *Activos Intangibles*, y a la clase de activos dentro del alcance de la NICSP 17. Al desarrollar la NICSP 45, el IPSASB destacó que esta guía sigue siendo aplicable.

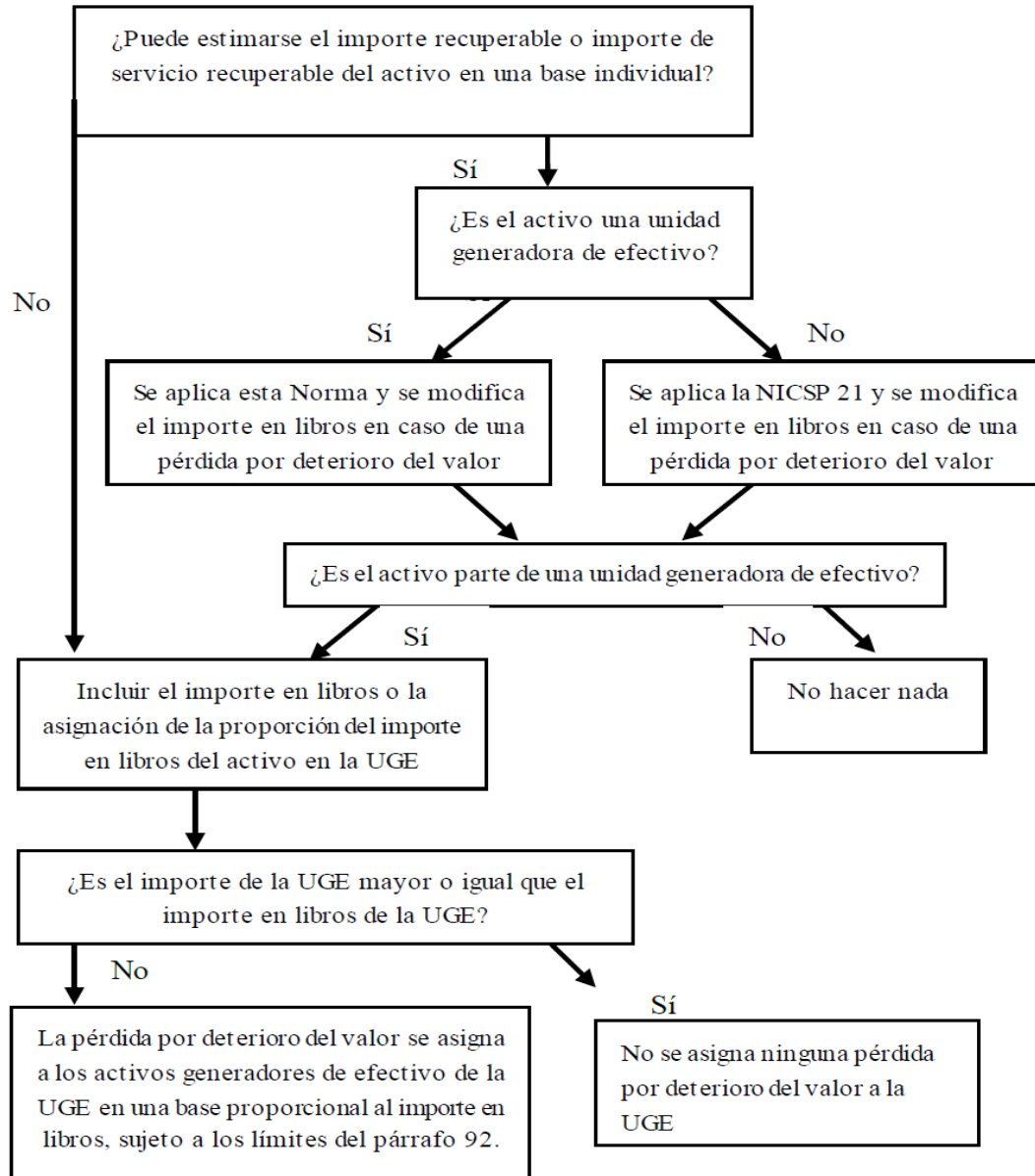
Revisión de la NICSP 26 como resultado de la NICSP 46, *Medición*

FC22. La NICSP 46, *Medición*, emitida en mayo de 2023, proporciona guía genérica sobre la medición del valor razonable, para asegurar un enfoque congruente en todas las NICSP. El IPSASB estuvo de acuerdo en eliminar las guías sobre medición de la NICSP 26, que ahora se proporcionan en la NICSP 46, y en remitir a los preparadores a las guías de dicha Norma.

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 del sector público comercial. 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 sus actividades 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 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 disposición 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 = tasa de descuento y n = periodo de descuento.

Tabla 2— Cálculo de la pérdida por deterioro del valor para la planta de energía del Gobierno R al comienzo de 20X5

	Total Millones de u.m.
Comienzo de 20X5	
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 G19 a G116, con información complementaria proporcionada en este Ejemplo. En este Ejemplo los efectos impositivos no se tienen en cuenta.

Antecedentes

G117. 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.

G118. 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

G119. 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

G120. 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 como una pérdida por deterioro del valor que ya se ha determinado 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 disposición de la unidad generadora de efectivo es de 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 disposición 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 disposición; 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 disposición. 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 disposición 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 de las *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Las principales diferencias entre la NICSP 26 y la NIC 36 son las siguientes:

- La 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 disposición. 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 NIIF de contabilidad es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo directamente en la IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

Correo electrónico: customerservices@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las Normas NIIF de contabilidad, las Normas NIC y las demás publicaciones del IASB son propiedad de la Fundación IFRS.

“IFRS Accounting Standards”, “IAS Standards”, “IASB” y “IFRS Foundation” 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 Normas NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2025.

La NICSP 27, *Agricultura* fue emitida en diciembre de 2009.

Desde entonces, la NICSP 27 ha sido modificada por las siguientes Normas NICSP:

- NICSP 47, *Ingresos* (emitida en mayo de 2023)
- NICSP 46, *Medición* (emitida en mayo de 2023)
- NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo* (emitida en mayo de 2023)
- NICSP 44, *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas* (emitida en mayo de 2022)
- NICSP 43, *Arrendamientos* (emitida en enero de 2022)
- 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* (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 27

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección de Introducción	Eliminado	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2011
2	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
3	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016 NICSP 43 enero de 2022 NICSP 45 mayo de 2023
4	Modificado	NICSP 45 mayo de 2023
5	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
6	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016 NICSP 45 mayo de 2023
7	Eliminado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
8	Eliminado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
9	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
9A	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
9B	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
9C	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
13	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
14	Eliminado	NICSP 46 mayo de 2023
19	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
20	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
21	Eliminado	NICSP 46 mayo de 2023
22	Eliminado	NICSP 46 mayo de 2023
23	Eliminado	NICSP 46 mayo de 2023
24	Eliminado	NICSP 46 mayo de 2023
25	Eliminado	NICSP 46 mayo de 2023
26	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
27	Eliminado	NICSP 46 mayo de 2023
28	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
29	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
34	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016 NICSP 44 mayo de 2022 NICSP 46 mayo de 2023
37	Modificado	NICSP 45 mayo de 2023
40	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
45	Eliminado	NICSP 46 mayo de 2023
46	Eliminado	NICSP 46 mayo de 2023
Encabezamiento encima del párrafo 46A	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
46A	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
46B	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
46C	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
46D	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
46E	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
46F	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
48	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016 NICSP 40 enero de 2017 NICSP 44 mayo de 2022
55	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
56A	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
56B	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
56C	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
56D	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
56E	Nuevo	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
56F	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
56G	Nuevo	NICSP 43 enero de 2022
56H	Nuevo	NICSP 44 mayo de 2022
56I	Nuevo	NICSP 45 mayo de 2023
56J	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
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
Medición del valor actual	46A-46F
Información a revelar adicional sobre activos biológicos cuyo valor razonable no puede ser medido con fiabilidad.....	52-54
Disposición transitoria.....	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 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 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 45, *Propiedades, Planta y Equipo*);
 - (b) Las plantas productoras relacionadas con la actividad agrícola (véase la NICSP 45). 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*);
 - (d) activos biológicos mantenidos para la prestación o suministro de servicios; y
 - (e) activos por derecho de uso que surgen de un arrendamiento de terrenos relacionado con actividades de agricultura (véase la NICSP 43, *Arrendamientos*).
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 45).
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

Activos biológicos	Productos agrícolas	Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección
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
<p>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 45. 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.</p>		

7. [Eliminado]

8. [Eliminado]

Definiciones

Definiciones relacionadas con la agricultura

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

Actividad agrícola 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, o por una contraprestación simbólica.

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 dichas Normas, y se reproducen en el *Glosario de Términos Definidos* publicado por separado.**

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 potencial de servicio futuro asociados con el activo; y**
 - (c) **el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable¹.**
14. [Eliminado]
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 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 medición 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 atributos más significativos; 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 medir el valor razonable, puesto que el valor razonable refleja las condiciones corrientes de mercado, en el que compradores y vendedores podrían acordar 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 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 es de aplicación a los contratos onerosos.
21. [Eliminado]

¹ La información será fiable si está libre de error material o sesgos, 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 analiza el enfoque transitorio para la explicación de la fiabilidad.

22. [Eliminado]
23. [Eliminado]
24. [Eliminado]
25. [Eliminado]
26. La entidad no incluirá flujos de efectivo destinados a la financiación de los activos, 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. [Eliminado]
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. Al medir el valor razonable de los activos biológicos, la entidad puede usar la información relativa a este tipo de activos combinados. 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, sólo en el momento del reconocimiento inicial, en el caso de los activos biológicos para los que no estén disponibles precios cotizados de mercado, y**

para los cuales se haya determinado claramente que no son fiables otras mediciones alternativas del valor razonable. 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. Una vez que el activo biológico no corriente cumple los criterios para ser clasificado como mantenido para la venta (o ha sido incluido en un grupo de activos para su disposición que ha sido clasificado como mantenido para la venta), de acuerdo con los criterios de la NICSP 44 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*, se supone que el valor razonable puede ser medido con fiabilidad.

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 21 *Deterioro del Valor de Activos no Generadores de Efectivo*, la NICSP 26 *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo* y la NICSP 45.

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. [Eliminado]
46. [Eliminado]

Medición del valor actual

- 46A. **Una entidad revelará información que ayude a los usuarios de sus estados financieros a evaluar los dos elementos siguientes:**
- (a) **Para activos agrícolas que se miden a valor razonable sobre una base recurrente o no recurrente en el estado de situación financiera después del reconocimiento inicial, las técnicas de medición y los datos de entrada utilizados para desarrollar esas mediciones; y**
 - (b) **Para mediciones del valor razonable recurrentes utilizando datos de entrada no observables significativos (Nivel 3), el efecto de las mediciones sobre el resultado (ahorro o desahorro) del periodo u activos netos/patrimonio para el periodo.**
- 46B. Para cumplir los objetivos del párrafo 46A, una entidad considerará todos los elementos siguientes:
- (a) el nivel de detalle necesario para satisfacer los requerimientos de información a revelar;
 - (b) cuánto énfasis poner en cada uno de los distintos requerimientos;
 - (c) cuánta agrupación o desagregación realizar; y
 - (d) si los usuarios de los estados financieros necesitan información adicional para evaluar la información cuantitativa revelada.
- Si la información a revelar proporcionada de acuerdo con esta y otras NICSP, es insuficiente para alcanzar los objetivos del párrafo 46A, una entidad revelará la información adicional necesaria para cumplir con esos objetivos.
- 46C. Para cumplir los objetivos del párrafo 46A, una entidad revelará, como mínimo, la siguiente información para cada clase de activos agrícolas (véase el párrafo 46D para información sobre la determinación de las clases apropiadas de activos agrícolas) medidas al valor razonable (incluyendo las mediciones basadas en el valor razonable dentro del alcance de la NICSP 46, *Medición*) en el estado de situación financiera después del reconocimiento inicial:
- (a) para las mediciones del valor razonable recurrentes y no recurrentes, la medición del valor razonable al final del periodo sobre el que se informa, y para mediciones de valor razonable recurrentes y no

recurrentes, las razones de la medición. Mediciones recurrentes del valor razonable de los activos agrícolas son aquellas que esta Norma requiere o permite que se presenten en el estado de situación financiera, al final de cada periodo sobre el que se informa. Mediciones no recurrentes del valor razonable de los activos agrícolas son aquellas que esta Norma requiere o permite en el estado de situación financiera en circunstancias particulares;

- (b) para las mediciones del valor razonable recurrentes y no recurrentes, el nivel de la jerarquía del valor razonable dentro del cual se clasifican las mediciones del valor razonable en su totalidad (Nivel 1, 2 o 3);
- (c) para las mediciones del valor razonable recurrentes y no recurrentes estimadas utilizando datos de entrada no observables, una descripción de la técnica o técnicas de medición y los datos de entrada utilizados en la medición del valor razonable. Si se ha producido un cambio en la técnica de medición (por ejemplo, pasar de un enfoque de mercado a un enfoque de ingresos o el uso de una técnica de medición adicional), la entidad revelará dicho cambio y la razón o razones para realizarlo. Para las mediciones del valor razonable clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, o para las mediciones del valor razonable estimadas utilizando datos de entrada no observables, una entidad proporcionará información cuantitativa sobre los datos de entrada no observables significativos utilizados en la medición del valor razonable. No se requiere que una entidad elabore información cuantitativa para cumplir con este requerimiento de información a revelar si los datos de entrada no observables cuantitativos no están desarrollados por la entidad al medir el valor razonable (por ejemplo, cuando una entidad utiliza precios de transacciones anteriores o información de fijación de precios de terceros sin ajustar). Sin embargo, al proporcionar esta información a revelar una entidad no puede ignorar datos de entrada no observables cuantitativos que son significativos para la medición del valor razonable y están razonablemente disponibles para la entidad;
- (d) para mediciones del valor razonable recurrentes clasificadas en el Nivel 3, de la jerarquía de valor razonable, una conciliación de los saldos de apertura con los saldos de cierre, revelando por separado los cambios durante el periodo atribuibles a los elementos siguientes:
 - (i) Total de ganancias o pérdidas del periodo reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro), y partidas del resultado (ahorro o desahorro) en las que se reconocen dichas ganancias o pérdidas;
 - (ii) Las ganancias o pérdidas totales del periodo reconocidas en los activos netos/patrimonio, y la partida o partidas de los activos netos/patrimonio en las que se reconocen dichas ganancias o pérdidas; y
 - (iii) Las compras, ventas, emisiones y liquidaciones (revelando por separado cada tipo de cambios).
- (e) para mediciones del valor razonable recurrentes clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, el importe de las ganancias o pérdidas totales para el periodo en (d)(i) incluidas en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo que es atribuible al cambio en ganancias o pérdidas no realizadas relacionadas con esos activos agrícolas mantenidos al final del periodo sobre el que se informa, y las partidas del resultado (ahorro o desahorro) del periodo en el que se reconocen esas ganancias o pérdidas no realizadas;
- (f) para mediciones del valor razonable recurrentes y no recurrentes clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, una descripción de los procesos de valoración utilizados por la entidad (incluyendo, por ejemplo, la forma en que una entidad decide sus políticas y procedimientos de valoración y analiza los cambios en las mediciones del valor razonable de periodo a periodo); y
- (g) para mediciones del valor razonable recurrentes clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, una descripción narrativa de la sensibilidad de la medición del valor razonable a cambios

en datos de entrada no observables si un cambio en esos datos de entrada a un importe diferente puede dar lugar a una medición del valor razonable significativamente mayor o menor. Si existen interrelaciones entre esos datos de entrada y otros no observables utilizados en la medición del valor razonable, una entidad proporcionará también una descripción de esas interrelaciones y de la forma en que puede aumentar o mitigar el efecto de los cambios en los datos de entrada no observables en la medición del valor razonable. Para cumplir con ese requerimiento de información a revelar, la descripción narrativa de la sensibilidad a cambios en datos de entrada no observables incluirá, como mínimo, los datos de entrada no observables revelados al cumplir con (c).

- 46D. Una entidad determinará la desagregación adecuada de los activos agrícolas en función de lo siguiente:
- (a) la naturaleza, características y riesgos de los activos agrícolas; y
 - (b) el nivel de la jerarquía del valor razonable dentro del que se clasifica la medición del valor razonable.
- La desagregación puede necesitar ser mayor para mediciones del valor razonable clasificadas dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable porque esas mediciones tienen un mayor grado de incertidumbre y subjetividad. La determinación de la desagregación apropiada de los activos agrícolas para los que debe revelarse información sobre las mediciones del valor razonable requiere juicio. A menudo, los activos agrícolas requerirán una mayor desagregación que las partidas presentadas en el estado de situación financiera. Sin embargo, una entidad suministrará información suficiente para permitir la conciliación con las partidas presentadas en el estado de situación financiera. Si otra NICSP especifica la desagregación para un activo agrícola, una entidad puede utilizar esa desagregación al suministrar la información a revelar requerida en esta Norma, siempre que esa desagregación cumpla los requerimientos de este párrafo.
- 46E. Para cada clase de activos agrícolas no medidos al valor razonable en el estado de situación financiera, pero para los que se revele el valor razonable, una entidad revelará la información requerida en el párrafo 46C(b), (c) y (g). Sin embargo, no se requiere que una entidad proporcione los datos cuantitativos sobre los datos significativos no observables utilizados en las mediciones del valor razonable clasificadas dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable o para las mediciones del valor razonable estimadas utilizando datos significativos no observables, requeridos por el párrafo 46C(c). Para estos activos agrícolas, una entidad no necesitará proporcionar la otra información a revelar requerida por esta Norma.
- 46F. Una entidad presentará la información a revelar de tipo cuantitativo requerida por esta Norma en forma de tabla, a menos que sea más apropiado otro formato.
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) las disminuciones debidas a ventas y los activos biológicos clasificados como mantenidos para la venta (o incluidos en un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NICSP 44;
- (e) disminuciones debidas a distribuciones sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica;
- (f) 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 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 de ingresos o gastos significativa, 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. Los párrafos 55 y 57 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.
- 56B. Los párrafos 34 y 48 fueron modificados por *Mejoras a las NICSP 2015* 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 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 aplicará 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 apliquen por primera vez las modificaciones a las NICSP 17 y NICSP 27 resultantes 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 deberá aplicar 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.
- 56G. El párrafo 3 fue modificado por la NICSP 43, emitida en enero de 2022. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 43.
- 56H. Los párrafos 34 y 48 fueron modificados por la NICSP 44, emitida en agosto de 2022. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 44.
- 56I. Los párrafos 3, 4, 6 y 37 fueron modificados por la NICSP 45, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase estas modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 45.
- 56J. La NICSP 46, *Medición*, emitida en mayo de 2023, modificó los párrafos 19, 20, 26, 29 y 34, añadió los párrafos 46A a 46F y eliminó los párrafos 14, 21 a 25, 27, 45 y 46. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 46.
57. Cuando una entidad adopte las NICSP de base 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) de Base de Acumulación (o devengo)*, a efectos 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.

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 que justifique una desviación. La falta de aplicación de su NIIF equivalente ocurrirá cuando los requerimientos o terminología de la NIIF no sea apropiada para el sector público, o cuando sea necesario la introducción de comentarios adicionales o ejemplos para ilustrar ciertos requerimientos en el contexto del sector público. Las diferencias entre las NICSP y sus equivalentes NIIF se identifican en la 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 incluida 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, en el momento en que se elaboró esta Norma, la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)* proporcionaba requerimientos y guías relativas a 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. En el momento en que se elaboró esta Norma, la NICSP 23 establece que los activos adquiridos mediante 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. Cuando el IPSASB debatió varios enfoques para medir los activos biológicos y los productos agrícolas adquiridos mediante una transacción sin contraprestación, consideró, en particular, 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. Cuando se emitió esta Norma, al analizar el enfoque 3, el IPSASB había considerado los requerimientos de la NICSP 23 en relación con la medición de otros tipos de activos. En el momento en que se elaboró esta Norma, la NICSP 23.13 señalaba que: "...Si se requiere a la entidad que informe 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 incluían en el importe reconocido como un activo, de acuerdo con la NICSP 17". Al desarrollar la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, el IPSASB destacó que estas guías siguen siendo aplicables. Esto implicaba que, para otros activos, la entidad consideraba 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 consideraba 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 Públicas de 2001 (MEFP 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 en 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 interesados

FC15. Cuando se revisó la NICSP 27 como resultado de Parte II de *Mejoras a las NICSP 2015*, los agentes interesados indicaron que las NICSP hacían mención a los activos no corrientes mantenidos para la venta y grupos de activos para su disposición de forma incongruente. El IPSASB concluyó que la NIIF 5, *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*, solo podría ser apropiada para el sector público en determinadas circunstancias, por las siguientes razones:

- (a) Las ventas de activos en el sector público podrían no estar completadas dentro de un año debido a los niveles de aprobación requeridos. Esto planteó cuestiones sobre la relevancia y congruencia de la información proporcionada de acuerdo con la NIIF 5. En concreto, el IPSASB destacó que, según la NIIF 5, los activos no corrientes mantenidos para la venta no se deprecian. Al IPSASB le preocupaba 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 podrían no proporcionar información relevante para estas transferencias. Sin embargo, el IPSASB reconoció que los requerimientos de medición e información a revelar en la NIIF 5 podrían 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 costo 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 podrían no proporcionar información relevante para las operaciones discontinuadas del sector público. Sin embargo, el IPSASB reconoció que los requerimientos de información a revelar en la NIIF 5 podrían 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 NICSP 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.

FC15A. Al desarrollar la NICSP 44, *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*, el IPSASB concluyó que, en determinadas circunstancias, sería apropiado que las entidades del sector público

aplicaran los requerimientos de la NIIF 5. En consecuencia, se han incorporado todas las referencias relevantes.

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 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 27 como resultado del documento del IPSASB *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016

FC17. El IPSASB emitió *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril 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 del sector público comercial”, 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 27 como resultado de la NICSP 46, *Medición*

FC18. FC18. La NICSP 46, *Medición*, emitida en mayo de 2023, proporciona guía genérica sobre la medición del valor razonable, para asegurar un enfoque congruente en todas las NICSP. El IPSASB estuvo de acuerdo en eliminar las guías sobre medición de la NICSP 27, que ahora se proporcionan en la NICSP 46, y en remitir a los preparadores a las guías de dicha Norma.

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	31 diciembre 20X7
		Unidad monetaria (u.m.)	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
ACTIVOS NETOS/PATRIMONIO			
Capital aportado		1.000.000	1.000.000
Resultados (ahorro) acumulados		946.022	865.000

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	31 diciembre 20X7
		Unidad monetaria (u.m.)	u.m.
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 periodo			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 efectivo³

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 el momento del ordeño. El valor razonable de la leche se determina sobre la base de precios de mercado en el área local.

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.

3. **Activos biológicos**

	20X8	u.m.
Conciliación de los valores en libros del ganado lechero		
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 atribuibles a cambios físicos ⁴		15.350
Ganancias surgidas por cambios en el valor razonable menos los costos de venta atribuibles a cambios en los 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 en los precios 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	
Animal recién nacido a 31 de diciembre de 20X8	72	

⁴ La separación del incremento en el valor razonable menos los costos de venta, entre la porción que se atribuye a los cambios físicos y la porción que se atribuye a los cambios en los precios es una recomendación, pero no una exigencia de esta Norma.

⁵ Véase la nota al pie 4.

AGRICULTURA

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	
<hr/>		
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 y guías para las subvenciones gubernamentales, porque la NICSP 47, *Ingresos*, proporciona requerimientos y guías relacionadas con las subvenciones gubernamentales.
- 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.

NICSP 28, INSTRUMENTOS FINANCIEROS: PRESENTACIÓN

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC®) 32, *Instrumentos Financieros: Presentación* y la Interpretación 2 (CINIIF 2), *Aportaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares* del Comité de Interpretación de las Normas Internacionales de Información Financiera publicadas 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 CINIIF 32 y de la IFRIC2, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS®).

El texto aprobado de las Normas NIIF de Contabilidad es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo directamente en la IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

Correo electrónico: customerservices@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las Normas NIIF de Contabilidad, las Normas NIC y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

Las expresiones "Normas NIIF de Contabilidad", "Normas NIC", "IASB" y "Fundación IFRS" son marcas registradas de la Fundación IFRS y no deben usarse sin su permiso.

NICSP 28, INSTRUMENTOS FINANCIEROS: PRESENTACIÓN

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las Normas NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2025.

La NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación* se emitió en enero de 2010.

Desde entonces, la NICSP 28 ha sido modificada por las siguientes Normas NICSP:

- NICSP 47, *Ingresos* (emitida en mayo de 2023)
- NICSP 46, *Medición* (emitida en mayo de 2023)
- NICSP 43, *Arrendamientos* (emitida en enero de 2022)
- *COVID-19: Diferimiento de las Fechas de Vigencia* (emitida en noviembre de 2020)
- NICSP 42, *Beneficios Sociales* (emitida en enero de 2019)
- NICSP 41, *Instrumentos Financieros* (emitida en agosto de 2018)
- NICSP 39, *Beneficios a los Empleados* (emitida en julio de 2016)
- *La aplicabilidad de las NICSP* (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 2014* (emitida en enero de 2015)
- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitida en octubre de 2011)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 28

Párrafo afectado	Cómo está	Afectado por
Sección de Introducción	Eliminado	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2011
2	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
3	Modificado	NICSP 35 enero de 2015 NICSP 37 enero de 2015 NICSP 39 julio de 2016 NICSP 41 agosto de 2018
4	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
7	Eliminado	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
8	Eliminado	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
9	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
10	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
14	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018

Párrafo afectado	Cómo está	Afectado por
28	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
36	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
40	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2015
40A	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2015
42	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2015
44	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2015
47	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
48	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
56	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
57	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
58	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
60A	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2015
60B	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
60C	Nuevo	NICSP 35 enero de 2015 NICSP 37 enero de 2015
60D	Nuevo	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
60E	Nuevo	NICSP 39 julio de 2016
60F	Modificado	<i>COVID-19: Diferimiento de la fecha de vigencia</i> noviembre de 2020
60G	Nuevo	NICSP 42 enero de 2019
60H	Nuevo	NICSP 43 enero de 2022
60I	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
60J	Nuevo	NICSP 47 mayo de 2023
61	Modificado	NICSP 33 enero de 2015
GA2	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
GA16	Modificado	NICSP 43 enero de 2022
GA17	Modificado	NICSP 43 enero de 2022
GA21	Modificado	NICSP 47 mayo de 2023
GA23	Modificado	NICSP 42 enero de 2019
GA46	Modificado	NICSP 47 mayo de 2023

Párrafo afectado	Cómo está	Afectado por
GA53	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
GA55	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
GA56	Modificado	NICSP 46 mayo de 2023
GA63	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo 7	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA63A	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA63B	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA63C	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA63D	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo GA 63E	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA63E	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA63F	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
B19	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
B21	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
EI1	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
EI5	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018

NICSP 28, INSTRUMENTOS FINANCIEROS: PRESENTACIÓN**ÍNDICE**

	Párrafo
Objetivo.....	1-2
Alcance	3-8
Definiciones	9-12
Presentación.....	13-55
Pasivos y activos netos/patrimonio.....	13-32
Instrumentos con opción de venta.....	15-16
Instrumentos, o componentes de instrumentos, que imponen a la entidad una obligación entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad solo en el momento de la liquidación.....	17-18
Reclasificación de instrumentos con opción de venta e instrumentos que imponen 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.....	19-20
Ausencia de obligación contractual de entregar efectivo u otro activo financiero	21-24
Liquidación mediante los instrumentos de patrimonio propio de la entidad	25-29
Cláusulas de liquidación contingente	30
Opciones de liquidación	31-32
Instrumentos financieros compuestos	33-37
Acciones propias en cartera.....	38-39
Intereses, dividendos o distribuciones similares, pérdidas y ganancias	40-46
Compensación de un activo financiero con un pasivo financiero	47-55
Transición	56-58
Fecha de vigencia.....	59-61
Derogación y sustitución de la NICSP 15 (2001).....	62
Apéndice A: Guía de aplicación	
Apéndice B: Aportaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares	
Apéndice C: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	
Ejemplos Ilustrativos	
Comparación con la NIC 32	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 28, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*, está contenida en los párrafos 1 a 62. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 28 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*, y del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es establecer los principios para presentar los instrumentos financieros como pasivos o activos netos/patrimonio y para compensar activos financieros y pasivos financieros. Es aplicable a la clasificación de los instrumentos financieros, desde la perspectiva del emisor, en activos financieros, pasivos financieros e instrumentos de patrimonio; la clasificación de los intereses, dividendos o distribuciones similares, pérdidas y ganancias relacionadas con ellos; y en las circunstancias que obligan a la compensación de activos financieros y pasivos financieros.
2. Los principios de esta Norma complementan los principios de reconocimiento y medición de los activos financieros y pasivos financieros, de la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*, y a la información a revelar sobre ellos en la NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*.

Alcance (véanse también los párrafos GA3 a GA9)

3. **Una entidad que prepara y presenta estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma en la contabilidad de todos los instrumentos financieros excepto:**
 - (a) **Aquellas participaciones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos, que se contabilicen de acuerdo con la NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*, NICSP 34, *Estados Financieros Separados*, NICSP 36, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*. Sin embargo, en algunos casos, las NICSP 34, NICSP 35 o NICSP 36 requieren o permiten que una entidad contabilice las participaciones en una entidad controlada, asociada o negocio conjunto aplicando la NICSP 41; en esos casos, las entidades aplicarán los requerimientos de esta Norma. Las entidades aplicarán también esta Norma a todos los derivados vinculados a participaciones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos.**
 - (b) **Los derechos y obligaciones de los empleadores derivados de planes de beneficios a los empleados, a los que se aplica la NICSP 39 *Beneficios a los Empleados*.**
 - (c) **Obligaciones procedentes de contratos de seguro. Sin embargo, esta Norma se aplica a:**
 - (i) **los derivados implícitos en contratos de seguro, siempre que la NICSP 41 requiera que la entidad los contabilice por separado; y**
 - (ii) **los contratos de garantía financiera, si el emisor aplica la NICSP 41 al reconocer y medir estos contratos, pero se aplicará la normativa contable nacional e internacional correspondiente que trate estos contratos de seguro si el emisor elige aplicar dicha norma al reconocerlos y medirlos.**

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

- (d) **Los instrumentos financieros que están dentro del alcance de la normativa contable nacional e internacional que trata los contratos de seguro porque contienen un componente de participación discrecional. El emisor de dichos instrumentos está exento de aplicar a esos componentes los párrafos 13 a 37 y GA49 a GA60 de esta Norma, relativos a la distinción entre pasivos financieros e instrumentos de patrimonio. Sin embargo, dichos instrumentos están sujetos al resto de requerimientos de esta Norma. Además, esta Norma es de aplicación a los derivados que estén implícitos en dichos instrumentos (véase la NICSP 41).**
- (e) **Los instrumentos financieros, contratos y obligaciones derivados de transacciones con pagos basados en acciones para los cuales se aplica la normativa contable nacional e internacional correspondiente que trate sobre pagos basados en acciones, a excepción de:**

- (i) **los contratos que entren dentro del alcance de los párrafos 4 a 6 de esta Norma, a los que es de aplicación la misma; o**
- (ii) **los párrafos 38 y 39 de esta Norma, que serán aplicados a las acciones propias en cartera adquiridas, vendidas, emitidas o liquidadas, que tengan relación con planes de opciones sobre acciones para los empleados, planes de compra de acciones por empleados y todos los demás acuerdos de pagos basados en acciones.**

4. **Esta Norma se aplicará a los contratos de compra o venta de elementos no financieros que se liquiden por el neto en efectivo o con otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros, como si los contratos fueran instrumentos financieros, con la excepción de los contratos que se celebraron y continúan siendo mantenidos con el objetivo de recibir o entregar elementos no financieros, de acuerdo con las compras, ventas o necesidades de utilización esperadas por la entidad. Sin embargo, esta Norma se aplicará a los contratos que una entidad designe como medidos al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con el párrafo 6 de la NICSP 41.**

5. Existen diversas formas por las que un contrato de compra o de venta de una partida no financiera puede liquidarse por el importe neto en efectivo, o con otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros. Entre ellas se incluyen:

- (a) cuando las cláusulas del contrato permitan a cualquiera de las partes liquidarlo por el importe neto en efectivo, o con otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros;
- (b) cuando la capacidad para liquidar por el importe neto en efectivo u otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros, no esté explícitamente recogida en las cláusulas del contrato, pero la entidad liquide habitualmente contratos similares por el importe neto, en efectivo u otro instrumento financiero o mediante el intercambio de instrumentos financieros (ya sea con la contraparte, mediante acuerdos de compensación o mediante la venta del contrato antes de su ejercicio o caducidad del plazo);
- (c) cuando, para contratos similares, la entidad exija habitualmente la entrega del subyacente y lo venda en un periodo corto con el objetivo de generar ganancias por las fluctuaciones del precio a corto plazo o un margen de intermediación; y
- (d) cuando el elemento no financiero objeto del contrato sea fácilmente convertible en efectivo.

Un contrato al que le sean de aplicación los apartados (b) o (c) no se celebra con el objetivo de recibir o entregar el elemento no financiero de acuerdo con las compras, ventas o necesidades de utilización esperadas por la entidad y, en consecuencia, estará dentro del alcance de esta Norma. Los demás contratos a los que sea de aplicación el párrafo 4 se evaluarán para determinar si han sido celebrados o se mantienen con el objetivo de recibir o entregar una partida no financiera de acuerdo con las compras, ventas o necesidades de utilización esperadas por la entidad y si, por ello, están dentro del alcance de esta Norma.

6. Una opción emitida de compra o venta de elementos no financieros, que pueda ser liquidada por el importe neto, en efectivo o en otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros, de acuerdo con los apartados (a) o (d) del párrafo 5, está dentro del alcance de esta Norma. Dicho contrato no puede haberse celebrado con el objetivo de recibir o entregar una partida no financiera de acuerdo con las compras, ventas o necesidades de utilización esperadas por la entidad.

7. [Eliminado]

8. [Eliminado]

Definiciones (véanse también los párrafos GA10 a GA48)

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

Un **instrumento de patrimonio** es cualquier contrato que ponga de manifiesto una participación residual en los activos de una entidad, después de deducir todos sus pasivos.

Un **instrumento financiero** es cualquier contrato que da lugar, simultáneamente, a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio en otra entidad.

Un **activo financiero** es cualquier activo que sea:

- (a) efectivo;
- (b) un instrumento de patrimonio de otra entidad;
- (c) un derecho contractual:
 - (i) a recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad; o
 - (ii) a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente favorables para la entidad; o
- (d) un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propios de la entidad, y sea:
 - (i) un instrumento no derivado, según el cual la entidad está o puede estar obligada a recibir una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propios; o
 - (ii) un instrumento derivado que será o podrá ser liquidado mediante una forma distinta al intercambio de un importe fijo de efectivo, o de otro activo financiero, por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad. A estos efectos los instrumentos de patrimonio propios de la entidad no incluyen los instrumentos financieros con opción de venta clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 15 y 16, instrumentos que imponen una obligación a la entidad de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad solo en el momento de la liquidación y se clasifican como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 17 y 18, o los instrumentos que son contratos para la recepción o entrega futura de instrumentos de patrimonio propios de la entidad.

Un **pasivo financiero** es cualquier pasivo que sea:

- (a) una obligación contractual:
 - (i) de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad; o
 - (ii) a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente desfavorables para la entidad; o
- (b) un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propios de la entidad, y sea:
 - (i) un instrumento no derivado, según el cual la entidad estuviese o pudiese estar obligada a entregar una cantidad variable de los instrumentos de patrimonio propio; o
 - (ii) un instrumento derivado que será o podrá ser liquidado mediante una forma distinta al intercambio de un importe fijo de efectivo, o de otro activo financiero, por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad. A este efecto, los derechos, opciones o certificados de opciones para compra de acciones (warrants) para adquirir una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad por un importe

fijo de cualquier moneda son instrumentos de patrimonio si la entidad ofrece los derechos, opciones o certificados de opciones para compra de acciones (warrants) de forma proporcional a todos los propietarios existentes de la misma clase de sus instrumentos de patrimonio no derivados propios. A estos efectos también, los instrumentos de patrimonio propios de la entidad no incluyen los instrumentos financieros con opción de venta clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 15 y 16, instrumentos que imponen una obligación a la entidad de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad solo en el momento de la liquidación y se clasifican como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 17 y 18, o los instrumentos que son contratos para la recepción o entrega futura de instrumentos de patrimonio propios de la entidad.

Como excepción, un instrumento que cumpla la definición de un pasivo financiero se clasificará como un instrumento de patrimonio, si tiene todas las características y cumple las condiciones de los párrafos 15 y 16 o de los párrafos 17 y 18.

10. Los siguientes términos se definen en el párrafo 9 de la NICSP 41 o en el párrafo 10 de la NICSP 29 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, y se utilizan en esta Norma con el significado especificado en esas Normas.

- Costo amortizado de un activo financiero o pasivo financieros;
- Baja en cuentas;
- Derivado;
- Método del interés efectivo;
- Los pasivos financieros al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro);
- Contrato de garantía financiera;
- Compromiso en firme;
- Transacción prevista;
- Eficacia de la cobertura;
- Partida cubierta;
- Instrumento de cobertura;
- Mantenido para negociar;
- Compra o venta convencional; y
- Costos de transacción.

11. En esta Norma, los términos “contrato” y “contractual” hacen referencia a un acuerdo entre dos o más partes que tiene claras consecuencias económicas que las partes tienen poca o ninguna capacidad de evitar, habitualmente por ser legalmente exigible el cumplimiento del acuerdo. Los contratos, y por tanto los instrumentos financieros asociados, pueden adoptar una gran variedad de formas y no precisan ser fijados por escrito.

12. En esta Norma, “entidad” incluye entidades públicas, individuos, asociaciones, sociedades legalmente establecidas y fideicomisos.

Presentación

Pasivos y activos netos/patrimonio (véanse también los párrafos GA49 a GA54)

13. **El emisor de un instrumento financiero lo clasificará en su totalidad o en cada una de sus partes integrantes, en el momento de su reconocimiento inicial, como un pasivo financiero, un activo financiero o un instrumento de patrimonio, de conformidad con la esencia del acuerdo contractual y con las definiciones de pasivo financiero, de activo financiero y de instrumento de patrimonio.**
14. Cuando un emisor aplique las definiciones del párrafo 9 para determinar si un instrumento financiero es un instrumento de patrimonio en lugar de un pasivo financiero, el instrumento será de patrimonio sí, y solo si, se cumplen las dos condiciones (a) y (b) descritas a continuación.
- (a) El instrumento no incorpora una obligación contractual:
- (i) de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad; o
 - (ii) de intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad bajo condiciones que sean potencialmente desfavorables para el emisor.
- (b) Si el instrumento será o podrá ser liquidado con los instrumentos de patrimonio propio del emisor, es:
- (i) un instrumento no derivado, que no comprende ninguna obligación contractual para el emisor de entregar un número variable de los instrumentos de patrimonio propio; o
 - (ii) un derivado que será liquidado solo por el emisor mediante el intercambio de un importe fijo de efectivo u otro activo financiero por una cantidad fija de sus instrumentos de patrimonio propio. A este efecto, los derechos, opciones o certificados de opciones para compra de acciones (warrants) para adquirir una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad por un importe fijo de cualquier moneda son instrumentos de patrimonio si la entidad ofrece los derechos, opciones o certificados de opciones para compra de acciones (warrants) de forma proporcional a todos los propietarios existentes de la misma clase de sus instrumentos de patrimonio no derivados propios. Para este propósito también, los instrumentos de patrimonio propio del emisor no incluyen instrumentos que reúnan todas las características y cumplan las condiciones descritas en los párrafos 15 y 16 o en los párrafos 17 y 18, o instrumentos que sean contratos para la recepción o entrega futura de instrumentos de patrimonio propio del emisor.

Una obligación contractual, incluyendo aquélla que surja de un instrumento financiero derivado, que dará o pueda dar lugar a la recepción o entrega futura de instrumentos de patrimonio propio del emisor, no tendrá la consideración de un instrumento de patrimonio si no cumple las condiciones (a) y (b) anteriores. Como excepción, un instrumento que cumpla la definición de un pasivo financiero se clasificará como un instrumento de patrimonio, si tiene todas las características y cumple las condiciones de los párrafos 15 y 16 o de los párrafos 17 y 18.

Instrumentos con opción de venta

15. Un instrumento financiero con opción de venta incluye una obligación contractual para el emisor de recomprar o reembolsar ese instrumento mediante efectivo u otro activo financiero en el momento de ejercer la opción. Como excepción a la definición de un pasivo financiero, un instrumento que incluya dicha obligación se clasificará como un instrumento de patrimonio si reúne todas las características siguientes:
- (a) Otorga al tenedor el derecho a una participación proporcional de los activos netos de la entidad en caso de liquidación de la misma. Los activos netos de la entidad son los que se mantienen después de deducir todos los demás derechos sobre sus activos. Una participación proporcional se determina mediante:
- (i) la división de los activos netos de la entidad en el momento de la liquidación en unidades de importe idéntico; y

- (ii) la multiplicación de ese importe por el número de unidades en posesión del tenedor de los instrumentos financieros.
- (b) El instrumento se encuentra en la clase de instrumentos que está subordinada a todas las demás clases de instrumentos. Por estar en dicha clase el instrumento:
 - (i) no tiene prioridad sobre otros derechos a los activos de la entidad en el momento de la liquidación, y
 - (ii) no necesita convertirse en otro instrumento antes de que esté en la clase de instrumentos que se encuentre subordinada a todas las demás clases de instrumentos.
- (c) Todos los instrumentos financieros de la clase de instrumentos que está subordinada a todas las demás clases de instrumentos tienen características idénticas. Por ejemplo, deben incorporar todos opción de venta, y la fórmula u otro medio utilizado para calcular el precio de recompra o de reembolso es el mismo para todos los instrumentos de esa clase.
- (d) Aparte de la obligación contractual para el emisor de recomprar o reembolsar el instrumento mediante efectivo u otro activo financiero, el instrumento no incluye ninguna obligación contractual de entregar a otra entidad efectivo u otro activo financiero, o intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad en condiciones que sean potencialmente desfavorables para la entidad, y no es un contrato que sea o pueda ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad como se establece en el subpárrafo (b) de la definición de un pasivo financiero
- (e) Los flujos de efectivo totales esperados atribuibles al instrumento a lo largo de su vida se basan sustancialmente en los resultados (ahorro o desahorro), en el cambio en los activos netos reconocidos o en el cambio en el valor razonable de los activos netos reconocidos y no reconocidos de la entidad a lo largo de la vida del instrumento (excluyendo cualesquiera efectos del instrumento).

16. Para que un instrumento se clasifique como un instrumento de patrimonio, además de que el instrumento tenga todas las características anteriormente mencionadas, el emisor no debe tener otro instrumento financiero o contrato que tenga:

- (a) flujos de efectivo totales basados sustancialmente en el resultado (ahorro o desahorro), el cambio en los activos netos reconocidos o el cambio en el valor razonable de los activos netos reconocidos y no reconocidos de la entidad (excluyendo cualesquiera efectos de este instrumento o contrato); y
- (b) el efecto de fijar o restringir sustancialmente el rendimiento residual para el tenedor del instrumento con opción de venta.

A efectos de aplicar esta condición, la entidad no considerará contratos no financieros con un tenedor de un instrumento descrito en el párrafo 15 que tenga condiciones y cláusulas contractuales que sean similares a las de un contrato equivalente que pueda tener lugar entre un tenedor que no tenga el instrumento y la entidad que lo emite. Si la entidad no puede determinar que se cumple esta condición, no clasificará el instrumento con opción de venta como un instrumento de patrimonio.

Instrumentos, o componentes de instrumentos, que imponen 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

17. Algunos instrumentos financieros incluyen una obligación contractual para la entidad emisora de entregar a otra entidad una participación proporcional de sus activos netos solo en el momento de la liquidación. La obligación surge bien porque la liquidación ocurrirá con certeza y fuera del control de la entidad (por ejemplo, una entidad de vida limitada) o bien porque es incierto que ocurra pero es una opción del tenedor del instrumento. Como excepción a la definición de un pasivo financiero, un instrumento que incluya dicha obligación se clasificará como un instrumento de patrimonio si reúne todas las características siguientes:

- (a) Otorga al tenedor el derecho a una participación proporcional de los activos netos de la entidad en caso de liquidación de la misma. Los activos netos de la entidad son los que se mantienen después de deducir todos los demás derechos sobre sus activos. Una participación proporcional se determina mediante:
 - (i) la división de los activos netos de la entidad en el momento de la liquidación en unidades de importe idéntico; y
 - (ii) la multiplicación de ese importe por el número de unidades en posesión del tenedor de los instrumentos financieros.
- (b) El instrumento se encuentra en la clase de instrumentos que está subordinada a todas las demás clases de instrumentos. Por estar en dicha clase el instrumento:
 - (i) no tiene prioridad sobre otros derechos a los activos de la entidad en el momento de la liquidación, y
 - (ii) no necesita convertirse en otro instrumento antes de que esté en la clase de instrumentos que se encuentre subordinada a todas las demás clases de instrumentos.
- (c) Todos los instrumentos financieros de la clase de instrumentos que está subordinada a todas las demás clases de instrumentos deben tener una obligación contractual idéntica para la entidad que emite de entregar una participación proporcional de sus activos netos en el momento de la liquidación.

18. Para que un instrumento se clasifique como un instrumento de patrimonio, además de que el instrumento tenga todas las características anteriormente mencionadas, el emisor no debe tener otro instrumento financiero o contrato que tenga:

- (a) flujos de efectivo totales basados sustancialmente en el resultado (ahorro o desahorro), el cambio en los activos netos reconocidos o el cambio en el valor razonable de los activos netos reconocidos y no reconocidos de la entidad (excluyendo cualesquiera efectos de este instrumento o contrato); y
- (b) el efecto de restringir sustancialmente o fijar el rendimiento residual para el tenedor del instrumento.

A efectos de aplicar esta condición, la entidad no considerará contratos no financieros con un tenedor de un instrumento descrito en el párrafo 17 que tenga condiciones y cláusulas contractuales que sean similares a las de un contrato equivalente que pueda tener lugar entre un tenedor que no tenga el instrumento y la entidad que lo emite. Si la entidad no puede determinar que esta condición se cumple, no clasificará el instrumento como un instrumento de patrimonio.

Reclasificación de instrumentos con opción de venta e instrumentos que imponen 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

19. Una entidad clasificará un instrumento financiero como un instrumento de patrimonio de acuerdo con los párrafos 15 y 16 o los párrafos 17 y 18 desde la fecha en que el instrumento tenga todas las características y cumpla las condiciones establecidas en esos párrafos. Una entidad reclasificará un instrumento financiero desde la fecha en que el instrumento deje de tener todas las características o cumplir todas las condiciones establecidas en esos párrafos. Por ejemplo, si una entidad reembolsa todos los instrumentos sin opción de venta que ha emitido y todos sus instrumentos con opción de venta que permanecen vigentes tienen todas las características y cumplen las condiciones de los párrafos 15 y 16, la entidad reclasificará los instrumentos con opción de venta como instrumentos de patrimonio desde la fecha en que reembolse los instrumentos sin opción de venta.

20. Una entidad contabilizará la reclasificación de un instrumento de acuerdo con el párrafo 19 de la forma siguiente:

- (a) reclasificará un instrumento de patrimonio como un pasivo financiero desde la fecha en que el instrumento deje de tener todas las características o cumpla las condiciones de los párrafos 15 y 16 o de los párrafos 17 y 18. El pasivo financiero deberá medirse al valor razonable del instrumento en la fecha de la reclasificación. La entidad reconocerá en los activos netos/patrimonio cualquier diferencia entre el valor en libros del instrumento de patrimonio y el valor razonable del pasivo financiero en la fecha de la reclasificación.
- (b) reclasificará un pasivo financiero como un instrumento de patrimonio desde la fecha en que el instrumento tenga todas las características y cumpla las condiciones establecidas en los párrafos 15 y 16 o en los párrafos 17 y 18. Un instrumento de patrimonio deberá medirse al valor en libros del pasivo financiero en la fecha de la reclasificación.

Ausencia de obligación contractual de entregar efectivo u otro activo financiero [párrafo 14(a)]

21. Con la excepción de las circunstancias descritas en los párrafos 15 y 16 o en los párrafos 17 y 18, un elemento clave para diferenciar un pasivo financiero de un instrumento de patrimonio, es la existencia de una obligación contractual de una de las partes del instrumento financiero (el emisor), de entregar efectivo u otro activo financiero a la otra parte (el tenedor) o intercambiar activos financieros o pasivos financieros con el tenedor en condiciones que sean potencialmente desfavorables para el emisor. Aunque el tenedor de un instrumento de patrimonio puede tener derecho a recibir una parte proporcional de cualquier dividendo o distribuciones similares de los activos netos/patrimonio, el emisor no tiene una obligación contractual de hacer estas distribuciones porque no está obligado a entregar efectivo u otro activo financiero a otra parte.
22. La esencia de un instrumento financiero, por encima de su forma legal, guía su clasificación en el estado de situación financiera de la entidad. La esencia y la forma legal suelen ser congruentes, aunque no siempre lo son. Algunos instrumentos financieros tienen la forma legal de instrumentos de patrimonio pero, en esencia, son pasivos y otros pueden combinar características asociadas con instrumentos de patrimonio y otras asociadas con pasivos financieros. Por ejemplo:
- (a) Una acción preferente que obliga al emisor a reembolsarla por una cantidad fija o determinable en una fecha futura fija o determinable, o concede al tenedor el derecho de requerir al emisor el reembolso del instrumento en una fecha concreta o a partir de la misma y por una cantidad fija o determinable, es un pasivo financiero.
 - (b) Un instrumento financiero que proporcione al tenedor el derecho a devolverlo al emisor, a cambio de efectivo u otro activo financiero (un “instrumento con opción de venta”), es un pasivo financiero, excepto en el caso de los instrumentos clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 15 y 16 o los párrafos 17 y 18. El instrumento financiero es un pasivo financiero incluso cuando el importe de efectivo u otro activo financiero se determine sobre la base de un índice u otro elemento que tenga el potencial de aumentar o disminuir. La existencia de una opción que proporcione al tenedor el derecho a devolver el instrumento al emisor a cambio de efectivo u otro activo financiero significa que el instrumento con opción de venta cumple la definición de un pasivo financiero, excepto en el caso de los instrumentos clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 15 y 16 o los párrafos 17 y 18. Por ejemplo, fondos mutuales a prima variable, fondos de inversión, asociaciones para la inversión y algunas entidades cooperativas, pueden conceder a sus partícipes o miembros el derecho a recibir en cualquier momento el reembolso en efectivo de sus participaciones, dando lugar a que las mismas se clasifiquen como pasivos financieros, excepto en el caso de los instrumentos clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 15 y 16 o los párrafos 17 y 18. Sin embargo, en los estados financieros de una entidad que no posea activos netos/patrimonio (tal como algunos fondos comunes de inversión, como se recoge en el Ejemplo Ilustrativo 7), la clasificación como pasivo financiero no impide el uso, de descripciones tales como “valor del activo neto atribuible a los partícipes” y “cambios en el valor del activo neto atribuible

a los participantes”; o la utilización de notas adicionales para mostrar que la participación total de los miembros comprende tanto reservas que cumplen la definición de patrimonio como instrumentos con opción de reventa, que no la cumplen (véase el Ejemplo ilustrativo 8).

23. Si una entidad no tiene un derecho incondicional de evitar la entrega de efectivo u otro activo financiero para liquidar una obligación contractual, la obligación cumple la definición de un pasivo financiero, excepto en el caso de los instrumentos clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 15 y 16 o los párrafos 17 y 18. Por ejemplo:
- (a) La existencia de una restricción a la capacidad de una entidad para satisfacer una obligación contractual, como la falta de acceso a una moneda extranjera o la necesidad de obtener la aprobación de una autoridad reguladora para el pago, no anulará la obligación contractual de la entidad ni el derecho contractual del tenedor del instrumento financiero.
 - (b) Una obligación contractual que esté condicionada a que la contraparte ejercite su derecho a exigir el reembolso será un pasivo financiero, porque la entidad no tiene el derecho incondicional de evitar la entrega de efectivo o de otro activo financiero.
24. Un instrumento financiero que no establezca de manera explícita una obligación contractual de entregar efectivo u otro activo financiero, puede establecer esa obligación de una forma indirecta, a través de sus plazos y condiciones. Por ejemplo:
- (a) Un instrumento financiero puede contener una obligación no financiera que se liquidará si, y solo si, la entidad deja de realizar distribuciones o si incumple el compromiso de reembolsar el instrumento. Si la entidad solo puede evitar la transferencia de efectivo o de otro activo financiero mediante la liquidación de la obligación no financiera, el instrumento financiero será un pasivo financiero.
 - (b) Un instrumento financiero será un pasivo financiero si establece que para su liquidación, la entidad entregará:
 - (i) efectivo u otro activo financiero; o
 - (ii) sus propias acciones, cuyo valor se determina para ser sustancialmente superior al del efectivo o al del otro activo financiero.

Aunque la entidad no tenga una obligación contractual explícita de entregar efectivo u otro activo financiero, el valor de la liquidación alternativa en forma de acciones será de tal cuantía que la entidad la liquidará en efectivo. En todo caso, el tenedor tiene en esencia garantizada la recepción de un importe que es, al menos, igual al que obtendría a través de la opción de liquidar en efectivo (véase el párrafo 25).

Liquidación mediante los instrumentos de patrimonio propio de la entidad [párrafo 14(b)]

25. Un contrato no es un instrumento de patrimonio por el mero hecho de que pueda ocasionar la recepción o entrega de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad. Una entidad puede tener el derecho o la obligación contractual de recibir o entregar una cantidad de sus propias acciones o de otros instrumentos de patrimonio que varíe de tal forma que el valor razonable de los instrumentos de patrimonio propio a entregar o recibir sea igual al importe del derecho o la obligación contractual. Este derecho u obligación contractual puede ser por un importe fijo o su valor puede fluctuar, total o parcialmente, como respuesta a los cambios en una variable distinta del precio de mercado de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad (por ejemplo, una tasa de interés, el precio de una materia prima cotizada o el precio de un instrumento financiero). Dos ejemplos son (a) un contrato para entregar instrumentos de patrimonio propio de la entidad que equivalgan a un valor de 100 u.m. y (b) un contrato para entregar instrumentos de patrimonio propio de la entidad que equivalgan al precio de 100 barriles de petróleo. Tal contrato será un

pasivo financiero de la entidad, incluso aunque ésta deba o pueda liquidarlo mediante la entrega de sus instrumentos de patrimonio propio. No es un instrumento de patrimonio, porque la entidad utiliza una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propio para liquidar el contrato. De acuerdo con lo anterior, el contrato no pone de manifiesto una participación residual en los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

26. Excepto por lo señalado en el párrafo 27, un contrato que vaya a ser liquidado por la entidad (recibiendo o entregando una cantidad fija de sus instrumentos de patrimonio propio a cambio de un importe fijo de efectivo o de otro activo financiero, es un instrumento de patrimonio. Por ejemplo, una opción emitida sobre acciones que otorga a la contraparte el derecho a adquirir un número determinado de acciones de la entidad por un precio fijo, o por una cantidad fija previamente establecida del principal de un bono, es un instrumento de patrimonio. Los cambios en el valor razonable de un contrato que surgen de variaciones en las tasas de interés de mercado, no impedirán su calificación como instrumento de patrimonio, siempre que no afecten al importe a pagar o a recibir de efectivo o de otros activos financieros, o bien a la cantidad de instrumentos de patrimonio a recibir o entregar. Cualquier contraprestación recibida, (tal como la prima que se recibe cuando se emite una opción o un certificado de opción sobre las acciones propias de la entidad) se añadirá directamente a los activos netos/patrimonio. Cualquier contraprestación pagada (tal como la prima pagada por una opción comprada) se deducirá directamente de los activos netos/patrimonio. Los cambios en el valor razonable de un instrumento de patrimonio no se reconocerán en los estados financieros.
27. Si los instrumentos de patrimonio propio de la entidad a recibir, o a entregar, por la misma en el momento de la liquidación de un contrato son instrumentos financieros con opción de venta con todas las características y cumplen las condiciones descritas en los párrafos 15 y 16, o instrumentos que imponen sobre 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 con todas las características y cumplen las condiciones descritas en los párrafos 17 y 18, el contrato es un activo financiero o un pasivo financiero. Esto incluye un contrato que será liquidado por la entidad recibiendo o entregando una cantidad fija de estos instrumentos a cambio de un importe fijo de efectivo o de otro activo financiero.
28. Con la excepción de las circunstancias descritas en los párrafos 15 y 16 o de los párrafos 17 y 18, un contrato que contenga una obligación para una entidad de comprar sus instrumentos de patrimonio propio, a cambio de efectivo o de otro activo financiero, dará lugar a un pasivo financiero por el valor presente del importe a reembolsar (por ejemplo, por el valor presente del precio de recompra a plazo, del precio de ejercicio de la opción o de otro importe relacionado con el reembolso). Esto será así incluso si el contrato en sí es un instrumento de patrimonio. Un ejemplo es la obligación de una entidad según un contrato a término para comprar sus instrumentos de patrimonio propios a cambio de efectivo. El pasivo financiero se reconoce inicialmente al valor presente del importe de rescate, y se reclasifica desde activos netos/patrimonio. Posteriormente, el pasivo financiero se medirá de acuerdo con la NICSP 41. Si el contrato venciera y no se produjese ninguna entrega, el importe en libros del pasivo financiero se reclasificará nuevamente a los activos netos/patrimonio. La obligación contractual de una entidad de comprar sus instrumentos de patrimonio propio, ocasiona un pasivo financiero por el valor presente del importe a reembolsar, incluso si la obligación de compra estuviera condicionada al ejercicio de una opción de reembolso a favor de la contraparte (por ejemplo, una opción de venta emitida por la entidad que da a la otra parte el derecho de vender a la misma, por un precio fijo, sus instrumentos de patrimonio propio).
29. Un contrato que se liquidará por la entidad mediante la entrega o recepción de una cantidad fija de sus instrumentos de patrimonio propio, a cambio de un importe variable de efectivo o de otro activo financiero, será un activo financiero o un pasivo financiero. Un ejemplo es un contrato por el que la entidad ha de entregar 100 de sus instrumentos de patrimonio propio, a cambio de un importe de efectivo equivalente al valor de 100 barriles de petróleo.

Cláusulas de liquidación contingente

30. Un instrumento financiero puede obligar a la entidad a entregar efectivo u otro activo financiero, o bien a liquidarlo como si fuera un pasivo financiero, en el caso de que ocurra o no ocurra algún suceso futuro incierto (o en función del resultado de circunstancias inciertas) que esté fuera del control tanto del emisor como del tenedor del instrumento, como, por ejemplo, los cambios en un índice bursátil de acciones, en un índice de precios al consumidor, en una tasa de interés o en determinados requerimientos fiscales, o bien en los niveles futuros que alcancen los ingresos del emisor, su resultado (ahorro o desahorro) o su ratio deuda-patrimonio. El emisor de este instrumento no tiene el derecho incondicional de evitar la entrega de efectivo u otro activo financiero (ni la liquidación del instrumento tal como si fuera un pasivo financiero). Por tanto, será un pasivo financiero para el emisor, a menos que:
- (a) la parte de la cláusula de liquidación contingente, que pudiera requerir la liquidación en efectivo o en otro activo financiero (o, en otro caso, de una forma similar a como si fuera un pasivo financiero) no fuera auténtica;
 - (b) el emisor pudiera ser requerido para que liquide la obligación en efectivo o con otro activo financiero (o, en otro caso, de una forma similar a como si fuera un pasivo financiero), solo en caso de liquidación del emisor; o
 - (c) el instrumento reúne todas las características y cumple con las condiciones de los párrafos 15 y 16.

Opciones de liquidación

31. **Cuando un instrumento financiero derivado concede a una de las partes el derecho a elegir la forma de liquidación (por ejemplo, cuando el emisor o el tenedor puedan escoger la liquidación mediante un importe neto en efectivo, o bien intercambiando acciones por efectivo), será un activo financiero o un pasivo financiero, a menos que todas las alternativas de liquidación indiquen que se trata de un instrumento de patrimonio.**
32. Un ejemplo de instrumento financiero derivado con una opción de liquidación que es un pasivo financiero, es una opción sobre acciones en las que el emisor puede decidir liquidar por un importe neto en efectivo o mediante el intercambio de sus propias acciones por efectivo. De forma similar, algunos contratos para la compra o venta de una partida no financiera, a cambio de instrumentos de patrimonio propio de la entidad, están dentro del alcance de esta Norma porque pueden ser liquidados mediante la entrega de la partida no financiera, o bien por un importe neto en efectivo u otro instrumento financiero (véanse los párrafos 4 a 6). Estos contratos serán activos financieros o pasivos financieros y no instrumentos de patrimonio.

Instrumentos financieros compuestos (véanse también los párrafos GA55 a GA60 y los Ejemplos ilustrativos 9 a 12)

33. **El emisor de un instrumento financiero no derivado evaluará las condiciones del instrumento financiero para determinar si contiene un componente de pasivo y un componente de activos netos/patrimonio. Estos componentes se clasificarán por separado como pasivos financieros, activos financieros o instrumentos de patrimonio, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 13.**
34. Una entidad reconocerá por separado los componentes de un instrumento financiero que (a) genere un pasivo financiero para la entidad y (b) conceda una opción al tenedor del mismo para convertirlo en un instrumento de patrimonio de la entidad. Un ejemplo de instrumento financiero compuesto es un bono o instrumento similar que sea convertible, por parte del tenedor, en una cantidad fija de acciones ordinarias de la entidad. Desde la perspectiva de la entidad, este instrumento tiene dos componentes: un pasivo financiero (un acuerdo contractual para entregar efectivo u otro activo financiero) y un instrumento de patrimonio (una opción de compra que concede al tenedor, por un determinado periodo, el derecho a convertirlo en un número prefijado de acciones ordinarias de la entidad). El efecto económico de emitir un

instrumento como éste es, en esencia, el mismo que se tendría al emitir simultáneamente un instrumento de deuda con una cláusula de cancelación anticipada y unos certificados de opción para comprar acciones ordinarias; o el mismo que se tendría al emitir un instrumento de deuda con certificados de opción para la compra de acciones que se puedan segregar. De acuerdo con lo anterior, en todos los casos, la entidad presentará por separado en su estado de situación financiera los componentes de pasivo y activos netos/patrimonio.

35. La clasificación de los componentes de un instrumento convertible, no se revisará como resultado de un cambio en la probabilidad de que la opción de conversión sea ejercida, incluso cuando pueda parecer que el ejercicio de la misma se ha convertido en ventajoso económicamente para algunos de los tenedores. Los tenedores no siempre actúan siempre de la manera que pudiera esperarse, lo que puede ser debido, por ejemplo, a que las consecuencias fiscales de la conversión sean diferentes de un tenedor a otro. Además, la probabilidad de conversión cambiará conforme pase el tiempo. La obligación contractual de la entidad para realizar pagos futuros continuará vigente hasta su extinción por conversión, vencimiento del instrumento o alguna otra transacción.
36. La NICSP 41 trata sobre la medición de los activos financieros y pasivos financieros. Los instrumentos de patrimonio ponen de manifiesto una participación residual en los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. Por tanto, cuando la medición contable inicial de un instrumento financiero compuesto se distribuya entre sus componentes de pasivo y de activos netos/patrimonio, se asignará al instrumento de patrimonio el importe residual que se obtenga después de deducir, del valor razonable del instrumento en su conjunto, el importe que se haya determinado por separado para el componente de pasivo. El valor de cualquier elemento derivado (tal como una opción de compra), implícito en el instrumento financiero compuesto se incluirá dentro del componente de pasivo a menos que forme parte del componente de activos netos/patrimonio (tal como una opción de conversión en acciones). La suma de los importes asignados en libros, en el momento del reconocimiento inicial, a los componentes de pasivo y de los activos netos/patrimonio, será siempre igual al valor razonable que se otorgaría al instrumento en su conjunto. No podrán surgir ganancias o pérdidas derivadas del reconocimiento inicial por separado de los componentes del instrumento.
37. Según el procedimiento descrito en el párrafo 36, el emisor de una obligación convertible en acciones ordinarias determinará, en primer lugar, el importe en libros del componente de pasivo mediante la medición del valor razonable de un pasivo similar que no lleve asociado un componente de activos netos/patrimonio (incluyendo cualquier elemento derivado implícito que no sea de patrimonio). El importe en libros del instrumento de patrimonio, representado por la opción de conversión del instrumento en acciones ordinarias, se determinará posteriormente deduciendo el valor razonable del pasivo financiero del valor razonable del instrumento financiero compuesto considerado en su conjunto.

Acciones propias en cartera (véase también el párrafo GA61)

38. **Si una entidad adquiriese sus instrumentos de patrimonio propio, el importe de estos instrumentos (“acciones propias en cartera”) se deducirá de los activos netos/patrimonio. No se reconocerá ninguna pérdida o ganancia en el resultado (ahorro o desahorro) derivada de la compra, venta, emisión o cancelación de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad. Estas acciones propias en cartera podrán ser adquiridas y poseídas por la entidad o por otros miembros de la entidad económica. La contraprestación pagada o recibida se reconocerá directamente en los activos netos/patrimonio.**
39. El importe de las acciones propias en cartera poseídas se revelará por separado en el estado de situación financiera o en las notas, de acuerdo con la NICSP 1. En caso de recompra de sus instrumentos de patrimonio propio a partes relacionadas, una entidad suministrará, la información a revelar prevista en la NICSP 20 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*.

Intereses, dividendos o distribuciones similares, pérdidas y ganancias (véase también el párrafo GA62)

40. **Los intereses, dividendos o distribuciones similares, pérdidas y ganancias relativas a un instrumento financiero o a un componente que sea un pasivo financiero, se reconocerán como ingresos o gastos en el resultado (ahorro o desahorro). Las distribuciones a los tenedores de un instrumento de patrimonio se reconocerán por la entidad directamente contra los activos netos/patrimonio. Los costos de transacción que correspondan a transacciones en los activos netos/patrimonio se contabilizarán como una deducción de los activos netos/patrimonio.**
- 40A. El impuesto a las ganancias relativo a las distribuciones a los tenedores de un instrumento de patrimonio y a costos de transacción de una transacción de patrimonio se contabilizará de acuerdo con la norma de contabilidad nacional o internacional aplicable que trate de los impuestos a las ganancias.
41. La clasificación de un instrumento financiero como un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio determinará si los intereses, dividendos o distribuciones similares, pérdidas, y ganancias relacionados con el mismo se reconocerán, como ingresos o gastos en el resultado (ahorro o desahorro). Por ello, los pagos de dividendos o distribuciones similares sobre acciones que se hayan reconocido en su totalidad como pasivos se reconocerán como gastos de la misma forma que los intereses de un bono. De forma similar, las ganancias y pérdidas asociadas con el rescate o la refinanciación de los pasivos financieros se reconocerán en el resultado (ahorro o desahorro), mientras que los rescates o la refinanciación de los instrumentos de patrimonio se reconocerán como cambios en los activos netos/patrimonio. Los cambios en el valor razonable de un instrumento de patrimonio no se reconocerán en los estados financieros.
42. Por lo general, una entidad incurre en diversos tipos de costos cuando emite o adquiere sus instrumentos de patrimonio propio. Esos costos pueden incluir los de registro y otras tasas cobradas por los reguladores o supervisores, los importes pagados a los asesores legales, contables y otros asesores profesionales, los costos de impresión y timbres. Los costos de cualquier transacción relacionada se contabilizarán como una deducción de los activos netos/patrimonio, en la medida en que sean costos incrementales directamente atribuibles a la transacción, que se habrían evitado si ésta no se hubiera llevado a cabo. Los costos de una transacción de este tipo que se haya abandonado, se reconocerán como gastos.
43. Los costos de transacción relativos a la emisión de un instrumento financiero compuesto se distribuirán entre los componentes de pasivo y de activos netos/patrimonio del instrumento, en proporción a la distribución de los importes. Los costos de transacción relacionados conjuntamente con más de una transacción se distribuirán entre ellas utilizando una base de reparto que sea racional y congruente con la utilizada para transacciones similares.
44. El importe de los costos de transacción que se hayan contabilizado como deducciones de los activos netos/patrimonio en el ejercicio se informará por separado, de acuerdo con la NICSP 1.
45. Los dividendos o distribuciones similares clasificados como gastos pueden ser presentados, en el estado de rendimiento financiero, bien como el resto de los intereses de otras deudas o bien como una partida separada. Además de los requerimientos de esta Norma, la información a revelar sobre intereses y dividendos o distribuciones similares está sujeta a los requerimientos de la NICSP 1 y la NICSP 30. En ciertas circunstancias, debido a las diferencias significativas entre intereses y dividendos o distribuciones similares en materias tales como la deducibilidad fiscal, puede ser deseable presentar por separado las dos partidas en el estado de rendimiento financiero.
46. Las ganancias y pérdidas relacionadas con los cambios en el importe en libros de un pasivo financiero se reconocerán como ingresos o gastos en el resultado (ahorro o desahorro), incluso cuando tengan relación con un instrumento que contenga un derecho de participación residual en los activos de una entidad obtenido a cambio de efectivo u otro activo financiero [véase el apartado 22(b)]. Según la NICSP 1, la entidad

presentará cualquier ganancia o pérdida derivada de la nueva medición de tal instrumento, por separado en el estado de rendimiento financiero, cuando ello sea relevante para explicar el rendimiento de la entidad.

Compensación de un activo financiero con un pasivo financiero (véanse también los párrafos GA63 y GA64)

47. **Un activo financiero y un pasivo financiero se compensarán, y su importe neto se presentará en el estado de situación financiera cuando y sólo cuando la entidad:**

- (a) **tenga, en el momento actual, el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes reconocidos; y**
- (b) **tenga la intención de liquidar la cantidad neta, o de realizar el activo y, de forma simultánea, proceder al pago del pasivo.**

En la contabilización de una transferencia de un activo financiero que no cumpla las condiciones para darlo de baja en cuentas, la entidad no compensará el activo transferido con el pasivo asociado (véase el párrafo 33 de la NICSP 41).

48. Esta Norma requiere la presentación de los activos financieros y pasivos financieros por su importe neto, cuando al hacerlo se reflejen los flujos de efectivo futuros esperados por la entidad por la liquidación de dos o más instrumentos financieros separados. Cuando la entidad tiene el derecho a recibir o pagar un único importe, y la intención de hacerlo, posee efectivamente un único activo financiero o pasivo financiero. En otras circunstancias, los activos financieros y los pasivos financieros se presentarán por separado unos de otros, dentro de las clasificaciones que resulten congruentes con sus características de derechos u obligaciones de la entidad. Una entidad revelará la información requerida por los párrafos 17B a 17E de la NICSP 30 para los instrumentos financieros reconocidos que queden dentro del alcance del párrafo 17A de la NICSP 30.

49. La compensación y presentación por su importe neto de un activo financiero y de un pasivo financieros reconocidos, no equivale a dar de baja el activo financiero o el pasivo financiero. Mientras que la compensación no da lugar al reconocimiento de ganancias o pérdidas, dar de baja en cuentas un instrumento financiero no solo implica la desaparición de la partida previamente reconocida en el estado de situación financiera, sino que también puede dar lugar al reconocimiento de una pérdida o una ganancia.

50. La posibilidad de compensar es un derecho que la ley puede otorgar al deudor, adquirido por contrato o por otro medio distinto, y que le faculta a liquidar, o eliminar de otra forma, la totalidad o una parte de la cantidad debida al acreedor, mediante reducción del importe que éste le adeuda. En circunstancias excepcionales, un deudor puede tener un derecho legal de compensar un importe debido por un tercero contra el importe debido a un acreedor, siempre que haya un acuerdo entre las tres partes que establezca claramente el derecho del deudor a compensar. Puesto que el derecho a compensar es un derecho legal, las condiciones que lo sustentan pueden variar de una jurisdicción legal a otra y debe tenerse en cuenta las leyes aplicables a la relación entre las partes.

51. La existencia de un derecho efectivo a compensar un activo financiero y un pasivo financiero, afectará al conjunto de derechos y obligaciones asociados con un activo financiero y un pasivo financiero correspondiente, y podrá afectar al nivel de exposición de la entidad al crédito y riesgo de liquidez. No obstante, la existencia de tal derecho, por sí misma, no es una causa suficiente para la compensación. Si se carece de la intención de ejercer el derecho o de liquidar simultáneamente ambas posiciones, no resultarán afectados ni el importe ni el calendario de los futuros flujos de efectivo de la entidad. Cuando la entidad tenga la intención de ejercer el derecho y liquidar simultáneamente ambas posiciones, la presentación del activo y del pasivo en términos netos reflejará más adecuadamente los importes y el calendario de los flujos de efectivo esperados en el futuro, así como los riesgos a que están sujetos tales flujos. La intención, ya sea de una o ambas partes, de efectuar la liquidación en términos netos, sin el

correspondiente derecho para hacerlo, no es suficiente para justificar la compensación, puesto que los derechos y las obligaciones asociados con el activo financiero o pasivo financiero, individualmente considerados, permanecen inalterados.

52. Las intenciones de una entidad, respecto a la liquidación de activos y pasivos concretos, pueden estar influidas por sus prácticas operativas habituales, por las exigencias de los mercados financieros o por otras circunstancias, que pueden limitar la posibilidad de liquidar o no, simultáneamente los instrumentos. Cuando la entidad tenga el derecho de compensar, pero no la intención de liquidar en términos netos o de realizar el activo y liquidar el pasivo de forma simultánea, el efecto del derecho sobre la exposición de la entidad al riesgo de crédito se presentará de acuerdo con lo establecido en el párrafo 42 de la NICSP 30.
53. La liquidación simultánea de dos instrumentos financieros puede hacerse, por ejemplo, a través de operaciones de compensación dentro de los mercados organizados o mediante un intercambio con presencia de ambas partes. En tales circunstancias, los flujos de efectivo son, efectivamente, equivalentes a una única cantidad neta, y no existirá exposición al crédito o riesgo de liquidez. En otras circunstancias, la entidad podrá liquidar dos instrumentos mediante cobros y pagos independientes, resultando así expuesta al riesgo de crédito por el importe total del activo o al riesgo de liquidez por el importe total del pasivo. Tales exposiciones al riesgo pueden ser significativas, aunque tengan una duración relativamente breve. De acuerdo con lo anterior, la realización de un activo financiero y la liquidación de un pasivo financiero son tratadas de forma simultánea solo cuando las dos transacciones ocurran en el mismo momento.
54. Por lo general, las condiciones establecidas en el párrafo 47 no se cumplen, y por tanto es inadecuada la realización de compensaciones cuando:
- (a) se emplean varios instrumentos financieros diferentes para emular las características de un único instrumento financiero (dando lugar a un “instrumento sintético”);
 - (b) los activos financieros y los pasivos financieros surgen de instrumentos financieros que tienen, básicamente, la misma exposición al riesgo, (por ejemplo, activos y pasivos dentro de una misma cartera de contratos a término u otros instrumentos derivados) pero involucran a diferentes contrapartes;
 - (c) los activos, financieros u otros, son pignorados como garantías otorgadas de pasivos financieros que son obligaciones sin recurso;
 - (d) los activos financieros han sido asignados por el deudor a un fideicomiso para liberarse de una obligación pero no han sido aceptados por el acreedor en liquidación de la misma (por ejemplo, un fondo de amortización); o
 - (e) son obligaciones incurridas como resultado de sucesos que han dado lugar a pérdidas, cuyos importes se esperen recuperar de un tercero, como consecuencia de una reclamación hecha en virtud de un contrato de seguro.
55. La entidad que suscribe varias transacciones de instrumentos financieros, con una sola contraparte, puede entrar en un “acuerdo de compensación contractual” con ella. Este acuerdo proporciona una única liquidación neta de todos los instrumentos financieros cubiertos por el mismo, en caso de incumplimiento o de terminación de cualquier contrato. Este tipo de acuerdos se utiliza habitualmente para protegerse contra pérdidas, ya sea en caso de quiebra o en otras situaciones que imposibiliten a la otra parte el cumplimiento de sus obligaciones. Un acuerdo maestro de compensación contractual, por lo general, crea un derecho a compensar que se convierte en exigible, y afecta a la realización o liquidación de activos financieros y pasivos financieros individuales, solo cuando se dan determinadas situaciones de insolvencia o en otras circunstancias no esperadas dentro del curso ordinario de las operaciones. Un acuerdo maestro de compensación no cumple las condiciones para compensar instrumentos a menos que se satisfagan los dos criterios del párrafo 47. Cuando los activos financieros y los pasivos financieros sujetos a un acuerdo

maestro de compensación no sean compensados, se informará del efecto que el acuerdo tiene en la exposición de la entidad al riesgo de crédito, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 42 de la NICSP 30.

Transición

- 56. [Eliminado]
- 57. [Eliminado]
- 58. [Eliminado]

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 2013. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2013, deberá revelar este hecho.**
- 60. **Una entidad no aplicará esta Norma antes del 1 de enero de 2013, a menos que también aplique la NICSP 29 y la NICSP 30.**
- 60A. **Los párrafos 40, 42 y 44 fueron modificados y el párrafo 40A fue añadido por el documento *Mejoras a las NICSP 2014*, emitido 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 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.**
- 60B. **Los párrafos 56, 57, 58 y 61 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 aplica la NICSP 33 en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, la modificación también se aplicará para dicho periodo.**
- 60C. **La NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados* y la NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos* emitidas en enero de 2015, modificaron los párrafos 3(a) y GA53. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las NICSP 35 y NICSP 37.**
- 60D. **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.**
- 60E. **El párrafo 3 fue modificado por la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*, emitida en julio de 2016. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 39.**
- 60F. **Se modifican los párrafos 2, 3, 4, 9, 10, 14, 28, 36, 47, 48, GA2 y GA55, se eliminó el párrafo GA63 y se añadieron los párrafos GA63A, GA63B, GA63C, GA63D, GA63E y GA63F 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 2023. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2023, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 41.**

- 60G. **La NICSP 42, *Beneficios Sociales*, emitida en enero de 2019, modificó el párrafo GA23. Una entidad aplicará esa modificación al mismo tiempo que aplique la NICSP 42.**
- 60H. **Los párrafos GA16 y GA17 fueron modificados por la NICSP 43, *Arrendamientos*, emitida en enero de 2022. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 43.**
- 60I. **El párrafo GA56 fue modificado por la NICSP 46, *Medición*, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 46.**
- 60J. **Los párrafos GA21 y GA46 fueron modificados por la NICSP 47, *Ingresos*, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 47.**
61. Cuando una entidad adopte las NICSP de contabilidad 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)*, a efectos 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 y sustitución de la NICSP 15 (2001)

62. Esta Norma y la NICSP 30 reemplazan la NICSP 15, emitida en 2001. La NICSP 15 será aplicable hasta que la NICSP 28 y la NICSP 30 sean aplicadas o estén vigentes, lo que suceda primero.

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 28.

- GA1. Esta Guía de aplicación explica la aplicación de determinados aspectos de la Norma.
- GA2. La Norma no trata del reconocimiento ni de la medición de instrumentos financieros. Los requerimientos sobre el reconocimiento y medición de activos financieros y pasivos financieros se establecen en la NICSP 41.

Alcance (párrafos 3 a 6)

Contratos de garantía financiera

- GA3. Los contratos de garantía financiera son aquellos contratos que exigen que el emisor efectúe pagos específicos para reembolsar al tenedor por la pérdida que incurra cuando un deudor específico incumpla su obligación de pago de acuerdo con las condiciones originales de un instrumento de deuda. Los gobiernos pueden emitir garantías financieras por diversos motivos. A menudo se emiten para promover los objetivos políticos de un gobierno, por ejemplo, para promover proyectos de infraestructura y estabilizar el mercado financiero en momentos de dificultades. La legislación u otra fuente normativa pueden facultar a los Gobiernos y entidades públicas a emitir garantías financieras. Al evaluar si una garantía es contractual o no contractual, una entidad distinguirá el derecho a emitir la garantía y la emisión real de la garantía. El derecho a emitir la garantía en términos de legislación u otra fuente normativa no es contractual, mientras que la emisión real de la garantía debe evaluarse usando los principios del párrafo GA20 para determinar si la garantía es contractual.
- GA4. La emisión de garantías financieras a favor de un tercero, ya sea explícita o implícitamente, puede dar lugar a un acuerdo contractual. Las garantías financieras pueden emitirse para un tercero concreto o para el tenedor de un instrumento. Considérense los dos siguientes ejemplos:
- En un acuerdo de concesión de servicios, un gobierno puede emitir una garantía financiera directamente a los financiadores de la transacción estableciendo que, en caso de impago, asumiría el pago de cualquiera de los pagos pendientes de principal e intereses de un préstamo. En este caso, la garantía financiera se emite explícitamente a favor de una contraparte identificada.
 - La autoridad en carreteras A es responsable de construir y mantener la infraestructura de carreteras de un país. Financia la construcción de nuevas carreteras emitiendo bonos a largo plazo. El gobierno nacional A ejercita su potestad legislativa y garantiza la emisión de un bono de la autoridad de carreteras A. En el momento que se emite la garantía, no se han identificado contrapartes específicas, sino que la garantía se emitió implícitamente a favor de los tenedores de un instrumento específico.

En ambos escenarios, asumiendo que se cumplen todas las otras características de un contrato, la garantía financiera es de naturaleza contractual.

Contratos de seguro

- GA5. Algunas entidades económicas en el sector público pueden incluir entidades emisoras de contratos de seguro. Estas entidades quedan dentro del alcance de esta Norma, pero los contratos de seguro en sí mismos están fuera del alcance de esta Norma.
- GA6. A efectos de esta Norma, un contrato de seguro es un contrato que expone al asegurador a riesgos definidos de pérdida por sucesos o circunstancias ocurridos o descubiertos a lo largo de un periodo determinado, incluyendo muerte (por ejemplo, en el caso de pagos periódicos, supervivencia del asegurado), enfermedad,

discapacidad, daños en propiedades, daños a terceros o interrupción de la actividad. En la normativa internacional o nacional aplicable que trata los contratos de seguro hay disponible una guía adicional sobre contratos de seguro.

- GA7. Algunos instrumentos financieros tienen la forma de contratos de seguro pero principalmente implican la transferencia de riesgos financieros, tales como el de mercado, de crédito o riesgo de liquidez. Ejemplos de tales instrumentos incluyen los contratos de garantía financiera, reaseguro y contratos de inversiones de rendimiento garantizado, emitidos tanto por compañías de seguros del sector público como por otras entidades. Se requiere que una entidad aplique esta Norma para ciertos contratos de garantía financiera, y se permite aplicar esta Norma a otros contratos de seguro que implican la transferencia de riesgos financieros.
- GA8. Los contratos de garantía financiera se tratan como instrumentos financieros salvo que una entidad elija tratarlos como contratos de seguro de acuerdo con este párrafo y también cumpla los requisitos del párrafo GA9. Una entidad puede hacer esta elección en los siguientes casos:
- (a) Si una entidad utilizó previamente contabilidad aplicable a los contratos de seguro y adoptó una política contable que trataba los contratos de garantía financiera como contratos de seguro, puede continuar tratando tales contratos como contratos de seguro o como instrumentos financieros de acuerdo con esta Norma.
 - (b) Si una entidad no utilizó previamente la contabilidad aplicable a los contratos de seguro, puede elegir tratar los contratos de garantía financiera como contratos de seguro o como instrumentos financieros cuando la entidad adopte esta Norma.

En los apartados (a) y (b) anteriores, la elección sobre un contrato se realiza por las bases del contrato y la elección tiene carácter de irrevocable.

- GA9. De acuerdo con el párrafo 3(c), una entidad tratará los contratos de garantía financiera como instrumentos financieros salvo que elija tratar tales contratos como contratos de seguro de acuerdo con la normativa contable nacional e internacional aplicable que trate los contratos de seguro. Se permite que una entidad trate un contrato de garantía financiera como un contrato de seguro utilizando normativa contable nacional solo si esa norma requiere la medición de los pasivos por seguro a un importe que no es menor al importe en libros que se determinaría si los pasivos por seguro que sean relevantes estuvieran dentro del alcance de la NICSP 19 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*. Al determinar el importe en libros de los pasivos por seguro, una entidad considerará las estimaciones actuales de todos los flujos de efectivo procedentes de sus contratos de seguro y de los flujos de efectivo relacionados.

Definiciones (párrafos 9 a 12)

Activos financieros y pasivos financieros

- GA10. La moneda (efectivo) es un activo financiero porque representa un medio de pago y, por ello, es la base sobre la que se miden y reconocen todas las transacciones en los estados financieros. Un depósito de dinero, en un banco o una institución financiera similar, es un activo financiero porque representa un derecho contractual del depositante a obtener efectivo de la institución, o a girar un cheque o instrumento similar contra el saldo depositado, a favor de un acreedor en pago de un pasivo financiero. La moneda no emitida no cumple la definición de un instrumento financiero. Una entidad aplicará el párrafo 13 de la NICSP 12, *Inventarios* al contabilizar cualquier moneda no emitida. No se trata en esta Norma la moneda emitida como tenedor legal desde la perspectiva del emisor.
- GA11. Son ejemplos comunes de activos financieros que representan un derecho contractual a recibir efectivo en el futuro, y de los correspondientes pasivos financieros que representan una obligación contractual de entregar efectivo en el futuro, los siguientes:

- (a) cuentas por cobrar y por pagar;
- (b) pagarés por cobrar y por pagar;
- (c) préstamos por cobrar y por pagar; y
- (d) obligaciones o bonos por cobrar y por pagar.

En cada caso, el derecho contractual a recibir (o la obligación de pagar) efectivo que una de las partes tiene, se corresponde con la obligación de pago (o el derecho de cobro) de la otra parte.

- GA12. Otro tipo de instrumento financiero es aquél donde el beneficio económico a recibir o entregar es un activo financiero distinto del efectivo. Por ejemplo, un pagaré cancelable mediante bonos del estado otorga al tenedor el derecho contractual a recibir, y al emisor la obligación contractual de entregar, bonos del estado, pero no efectivo. Los bonos son activos financieros porque representan, para el gobierno que los ha emitido, una obligación de pagar efectivo. El pagaré es, por tanto, un activo financiero para su tenedor y un pasivo financiero para su emisor.
- GA13. Normalmente, los instrumentos de deuda “perpetua” (tales como bonos, obligaciones y pagarés perpetuos), dan al tenedor el derecho contractual de recibir pagos en concepto de interés en fechas prefijadas, que se extienden indefinidamente en el futuro; incluso en ciertas ocasiones no existe el derecho de reembolso del principal o existe en unas condiciones que son improbables o se darán en un futuro muy lejano. Por ejemplo, una entidad puede emitir un instrumento financiero que contemple pagos anuales, a perpetuidad, iguales al 8 por ciento aplicado a un importe del nominal o del principal de 1.000 u.m. Suponiendo que la tasa de interés de mercado, en el momento de la emisión del instrumento financiero, sea ese 8 por ciento, el emisor asume una obligación contractual de realizar una serie de pagos de interés futuro, con un valor razonable (valor presente), en la fecha de reconocimiento inicial, de 1.000 u.m. El tenedor y el emisor del instrumento financiero poseen, respectivamente, un activo financiero y un pasivo financiero.
- GA14. Un derecho o una obligación contractual de recibir, entregar o intercambiar instrumentos financieros es, en sí mismo, un instrumento financiero. Una cadena de derechos u obligaciones contractuales cumple la definición de instrumento financiero, siempre que en último término lleve a la recepción o pago de efectivo, o bien a la adquisición o emisión de un instrumento de patrimonio.
- GA15. La capacidad de ejercer un derecho contractual como la exigencia de satisfacer una obligación contractual, pueden ser absolutas, o pueden ser contingentes en función de la ocurrencia de un evento futuro. Por ejemplo, una garantía financiera es un derecho contractual del prestamista a recibir efectivo del garante, que se corresponde con una obligación contractual, por parte del garante, de pagar al prestamista en caso de que el prestatario incumpla su obligación de pago. El derecho contractual y la correspondiente obligación contractual existen por causa de una transacción o evento que ha sucedido en el pasado (asunción de la garantía), incluso aunque la capacidad del prestamista para ejercer su derecho y la exigencia hacia el garante para que cumpla su compromiso sean contingentes, por depender de un futuro acto de incumplimiento por parte del prestatario. Un derecho y una obligación contingentes cumplen, la definición de activo financiero y de pasivo financiero, respectivamente, aunque tales activos y pasivos no siempre se reconozcan en los estados financieros. Algunos derechos y obligaciones contingentes pueden ser contratos de seguro.
- GA16. Un arrendamiento financiero crea habitualmente un derecho a recibir por parte del arrendador, y una obligación de pagar por parte del arrendatario, una corriente de flujos de efectivo que son, en esencia, la misma combinación de pagos entre principal e intereses que se dan en un acuerdo de préstamo. El arrendador contabilizará su inversión por el importe por recibir por un arrendamiento financiero, en lugar de por el activo arrendado subyacente mismo que está sujeto a arrendamiento financiero. De acuerdo con lo anterior, un arrendador considera un arrendamiento financiero como un instrumento financiero. Según la NICSP 43, *Arrendamientos* un arrendador no reconoce su derecho a recibir los pagos por arrendamiento

según un arrendamiento operativo. El arrendador, en este caso, continuará contabilizando el propio activo arrendado subyacente, y no los importes a recibir en el futuro en virtud del contrato. Por consiguiente, un arrendador no considera el arrendamiento operativo como un instrumento financiero, excepto en la relativo a los pagos individuales vencidos y pagaderos por el arrendatario.

- GA17. Los activos físicos (como inventarios y propiedades, planta y equipo), los activos por derecho de uso y los activos intangibles (como patentes y marcas registradas) no son activos financieros. El control sobre tales activos físicos, activos por derecho de uso y activos intangibles crea una oportunidad para la generación de entradas de efectivo u otro activo financiero, pero no da lugar a un derecho presente para recibir efectivo u otro activo financiero.
- GA18. Los activos (como los gastos pagados por anticipado) cuyo beneficio económico futuro consiste en la recepción de bienes o servicios, en lugar del derecho a recibir efectivo u otro activo financiero, no son activos financieros. De forma similar, las partidas tales como los ingresos diferidos y la mayoría de las obligaciones por garantías concedidas no son pasivos financieros, puesto que la salida de beneficios económicos asociada con ellos será la entrega de bienes y servicios y no una obligación contractual de pagar efectivo u otro activo financiero.
- GA19. Los activos y pasivos del sector público surgen tanto de los acuerdos contractuales como de los no contractuales. Los activos y pasivos que surgen de los acuerdos no contractuales no cumplen la definición de activo financiero o de pasivo financiero.
- GA20. Una entidad considerará la esencia en lugar de la forma legal de un acuerdo en el momento de determinar si es un “contrato” para los propósitos de esta Norma. Los contratos, para los propósitos de esta Norma, se evidencian generalmente por lo siguiente (aunque esto puede diferir de una jurisdicción a otra):
- los contratos implican a partes interesadas en realizar un acuerdo;
 - los términos del contrato crean derechos y obligaciones para las partes del contrato, y no es necesario que estos derechos y obligaciones den lugar al mismo rendimiento para cada parte. Por ejemplo, en un acuerdo de financiación por donación le crea al donante una obligación de transferir recursos al receptor en los términos que se concluyeron en el acuerdo y establece el derecho del receptor a recibir dichos recursos. Estos tipos de acuerdos pueden ser contractuales aun cuando el receptor no suministra la misma contraprestación a cambio, es decir, el acuerdo no da lugar al mismo rendimiento para las partes; y
 - el recurso por el incumplimiento es legalmente exigible.
- GA21. En el sector público, es posible que los acuerdos contractuales y no contractuales sean por naturaleza sin contraprestación. Los activos y pasivos que surgen de transacciones de ingresos se contabilizarán de acuerdo con la NICSP 47, *Ingresos*. Si los ingresos de transacciones sin contraprestación son contractuales, una entidad evaluará si los activos y pasivos que surjan de tales transacciones son activos financieros o pasivos financieros aplicando los párrafos 10 y GA10 a GA18 de esta Norma. Una entidad utilizará la guía en esta Norma y en la NICSP 47 al evaluar si una transacción sin contraprestación da lugar a un pasivo o un instrumento de patrimonio (aportación de los propietarios).
- GA22. Una entidad considerará particularmente los requerimientos de clasificación de esta Norma al determinar si una entrada de recursos como parte de una transacción de ingresos sin contraprestación es en esencia un pasivo o un instrumento de patrimonio.
- GA23. Las obligaciones legales se pueden contabilizar de diferentes formas:
- Las obligaciones de pagar impuestos sobre las ganancias se contabilizan de acuerdo con la normativa contable nacional e internacional aplicable que tratan el impuesto a las ganancias.

- ,Las obligaciones de proporcionar beneficios sociales se contabilizan de acuerdo con la NICSP 42 *Beneficios Sociales*.
- Otras obligaciones legales se contabilizarán de acuerdo con la NICSP 19.

GA24. Las obligaciones implícitas, como se definen en la NICSP 19, no proceden de contratos y, por tanto, no son pasivos financieros.

Instrumentos de patrimonio

GA25. No es común que las entidades del sector público hayan aportado capital que comprenda instrumentos de patrimonio, por ejemplo, acciones y otras formas de capital unificado. Cuando las entidades emiten instrumentos de patrimonio, la propiedad y el uso de estos instrumentos pueden estar restringidos por ley. Por ejemplo, la normativa puede estipular que las acciones en una entidad del sector público solamente puedan estar en posesión de otra entidad del sector público y no puedan, por tanto, usarse como contraprestación para la liquidación de transacciones.

GA26. El capital aportado en el sector público puede evidenciarse mediante transferencias de recursos entre las partes. La emisión de instrumentos de patrimonio en relación a una transferencia de recursos no es esencial para que la transferencia cumpla la definición de una aportación de los propietarios. Las transferencias de recursos que dan lugar a una participación en los activos netos/patrimonio de una entidad pueden distinguirse de otras transferencias de recursos porque pueden evidenciarse por lo siguiente:

- Una designación formal de una transferencia de recursos (o una clase de tales transferencias) por las partes de la transacción como que forman parte de los activos netos/patrimonio de una entidad, ya sea antes de que ocurra la aportación o en el momento de ésta. Por ejemplo, al establecer una nueva entidad, la oficina de presupuestos del departamento de finanzas puede considerar que las transferencias de recursos iniciales a una entidad establezcan una participación en los activos netos/patrimonio de la entidad en vez de proporcionar financiación para cumplir los requerimientos operativos.
- Un acuerdo formal, en relación a la transferencia, estableciendo o incrementando una participación financiera existente en los activos netos/patrimonio de una entidad que pueden ser vendidos, transferidos o rescatados.

Incluso aunque las transferencias de recursos pueden ser demostradas por una designación o un acuerdo formal, una entidad evaluará la naturaleza de las transferencias de recursos en base a su esencia y no meramente según su forma legal.

GA27. Para los propósitos de la presente Norma, puede usarse el término “instrumento de patrimonio” para denotar lo siguiente:

- una forma equivalente de capital unificado tal como acciones ordinarias o preferentes;
- transferencias de recursos (designadas o acordadas tales como entre las partes de la transacción) que ponen de manifiesto una participación residual en los activos netos de otra entidad; y/o
- pasivos financieros con la forma legal de deuda que, en esencia, representan una participación en los activos netos de una entidad.

Instrumentos con opción de venta

GA28. Cuando el capital aportado de una entidad está compuesto por acciones u otras formas de capital unificado, estos instrumentos pueden tomar un número de formas, por ejemplo, acciones ordinarias sin opción de venta, algunos instrumentos con opción de venta (véanse los párrafos 15 y 16), algunos instrumentos que imponen 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 (véanse los párrafos 17 y 18), algunos tipos de acciones preferentes (véanse los párrafos GA49 y GA50), y certificados de opciones para la compra de acciones u opciones de compra emitidas que permiten al tenedor suscribir o comprar una cantidad fija de acciones ordinarias sin opción de venta de la entidad emisora, a cambio de un importe fijo de efectivo u otro activo financiero. Una obligación que tenga la entidad de emitir o comprar una cantidad fija de sus instrumentos de patrimonio propio, a cambio de un importe fijo de efectivo u otro activo financiero, será también un instrumento de patrimonio de dicha entidad (con excepción de lo señalado en el párrafo 27). Sin embargo, si dicho contrato contiene una obligación para la entidad de pagar efectivo u otro activo financiero (distinto de un contrato clasificado como patrimonio de acuerdo con los párrafos 15 y 16 o los párrafos 17 y 18), también dará lugar a un pasivo por el valor presente del importe a reembolsar [véase el párrafo GA51(a)]. Un emisor de una acción ordinaria sin opción de venta asumirá un pasivo cuando proceda a realizar una distribución, y se convierta en legalmente obligado a pagar a los accionistas. Esta puede ser la situación que sigue a una declaración de dividendos, o cuando la entidad se encuentra en disolución y los activos que permanecen tras la liquidación de los pasivos, pasan a ser distribuibles entre los accionistas.

- GA29. Una opción de compra u otro contrato similar adquiridos por una entidad, que le conceda el derecho a recomprar una cantidad fija de sus instrumentos de patrimonio propio, a cambio de entregar un importe fijo de efectivo u otro activo financiero, no es un activo financiero de la entidad (con excepción de lo señalado en el párrafo 27). Por el contrario, cualquier contraprestación pagada por este contrato se deducirá de los activos netos/patrimonio.

La clase de instrumentos que está subordinada a todas las demás clases de instrumentos [párrafos 15(b) y 17(b)]

- GA30. Una de las características de los párrafos 15 y 17 es que el instrumento financiero sea de la clase de instrumentos que está subordinada a todas las demás clases.
- GA31. Al determinar si un instrumento está en la clase subordinada, una entidad evaluará los derechos del instrumento en el momento de la liquidación como si se fuera a liquidar en la fecha en que se clasifica el instrumento. Si se produce un cambio en las circunstancias relevantes, una entidad evaluará nuevamente la clasificación. Por ejemplo, si la entidad emite o reembolsa otro instrumento financiero, esto puede afectar si el instrumento en cuestión pertenece a la clase de instrumentos que está subordinada al resto.
- GA32. Un instrumento que tiene un derecho preferente en el momento de la liquidación de la entidad no es un instrumento con derecho a una participación proporcional en los activos netos de la entidad. Por ejemplo, un instrumento tiene un derecho preferente en el momento de la liquidación si da derecho al tenedor a un dividendo fijo en el momento de la liquidación, además de a una participación en los activos netos de la entidad, cuando otros instrumentos pertenecientes a la clase subordinada con un derecho a una participación proporcional en los activos netos de la entidad no tengan el mismo derecho en el momento de la liquidación.
- GA33. Si una entidad tiene solo una clase de instrumentos financieros, esa clase deberá tratarse como si estuviera subordinada a todas las demás.

Flujos de efectivo totales esperados atribuibles al instrumento a lo largo de su vida [párrafo 15(e)]

- GA34. Los flujos de efectivo totales esperados del instrumento a lo largo de su vida deberán estar sustancialmente basados en el resultado (ahorro o desahorro), en el cambio en los activos netos reconocidos o valor razonable de los activos netos reconocidos y no reconocidos de la entidad a lo largo de la vida de dicho instrumento. El resultado (ahorro o desahorro) y el cambio en los activos netos reconocidos deberán medirse de acuerdo con las NIIF correspondientes.

Transacciones realizadas por el tenedor de un instrumento distintas de las llevadas a cabo como propietario de la entidad (párrafos 15 y 17)

- GA35. El tenedor de un instrumento financiero con opción de venta o de 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 puede realizar transacciones con la entidad en un papel distinto al de propietario. Por ejemplo, un tenedor de un instrumento puede ser también un empleado de la entidad. Al evaluar si el instrumento debe clasificarse como instrumento de patrimonio de acuerdo con el párrafo 15 o el párrafo 17, solo deberán considerarse los flujos de efectivo y las condiciones y cláusulas contractuales del instrumento que estén relacionados con el tenedor del instrumento como propietario de la entidad.
- GA36. Un ejemplo es una sociedad en comandita que tenga socios con y sin responsabilidad limitada. Algunos socios sin responsabilidad limitada pueden proporcionar una garantía a la entidad y pueden ser remunerados por facilitar dicha garantía. En estas situaciones, la garantía y los flujos de efectivo asociados guardan relación con los tenedores de instrumentos en su papel de garantes y no de propietarios de la entidad. Por ello, esta garantía y los flujos de efectivo asociados no darán lugar a que los socios sin responsabilidad limitada sean considerados subordinados a los socios con responsabilidad limitada, y no habría de considerarse al evaluar si las cláusulas contractuales de los instrumentos de la sociedad en comandita y los instrumentos sin responsabilidad limitada fueran idénticos.
- GA37. Otro ejemplo es un acuerdo de distribución de resultados (ahorro o desahorro) que asigna el resultado (ahorro o desahorro) a los tenedores de instrumentos sobre la base de los servicios prestados o el negocio generado durante el año corriente y los anteriores. Estos acuerdos son transacciones con tenedores de instrumentos en un papel distinto al de propietarios y no deben considerarse al evaluar las características enumeradas en el párrafo 15 o el párrafo 17. Sin embargo, los acuerdos de distribución de resultados (ahorro o desahorro) que asignen a tenedores de instrumentos basados en el importe nominal de sus instrumentos en relación con los otros de su clase representan transacciones con los tenedores de instrumentos en su papel de propietarios y deben considerarse al evaluar las características enumeradas en el párrafo 15 o el párrafo 17.
- GA38.** Los flujos de efectivo y las condiciones y cláusulas contractuales de una transacción entre el tenedor de instrumentos (en un papel distinto al de propietario) y la entidad que emite deben ser similares a una transacción equivalente que pueda tener lugar entre quien no posee instrumentos y la entidad emisora.
- No existe otro instrumento financiero o contrato con flujos de efectivo totales que restrinja o fije sustancialmente el rendimiento residual para el tenedor del instrumento (párrafos 16 y 18)**
- GA39. Una condición para clasificar a un instrumento de patrimonio como instrumento financiero que cumpla de otra forma los criterios del párrafo 15 o del párrafo 17, es que la entidad no tenga otro instrumento financiero o contrato que tenga (a) flujos de efectivo totales sustancialmente basados en el resultado (ahorro o desahorro), el cambio en los activos netos reconocidos o el cambio en el valor razonable de los activos netos reconocidos y no reconocidos de la entidad y (b) el efecto de fijar o restringir sustancialmente el rendimiento residual. Es improbable que los siguientes instrumentos, cuando se realicen dentro de las condiciones normales de las operaciones comerciales con terceros no vinculados, impidan que sean clasificados como instrumentos de patrimonio los instrumentos que cumplan de otra forma los criterios del párrafo 15 o del párrafo 17:
- (a) Instrumentos con flujos de efectivo totales esencialmente basados en activos específicos de la entidad.
 - (b) Instrumentos con los flujos de efectivo totales basados en un porcentaje de ingresos.
 - (c) Contratos diseñados para remunerar a determinados empleados por servicios prestados a la entidad.
 - (d) Contratos que requieren el pago de un porcentaje insignificante de beneficios por servicios prestados o bienes suministrados.

Instrumentos financieros derivados

- GA40. Los instrumentos financieros comprenden tanto instrumentos primarios (tales como cuentas por cobrar, por pagar o instrumentos de patrimonio) como instrumentos financieros derivados (tales como opciones financieras, futuros y contratos a término, permutas de tasa de interés y de divisas). Los instrumentos financieros derivados cumplen la definición de instrumento financiero y, por tanto, entran dentro del alcance de esta Norma.
- GA41. Los instrumentos financieros derivados crean derechos y obligaciones que tienen el efecto de transferir, entre las partes implicadas en el instrumento, uno o varios tipos de riesgos financieros inherentes a un instrumento financiero primario subyacente. En su comienzo, los instrumentos financieros derivados conceden a una parte el derecho contractual a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con la otra parte, en condiciones que son potencialmente favorables, o conceden la obligación contractual de intercambiar activos financieros o pasivos financieros con la otra parte, en condiciones que son potencialmente desfavorables. Generalmente¹, sin embargo, no se produce la transferencia del instrumento financiero primario subyacente al comienzo del contrato, ni tampoco tiene necesariamente que producirse al vencimiento del mismo. Algunos instrumentos incorporan tanto un derecho como una obligación de realizar un intercambio. Puesto que las condiciones del intercambio se establecen en el momento del nacimiento del instrumento derivado, éstas pueden convertirse en favorables o desfavorables a medida que cambien los precios en los mercados financieros.
- GA42. Una opción de compra o de venta para intercambiar activos financieros o pasivos financieros (esto es, instrumentos financieros distintos de los de patrimonio propios de la entidad) da a su tenedor el derecho a obtener potenciales beneficios económicos futuros, asociados con cambios en el valor razonable del instrumento financiero subyacente en el contrato. Inversamente, el emisor de una opción asume la obligación de renunciar a potenciales beneficios económicos futuros o a cargar con potenciales pérdidas de beneficios económicos asociados con cambios en el valor razonable del instrumento financiero subyacente. El derecho contractual del tenedor y la obligación del emisor cumplen, respectivamente, las definiciones de activo financiero y pasivo financiero. El instrumento financiero subyacente en un contrato de opción puede ser cualquier activo financiero, incluyendo acciones de otras entidades e instrumentos que acumulan (devengan) intereses. Una opción puede obligar al emisor a poner en circulación un instrumento de deuda, en lugar de tener que transferir un activo financiero, pero el instrumento subyacente en la opción podría pasar a formar parte de los activos financieros del tenedor si la opción fuera ejercida. El derecho del tenedor de la opción a intercambiar el activo financiero en condiciones potencialmente favorables, así como la obligación del emisor de intercambiar el activo financiero en condiciones potencialmente desfavorables, son distintos del activo financiero subyacente que se intercambia cuando se ejerce la opción. La naturaleza del derecho del tenedor, así como de la obligación del emisor, no están afectadas por la probabilidad de que la opción sea ejercida.
- GA43. Otro ejemplo de instrumento financiero derivado es un contrato a plazo que se liquidará dentro de seis meses, en el que una de las partes (el comprador) se compromete a entregar 1.000.000 de u.m. de efectivo a cambio de 1.000.000 de u.m. de valor nominal de bonos del estado con interés fijo, mientras que la otra parte (el vendedor) se compromete a entregar 1.000.000 de u.m. de importe nominal de bonos del estado a cambio de 1.000.000 de u.m. de efectivo. Durante los seis meses ambas partes tienen un derecho y una obligación contractuales de intercambiar instrumentos financieros. Si el precio de mercado de los bonos del estado subiera por encima de 1.000.000 de u.m., las condiciones serán favorables para el comprador y desfavorables para el vendedor; si el precio de mercado cayera por debajo de 1.000.000 de u.m., el efecto

¹ Esto es verdad para la mayoría, pero no para todos los derivados. Por ejemplo, en algunas permutas financieras de pagos en distintas divisas con distintos tipos de interés, se intercambia el principal al comienzo de la transacción (y se vuelve a intercambiar al término de la misma).

será el opuesto. El comprador tendrá un derecho contractual (un activo financiero) similar al derecho que le otorga tener una opción de compra adquirida, y una obligación contractual (un pasivo financiero) similar a la obligación que le supone una opción de compra vendida; el vendedor tendrá un derecho contractual (un activo financiero) similar al derecho que le otorga tener una opción de venta adquirida, y una obligación contractual (un pasivo financiero) similar a la obligación que le supone una opción de compra emitida. Como en el caso de las opciones, esos derechos y obligaciones contractuales constituyen, respectivamente, activos financieros y pasivos financieros que son distintos, y están separados, de los instrumentos financieros subyacentes (los bonos y el efectivo a intercambiar). Las dos partes de un contrato a plazo tienen una obligación que cumplir en el momento acordado, mientras que en un contrato de opción se producen actuaciones sí, y solo si, el tenedor de la opción decide ejercerla.

- GA44. Muchos otros tipos de instrumentos derivados incorporan un derecho o una obligación de realizar un intercambio futuro, entre los que se encuentran las permutas financieras de divisas y tasas de interés; los acuerdos sobre tasas de interés mínimas, máximas o una combinación de ambas; los compromisos de préstamo; los programas de emisión de pagarés y los créditos documentarios. Un contrato de permuta de tasa de interés puede considerarse como una variante de un contrato a plazo, en el que las partes acuerdan realizar una serie de intercambios de importes en efectivo, uno de los cuales se calculará con referencia a una tasa de interés variable y otro con referencia a una tasa fija. Los contratos de futuros son otra variante de los contratos a plazo, de los que se diferencian fundamentalmente en que están estandarizados y se negocian en mercados organizados.

Contratos para comprar o vender partidas no financieras (párrafos 4 a 6)

- GA45. Los contratos para comprar o vender partidas no financieras no cumplen la definición de instrumento financiero, puesto que el derecho contractual de una parte a recibir un activo no financiero o un servicio no financiero, y la obligación correlativa de la otra, no establecen un derecho o una obligación para ninguna de ellas de recibir, entregar o intercambiar un activo financiero. Por ejemplo, los contratos que contemplan la liquidación solo mediante la recepción o entrega de una partida no financiera (por ejemplo, un contrato de opción, de futuro o a plazo sobre petróleo) no son instrumentos financieros. Muchos contratos sobre materias primas cotizadas son de ese tipo. Algunos tienen formatos estandarizados y se negocian en mercados organizados, de la misma forma que los instrumentos financieros derivados. Por ejemplo, un contrato de futuros sobre materias primas cotizadas puede ser comprado o vendido fácilmente a cambio de efectivo, porque se cotiza en un mercado organizado y puede cambiar de manos muchas veces. Sin embargo, las partes que están comprando y vendiendo el contrato están, efectivamente, negociando con la materia prima subyacente. La posibilidad de comprar o vender un contrato sobre materias primas cotizadas a cambio de efectivo, la facilidad con la que puede comprarse o venderse y la posibilidad de negociar una liquidación en efectivo de la obligación de recibir o entregar la materia prima, no alteran el carácter fundamental del contrato de una manera que pueda crear un instrumento financiero. No obstante, algunos contratos para comprar o vender partidas no financieras, que pueden ser liquidados en términos netos o intercambiando instrumentos financieros, o en los cuales la partida no financiera es fácilmente convertible en efectivo, están dentro del alcance de la Norma como si fueran instrumentos financieros (véase el párrafo 4).
- GA46. Excepto por lo requerido por la NICSP 47 un contrato que supone la recepción o entrega de activos físicos no dará lugar a un activo financiero para una de las partes, ni a un pasivo financiero para la otra, a menos que los correspondientes pagos se hayan diferido hasta después de la fecha en que los activos tangibles hayan sido transferidos. Tal es el caso de la compra o venta de bienes a crédito.
- GA47. Algunos contratos están vinculados a materias primas, pero no implican la liquidación mediante la recepción o entrega física de estas mercancías. En ellos se especifica que la liquidación tendrá lugar mediante pagos de efectivo, que se determinarán de acuerdo con una fórmula fijada en el contrato y no mediante la entrega de importes fijos. Por ejemplo, el importe principal de un bono puede calcularse utilizando el precio de

mercado del petróleo, al vencimiento del mismo, por una cantidad fija de petróleo. El principal estará indexado mediante referencia al precio de una materia prima cotizada, pero exclusivamente se liquidará en efectivo. Tal contrato constituye un instrumento financiero.

- GA48. La definición de instrumento financiero comprende también a los contratos que den lugar a un activo no financiero o un pasivo no financiero, además del activo financiero o el pasivo financiero. A menudo, tales instrumentos financieros conceden a una de las partes una opción de intercambiar un activo financiero por un activo no financiero. Por ejemplo, un bono ligado a la cotización del petróleo puede dar al tenedor el derecho a recibir una serie periódica de pagos de interés fijo y un importe fijo de efectivo al vencimiento, junto con la opción de intercambiar el importe del principal por una cantidad fija de petróleo. La conveniencia para ejercitar esta opción variará de tiempo en tiempo, dependiendo de la relación entre el valor razonable del petróleo y la razón de intercambio de efectivo por petróleo (el precio de intercambio) inherente al bono. La intención del tenedor del bono referente al ejercicio de la opción no afecta a la esencia de los activos componentes. El activo financiero del tenedor y el pasivo financiero del emisor hacen del bono un instrumento financiero, con independencia de los otros tipos de activos y pasivos que también se hayan creado.

Presentación

Pasivos y activos netos/patrimonio (párrafos 13 a 32)

Ausencia de obligación contractual de entregar efectivo u otro activo financiero (párrafos 21 a 24)

- GA49. Las acciones preferentes pueden emitirse con derechos diversos. Al determinar si una acción preferente es un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio, el emisor evaluará los derechos particulares concedidos a la acción para determinar si posee la característica fundamental de un pasivo financiero. Por ejemplo, una acción preferente que contemple su rescate en una fecha específica o a voluntad del tenedor, contiene un pasivo financiero, porque el emisor tiene la obligación de transferir activos financieros al tenedor de la acción. La posible incapacidad del emisor para satisfacer la obligación de rescatar una acción preferente, cuando sea requerido en los términos contractuales para hacerlo, ya sea ocasionada por falta de fondos, por restricciones legales o por tener insuficientes resultados (ahorro) o reservas, no niega la existencia de la obligación. En el caso de existir una opción a favor del emisor para rescatar las acciones en efectivo no se cumplirá la definición de pasivo financiero porque el emisor no tiene una obligación actual de transferir activos financieros a los accionistas. En este caso, el rescate de las acciones queda únicamente a discreción del emisor. Puede aparecer una obligación, no obstante, en el momento en que el emisor de las acciones ejercite su opción, lo que normalmente se hace notificando de manera formal al accionista la intención de rescatar los títulos.
- GA50. Cuando las acciones preferentes no sean rescatables, su clasificación adecuada se determinará en función de los demás derechos que ellas incorporen. Dicha clasificación se basará en una evaluación de la esencia de los acuerdos contractuales y en las definiciones de pasivo financiero y de instrumento de patrimonio. Cuando las distribuciones a favor de los tenedores de las acciones preferentes, tengan o no derechos acumulativos, queden a discreción del emisor, las acciones son instrumentos de patrimonio. La clasificación de una acción preferente como pasivo financiero o instrumento de patrimonio, no se verá afectada a causa de, por ejemplo:
- (a) una historia de distribuciones efectivamente realizadas;
 - (b) una intención de hacer distribuciones en el futuro;
 - (c) un posible impacto negativo de la ausencia de distribuciones sobre el precio de las acciones ordinarias del emisor (por causa de las restricciones sobre el pago de dividendos a las acciones ordinarias si no se pagan dividendos a las acciones preferentes);

- (d) el importe de las reservas del emisor;
- (e) las expectativas que tenga el emisor sobre un resultado (ahorro o desahorro) en el periodo; o
- (f) la posibilidad o imposibilidad del emisor para influir en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo.

Liquidación con instrumentos de patrimonio propio de la entidad (párrafos 25 a 29)

GA51. Como se estableció en el párrafo GA25, no es común que las entidades del sector público emitan instrumentos de patrimonio que comprendan acciones y otras formas de capital unificado; y cuando tales instrumentos existen, su uso y propiedad están normalmente restringidos en la legislación. Como resultado de la estructura de capital de las entidades del sector público que es generalmente diferente de la de las entidades del sector privado, y el entorno legislativo en el cual operan las entidades del sector público, las transacciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio propio de la entidad no son probables que ocurran tan frecuentemente en el sector público como en el sector privado. Sin embargo, cuando ocurren tales transacciones, los siguientes ejemplos pueden ayudar a ilustrar cómo clasificar diferentes tipos de contratos que una entidad tenga sobre los instrumentos de patrimonio propio:

- (a) Un contrato que vaya a ser liquidado por la entidad mediante la recepción o entrega de una cantidad fija de sus propias acciones sin contraprestación futura, o intercambiando una cantidad fija de sus propias acciones por un importe fijo de efectivo u otro activo financiero será un instrumento de patrimonio (con excepción de lo señalado en el párrafo 27). Por consiguiente, cualquier contraprestación recibida o pagada por este contrato se añadirá o deducirá directamente de los activos netos/patrimonio. Un ejemplo es una opción sobre acciones emitidas que proporcione a la otra parte un derecho a comprar una cantidad fija de acciones de la entidad a cambio de un importe fijo de efectivo. Sin embargo, si el contrato requiere que la entidad compre (reembolse) sus propias acciones a cambio de efectivo u otro activo financiero en una fecha fija, determinable o fijada o a voluntad, la entidad también reconocerá un pasivo financiero por el valor presente del importe de reembolso (con la excepción de instrumentos que reúnan todas las características y cumplan las condiciones de los párrafos 15 y 16 o de los párrafos 17 y 18). Un ejemplo es la obligación de una entidad según un contrato de futuro de recomprar una cantidad fija de sus propias acciones por un importe fijo de efectivo.
- (b) La obligación de una entidad de comprar sus propias acciones a cambio de efectivo, dará lugar a un pasivo financiero por el valor presente del importe del reembolso, incluso si el número de acciones que la entidad está obligada a recomprar no es fijo, o si la obligación está condicionada a que la otra parte ejerza un derecho al reembolso (con excepción de lo señalado en los párrafos 15 y 16 o en los párrafos 17 y 18). Un ejemplo de obligación condicionada es una opción emitida que requiera de la entidad la recompra de sus propias acciones a cambio de efectivo, si la otra parte ejerce la opción.
- (c) Un contrato que vaya a ser liquidado en efectivo o mediante otro activo financiero, será un activo financiero o un pasivo financiero incluso si el importe del efectivo o del otro activo financiero a recibir o entregar se basa en cambios en el precio de mercado de instrumentos patrimonio propio de la entidad (con excepción de lo señalado en los párrafos 15 y 16 o en los párrafos 17 y 18). Un ejemplo de lo anterior es una opción sobre acciones que se vaya a liquidar en efectivo.

Un contrato que se liquidará con un número variable de acciones propias de la entidad cuyo valor sea igual a un importe fijo o a un importe que se base en los cambios de una variable subyacente (por ejemplo, el precio de una materia prima cotizada) será un activo financiero o un pasivo financiero. Un ejemplo de lo anterior es una opción vendida para la compra de petróleo que, en caso de ser ejercida, se liquidará en términos netos por la entidad con sus instrumentos de patrimonio propio, mediante la entrega de una cantidad de instrumentos igual al valor del contrato de opción. Tal contrato será un activo financiero o un pasivo financiero, incluso si la variable subyacente fuera el precio de las acciones propias de la entidad y no

el precio del petróleo. De forma similar, es un activo financiero o un pasivo financiero todo contrato que vaya a ser liquidado con un número fijo de las propias acciones de la entidad, siempre que los derechos correspondientes a ellas se hagan variar de forma que el valor de liquidación sea igual a un importe fijo o a un importe basado en los cambios de una variable subyacente.

Cláusulas de liquidación contingente (párrafo 30)

- GA52. En el párrafo 30 se establece que si una parte de una cláusula que establece la liquidación contingente, según la cual se podría requerir la liquidación mediante efectivo u otro activo financiero (o de cualquier otra forma que diera lugar a que el instrumento fuera un pasivo financiero), no fuera genuina, la cláusula de liquidación no afectará a la clasificación del instrumento financiero. Así, un contrato que requiera la liquidación en efectivo o mediante un número variable de las acciones propias de la entidad, será un instrumento de patrimonio solo en el caso de que ocurra un suceso que sea extremadamente excepcional, altamente anormal y muy improbable. De forma similar, la liquidación mediante un número fijo de las propias acciones de la entidad podría estar contractualmente prohibida en circunstancias que estén fuera del control de la misma, pero si tales circunstancias no tuvieran una posibilidad real de ocurrir lo apropiado sería clasificar al instrumento como de patrimonio.

Tratamiento en los estados financieros consolidados

- GA53. En los estados financieros consolidados, una entidad presentará las participaciones no controladoras -es decir, la participación de terceros en los activos neto/patrimonio y en el ingreso de sus entidades controladas- de acuerdo con la NICSP 1 y con la NICSP 35. Al clasificar un instrumento financiero (o un componente del mismo) en los estados financieros consolidados, la entidad considerará todos los plazos y condiciones acordados entre los miembros de la entidad económica y los tenedores del instrumento, a fin de determinar si la entidad económica en su conjunto tiene una obligación de entregar efectivo u otro activo financiero en virtud del instrumento en cuestión, o bien de liquidarlo de una forma que implique su clasificación como pasivo. Cuando una entidad controlada emita un instrumento financiero y una controladora u otra entidad dentro de la entidad económica acuerde directamente con los tenedores del instrumento cláusulas adicionales (por ejemplo, una garantía), la entidad económica podría no tener capacidad de decisión sobre las distribuciones o el rescate. Aunque la entidad controlada pueda clasificar de forma apropiada el instrumento en sus estados financieros individuales, sin considerar tales condiciones adicionales, se habrá de tener en cuenta los acuerdos entre los miembros de la entidad económica y los tenedores del instrumento, a fin de conseguir que los estados financieros consolidados reflejen los contratos y transacciones realizadas por el grupo considerado en su conjunto. En la medida en que exista una obligación o una cláusula de liquidación, el instrumento (o el componente del mismo que esté sujeto a la obligación) se clasificará como un pasivo financiero en los estados financieros consolidados.
- GA54. Algunos tipos de instrumentos que imponen una obligación contractual a la entidad se clasifican como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 15 y 16 o los párrafos 17 y 18. La clasificación de acuerdo con esos párrafos es una excepción a los principios que en otro caso se aplican en esta Norma para la clasificación de un instrumento y no se aplicará por analogía a otros instrumentos. Esta excepción no es extensiva a la clasificación de participaciones no controladoras en los estados financieros consolidados. Por ello, los instrumentos clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo a los párrafos 15 y 16 o los párrafos 17 y 18 en los estados financieros individuales o separados que son participaciones no controladoras se clasifican como pasivos en los estados financieros consolidados de la entidad económica.

Instrumentos financieros compuestos (párrafos 33 a 37)

- GA55. El párrafo 33 es de aplicación únicamente a los emisores de instrumentos financieros compuestos no derivados. El párrafo 33 no trata los instrumentos financieros compuestos desde la perspectiva de los

tenedores. La NICSP 41 trata la clasificación y medición de los activos financieros que son instrumentos financieros compuestos desde la perspectiva del tenedor.

- GA56. Los instrumentos financieros compuestos no son comunes en el sector público debido a la estructura de capital de las entidades del sector público. No obstante, la siguiente discusión ilustra cómo se analizarían las partes de un instrumento financiero compuesto. Una forma común de instrumento financiero compuesto es un instrumento de deuda que lleve implícita una opción de conversión, como por ejemplo un bono convertible en acciones ordinarias del emisor, y sin ninguna otra característica de derivado implícito. En el párrafo 33 se requiere que el emisor de tal instrumento financiero presente, en el estado de situación financiera, el componente de pasivo separado del de activos netos/patrimonio de la manera siguiente:
- (a) La obligación del emisor de realizar los pagos programados de intereses y del principal es un pasivo financiero que existirá mientras el instrumento no sea convertido. A efectos del reconocimiento inicial, el valor razonable del componente de pasivo es el valor presente de la corriente, determinada contractualmente, de flujos de efectivo futuros, descontados a la tasa de interés que el mercado aplique en ese momento para instrumentos de un estatus crediticio similar y que suministren sustancialmente los mismos flujos de efectivo, en los mismos términos, pero sin la opción de conversión.
 - (b) El instrumento de patrimonio neto es la opción implícita de convertir el pasivo en activos netos/patrimonio del emisor. Esta opción tiene valor en el reconocimiento inicial incluso cuando esté fuera de dinero.
- GA57. Al convertir el instrumento convertible a su vencimiento, la entidad dará de baja el componente de pasivo y lo reconocerá como activos netos/patrimonio. El componente original de activos netos/patrimonio permanecerá como tal (aunque sea transferido de una partida de activos netos/patrimonio a otra.) La conversión al vencimiento no produce ninguna ganancia o pérdida.
- GA58. Cuando una entidad cancele un instrumento convertible antes del vencimiento mediante un rescate anticipado o una recompra en los que se mantengan inalterados los privilegios originales de conversión, la entidad distribuirá la contrapartida entregada y los costos de transacción del rescate o la recompra entre los componentes del instrumento a la fecha de la transacción. El método utilizado para distribuir el importe de la contrapartida entregada y los costos de transacción entre los componentes separados, será congruente con el que haya sido usado para la distribución original a los componentes separados de los importes recibidos por la entidad al emitir el instrumento convertible, de acuerdo con los párrafos 33 a 37.
- GA59. Una vez hecha la distribución de la contrapartida recibida, la ganancia o pérdida resultante se tratará de acuerdo con los principios contables aplicables al componente correspondiente, de acuerdo con lo siguiente:
- (a) el importe de la ganancia o pérdida relacionada con el componente de pasivo se reconocerá en resultado (ahorro o desahorro); y
 - (b) el importe de la contrapartida relacionada con el componente de activos netos/patrimonio se reconocerá como activos netos/patrimonio.
- GA60. Una entidad podría modificar las condiciones de un instrumento convertible para inducir una conversión anticipada, ofreciendo, por ejemplo, una relación más favorable de conversión o pagando una contrapartida adicional en el caso de que la conversión se produzca antes de una fecha dada. La diferencia, en la fecha de modificación de las condiciones, entre el valor razonable de la contrapartida que el tenedor vaya a recibir por la conversión del instrumento con las nuevas condiciones y el valor razonable de la contrapartida que hubiera recibido según las condiciones originales, se reconocerá como pérdida en el resultado (ahorro o desahorro).

Acciones propias en cartera (párrafos 38 y 39)

GA61. Con independencia de la razón por la que se haya procedido a readquirirlos, los instrumentos de patrimonio propio de la entidad no podrán ser reconocidos como un activo financiero. El párrafo 38 exige que una entidad que readquiera sus instrumentos de patrimonio propio, los deduzca de los activos netos/patrimonio. No obstante, cuando la entidad posea sus instrumentos de patrimonio propio en nombre de terceros, por ejemplo, una entidad financiera tiene sus propias acciones por cuenta de un cliente, existe una relación de agencia y por consiguiente, estas tenencias no se incluirán en el estado de situación financiera de la entidad.

Intereses, dividendos o distribuciones similares, pérdidas, y ganancias (párrafos 40 a 46)

GA62. El siguiente ejemplo ilustra la aplicación del párrafo 40 a un instrumento financiero compuesto. Supongamos que una acción preferente, sin derechos acumulativos sobre dividendos, es obligatoriamente rescatable en efectivo dentro de cinco años, pero que se pagan dividendos a discreción de la entidad en el periodo anterior a la fecha de rescate. Tal instrumento es un instrumento financiero compuesto, cuyo componente de pasivo es el valor presente del importe del rescate. Los intereses que se vayan acumulando en el tiempo al revertir el descuento, se reconocerán en resultados (ahorro o desahorro) y se clasificarán como gastos por intereses. Los dividendos pagados se relacionarán con el componente de activos netos/patrimonio y, de acuerdo con ello, se reconocerán como distribuciones de resultados (ahorro o desahorro). Se aplicaría un tratamiento similar si el rescate no fuera obligatorio sino a opción del tenedor, o si la acción fuera obligatoriamente convertible en un número variable de acciones ordinarias, calculadas de forma que supusieran un importe fijo o un importe basado en los cambios de una variable subyacente (por ejemplo una materia prima cotizada). No obstante, si los dividendos o distribuciones similares no pagados se añadiesen al importe fijado para el rescate, el instrumento en su conjunto sería un pasivo. En tal caso, cualesquiera dividendos o distribuciones similares se clasificarían como gastos por intereses.

Compensación de un activo financiero con un pasivo financiero (párrafos 47 a 55)

GA63. [Eliminado]

Criterio de que una entidad "actualmente tiene un derecho exigible legalmente a compensar los importes reconocidos" [párrafo 47(a)]

GA63A. Un derecho de compensación puede estar actualmente disponible o ser contingente a un suceso futuro (por ejemplo, el derecho puede surgir o ejercerse solo en el momento en que ocurra algún suceso futuro, tal como el incumplimiento, insolvencia o quiebra de una de las contrapartes). Incluso si el derecho de compensación no es contingente a un suceso futuro, solo puede ser exigible legalmente en el curso normal de las operaciones, o en el caso de incumplimiento, o de insolvencia o quiebra, de una o de todas de las contrapartes.

GA63B. Para satisfacer el criterio del párrafo 47(a), una entidad debe tener actualmente un derecho exigible legalmente de compensación. Esto quiere decir que el derecho de compensación:

- (a) no debe ser contingente a un suceso futuro; y
- (b) debe ser exigible legalmente en todas las circunstancias siguientes:
 - (i) el curso normal de las operaciones;
 - (ii) el caso de incumplimiento; y
 - (iii) el caso de insolvencia o quiebra de la entidad y de todas las contrapartes.

GA63C. La naturaleza y alcance de los derechos de compensación, incluyendo cualesquiera condiciones asociadas a su ejercicio y si se conservarían en el caso de incumplimiento o insolvencia o quiebra, pueden variar de una jurisdicción a otra. Por consiguiente, no puede suponerse que el derecho de compensación está automáticamente disponible al margen del curso normal de las operaciones. Por ejemplo, la legislación sobre

quiebra o insolvencia de una jurisdicción puede prohibir, o restringir, el derecho de compensación en el caso de quiebra o insolvencia en algunas circunstancias.

GA63D. Para asegurar si el derecho de compensación es exigible en el curso normal de las operaciones, en un caso de incumplimiento, y en el de insolvencia o quiebra, de la entidad y de todas las contrapartes [como se especifica en el párrafo GA38B(b)], se necesitan considerar las leyes aplicables a las relaciones entre las partes (por ejemplo, disposiciones contractuales, las leyes que rigen el contrato, o la legislación sobre el incumplimiento, insolvencia o quiebra aplicables a las partes).

Criterio de que una entidad "tenga la intención de liquidar por el importe neto, o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente" [párrafo 47(b)]

GA63E. Para satisfacer el criterio del párrafo 47(b) una entidad debe tener la intención de liquidar por el importe neto, o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente. Aunque la entidad puede tener un derecho a liquidar por el neto, todavía puede realizar el activo y liquidar el pasivo por separado.

GA63F. Si una entidad puede liquidar los importes de forma tal que el resultado es, de hecho, equivalente a la liquidación neta, la entidad cumplirá el criterio de la liquidación neta del párrafo 47(b). Esto tendrá lugar si, y solo si, el mecanismo de liquidación bruta tiene características que eliminan o dan lugar a un riesgo de crédito y de liquidez insignificante, y que tramitarán las cuentas por cobrar y cuentas por pagar en un único proceso o ciclo de liquidación. Por ejemplo, un sistema de liquidación bruta que tiene todas las características siguientes cumplirá el criterio de liquidación neta del párrafo 47(b):

- (a) se remiten para su tramitación en el mismo instante activos financieros y pasivos financieros que cumplen las condiciones de compensación;
- (b) una vez se han remitido para su tramitación los activos financieros y pasivos financieros, las partes se comprometen a satisfacer la obligación de liquidación;
- (c) no existe posibilidad de cambiar los flujos de efectivo que surgen de los activos y pasivos una vez se han remitido para su tramitación (a menos que fracase la tramitación-véase el (d) siguiente);
- (d) los activos y pasivos que están asegurados colateralmente con títulos valores se liquidarán mediante una transferencia de títulos valores o un sistema similar (por ejemplo, entrega versus pago), de forma que si la transferencia de títulos valores no tiene lugar, la tramitación de las cuentas por cobrar o cuentas por pagar, relacionadas sobre las que son garantía colateral los títulos valores tampoco se realizará (y viceversa);
- (e) cualesquiera transacciones que no se realicen, como se describe en (d), se tramitarán nuevamente hasta que se liquiden;
- (f) la liquidación se efectúa a través de la misma institución de liquidación (por ejemplo, un banco de liquidación, un banco central o un depositario central de títulos valores); y
- (g) está vigente una línea de crédito intradía que proporcionará importes de sobregiro suficientes para permitir la tramitación de los pagos en la fecha de la liquidación para cada una de las partes, y es prácticamente seguro que la línea de crédito intradía cumplirá si se recurre a ella.

GA64. En la Norma no se contempla un tratamiento especial para los llamados "instrumentos sintéticos", que son grupos de instrumentos financieros separados adquiridos y mantenidos para emular las características de otro instrumento. Por ejemplo, una deuda a largo plazo, de interés variable, junto con una permuta de tasas de interés que suponga recibir cobros variables y hacer pagos fijos es, en síntesis, una deuda a largo plazo con una tasa de interés fija. Cada uno de los instrumentos financieros individuales, que en conjunto constituyen el "instrumento sintético", representa un derecho o una obligación contractual con sus propios plazos y condiciones, y cada uno puede ser cedido o liquidado por separado. Cada instrumento financiero

está expuesto a sus propios riesgos, que pueden diferir de los riesgos a los que están expuestos otros instrumentos financieros. De acuerdo con lo anterior, cuando un instrumento financiero de los que componen el “instrumento sintético” es un activo y otro es un pasivo, no serán compensados ni presentados en términos netos en el estado de situación financiera de la entidad, salvo que cumplan los criterios establecidos para la compensación en el párrafo 47.

Aportaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 28.

Introducción

- B1. Las cooperativas y otras entidades similares están constituidas por grupos de personas con el fin de satisfacer necesidades económicas o sociales que les son comunes. Las diferentes normativas nacionales definen, por lo general, a la cooperativa como una sociedad que busca promover el progreso económico de sus socios mediante la realización conjunta de una actividad (principio de ayuda mutua). Las participaciones de los miembros en el patrimonio de una cooperativa tienen con frecuencia el carácter de acciones, participaciones, unidades o título similar de los miembros, y se hará referencia a ellas como “aportaciones de los socios.” Este Apéndice se aplicará a los instrumentos financieros emitidos a favor de los socios de entidades cooperativas, que constituyen participaciones en la propiedad de dichas entidades y no se aplicará a los instrumentos financieros que se liquidarán o podrán liquidarse utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad.
- B2. La NICSP 28 establece criterios para la clasificación de los instrumentos financieros como pasivos financieros o activos netos/patrimonio. En particular, estos criterios se aplican al clasificar los instrumentos rescatables que permiten al tenedor exigir del emisor su reembolso, ya sea en efectivo o mediante la entrega de otro instrumento financiero. Resulta difícil la aplicación de los criterios citados a las aportaciones de los socios en entidades cooperativas y a otros instrumentos similares. Se proporciona esta guía para ilustrar la aplicación de los criterios de la NICSP 28 a las aportaciones de los socios y a otros instrumentos financieros similares que tienen determinadas características, y a las circunstancias en las que dichas características afectan a su clasificación como pasivos o activos netos/patrimonio.
- B3. Muchos instrumentos financieros, incluidas las aportaciones de los socios, tienen características de instrumento de patrimonio, incluyendo el derecho a voto y el de participación en el reparto de dividendos o distribuciones similares. Algunos instrumentos financieros otorgan al tenedor el derecho a solicitar su rescate en efectivo o mediante la entrega de otro activo financiero, pudiendo incluir, o estar sujeto este rescate a determinadas limitaciones. Los siguientes párrafos destacan cómo deben evaluarse esas condiciones de rescate al determinar si los instrumentos financieros deben clasificarse como pasivo o como activos netos/patrimonio.

Aplicación de las NICSP a las aportaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares

- B4. El derecho contractual del tenedor de un instrumento financiero (incluyendo las aportaciones de los socios de entidades cooperativas) a solicitar el rescate no obliga, por sí mismo, a clasificar el citado instrumento como un pasivo financiero. Más bien, la entidad tendrá en cuenta todos los términos y condiciones del instrumento financiero al clasificarlo como pasivo financiero o como instrumento de patrimonio. Estos plazos y condiciones incluyen las leyes locales y reglamentos aplicables o los estatutos de la entidad vigentes en la fecha de la clasificación, pero no incluyen las modificaciones esperadas de dichas leyes, reglamentos o estatutos particulares.
- B5. Las aportaciones de los socios que serían clasificadas como patrimonio si los socios no tuvieran un derecho a solicitar el reembolso son patrimonio si se da alguna de las condiciones descritas en los párrafos B6 y B7 o las aportaciones de los socios reúnen todas las características y cumplen las condiciones de los párrafos 15 y 16 o de los párrafos 17 y 18 de la NICSP 28. Los depósitos a la vista, incluyendo las cuentas corrientes, depósitos a plazo y contratos similares que surjan cuando los socios actúan como clientes son pasivos financieros de la entidad.

- B6. Las aportaciones de los socios serán consideradas patrimonio si la entidad tiene el derecho incondicional a rechazar su rescate.
- B7. Las leyes locales, regulaciones o los estatutos de la entidad pueden imponer diferentes tipos de prohibiciones para el rescate de las participaciones de los socios, por ejemplo, estableciendo prohibiciones incondicionales o basadas en criterios de liquidez. Si el rescate estuviera incondicionalmente prohibido por la ley local, regulación o por los estatutos de la entidad, las participaciones de los socios serán clasificadas como instrumentos de patrimonio. No obstante, las participaciones de los socios no se considerarán patrimonio cuando existan disposiciones en la legislación local, regulación o estatutos de la entidad que prohíban el rescate únicamente cuando se cumplan (o se dejen de cumplir) determinadas condiciones—tales como restricciones sobre la liquidez de la entidad.
- B8. Una prohibición incondicional podría ser absoluta, de forma que todos los reembolsos estén prohibidos. Una prohibición incondicional puede ser parcial, de forma que se prohíba el reembolso de las aportaciones de los socios si éste diese lugar a que el número de aportaciones de socios o el importe de capital desembolsado por los mismos cayesen por debajo de un determinado nivel. Las aportaciones de los socios por encima del nivel en que se prohíbe el reembolso son pasivos, a menos que la entidad tenga el derecho incondicional a negar el reembolso como se describe en el párrafo B6 o las aportaciones de los socios reúnan todas las características y cumplan las condiciones de los párrafos 15 y 16 o de los párrafos 17 y 18 de la NICSP 28. En algunos casos, el número de aportaciones o el importe del capital desembolsado sujeto a la prohibición de reembolso pueden cambiar en el tiempo. Este cambio en la prohibición de reembolso dará lugar a una transferencia entre pasivos financieros y activos netos/patrimonio.
- B9. En el momento del reconocimiento inicial, la entidad medirá su pasivo financiero por rescate a su valor razonable. En el caso de aportaciones de socios con derecho de rescate, la entidad medirá el valor razonable del pasivo financiero rescatable será igual, al menos, a un importe no inferior a la cantidad máxima a pagar, según las cláusulas de rescate de sus estatutos u otra legislación aplicable, descontado desde el primer momento en que pueda requerirse el pago de dicho importe (véase el ejemplo 3).
- B10. Como establece el párrafo 40 de la NICSP 28, las distribuciones a los tenedores de instrumentos de patrimonio se reconocerán directamente en el patrimonio, por un importe neto de cualquier beneficio fiscal relacionado. Los intereses, dividendos y otros rendimientos relativos a los instrumentos financieros clasificados como pasivos financieros serán gastos, con independencia de que dichos importes pagados se califiquen legalmente como dividendos o distribuciones similares, intereses, u otras denominaciones.
- B11. Cuando un cambio en la prohibición de rescate dé lugar a una transferencia entre pasivos financieros y activos netos/patrimonio, la entidad revelará por separado el importe, el calendario y la razón de dicha transferencia.
- B12. Los siguientes ejemplos ilustran la aplicación de los párrafos precedentes.

Ejemplos Ilustrativos

Los ejemplos no constituyen una lista exhaustiva; otros supuestos son posibles. Cada ejemplo supone que no existen condiciones distintas de las contenidas en los hechos del ejemplo que requerirían que el instrumento financiero fuera clasificado como un pasivo financiero y que el instrumento financiero no reúna todas las características o no cumpla las condiciones de los párrafos 15 y 16 o de los párrafos 17 y 18 de la NICSP 28.

Derecho incondicional a rechazar el rescate (párrafo B6)

Ejemplo 1

Datos

- B13. Los estatutos de la entidad establecen que los rescates se efectúan únicamente a discreción de la entidad. Los estatutos no contienen mayores detalles ni limitan el ejercicio de esta discreción. A lo largo de su historia, la entidad no ha rechazado nunca el rescate de las aportaciones pedido por los socios, aunque el órgano de administración de la misma tiene el derecho de hacerlo.

Clasificación

- B14. La entidad tiene un derecho incondicional para rechazar el rescate, y las aportaciones de los socios son instrumentos de patrimonio. En la NICSP 28 se establecen criterios de clasificación, basados en las condiciones pactadas para cada instrumento financiero, y se señala que ni la historia pasada, ni la intención de hacer pagos discrecionales determinarán su clasificación como pasivos. En el párrafo GA50 de la NICSP 28 se establece que:

Cuando las acciones preferentes no sean rescatables, su clasificación adecuada se determinará en función de los demás derechos que ellas incorporen. Dicha clasificación se basará en una evaluación de la esencia de los acuerdos contractuales y en las definiciones de pasivo financiero y de instrumento de patrimonio. Cuando las distribuciones a favor de los tenedores de las acciones preferentes, tengan o no derechos acumulativos, queden a discreción del emisor, las acciones son instrumentos de patrimonio. La clasificación de una acción preferente como pasivo financiero o instrumento de patrimonio, no se verá afectada a causa de, por ejemplo:

- (a) una historia de distribuciones efectivamente realizadas;
- (b) una intención de hacer distribuciones en el futuro;
- (c) un posible impacto negativo de la ausencia de distribuciones sobre el precio de las acciones ordinarias del emisor (por causa de las restricciones sobre el pago de dividendos a las acciones ordinarias si no se pagan dividendos a las acciones preferentes);
- (d) el importe de las reservas del emisor;
- (e) las expectativas que tenga el emisor sobre un resultado (ahorro o desahorro) en el periodo; o
- (f) la posibilidad o imposibilidad del emisor para influir en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo.

Ejemplo 2

Datos

- B15. Los estatutos de la entidad establecen que los rescates se efectúan únicamente a discreción de la entidad. No obstante, los estatutos también disponen que la aprobación de la solicitud de rescate sea automática, salvo que la entidad no pueda hacer frente a estos pagos sin incumplir la normativa local relativa a la liquidez o a las reservas de la entidad.

Clasificación

- B16. La entidad no tiene un derecho incondicional a rechazar el rescate y las aportaciones de los socios se clasifican como un pasivo financiero. Las restricciones descritas arriba se basan en la capacidad de la entidad para liquidar su pasivo. En ellas se restringen los rescates sólo cuando se incumplen los requerimientos sobre liquidez o reservas, y solamente hasta el momento en que éstos se cumplan. En consecuencia, siguiendo los criterios establecidos en la NICSP 28, no cabe clasificar el instrumento financiero como instrumento de patrimonio. El párrafo GA49 de la NICSP 28 establece que:

Las acciones preferentes pueden emitirse con derechos diversos. Al determinar si una acción preferente es un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio, el emisor evaluará los derechos particulares concedidos a la acción para determinar si posee la característica fundamental de un pasivo financiero. Por ejemplo, una acción preferente que contemple su rescate en una fecha específica o a voluntad del tenedor, contiene un pasivo financiero, porque el emisor tiene la obligación de transferir activos financieros al tenedor de la acción. *La posible incapacidad del emisor para satisfacer la obligación de rescatar una acción preferente, cuando sea requerido en los términos contractuales para hacerlo, ya sea ocasionada por falta de fondos, por restricciones legales o por*

tener insuficientes resultados (ahorro) o reservas, no niega la existencia de la obligación. [Cursiva añadida]

Prohibición de rescate (párrafos B7 y B8)

Ejemplo 3

Datos

B17. Una entidad cooperativa ha emitido aportaciones para sus socios en diferentes fechas y por distintos importes, con el siguiente detalle:

(a) 1 de enero de 20X1, 100.000 títulos de 10 u.m. cada uno (1.000.000 u.m.);

(b) 1 de enero de 20X2, 100.000 títulos de 20 u.m. cada uno (2.000.000 u.m. adicionales, con lo que el total de los títulos emitidos suman 3.000.000 u.m.).

Las aportaciones son rescatables a petición del tenedor, por el importe al que fueron emitidas.

B18. Los estatutos de la entidad establecen que los rescates acumulados no pueden exceder el 20 por ciento del número máximo histórico de títulos en circulación. A 31 de diciembre de 20X2, la entidad tiene 200.000 títulos en circulación, que es el número máximo de títulos representativos de aportaciones que han estado en circulación en su historia, y ninguno de ellos ha sido objeto de rescate en el pasado. El 1 de enero de 20X3, la entidad modifica sus estatutos, incrementando el nivel permitido de rescates acumulados al 25 por ciento del número máximo histórico de títulos en circulación.

Clasificación

Antes de modificar los estatutos

B19. Las aportaciones de los socios que superen el límite de la prohibición de rescate son pasivos financieros. En el momento de su reconocimiento inicial, la entidad cooperativa medirá este pasivo financiero por su valor razonable. Puesto que esas aportaciones son rescatables a voluntad del tenedor, la entidad cooperativa determinará el valor razonable de los pasivos financieros de acuerdo con el párrafo 68 de la NICSP 41, donde se establece que: “El valor razonable de un pasivo financiero con características de exigibilidad inmediata (por ejemplo, un depósito a la vista) no será inferior al importe a pagar al convertirse en exigible...” De acuerdo con lo anterior, la entidad cooperativa clasificará como un pasivo financiero el máximo importe que se deba pagar a voluntad del tenedor, según las cláusulas de rescate.

B20. El 1 de enero de 20X1, el máximo importe que se pagaría, según las cláusulas de rescate, es de 20.000 títulos de 10 u.m. cada uno, por lo que la entidad clasificará 200.000 u.m. como pasivo financiero y 800.000 u.m. como instrumentos de patrimonio. No obstante, el 1 de enero de 20X2, tras la nueva emisión de aportaciones de 20 u.m., el importe máximo que se debería pagar según las cláusulas de rescate se incrementará hasta 40.000 títulos de 20 u.m. cada uno. La emisión de los títulos adicionales de 20 u.m. crea un nuevo pasivo financiero que se medirá, al reconocerlo inicialmente, por su valor razonable. El pasivo tras la emisión de las nuevas aportaciones es el 20 por ciento del número de títulos que se han emitido (200.000), medidos a 20 u.m. cada uno, lo que supone 800.000 u.m. Este hecho requiere reconocer un pasivo adicional por 600.000 u.m. En este ejemplo no se reconocen ni ganancias ni pérdidas. Por consiguiente, la entidad clasificará ahora 800.000 u.m. como pasivos financieros y 2.200.000 como instrumento de patrimonio. En el ejemplo se supone que estos importes no han cambiado entre el 1 de enero de 20X1 y el 31 de diciembre de 20X2.

Después de Modificar los Estatutos

B21. Después del cambio en sus estatutos, puede requerirse a la entidad cooperativa que rescate un máximo del 25 por ciento de los títulos en circulación, esto es, 50.000 títulos de 20 u.m. cada uno. Por tanto, el 1 de enero de 20X3 la entidad cooperativa clasificará como pasivo financiero, 1.000.000 u.m., que es el importe

máximo cuyo pago se le podría requerir, según las cláusulas de rescate, de acuerdo con el párrafo 68 de la NICSP 41. Por tanto, el 1 de enero de 20X3 transferirá un importe de 200.000 u.m. de los activos netos/patrimonio, al pasivo financiero, dejando como instrumento de patrimonio, 2.000.000 de u.m. En este ejemplo, la entidad no reconocerá ninguna ganancia o pérdida por la transferencia.

Ejemplo 4

Datos

- B22. La ley local que regula las actividades de las cooperativas, o los requisitos de los estatutos de la entidad, prohíben el rescate de las aportaciones de los socios cuando eso suponga reducir el capital desembolsado correspondiente a las mismas, por debajo del 75 por ciento del importe máximo que haya alcanzado. Este importe máximo asciende, para una cooperativa en particular, a 1.000.000 de u.m. Al final del periodo sobre el que se informa, el saldo del capital desembolsado es de 900.000 u.m.

Clasificación

- B23. En este caso, 750.000 u.m. serían clasificadas como instrumento de patrimonio y 150.000 u.m. como pasivos financieros. Además de los párrafos ya citados, el párrafo 22(b) de la NICSP 28 establece en parte:

... un instrumento financiero que proporcione al tenedor el derecho a devolverlo al emisor a cambio de efectivo u otro activo financiero (un "instrumento con opción de venta"), es un pasivo financiero, excepto en el caso de los instrumentos clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 15 y 16 o los párrafos 17 y 18. El instrumento financiero es un pasivo financiero incluso cuando el importe de efectivo u otro activo financiero se determine sobre la base de un índice u otro elemento que tenga el potencial de aumentar o disminuir. La existencia de una opción que proporcione al tenedor el derecho a devolver el instrumento al emisor a cambio de efectivo u otro activo financiero significa que el instrumento con opción de venta cumple la definición de un pasivo financiero, excepto en el caso de los instrumentos clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 15 y 16 o los párrafos 17 y 18.

- B24. La prohibición de rescate descrita en este ejemplo es diferente de las restricciones aludidas en los párrafos 23 y GA49 de la NICSP 28. Esas restricciones limitan la capacidad de la entidad para pagar el importe debido por un pasivo financiero, es decir, impiden el pago del pasivo cuando se dan ciertas condiciones específicas. Por el contrario, en este ejemplo se describe un caso de una prohibición incondicional de rescatar por encima de un importe específico, con independencia de la capacidad que tenga la entidad para rescatar las aportaciones de los socios [por ejemplo, contando con sus recursos líquidos, resultados (ahorro) o reservas distribuibles]. En efecto, la prohibición de rescate en este supuesto impide a la entidad incurrir en cualquier pasivo financiero para rescatar más de un determinado importe de capital desembolsado. Por lo tanto, la parte de los títulos sujeta a la prohibición de rescate, no será un pasivo financiero. Aunque cada uno de los títulos que componen la aportación de los socios, individualmente considerado, puede ser rescatado, una parte del total de los títulos en circulación no es rescatable en circunstancia alguna, excepto en caso de liquidación de la entidad.

Ejemplo 5

Datos

- B25. Los datos de este ejemplo son los mismos que los del ejemplo 4 anterior. Además, al final del periodo sobre el que se informa, los requerimientos de liquidez impuestos por la normativa local impiden a la entidad rescatar aportaciones de sus socios, salvo en el caso de que sus disponibilidades de efectivo e inversiones a corto plazo sean superiores a un determinado importe. Esta obligación dará lugar a que la entidad no pueda, al final del periodo sobre el que se informa, destinar más de 50.000 u.m. al rescate de las aportaciones de los socios.

Clasificación

- B26. Al igual que en el ejemplo 4, la entidad clasificará 750.000 u.m. como instrumento de patrimonio, y 150.000 u.m. como pasivo financiero. Esto es así porque la clasificación del importe como pasivo se fundamenta en el derecho incondicional de la entidad a rechazar el rescate, y no en las restricciones condicionales que impiden realizarlo exclusivamente cuando los requisitos de liquidez u otros requisitos no se cumplan, y únicamente durante el tiempo en que esta circunstancia persista. Se aplica en este caso lo previsto en los párrafos 23 y GA49 de la NICSP 28.

Ejemplo 6

Datos

- B27. Los estatutos de la entidad prohíben el rescate de las aportaciones de los socios, salvo que el importe utilizado proceda de la emisión de aportaciones adicionales de socios, ya sean nuevos o antiguos, durante los tres años anteriores. El producto de la emisión de aportaciones de los socios debe aplicarse a pagar el rescate de las aportaciones que lo hayan solicitado. A lo largo de los tres años anteriores, se han recibido 12.000 u.m. por emisión de aportaciones de los socios, y no se ha realizado ningún rescate.

Clasificación

- B28. La entidad clasificará 12.000 u.m. de las aportaciones de los socios como pasivo financiero. De acuerdo con lo señalado en el ejemplo 4, las aportaciones de los socios sometidas a una prohibición incondicional de rescatar no serán pasivo financiero. Esta prohibición incondicional es aplicable a un importe igual a lo recibido de las aportaciones emitidas antes de los tres años precedentes y, en consecuencia, esa cantidad se clasificará como un instrumento de patrimonio. No obstante, un importe equivalente a lo recibido por aportaciones durante los tres últimos años no está sujeto a la prohibición de rescate. Por consiguiente, los importes recibidos por la emisión de aportaciones en los tres años precedentes darán lugar a un pasivo financiero, hasta tanto no estén disponibles para el rescate de aportaciones de los socios. Por ende, la entidad tendrá un pasivo financiero igual al importe recibido por las aportaciones emitidas durante los tres años anteriores, neto de los rescates realizados durante ese mismo periodo.

Ejemplo 7

Datos

- B29. La entidad es una cooperativa de crédito. Las leyes locales que regulan la actividad de las cooperativas de crédito establecen que, como mínimo, el 50 por ciento del total de los “pasivos en circulación” de la entidad (un término definido en las regulaciones para incluir las cuentas de aportaciones de socios) tiene que estar integrado por capital desembolsado por los socios. El efecto de esta normativa es que, en el caso de que la totalidad de los pasivos en circulación de la cooperativa fueran aportaciones de los socios, sería posible rescatar todas las aportaciones. A 31 de diciembre de 20X1, la entidad tiene unos pasivos emitidos totales de 200.000 u.m., de los cuales, 125.000 u.m. representan cuentas de aportaciones de los socios. Las condiciones de las cuentas de aportaciones de socios permiten a los tenedores solicitar en cualquier momento su rescate, y los estatutos de la entidad no limitan su capacidad de hacerlo.

Clasificación

- B30. En este ejemplo, las aportaciones de los socios se clasificarán como pasivos financieros. La prohibición de rescate es similar a las restricciones descritas en los párrafos 23 y GA49 de la NICSP 28. La restricción es una limitación condicional en la capacidad de la entidad para pagar el importe debido por un pasivo financiero, es decir, impiden el pago del pasivo solo si se dan ciertas condiciones específicas. En concreto, a la entidad se le podría requerir el rescate del importe total de las aportaciones de sus socios (125.000 u.m.) siempre que se hubiesen cancelado todos los demás pasivos (75.000 u.m.) que tuviere. En consecuencia, la prohibición de rescate no impide a la entidad incurrir en un pasivo financiero por el rescate de más de un número establecido de aportaciones de socios o de capital desembolsado. Permite a la

entidad, únicamente, diferir el rescate hasta que se cumpla una condición, esto es, el reembolso de todos los demás pasivos. Las aportaciones de los socios en este ejemplo no están sujetas a una prohibición incondicional de rescatar, y por tanto se clasificarán como pasivo financiero.

Modificaciones a otras NICSP

[Eliminado]

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 28, pero no son parte de la misma.

Introducción

- FC1. Estos Fundamentos de las conclusiones resumen las consideraciones efectuadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB), para llegar a las conclusiones de la NICSP 28 *Instrumentos Financieros: Presentación*. Como esta Norma ha sido básicamente elaborada a partir de la NIC 32, *Instrumentos Financieros: Presentación* emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), los Fundamentos de las conclusiones tratan solo aquellas áreas donde la NICSP 28 no observa los principales requerimientos de la NIC 32.
- FC2. Este proyecto sobre instrumentos financieros es un parte clave del programa de convergencia del IPSASB, el cual busca la convergencia de las NICSP con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). El IPSASB reconoce que hay otros aspectos de los instrumentos financieros, en la medida en que están relacionados con el sector público, que no se tratan en la NIC 32. Éstos podrían tratarse en futuros proyectos del IPSASB. En particular, el IPSASB reconoce que se podrían requerir proyectos futuros para abordar:
- ciertas transacciones llevadas a cabo por bancos centrales; y
 - cuentas por cobrar y por pagar que surgen de acuerdos que, en esencia, son similares y tienen los mismos efectos económicos que los instrumentos financieros, pero no tienen una naturaleza contractual.
- FC3. Al desarrollar esta Norma, el IPSASB acordó mantener el texto existente de la NIC 32, haciendo cambios para asegurar la congruencia con la terminología y los requerimientos de presentación de otras NICSP y tratar cualquier asunto específico del sector público a través de una Guía de aplicación adicional.
- FC4. En septiembre de 2007, el IASB emitió modificaciones a la NIC 1, *Presentación de Estados Financieros*, introduciendo el “resultado integral” en la presentación de estados financieros. Como el IPSASB no ha considerado todavía el resultado integral, junto con algunas de las otras modificaciones a la NIC 1, en la NICSCP 28 no se han incluido esas modificaciones.

Alcance

Contratos de seguro y garantía financiera

- FC5. La NIC 32 excluye de su alcance todos los contratos de seguro, excepto los contratos de garantía financiera cuando el emisor aplica la NIIF 9, *Instrumentos Financieros* al reconocer y medir tales contratos. El alcance de la NICSP 28 también excluye todos los contratos de seguro, excepto:
- los contratos de garantía financiera que deberán tratarse como instrumentos financieros salvo que una entidad elija tratar tales contratos como contratos de seguro de acuerdo con la normativa contable nacional e internacional aplicable que trate los contratos de seguro, y
 - los contratos que son contratos de seguro pero implican la transferencia de riesgos financieros pueden tratarse como instrumentos financieros de acuerdo con la NICSP 28, NICSP 30 y NICSP 41.

Tratamiento de las garantías financieras como instrumentos financieros

- FC6. Según la NIC 32, los contratos de garantía financiera deben tratarse como instrumentos financieros, salvo que un emisor elija aplicar a estos contratos la NIIF 4. A diferencia del sector privado, en el sector público se emiten muchos contratos de garantía financiera mediante una transacción sin contraprestación, es decir

con contraprestación nula o simbólica. Para mejorar la comparabilidad de los estados financieros y, dada la relevancia en el sector público de los contratos de garantía financiera emitidos mediante una transacción sin contraprestación, el IPSASB había propuesto que tales garantías deben tratarse como instrumentos financieros y no se deba permitir a las entidades tratarlas como contratos de seguro.

- FC7. En respuesta a esta propuesta, algunos de quienes respondieron estuvieron de acuerdo en que el tratamiento de los contratos de garantía financiera emitidos mediante una transacción sin contraprestación como instrumentos financieros, en lugar de como contratos de seguro, resulta apropiado porque los modelos de negocio de los contratos de seguro con contraprestación y sin contraprestación son diferentes. Otros argumentaron que debía permitirse a las entidades tratar tales garantías como contratos de seguro o instrumentos financieros usando una elección similar a la de la NIIF 4.
- FC8. El IPSASB concluyó que debe aplicarse el mismo enfoque a los contratos de garantía financiera, independientemente de si se emiten a través de una transacción con contraprestación o sin contraprestación, porque no difiere el pasivo subyacente que debe reconocer una entidad en sus estados financieros. El IPSASB acordó que, sujeto a ciertas condiciones, debe permitirse que las entidades elijan tratar los contratos de garantía financiera como contratos de seguro o como instrumentos financieros.
- FC9. Al evaluar las circunstancias según las cuales una entidad puede elegir tratar los contratos de garantía financiera como contratos de seguro, el IPSASB consideró los requerimientos de la NIIF 4. La elección de tratar los contratos de garantía financiera como instrumentos financieros o contratos de seguro según la NIIF 4 está solamente disponible para esas entidades que con anterioridad manifestaron explícitamente que consideraban tales contratos como contratos de seguro. El IPSASB, sin embargo, reconoció que no todas las entidades que han adoptado contabilidad de acumulación o devengo aplican la NIIF 4. Reconoció que debería también considerar escenarios donde, por ejemplo, las entidades aplicaron contabilidad de acumulación o devengo, pero no reconocieron activos y pasivos relacionados con los contratos de seguro, así como las entidades que anteriormente no aplicaron contabilidad de acumulación o devengo. En consecuencia, el IPSASB estuvo de acuerdo en que los requerimientos existentes en la NIIF 4 eran demasiado gravosos y necesitarían modificarse en el contexto de esta Norma.
- FC10. El IPSASB estuvo de acuerdo, por tanto, en que las entidades que anteriormente:
- (a) aplicaron contabilidad para seguros y adoptaron una política contable que trataba los contratos de garantía financiera como contratos de seguro, pudieran continuar tratando esas garantías como contratos de seguro o como instrumentos financieros; y
 - (b) no aplicaron contabilidad para seguros, se les permitiera escoger el tratamiento de los contratos de garantía financiera como contratos de seguro o como instrumentos financieros cuando adopten esta Norma.

En ambos casos, la elección es irrevocable.

- FC11. El IPSASB consideró si se debía permitir a las entidades elegir tratar las garantías financieras como contratos de seguro de acuerdo a un criterio contrato por contrato o, si se debía requerir que las entidades eligieran una política contable general. Se acordó en que la elección debía hacerse sobre la base contable de un contrato individual para permitir a las entidades dentro de una entidad económica tratar las garantías financieras como contratos de seguro o instrumentos financieros, a partir de la naturaleza de sus negocios.

El IPSASB estuvo de acuerdo en que las prácticas contables aplicadas por las entidades para los contratos de seguro debían cumplir ciertos requerimientos, como condición previa para que las entidades trataran las garantías financieras como contratos de seguro. El IPSASB acordó que si las entidades eligen tratar los contratos de garantía financiera como contratos de seguro, deben aplicar la NIIF 4 o normativa contable nacional que requiera que los pasivos por seguro se midan por un valor mínimo. Ese valor mínimo se determina como si los pasivos por seguro estuvieran dentro del alcance de la NICSP 19, *Provisiones*,

Pasivos Contingentes y Activos Contingentes usando las estimaciones actuales de los flujos de efectivo que proceden de los contratos de seguro de una entidad y de cualquier flujo de efectivo relacionado.

Opción de tratar los contratos de seguro que transfieren los riesgos financieros como instrumentos financieros

FC12. La NICSP 15 permitía a las entidades contabilizar como instrumentos financieros los contratos que son contratos de seguro que dan lugar a una transferencia de riesgo financiero. En ausencia de una NICSP sobre contratos de seguro, el IPSASB concluyó que debía permitir, pero no requerir, a las entidades aplicar la NICSP 28 a tales contratos.

Identificación de garantías financieras contractuales

FC13. En la NICSP 28, los instrumentos financieros se definen como: "...cualquier contrato que da lugar a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio en otra entidad". Como los acuerdos en el sector público pueden surgir por poderes legales, el IPSASB desarrolló guías de aplicación adicionales para identificar cuando son contractuales las garantías financieras. El IPSASB concluyó que, para estar dentro del alcance de la NICSP 28, las garantías financieras deben tener las características clave de un acuerdo contractual. El IPSASB también concluyó que una entidad debe distinguir el derecho a emitir garantías, el cual a menudo se le concede a través de medios legales o similares, y la emisión real de la garantía a favor de un tercero, con independencia de si esa parte se define explícita o implícitamente. Un derecho legal a emitir garantías, por sí mismo, no está dentro del alcance de esta Norma.

Definiciones

Acuerdos contractuales

FC14. El IPSASB destacó que, en ciertas jurisdicciones, se prohíbe que las entidades del sector público realicen contratos formales, pero realizan acuerdos que tienen la esencia de contratos. Estos acuerdos pueden conocerse por otro término, por ejemplo, una "orden gubernamental." Para ayudar a las entidades a identificar contratos, los cuales o tienen la esencia o forma legal de un contrato, el IPSASB consideró apropiado emitir una Guía de aplicación adicional explicando los factores que debe considerar una entidad al evaluar si un acuerdo es contractual o no contractual.

FC15. Se prestó atención a que si el término "acuerdo vinculante" debe usarse para describir los acuerdos destacados en el párrafo FC15. No se ha definido el término "acuerdo vinculante", pero se ha usado en las NICSP para describir los acuerdos que son vinculantes para las partes, pero no toman forma de contrato documentado, tales como un acuerdo entre dos departamentos gubernamentales que no tienen la capacidad de contratar. El IPSASB concluyó que el término "acuerdo vinculante", como se usa en las NICSP, abarca un conjunto de acuerdos más amplio que los identificados en el párrafo FC15 y, por tanto, concluyó que no debe usarse en esta NISCP.

Transacciones con ingresos contractuales sin contraprestación

FC16. Cuando se desarrolló esta Norma, la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)* establecía el reconocimiento inicial, la medición inicial y la información a revelar de activos y pasivos que proceden de ingresos de transacciones sin contraprestación. El IPSASB consideró la interacción entre esta Norma y la NISCP 23.

FC17. Al considerar si los activos y pasivos que proceden de ingresos de transacciones sin contraprestación son activos financieros y pasivos financieros, el IPSASB identificó que debían cumplirse los siguientes requerimientos básicos:

- el acuerdo es de naturaleza contractual; y

- el acuerdo da lugar a un derecho u obligación contractual a recibir o entregar efectivo u otro activo financiero, o intercambiar activos financieros bajo condiciones favorables o desfavorables.

- FC18. El IPSASB concluyó que los activos que surgen de los ingresos de transacciones sin contraprestación podrían cumplir estos requerimientos. En particular, destacó que la naturaleza de los acuerdos con donantes puede ser contractual en esencia, y pueden liquidarse transfiriendo efectivo u otro activo financiero del donante al receptor. En estos casos, los activos que surgen de los ingresos de transacciones sin contraprestación son activos financieros.
- FC19. Por ello, cuando se desarrolló esta Norma, el IPSASB estuvo de acuerdo en que una entidad debe aplicar los requerimientos de la NICSP 23 conjuntamente con la NICSP 28 para los activos financieros que surgen de los ingresos de transacciones sin contraprestación. En particular, una entidad considerará los principios de la NICSP 28 al tratar si una entrada de recursos por ingresos de una transacción sin contraprestación da lugar a un pasivo o a una transacción que pone de manifiesto una participación residual en los activos netos de la entidad, es decir, un instrumento de patrimonio.
- FC20. El IPSASB consideró si los pasivos que surgen de ingresos de transacciones sin contraprestación son pasivos financieros. Los pasivos se reconocen en la NICSP 23 cuando una entidad recibe una entrada de recursos que está sujeta a condiciones específicas. El transferidor impone a una entidad las condiciones de la transferencia de recursos y requiere que los recursos se usen de una determinada manera, a menudo para suministrar bienes y servicios a terceros, o se devuelven al transferidor. Esto da lugar a una obligación que cumplir en los términos del acuerdo. En el momento del reconocimiento inicial, una entidad reconocerá los recursos como un activo y, cuando estén sujetos a condiciones, reconocerá el pasivo correspondiente.
- FC21. Cuando se desarrolló esta Norma el IPSASB consideró si el pasivo reconocido inicialmente es por naturaleza un pasivo financiero u otro pasivo, por ejemplo, una provisión. El IPSASB estuvo de acuerdo en que, en el momento en que se reconoce el activo, el pasivo no es generalmente un pasivo financiero ya que la obligación de la entidad es cumplir los términos y condiciones del acuerdo utilizando los recursos como se pensaba, normalmente suministrando bienes y servicios a terceros durante un periodo de tiempo. Si después del momento del reconocimiento inicial, la entidad no puede cumplir los términos del contrato y se le requiere que devuelva los recursos al transferidor, una entidad evaluaría en este momento si el pasivo es un pasivo financiero considerando los requerimientos establecidos en el párrafo FC18 y las definiciones de un instrumento financiero y un pasivo financiero. En circunstancias inusuales, de las condiciones impuestas en una transferencia de recursos como parte de los ingresos de una transacción sin contraprestación puede surgir un pasivo financiero. El IPSASB puede considerar tal escenario como parte de un proyecto futuro.
- FC22. Al desarrollar esta Norma el IPSASB también destacó que pueden surgir otros pasivos de los ingresos de transacciones sin contraprestación después del momento del reconocimiento inicial. Por ejemplo, una entidad puede recibir recursos por un acuerdo que requiere que se devuelvan los recursos solo después de que ocurra o no un suceso futuro. Una entidad evaluará si otros pasivos que surgen de ingresos de transacciones sin contraprestación son pasivos financieros considerando si se han satisfecho los requerimientos en el párrafo FC18 y las definiciones de instrumento financiero y pasivo financiero.

Otros

Interpretaciones desarrolladas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera

- FC23. El IPSASB consideró si la Interpretación del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) 2, *Aportaciones de los Socios de Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares* y la Interpretación del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) 11, *CINIIF 2 — Transacciones con Acciones Propias y con el Grupo* eran relevantes para los tipos de instrumentos contratados por gobiernos y entidades del sector público.

- FC24. Al emitirse esta Norma, el IPSASB consideró que la CINIIF 11 no es aplicable para los tipos de instrumentos contratados en el sector público ya que trata las transacciones con pagos basados en acciones. Si bien los pagos basados en acciones pueden ser comunes en [las Empresas Públicas (EP)] (el término entre corchetes ha dejado de utilizarse después de la emisión de *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016), éstos no suelen darse con frecuencia en entidades que no son EP. Como resultado, el IPSASB no ha incluido los principios de la CINIIF 11 en la NICSP 28.
- FC25. La CINIIF 2 proporciona guías sobre la aplicación de la NIC 32 a las aportaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares. Hay un vínculo fuerte entre la NIC 32 y la CINIIF 2 en relación a los instrumentos financieros con opción de venta y las obligaciones que surgen en el momento de la liquidación. Como en la NICSP 28 se ha mantenido el texto de la NIC 32 que trata los instrumentos financieros con opción de venta y las obligaciones que surgen en el momento de la liquidación, la CINIIF 2 proporciona guías adicionales a los usuarios de la NICSP 28 al aplicar esos principios a las aportaciones de socios de entidades cooperativas. Por tanto, se han incluido en NICSP 28 los principios y ejemplos de la CINIIF 2 como un apéndice normativo.

Revisión de la NICSP 28 como resultado del documento del IASB Mejoras a las NIIF emitido en mayo de 2012

- FC26. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 32 incluidas en *Mejoras a las NIIF* emitida por el IASB en mayo de 2012 y por lo general coincidió en que no había razón específica del sector público para no adoptar las modificaciones.

Revisión de la NICSP 28 como resultado del documento del IPSASB *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016

- FC27. El IPSASB emitió *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril 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 28, pero no son parte de la misma.

Contabilidad de los contratos de instrumentos de patrimonio de una entidad

EI1. Los siguientes ejemplos ilustran la aplicación de los párrafos 13 a 32 y la NICSP 41 sobre la contabilización de los contratos de instrumentos de patrimonio propio de la entidad. En estos ejemplos, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u.m.).

Ejemplo 1: Compra de acciones a plazo

EI2. Este ejemplo ilustra los asientos en el libro diario de los contratos de compra a plazo de las acciones propias de una entidad que serán liquidados (a) por el importe neto en efectivo, (b) por el importe neto en acciones o (c) mediante la entrega de efectivo a cambio de acciones. También trata el efecto de las opciones de liquidación (ver (d) a continuación). Para simplificar el ejemplo, se supondrá que no se pagan dividendos a las acciones subyacentes (esto es, el “costo de la financiación” es cero) de manera que el valor presente del precio del contrato a término sea igual que el precio al contado cuando el valor razonable del contrato a término es cero. El valor razonable del contrato a término ha sido calculado como la diferencia entre el precio de mercado de la acción y el valor presente del precio fijo en el contrato a término.

Supuestos:

Fecha del contrato	1 de febrero de 20X2
Fecha de vencimiento	31 de enero de 20X3
Precio de mercado por acción el 1 de febrero de 20X2	100 u.m.
Precio de mercado por acción el 31 de diciembre de 20X2	110 u.m.
Precio de mercado por acción el 31 de enero de 20X3	106 u.m.
Precio fijo del contrato a término pagadero el 31 de enero de 20X3	104 u.m.
Valor presente del precio del contrato a término el 1 de febrero de 20X2	100 u.m.
Número de acciones subyacentes en el contrato a término	1.000
Valor razonable del contrato a término el 1 de febrero de 20X2	0 u.m.
Valor razonable del contrato a término el 31 de diciembre de 20X2	6.300 u.m.
Valor razonable del contrato a término el 31 de enero de 20X3	2.000 u.m.

(a) Efectivo a cambio de efectivo (“liquidación neta en efectivo”)

EI3. En esta subsección, el contrato de compra a plazo de las acciones propias de la entidad será liquidado por el importe neto en efectivo, esto es, no hay recepción o entrega de las acciones propias de la entidad en la liquidación del contrato a término.

El 1 de febrero de 20X2, la Entidad A firma un contrato con la Entidad B para recibir, el 31 de enero de 20X3, el valor razonable de 1.000 acciones propias ordinarias en circulación de la Entidad A, a cambio del pago

de 104.000 u.m. en efectivo (esto es, 104 u.m. por acción) el 31 de enero de 20X3. El contrato se liquidará por el importe neto en efectivo. La Entidad A registra los siguientes asientos en el libro diario.

1 de febrero de 20X2

El precio por acción cuando el contrato es acordado el 1 de febrero de 20X2 es de 100 u.m. El valor razonable inicial del contrato a término el 1 de febrero de 20X2 es cero.

No se requiere ningún asiento porque el valor razonable del derivado es cero y no se paga ni recibe efectivo.

31 de diciembre de 20X2

El 31 de diciembre de 20X2 el precio de mercado de la acción se ha incrementado hasta 110 u.m. y, como resultado, el valor razonable del contrato a término se ha incrementado hasta 6.300 u.m.

Debe		Activo a plazo	6.300 u.m.
	Habe	Ganancia	6.300 u.m.
	r		

Registro del incremento del valor razonable del contrato a término.

31 de enero de 20X3

El 31 de enero de 20X3 el precio de mercado de la acción ha disminuido a 106 u.m. El valor razonable del contrato a término es 2.000 u.m. [(106 u.m. × 1.000) – 104.000 u.m.].

El mismo día, el contrato es liquidado por el importe neto en efectivo. La Entidad A tiene la obligación de entregar 104.000 u.m. a la Entidad B y la Entidad B tiene la obligación de entregar 106.000 u.m. (106 u.m. × 1.000) a la Entidad A, de manera que la Entidad B paga un importe neto de 2.000 u.m. a la Entidad A.

Debe		Pérdida	4.300 u.m.
	Habe	Activo a plazo	4.300 u.m.
	r		

Registro de la disminución del valor razonable del contrato a término (esto es, 4.300 u.m. = 6.300 u.m. – 2.000 u.m.).

Debe		Efectivo	2.000 u.m.
	Habe	Activo a plazo	2.000 u.m.
	r		

Registro de la liquidación del contrato a término.

(b) Acciones a cambio de acciones (“liquidación neta en acciones”)

EI4. Supóngase los mismos hechos que en (a) excepto que la liquidación se efectuará por el importe neto en acciones en lugar de por el importe neto en efectivo. Los asientos en el libro diario de la Entidad A son los mismos que los mostrados anteriormente en (a), excepto lo que se refiere registro de la liquidación del contrato a término, que es como sigue:

31 de enero de 20X3

El contrato es liquidado por el importe neto en acciones. La Entidad A tiene la obligación de entregar 104.000 u.m. (104 u.m. × 1.000) por el valor de sus acciones a la Entidad B y la Entidad B tiene la obligación de entregar 106.000 u.m. (106 u.m. × 1.000) por el valor de las acciones a la Entidad A. De esta manera, la Entidad B entrega el importe neto de 2.000 u.m. (106.000 u.m. - 104.000 u.m.) por el valor de las acciones a la Entidad A, esto es, 18,9 acciones (2.000 u.m./106 u.m.).

Debe	Activos netos/patrimonio	2.000 u.m.
	Haber	
	Activo a plazo	2.000 u.m.

Registro de la liquidación del contrato a término.

(c) **Efectivo a cambio de acciones (“liquidación física en términos brutos”)**

E15. Supónganse los mismos datos que (a) excepto que la liquidación se efectuará recibiendo un importe neto de efectivo y entregando un número fijo de acciones propias de la entidad. De forma similar a los casos (a) y (b) anteriores, el precio por acción que la Entidad A pagará dentro de un año está fijado en 104 u.m. En consecuencia, la Entidad A tiene la obligación de pagar 104.000 u.m. en efectivo a la entidad B (104 u.m. × 1.000) y la Entidad B tiene la obligación de entregar 1.000 acciones propias en circulación de la Entidad A, a la propia Entidad A, dentro de un año. La Entidad A registra los siguientes asientos en el libro diario.

1 de febrero de 20X2

Debe	Activos netos/patrimonio	100.000 u.m.
	Haber	
	Pasivo	100.000 u.m.

Registro de la obligación de entregar 104.000 u.m. dentro de un año por su valor presente descontado de 100.000 u.m. que ha sido obtenido utilizando una tasa de interés adecuada (véase la NICSP 41, párrafo GA115).

31 de diciembre de 20X2

Debe	Gastos por intereses	3.660 u.m.
	Haber	
	Pasivo	3.660 u.m.

Acumulación (o devengo) de intereses del pasivo de acuerdo con el método de la tasa de interés efectiva, para la cantidad de acciones rescatadas.

31 de enero de 20X3

Debe	Gastos por intereses	340 u.m.
	Haber	
	Pasivo	340 u.m.

Acumulación (o devengo) de intereses del pasivo de acuerdo con el método de la tasa de interés efectiva, para la cantidad de acciones rescatadas.

La Entidad A entrega 104.000 u.m. en efectivo a la Entidad B y la Entidad B entrega 1.000 acciones de la Entidad A, a la propia Entidad A.

Debe	Pasivo	104.000 u.m.
	Habe r	Efectivo
		104.000 u.m.

Registro de la liquidación de la obligación de la Entidad A de rescatar sus propias acciones entregando efectivo a cambio.

(d) Opciones de liquidación

EI6. La existencia de opciones de liquidación (tales como el importe neto en efectivo, el importe neto en acciones o por intercambio de efectivo por acciones) tiene como resultado que el contrato de recompra a plazo sea un activo financiero o un pasivo financiero. Si una de las alternativas de la liquidación es el intercambio de efectivo por acciones (apartado (c) anterior), la Entidad A reconoce un pasivo por la obligación de entregar efectivo, como se muestra en el apartado (c) anterior. En caso contrario, la Entidad A contabilizará el contrato a término como un derivado.

Ejemplo 2: Venta de acciones a plazo

EI7. Este ejemplo ilustra los asientos en el libro diario de los contratos de venta a plazo de las acciones propias de una entidad que serán liquidadas (a) por el importe neto en efectivo, (b) por el importe neto en acciones o (c) recibiendo efectivo a cambio de las acciones. También trata el efecto de las opciones de liquidación (ver (d) a continuación). Para simplificar el ejemplo, se supondrá que no se pagan dividendos a las acciones subyacentes (esto es, el “costo de la financiación” es cero) de manera que el valor presente del precio del contrato a término sea igual que el precio al contado cuando el valor razonable del contrato a término es cero. El valor razonable del contrato a término ha sido calculado como la diferencia entre el precio de mercado de la acción y el valor presente del precio fijo en el contrato a término.

Supuestos:

Fecha del contrato	1 de febrero de 20X2
Fecha de vencimiento	31 de enero de 20X3
Precio de mercado por acción el 1 de febrero de 20X2	100 u.m.
Precio de mercado por acción el 31 de diciembre de 20X2	110 u.m.
Precio de mercado por acción el 31 de enero de 20X3	106 u.m.
Precio fijo del contrato a término pagadero el 31 de enero de 20X3	104 u.m.
Valor presente del precio del contrato a término el 1 de febrero de 20X2	100 u.m.
Número de acciones subyacentes en el contrato a término	1.000

Valor razonable del contrato a término el 1 de febrero de 20X2	0 u.m.
Valor razonable del contrato a término el 31 de diciembre de 20X2	(6.300 u.m.)
Valor razonable del contrato a término el 31 de enero de 20X3	(2.000 u.m.)

(a) **Efectivo a cambio de efectivo (“liquidación neta en efectivo”)**

EI8. El 1 de febrero de 20X2, la Entidad A firma un contrato con la Entidad B para pagar el valor razonable de 1.000 acciones propias ordinarias en circulación de la Entidad A, a partir del 31 de enero de 20X3, a cambio de 104.000 u.m. en efectivo (esto es, 104 u.m. por acción) el 31 de enero de 20X3. El contrato se liquidará por el importe neto en efectivo. La Entidad A registra los siguientes asientos en el libro diario.

1 de febrero de 20X2

No se requiere ningún asiento porque el valor razonable del derivado es cero y no se paga ni recibe efectivo.

31 de diciembre de 20X2

Debe	Pérdida	6.300 u.m.	
	Haber	Pasivo por contrato a término	6.300 u.m.

Registro de la disminución del valor razonable del contrato a término.

31 de enero de 20X3

Debe	Pasivo por contrato a término	4.300 u.m.	
	Haber	Ganancia	4.300 u.m.

Registro del incremento del valor razonable del contrato a término (esto es, 4.300 u.m. = 6.300 u.m. – 2.000 u.m.).

El contrato es liquidado por el importe neto en efectivo. La Entidad B tiene la obligación de entregar 104.000 u.m. a la Entidad A y la Entidad A tiene la obligación de entregar 106.000 u.m. (106 u.m. × 1.000) a la Entidad B, de manera que la Entidad A paga un importe neto de 2.000 u.m. a la Entidad B.

Debe	Pasivo por contrato a término	2.000 u.m.	
	Haber	Efectivo	2.000 u.m.

Registro de la liquidación del contrato a término.

(b) **Acciones a cambio de acciones (“liquidación neta en acciones”)**

EI9. Supóngase los mismos hechos que en (a) excepto que la liquidación se efectuará por el importe neto en acciones en lugar de por el importe neto en efectivo. Los asientos en el libro diario de la Entidad A son los mismos que los mostrados anteriormente en (a), excepto:

31 de enero de 20X3

El contrato es liquidado por el importe neto en acciones. La Entidad A tiene el derecho a recibir 104.000 u.m. (104 u.m. × 1.000) por el valor de sus acciones y la obligación de entregar 106.000 u.m. (106 u.m. × 1.000) por el valor de sus acciones a la Entidad B. De esta manera, la Entidad A entrega un importe neto de 2.000 u.m. (106.000 u.m. - 104.000 u.m.) en valor de sus acciones a la Entidad B, esto es, 18,9 acciones (2.000 u.m./106 u.m.).

Debe	Pasivo por contrato a término	2.000 u.m.	
	Haber Activos netos/patrimonio		2.000 u.m.

Registro de la liquidación del contrato a término. La emisión de las acciones propias de la entidad es tratada como una transacción en activos netos/patrimonio.

(c) **Efectivo a cambio de acciones (“liquidación en unidades físicas en términos brutos”)**

EI10. Supónganse los mismos datos que (a) excepto que la liquidación se efectuará recibiendo un importe neto de efectivo y entregando un número fijo de acciones propias de la entidad. De forma similar a los casos (a) y (b) anteriores, el precio por acción que la Entidad A pagará dentro de un año está fijado en 104 u.m. En consecuencia, la Entidad A tiene el derecho a recibir 104.000 u.m. en efectivo (104 u.m. × 1.000) y una obligación de entregar 1.000 de sus acciones propias dentro de un año. La Entidad A registra los siguientes asientos en el libro diario.

1 de febrero de 20X2

El 1 de febrero no se realiza ningún asiento contable. No se paga o recibe efectivo porque el contrato a término tiene un valor razonable inicial de cero. Un contrato a término para entregar un número fijo de acciones propias de la Entidad A a cambio de un importe fijo de efectivo u otro activo financiero cumple la definición de instrumento de patrimonio porque no puede ser liquidado de otra manera que mediante la entrega de acciones a cambio de efectivo.

31 de diciembre de 20X2

El 31 de diciembre no se realiza ningún asiento contable porque ni se paga ni se recibe efectivo y un contrato para entregar un número fijo de acciones propias de la Entidad A, a cambio de un importe fijo de efectivo, cumple la definición de instrumento de patrimonio de la entidad.

31 de enero de 20X3

El 31 de enero de 20X3, la Entidad A recibe 104.000 u.m. en efectivo y entrega 1.000 acciones.

Debe	Efectivo	104.000 u.m.	
	Haber Activos netos/patrimonio		104.000 u.m.

Registro de la liquidación del contrato a término.

(d) **Opciones de liquidación**

EI11. La existencia de opciones de liquidación (tales como el importe neto en efectivo, el importe neto en acciones o por intercambio de efectivo por acciones) tiene como resultado que el contrato a término sea un activo financiero o un pasivo financiero. El contrato de opción no cumple la definición de instrumento de patrimonio porque puede cancelarse de otro modo que mediante la recompra por parte de la Entidad A de un número fijo de sus propias acciones a cambio del pago de un importe fijo de efectivo u otro activo financiero. La Entidad A reconoce un activo o pasivo derivado, como se demuestra en los apartados (a) y (b) anteriores. Los asientos contables a realizar en la liquidación dependen de cómo se liquide realmente el contrato.

Ejemplo 3: Adquisición de una opción de compra de acciones

EI12. Este ejemplo ilustra los asientos en el libro diario por una opción de compra adquirida que da derecho a la compra de acciones propias de la entidad, y será liquidada (a) por el importe neto en efectivo, (b) por el importe neto en acciones o (c) mediante la entrega de efectivo a cambio de las acciones propias de la entidad. También trata el efecto de las opciones de liquidación (ver (d) a continuación):

Supuestos:

Fecha del contrato	1 de febrero de 20X2
Fecha de ejercicio	31 de enero de 20X3
	(opción de tipo europeo, es decir, solo puede ser ejercida en el vencimiento)
Tenedor del derecho a ejercer	Entidad que informa (Entidad A)
Precio de mercado por acción el 1 de febrero de 20X2	100 u.m.
Precio de mercado por acción el 31 de diciembre de 20X2	104 u.m.
Precio de mercado por acción el 31 de enero de 20X3	104 u.m.
Precio de ejercicio fijado pagadero el 31 de enero de 20X3	102 u.m.
Número de acciones del contrato de opción	1.000
Valor razonable de la opción el 1 de febrero de 20X2	5.000 u.m.
Valor razonable de la opción el 31 de diciembre de 20X2	3.000 u.m.
Valor razonable de la opción el 31 de enero de 20X3	2.000 u.m.

(a) Efectivo a cambio de efectivo (“liquidación neta en efectivo”)

EI13. El 1 de febrero de 20X2, la Entidad A firma un contrato con la Entidad B que obliga a la entidad B a entregar, y otorga a la Entidad A el derecho a recibir el valor razonable de 1.000 acciones propias ordinarias a partir del 31 de enero de 20X3 a cambio del pago de 102.000 u.m. en efectivo (es decir, 102 u.m. por acción) el 31 de enero de 20X3, en caso de que la Entidad A ejercite este derecho. El contrato se liquidará por el importe neto en efectivo. Si la Entidad A no ejercita su derecho, no se hará ningún pago. La Entidad A registra los siguientes asientos en el libro diario.

1 de febrero de 20X2

El precio por acción cuando el contrato es acordado el 1 de febrero de 20X2 es de 100 u.m. El valor razonable inicial del contrato de opción el 1 de febrero de 20X2 es de 5.000 u.m., que la Entidad A paga a la Entidad B en efectivo en esta fecha. En esta fecha, la opción no tiene valor intrínseco, solo valor temporal, porque el precio de ejercicio de 102 u.m. excede al precio de mercado de la acción de 100 u.m. y por ello no sería rentable para la Entidad A ejercitar la opción. En otras palabras, la opción de compra tiene un precio desfavorable (está fuera de dinero).

Debe	Activo por la opción de compra	5.000 u.m.	
	Haber Efectivo		5.000 u.m.

Registro de la adquisición de la opción de compra.

31 de diciembre de 20X2

El 31 de diciembre de 20X2 el precio de mercado de la acción ha aumentado a 104 u.m. El valor razonable de la opción de compra ha disminuido a 3.000 u.m., de las cuales 2.000 u.m. son valor intrínseco $[(104 \text{ u.m.} - 102 \text{ u.m.}) \times 1.000]$, y 1.000 u.m. es el valor temporal restante.

Debe	Pérdida	2.000 u.m.	
	Haber	Activo por la opción de compra	2.000 u.m.

Registro de la disminución del valor razonable de la opción de compra.

31 de enero de 20X3

El 31 de enero de 20X3 el precio de mercado de la acción es todavía de 104 u.m. El valor razonable de la opción de compra ha disminuido a 2.000 u.m., el cual es valor intrínseco en su totalidad $[(104 \text{ u.m.} - 102 \text{ u.m.}) \times 1.000]$ porque no hay valor temporal restante.

Debe	Pérdida	1.000 u.m.	
	Haber	Activo por la opción de compra	1.000 u.m.

Registro de la disminución del valor razonable de la opción de compra.

El mismo día, la Entidad A ejercita la opción de compra y el contrato se liquida por el importe neto en efectivo. La Entidad B tiene la obligación de entregar 104.000 u.m. $(104 \text{ u.m.} \times 1.000)$ a la Entidad A, a cambio de que la Entidad A entregue 102.000 u.m. $(102 \text{ u.m.} \times 1.000)$, por lo que la Entidad A recibe un importe neto de 2.000 u.m.

Debe	Efectivo	2.000 u.m.	
	Haber	Activo por la opción de compra	2.000 u.m.

Registro de la liquidación del contrato de opción.

(b) Acciones a cambio de acciones (“liquidación neta en acciones”)

EI14. Supóngase los mismos hechos que en (a) excepto que la liquidación se efectuará por el importe neto en acciones en lugar de por el importe neto en efectivo. Los asientos en el libro diario de la Entidad A son los mismos que los mostrados anteriormente en (a), excepto por el registro de la liquidación del contrato de opción, que es como sigue:

31 de enero de 20X3

La Entidad A ejercita la opción de compra y el contrato se liquida por el importe neto en acciones. La Entidad B tiene la obligación de entregar 104.000 u.m. $(104 \text{ u.m.} \times 1.000)$ por el valor de las acciones de la Entidad A, a la Entidad A, a cambio de 102.000 u.m. $(102 \text{ u.m.} \times 1.000)$ por el valor de las acciones de la Entidad A. De esta manera, la Entidad B entrega el importe neto de 2.000 u.m. por valor de acciones a la Entidad A, es decir, 19,2 acciones $(2.000 \text{ u.m.}/104 \text{ u.m.})$.

Debe	Activos netos/patrimonio	2.000 u.m.	
	Haber	Activo por la opción de compra	2.000 u.m.

Registro de la liquidación del contrato de opción. La liquidación se contabiliza como una transacción de acciones propias en cartera (es decir, no se registra pérdida o ganancia alguna).

(c) Efectivo a cambio de acciones (“liquidación física en términos brutos”)

EI15. Supónganse los mismos hechos que en (a) excepto que la liquidación se efectuará, si la Entidad A ejercita la opción, recibiendo un número fijo de acciones y pagando un importe fijo de efectivo. De forma similar a

los casos (a) y (b) anteriores, el precio de ejercicio por acción está fijado en 102 u.m. En consecuencia, la Entidad A tiene el derecho a recibir 1.000 acciones propias vigentes de la Entidad A, a cambio de 102.000 u.m. (102 u.m. × 1.000) en efectivo, si la Entidad A ejercita su opción. La Entidad A registra los siguientes asientos en el libro diario.

1 de febrero de 20X2

Debe	Activos netos/patrimonio	5.000 u.m.	
	Haber Efectivo		5.000 u.m.

Registro del efectivo pagado a cambio del derecho a recibir las acciones propias de la Entidad A dentro de un año por un precio fijo. La prima pagada se reconoce en los activos netos/ patrimonio.

31 de diciembre de 20X2

El 31 de diciembre no se realiza ningún asiento contable porque no se paga o recibe efectivo y el contrato que otorga el derecho a recibir un número fijo de acciones propias de la Entidad A, a cambio de un importe fijo de efectivo, cumple la definición de instrumento de patrimonio de la entidad.

31 de enero de 20X3

La Entidad A ejercita la opción de compra y el contrato es liquidado en términos brutos. La Entidad B tiene la obligación de entregar 1.000 acciones, de la Entidad A, a cambio de 102.000 u.m. en efectivo.

Debe	Activos netos/patrimonio	102.000 u.m.	
	Haber Efectivo		102.000 u.m.

Registro de la liquidación del contrato de opción.

(d) Opciones de liquidación

- EI16. La existencia de opciones de liquidación (tales como el importe neto en efectivo, el importe neto en acciones o por intercambio de efectivo por acciones) tiene como resultado que la opción de compra sea un activo financiero. El contrato de opción no cumple la definición de instrumento de patrimonio porque puede cancelarse de otro modo que mediante la recompra por parte de la Entidad A de un número fijo de sus propias acciones a cambio del pago de un importe fijo de efectivo u otro activo financiero. La Entidad A reconoce un activo derivado, como se demuestra en los apartados (a) y (b) anteriores. Los asientos contables a realizar en la liquidación dependen de cómo se liquide realmente el contrato.

Ejemplo 4: Emisión de opciones de compra sobre Acciones

- EI17. Este ejemplo ilustra los asientos en el libro diario de la obligación contractual de la entidad que emite una opción de compra sobre sus propias acciones que será liquidada (a) por el importe neto en efectivo, (b) por el importe neto en acciones o (c) mediante la entrega de efectivo a cambio de las acciones. También trata el efecto de las opciones de liquidación (ver (d) a continuación).

Supuestos:

Fecha del contrato	1 de febrero de 20X2
Fecha de ejercicio	31 de enero de 20X3
	(opción de tipo europeo, es decir, solo puede ser ejercida en el vencimiento)

Supuestos:

Tenedor del derecho a ejercer	Contraparte (Entidad B)
Precio de mercado por acción el 1 de febrero de 20X2	100 u.m.
Precio de mercado por acción el 31 de diciembre de 20X2	104 u.m.
Precio de mercado por acción el 31 de enero de 20X3	104 u.m.
Precio de ejercicio fijado pagadero el 31 de enero de 20X3	102 u.m.
Número de acciones del contrato de opción	1.000
Valor razonable de la opción el 1 de febrero de 20X2	5.000 u.m.
Valor razonable de la opción el 31 de diciembre de 20X2	3.000 u.m.
Valor razonable de la opción el 31 de enero de 20X3	2.000 u.m.

(a) Efectivo a cambio de efectivo (“liquidación neta en efectivo”)

EI18. Supónganse los mismos hechos que en el ejemplo anterior 3(a), excepto que la Entidad A ha emitido una opción de compra sobre sus acciones propias en lugar de haber adquirido una opción de compra sobre ellas. En consecuencia, el 1 de febrero de 20X2, la Entidad A firma un contrato con la Entidad B que otorga a la Entidad B el derecho a recibir, y a la Entidad A la obligación de pagar, el valor razonable de 1.000 de sus propias acciones ordinarias con fecha 31 de enero de 20X3 a cambio de 102.000 u.m. en efectivo (esto es, 102 u.m. por acción) a pagar también el 31 de enero de 20X3, si la Entidad B decide ejercitar este derecho. El contrato se liquidará por el importe neto en efectivo. Si la entidad B no ejercita su derecho, no se hará ningún pago. La Entidad A registra los siguientes asientos en el libro diario.

1 de febrero de 20X2

Debe	Efectivo	5.000 u.m.	
	Haber	Obligación por la opción de compra	5.000 u.m.

Registro de la emisión de la opción de compra.

31 de diciembre de 20X2

Debe	Obligación por la opción de compra	2.000 u.m.	
	Haber	Ganancia	2.000 u.m.

Registro de la disminución del valor razonable de la opción de compra.

31 de enero de 20X3

Debe	Obligación por la opción de compra	1.000 u.m.	
	Haber	Ganancia	1.000 u.m.

Registro de la disminución del valor razonable de la opción.

El mismo día, la Entidad B ejercita la opción de compra y el contrato se liquida por el importe neto en efectivo. La Entidad A tiene la obligación de entregar 104.000 u.m. (104 u.m. × 1.000) a la Entidad B a cambio de que

la Entidad B entregue 102.000 u.m. (102 u.m. × 1.000), por lo tanto, la Entidad A paga un importe neto de 2.000 u.m.

Debe	Obligación por la opción de compra	2.000 u.m.	
	Haber Efectivo		2.000 u.m.

Registro de la liquidación del contrato de opción.

(b) Acciones a cambio de acciones (“liquidación neta en acciones”)

EI19. Supóngase los mismos hechos que en (a) excepto que la liquidación se efectuará por el importe neto en acciones en lugar de por el importe neto en efectivo. Los asientos en el libro diario de la Entidad A son los mismos que los mostrados anteriormente en (a), excepto por el registro de la liquidación del contrato de opción, que es como sigue:

31 de diciembre de 20X3

La Entidad B ejercita la opción de compra y el contrato se liquida por el importe neto en acciones. La Entidad A tiene la obligación de entregar 104.000 u.m. (104 u.m. × 1.000) por el valor de las acciones de la Entidad A, a la Entidad B, a cambio de 102.000 u.m. (102 u.m. × 1.000) por el valor de las acciones de la Entidad A. De esta manera, la Entidad A entrega el importe neto de 2.000 u.m. por el valor de las acciones a la Entidad B, es decir, 19,2 acciones (2.000 u.m./104 u.m).

Debe	Obligación por la opción de compra	2.000 u.m.	
	Haber Activos netos/patrimonio		2.000 u.m.

Registro de la liquidación del contrato de opción. La liquidación se contabiliza como una transacción en los activos netos/patrimonio.

(c) Efectivo a cambio de acciones (“liquidación física en términos brutos”)

EI20. Supónganse los mismos hechos que en (a) excepto que la liquidación se efectuará, si la Entidad B ejercita la opción, entregando un número fijo de acciones y recibiendo un importe fijo de efectivo. De forma similar a los casos (a) y (b) anteriores, el precio de ejercicio por acción está fijado en 102 u.m. En consecuencia, la Entidad B tiene el derecho a recibir 1.000 acciones propias de la Entidad A en circulación a cambio de 102.000 u.m. (102 u.m. × 1.000) en efectivo, si la Entidad B ejercita su opción. La Entidad A registra los siguientes asientos en el libro diario.

1 de febrero de 20X2

Debe	Efectivo	5.000 u.m.	
	Haber Activos netos/patrimonio		5.000 u.m.

Registro del efectivo recibido a cambio de la obligación de entregar un número fijo de acciones propias de la Entidad A dentro de un año por un precio fijo. La prima recibida se reconoce en los activos netos/ patrimonio. Cuando se ejerce la opción de compra, ésta provocará la emisión de un número fijo de acciones a cambio de un importe fijo de efectivo.

31 de diciembre de 20X2

El 31 de diciembre no se realiza ningún asiento contable porque no se paga o recibe efectivo y un contrato para entregar un número fijo de acciones propias de la Entidad A, a cambio de un importe fijo de efectivo, cumple la definición de instrumento de patrimonio de la entidad.

31 de enero de 20X3

La Entidad B ejercita la opción de compra y el contrato es liquidado en términos brutos. La Entidad A tiene la obligación de entregar 1.000 acciones a cambio de 102.000 u.m. en efectivo.

Debe	Efectivo	102.000 u.m.	
	Haber	Activos netos/patrimonio	102.000 u.m.

Registro de la liquidación del contrato de opción.

(d) Opciones de liquidación

EI21. La existencia de opciones en la liquidación (tales como por importe neto en efectivo, por el importe neto en acciones o por intercambio de efectivo por acciones) tiene como resultado que la opción de compra sea un pasivo financiero. No cumple la definición de instrumento de patrimonio porque puede ser liquidado de forma distinta que mediante la emisión por parte de la Entidad A de un número fijo de sus propias acciones, a cambio de recibir un importe fijo de efectivo u otro activo financiero. La Entidad A reconoce un pasivo por el derivado, como se muestra en los apartados (a) y (b) anteriores. Los asientos contables a realizar en la liquidación dependen de cómo se liquide realmente el contrato.

Ejemplo 5: Adquisición de una opción de venta sobre acciones

EI22. Este ejemplo ilustra los asientos en el libro diario por la adquisición de una opción de venta sobre acciones propias de la entidad que será liquidada (a) por el importe neto en efectivo, (b) por el importe neto en acciones o (c) mediante la entrega de efectivo a cambio de las acciones. También trata el efecto de las opciones de liquidación (ver (d) a continuación).

Supuestos:

Fecha del contrato	1 de febrero de 20X2
Fecha de ejercicio	31 de enero de 20X3
	(opción de tipo europeo, es decir, solo puede ser ejercida en el vencimiento)
Tenedor del derecho a ejercer	Entidad que informa (Entidad A)
Precio de mercado por acción el 1 de febrero de 20X2	100 u.m.
Precio de mercado por acción el 31 de diciembre de 20X2	95 u.m.
Precio de mercado por acción el 31 de enero de 20X3	95 u.m.
Precio de ejercicio fijado pagadero el 31 de enero de 20X3	98 u.m.
Número de acciones del contrato de opción	1.000
Valor razonable de la opción el 1 de febrero de 20X2	5.000 u.m.
Valor razonable de la opción el 31 de diciembre de 20X2	4.000 u.m.
Valor razonable de la opción el 31 de enero de 20X3	3.000 u.m.

(a) Efectivo a cambio de efectivo (“liquidación neta en efectivo”)

EI23. El 1 de febrero de 20X2, la Entidad A firma un contrato con la Entidad B que otorga a la Entidad A el derecho a vender, y a la Entidad B la obligación de comprar el valor razonable de 1.000 acciones propias en circulación a partir del 31 de enero de 20X3, con un precio especificado de 98.000 u.m. (es decir, a 98 u.m.

por acción). El contrato se liquidará por el importe neto en efectivo. Si la Entidad A no ejercita su derecho, no se hará ningún pago. La Entidad A registra los siguientes asientos en el libro diario.

1 de febrero de 20X2

El precio por acción cuando el contrato es acordado el 1 de febrero de 20X2 es de 100 u.m. El valor razonable inicial del contrato de opción el 1 de febrero de 20X2 es de 5.000 u.m., que la Entidad A paga a la Entidad B en efectivo en esta fecha. En esa fecha, la opción no tiene valor intrínseco, solo valor temporal, porque el precio de ejercicio de 98 u.m. es menor que el precio de mercado de la acción de 100 u.m. Por ello no sería rentable para la Entidad A ejercitar la opción. En otras palabras, la opción de venta está fuera de dinero o tiene un precio desfavorable.

Debe	Activo por la opción de venta	5.000 u.m.	
	Haber Efectivo		5.000 u.m.

Registro de la compra de la opción de venta.

31 de diciembre de 20X2

El 31 de diciembre de 20X2 el precio de mercado de la acción ha disminuido a 95 u.m. El valor razonable de la opción de venta ha disminuido a 4.000 u.m., de las cuales 3.000 u.m. son valor intrínseco ($[98 \text{ u.m.} - 95 \text{ u.m.}] \times 1.000$), y 1.000 u.m. es el restante valor temporal.

Debe	Pérdida	1.000 u.m.	
	Haber Activo por la opción de venta		1.000 u.m.

Registro de la disminución del valor razonable de la opción de venta.

31 de enero de 20X3

El 31 de enero de 20X3 el precio de mercado de la acción es todavía de 95 u.m. El valor razonable de la opción de venta ha disminuido a 3.000 u.m., el cual es valor intrínseco en su totalidad ($[98 \text{ u.m.} - 95 \text{ u.m.}] \times 1.000$) porque no hay valor temporal restante.

Debe	Pérdida	1.000 u.m.	
	Haber Activo por la opción de venta		1.000 u.m.

Registro de la disminución del valor razonable de la opción.

El mismo día, la Entidad A ejercita la opción de venta y el contrato se liquida por el importe neto en efectivo. La Entidad B tiene la obligación de entregar 98.000 u.m. a la Entidad A y la Entidad A tiene la obligación de entregar 95.000 u.m. ($95 \text{ u.m.} \times 1.000$) a la Entidad B, de esta manera la Entidad B paga un importe neto de 3.000 u.m a la Entidad A.

Debe	Efectivo	3.000 u.m	
	Haber Activo por la opción de venta		3.000 u.m

Registro de la liquidación del contrato de opción.

(b) Acciones a cambio de acciones (“liquidación neta en acciones”)

EI24. Supóngase los mismos hechos que en (a) excepto que la liquidación se efectuará por el importe neto en acciones en lugar de por el importe neto en efectivo. Los asientos en el libro diario de la Entidad A son los mismos que los mostrados anteriormente en (a), excepto:

31 de enero de 20X3

La Entidad A ejercita la opción de venta y el contrato se liquida por el importe neto en acciones. En efecto, la Entidad B tiene la obligación de entregar un valor de 98.000 u.m., en acciones de la Entidad A, a la Entidad A, y la Entidad A tiene la obligación de entregar 95.000 u.m. por el valor de sus acciones (95 u.m. × 1.000) a la Entidad B, por lo que la Entidad B entrega un importe neto de 3.000 u.m. por el valor de las acciones a la Entidad A, esto es, 31,6 acciones (3.000 u.m./95 u.m.).

Debe	Activos netos/patrimonio	3.000 u.m	
	Haber Activo por la opción de venta		3.000 u.m

Registro de la liquidación del contrato de opción.

(c) Efectivo a cambio de acciones (“liquidación física en términos brutos”)

EI25. Supónganse los mismos hechos que en (a) excepto que la liquidación se efectuará, si la Entidad B ejercita la opción, entregando un importe fijo de efectivo y recibiendo un número fijo de acciones. De forma similar a los casos (a) y (b) anteriores, el precio de ejercicio por acción está fijado en 98 u.m. En consecuencia, la Entidad B tiene la obligación de pagar 98.000 u.m. en efectivo a la Entidad A (98 u.m. × 1.000), a cambio de 1.000 acciones en circulación de la Entidad A, si la Entidad A ejercita su opción. La Entidad A registra los siguientes asientos en el libro diario.

1 de febrero de 20X2

Debe	Activos netos/patrimonio	5.000 u.m.	
	Haber Efectivo		5.000 u.m.

Registro del efectivo recibido a cambio del derecho a entregar las acciones propias de la Entidad A dentro de un año por un precio fijo. La prima pagada se reconoce directamente en los activos netos/patrimonio. Cuando se ejerce la opción, esto deriva en la emisión de un número fijo de acciones a cambio de un precio fijo.

31 de diciembre de 20X2

El 31 de diciembre no se realiza ningún asiento contable porque no se paga o recibe efectivo y un contrato para entregar un número fijo de acciones propias de la Entidad A, a cambio de un importe fijo de efectivo, cumple la definición de instrumento de patrimonio de la entidad.

31 de enero de 20X3

La Entidad A ejercita la opción y el contrato se liquida en términos brutos. La Entidad B tiene la obligación de entregar 98.000 u.m. en efectivo a la Entidad A, a cambio de 1.000 acciones.

Debe	Efectivo	98.000 u.m.	
	Haber Activos netos/patrimonio		98.000 u.m.

Registro de la liquidación del contrato de opción.

(d) Opciones de liquidación

EI26. La existencia de opciones de liquidación (tales como el importe neto en efectivo, el importe neto en acciones o por intercambio de efectivo por acciones) tiene como resultado que la opción de venta sea un activo financiero. No cumple la definición de instrumento de patrimonio porque puede ser liquidado de forma distinta que mediante la emisión por parte de la Entidad A de un número fijo de sus propias acciones, a cambio de recibir un importe fijo de efectivo u otro activo financiero. La Entidad A reconoce un activo derivado, como

se demuestra en los apartados (a) y (b) anteriores. Los asientos contables a realizar en la liquidación dependen de cómo se liquide realmente el contrato.

Ejemplo 6: Emisión de opciones de venta de acciones

EI27. Este ejemplo ilustra los asientos en el libro diario por la emisión por parte de una entidad de una opción de venta sobre sus acciones propias que será liquidada (a) por el importe neto en efectivo, (b) por el importe neto en acciones o (c) mediante la entrega de efectivo a cambio de las acciones. También trata el efecto de las opciones de liquidación (ver (d) a continuación).

Supuestos:

Fecha del contrato	1 de febrero de 20X2
Fecha de ejercicio	31 de enero de 20X3
	(opción de tipo europeo, es decir, solo puede ser ejercida en el vencimiento)
Tenedor del derecho a ejercer	Contraparte (Entidad B)
Precio de mercado por acción el 1 de febrero de 20X2	100 u.m.
Precio de mercado por acción el 31 de diciembre de 20X2	95 u.m.
Precio de mercado por acción el 31 de enero de 20X3	95 u.m.
Precio de ejercicio fijado pagadero el 31 de enero de 20X3	98 u.m.
Valor presente del precio de ejercicio el 1 de febrero de 20X2	95 u.m.
Número de acciones del contrato de opción	1.000
Valor razonable de la opción el 1 de febrero de 20X2	5.000 u.m.
Valor razonable de la opción el 31 de diciembre de 20X2	4.000 u.m.
Valor razonable de la opción el 31 de enero de 20X3	3.000 u.m.

(a) Efectivo a cambio de efectivo (“liquidación neta en efectivo”)

EI28. Supónganse los mismos datos que en el ejemplo 5(a) anterior, excepto que la Entidad A ha emitido una opción de venta de sus propias acciones, en lugar de haber adquirido una opción de venta sobre ellas. En consecuencia, el 1 de febrero de 20X2, la Entidad A firma un contrato con la Entidad B, que otorga a la Entidad B el derecho a recibir, y a la Entidad A la obligación de pagar, el valor razonable de 1.000 acciones propias a partir del 31 de enero de 20X3 a cambio de 98.000 u.m. en efectivo (esto es, 98 u.m. por acción) el 31 de enero de 20X3, si la Entidad B ejercita este derecho. El contrato se liquidará por el importe neto en efectivo. Si la entidad B no ejercita su derecho, no se hará ningún pago. La Entidad A registra los siguientes asientos en el libro diario.

1 de febrero de 20X2

Debe	Efectivo	5.000 u.m.	
	Haber Pasivo por la opción de venta		5.000 u.m.
<i>Registro de la emisión de la opción de venta.</i>			

31 de diciembre de 20X2

Debe	Pasivo por la opción de venta	1.000 u.m.	
	Haber Ganancia		1.000 u.m.
<i>Registro de la disminución del valor razonable de la opción de venta.</i>			

31 de enero de 20X3

Debe	Pasivo por la opción de venta	1.000 u.m.	
	Haber Ganancia		1.000 u.m.
<i>Registro de la disminución del valor razonable de la opción de venta.</i>			

El mismo día, la Entidad B ejercita la opción de venta y el contrato se liquida por el importe neto en efectivo. La Entidad A tiene la obligación de entregar 98.000 u.m. a la Entidad B, y la Entidad B tiene la obligación de entregar 95.000 u.m. (95 u.m. × 1.000) a la Entidad A. Por lo tanto, la Entidad A paga un importe neto de 3.000 u.m. a la Entidad B.

Debe	Pasivo por la opción de venta	3.000 u.m.	
	Haber Efectivo		3.000 u.m.
<i>Registro de la liquidación del contrato de opción.</i>			

(b) Acciones a cambio de acciones (“liquidación neta en acciones”)

EI29. Supóngase los mismos hechos que en (a) excepto que la liquidación se efectuará por el importe neto en acciones en lugar de por el importe neto en efectivo. Los asientos en el libro diario de la Entidad A son los mismos que en (a), excepto por lo siguiente:

31 de enero de 20X3

La Entidad B ejercita la opción de venta y el contrato se liquida por el importe neto en acciones. En efecto, la Entidad A tiene la obligación de entregar un valor de 98.000 u.m. en acciones a la Entidad B, y la Entidad B tiene la obligación de entregar 95.000 u.m. por el valor de las acciones de A (95 u.m. × 1.000) a la Entidad A, de esta manera, la Entidad A entrega un importe neto de 3.000 u.m. por el valor de las acciones a la Entidad B, esto es, 31,6 acciones (3.000 u.m./95 u.m.).

Debe	Pasivo por la opción de venta	3.000 u.m.	
	Haber Activos netos/patrimonio		3.000 u.m.

Registro de la liquidación del contrato de opción. La emisión de las acciones propias de la Entidad A se contabiliza como una transacción en activos netos/patrimonio.

(c) Efectivo a cambio de acciones (“liquidación física en términos brutos”)

EI30. Supónganse los mismos hechos que en (a) excepto que la liquidación se efectuará, si la Entidad B ejercita la opción, entregando un importe fijo de efectivo y recibiendo un número fijo de acciones. De forma similar a los casos (a) y (b) anteriores, el precio de ejercicio por acción está fijado en 98 u.m. En consecuencia, la Entidad A tiene la obligación de pagar 98.000 u.m. en efectivo a la Entidad B (98 u.m. × 1.000), a cambio de

1.000 acciones en circulación de la Entidad A, si la Entidad B ejercita su opción. La Entidad A registra los siguientes asientos en el libro diario.

1 de febrero de 20X2

Debe	Efectivo	5.000 u.m.	
	Haber	Activos netos/patrimonio	5.000 u.m.

Registro en los activos netos/ patrimonio de 5.000 u.m. por la prima de la opción recibida.

Debe	Activos netos/patrimonio	95.000 u.m.	
	Haber	Pasivo	95.000 u.m.

Registro del valor presente de la obligación de entregar 98.000 u.m. dentro de un año, esto es, 95.000 u.m., como un pasivo.

31 de diciembre de 20X2

Debe	Gastos por intereses	2.750 u.m.	
	Haber	Pasivo	2.750 u.m.

Acumulación (o devengo) de intereses del pasivo de acuerdo con el método de la tasa de interés efectiva, para la cantidad de acciones rescatadas.

31 de enero de 20X3

Debe	Gastos por intereses	250 u.m.	
	Haber	Pasivo	250 u.m.

Acumulación (o devengo) de intereses del pasivo de acuerdo con el método de la tasa de interés efectiva, para la cantidad de acciones rescatadas.

El mismo día, la Entidad B ejercita la opción de venta y el contrato es liquidado en términos brutos. La Entidad A tiene la obligación de entregar 98.000 u.m. en efectivo a la Entidad B a cambio de 95.000 u.m. por el valor de las acciones (95 u.m × 1.000).

Debe	Pasivo	98.000 u.m.	
	Haber	Efectivo	98.000 u.m.

Registro de la liquidación del contrato de opción.

(d) Opciones de liquidación

- EI31. La existencia de opciones en la liquidación (tales como por el importe neto en efectivo, por el importe neto en acciones o por intercambio de efectivo por acciones) tiene como resultado que la emisión de la opción de venta sea un pasivo financiero. Si una de las alternativas de la liquidación es el intercambio de efectivo por acciones (apartado (c) anterior), la Entidad A reconoce un pasivo por la obligación de entregar efectivo, como se muestra en el apartado (c) anterior. En cualquier otro caso, la Entidad A contabilizará la opción de venta como un pasivo derivado.

Entidades tales como fondos de inversión y cooperativas cuyo capital en acciones no son activos netos/patrimonio

Ejemplo 7: Entidades sin activos netos/patrimonio

EI32. En el siguiente ejemplo se ilustra el formato de un estado de rendimiento financiero y un estado de situación financiera que puede usarse en entidades como fondos de inversión que no tienen activos netos/patrimonio. Es posible utilizar otros formatos.

Estado de rendimiento financiero del año terminado el 31 de diciembre de 20X1

	20X1	20X0
	u.m.	u.m.
Ingresos	2.956	1.718
Ingresos totales	<u>2.956</u>	<u>1.718</u>
Gastos (clasificados por naturaleza o función)	(644)	(614)
Costos financieros		
– otros costos financieros	(47)	(47)
– distribución a los partícipes	(50)	(50)
Total gastos	<u>(741)</u>	<u>(711)</u>
Resultado (ahorro) para el año	<u>2.215</u>	<u>1.007</u>
Cambios en el valor del activo neto atribuible a los partícipes	<u>2.215</u>	<u>1.007</u>

Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1

	20X1		20X0	
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
ACTIVOS				
Activos no corrientes (clasificados de acuerdo con la NICSP 1)	91.374		78.484	
Total activos no corrientes		91.374		78.484
Activos corrientes (clasificados de acuerdo con la NICSP 1)	1.422		1.769	

Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1

Total activos corrientes		1.422	1.769
Activos totales		92.796	80.253
PASIVOS			
Pasivos corrientes (clasificados de acuerdo con la NICSP 1)	647	66	
Pasivos corrientes totales		(647)	(66)
Pasivos no corrientes excluyendo el activo neto atribuible a los partícipes (clasificados de acuerdo con la NICSP 1)	280	136	
		(280)	(136)
Activos netos atribuibles a los partícipes		91.869	80.051

Ejemplo 8: Entidades con algo de activos netos/patrimonio

EI33. En el siguiente ejemplo se ilustra el formato de un estado de rendimiento financiero y un estado de situación financiera que puede ser utilizado por las entidades cuyo capital en acciones no son activos netos/patrimonio porque la entidad tiene la obligación de reembolsar el capital en acciones a petición de la otra parte. Es posible utilizar otros formatos.

Estado de rendimiento financiero del año terminado el 31 de diciembre de 20X1

	20X1	20X0
	u.m.	u.m.
Ingresos	472	498
Ingresos totales	472	498
Gastos (clasificados por naturaleza o función)	(367)	(396)
Costos financieros		
– otros costos financieros	(4)	(4)
– reparto a los participantes	(50)	(50)
Total gastos	(421)	(450)
Resultado (ahorro) para el año	51	48
Cambios en el valor del activo neto atribuible a los participantes	51	48

Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1

		20X1		20X0
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
ACTIVOS				
Activos no corrientes (clasificados de acuerdo con la NICSP 1)	908		830	
Total activos no corrientes	<u>908</u>		<u>830</u>	
Activos corrientes (clasificados de acuerdo con la NICSP 1)	383		350	
Total activos corrientes	<u>383</u>		<u>350</u>	
Activos totales		<u><u>1.291</u></u>		<u><u>1.180</u></u>
PASIVOS				
Pasivos corrientes (clasificados de acuerdo con la NICSP 1)	372		338	
Capital en acciones reembolsable a petición de la otra parte	202		161	
Pasivos corrientes totales	<u>372</u>	<u>(574)</u>	<u>338</u>	<u>(499)</u>
Total activos menos pasivos corrientes		<u>717</u>		<u>681</u>
Pasivos no corrientes (clasificados de acuerdo con la NICSP 1)	187		196	
	<u>187</u>	<u>(187)</u>	<u>196</u>	<u>(196)</u>
OTROS COMPONENTES DE ACTIVOS NETOS/PATRIMONIO(a)				
Reservas, por ejemplo, superávit de revaluación, ahorros acumulados, etc.	530		485	
	<u>530</u>	<u>530</u>	<u>485</u>	<u>485</u>
		<u><u>717</u></u>		<u><u>681</u></u>

Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1

NOTA MEMORANDO – Total correspondiente a los participantes

Capital en acciones reembolsable a petición de la otra parte	202	161
Reservas	530	485
	732	646
	732	646

- (a) En este ejemplo, la entidad no tiene obligación de entregar una parte de sus reservas a sus participantes.

Contabilización de instrumentos financieros compuestos

Ejemplo 9: Separación de un instrumento financiero compuesto a efectos de su reconocimiento inicial

- EI34. El párrafo 33 describe cómo se separan los componentes de un instrumento financiero compuesto, por parte de la entidad, en el momento del reconocimiento inicial. El siguiente ejemplo ilustra cómo debe realizarse tal separación.
- EI35. Una entidad emite 2.000 bonos convertibles a principios del año 1. Las obligaciones tienen un vencimiento a tres años y son emitidas a la par con un valor nominal de 1.000 u.m. por título, dando un importe total de 2.000.000 u.m. El interés es pagadero por años vencidos, a una tasa de interés nominal anual del 6 por cien. Cada bono es convertible en 250 acciones ordinarias en cualquier momento hasta el vencimiento. Cuando se emiten las obligaciones, la tasa de interés vigente para un título de deuda similar, pero sin opción de conversión, es del 9 por cien.
- EI36. En primer lugar se determina el componente de pasivo, y la diferencia entre el importe de la emisión del bono y el valor razonable del pasivo es asignado al componente de activos netos/patrimonio. El valor presente del componente de pasivo se calcula utilizando una tasa de descuento del 9 por ciento, la tasa de interés de mercado para bonos similares que no tienen derechos de conversión, como se muestra a continuación.

	u.m.
Valor presente del principal – 2.000.000 u.m. pagadero al final de los tres años	1.544.367
Valor presente del interés – 120.000 u.m. pagadero anualmente al final del periodo durante tres años	303.755
Componente de pasivo total	1.848.122
Componente de activos netos/patrimonio (por diferencia)	151.878
Importe de la emisión del bono	2.000.000

Ejemplo 10: Separación de un instrumento financiero compuesto por múltiples derivados implícitos

- EI37. El siguiente ejemplo ilustra la aplicación del párrafo 36 a la separación de los componentes de pasivo y de activos netos/patrimonio de un instrumento financiero compuesto con varios derivados implícitos.

EI38. Supónganse que el importe recibido por la emisión de un bono convertible, con una opción de rescate por parte del tenedor, es de 60 u.m. El valor de un bono similar sin opciones de rescate o de conversión es de 57 u.m. Sobre la base de un modelo de valoración de opciones, se determina que el valor para la entidad de la opción de compra implícita en un bono similar sin opciones de conversión es de 2 u.m. En este caso, el valor asignado al componente de pasivo, según el párrafo 36, es de 55 u.m. (57 u.m. – 2 u.m.) y el valor asignado al componente de activos netos/patrimonio es de 5 u.m. (60 u.m. – 55 u.m.).

Ejemplo 11: Recompra de un instrumento convertible

EI39. El siguiente ejemplo ilustra cómo contabiliza una entidad la recompra de un instrumento convertible. Para simplificar, se supondrá que al inicio el valor nominal del instrumento es igual al importe acumulado en libros total de sus componentes de pasivo y activos netos/patrimonio en los estados financieros, es decir, que no existe una prima de emisión inicial o descuento. Además, por sencillez, las consideraciones fiscales han sido omitidas en el ejemplo.

EI40. El 1 de enero de 20X0, la Entidad A emitió obligaciones convertibles a un 10 por ciento de interés, con un valor nominal de 1.000 u.m. y vencimiento el 31 de diciembre de 20X9. Las obligaciones son convertibles en acciones ordinarias de la Entidad A, a un precio de conversión de 25 u.m. por acción. El interés se paga en efectivo semestralmente. En la fecha de la emisión, la Entidad A podría haber emitido deuda no convertible a diez años con un cupón con una tasa de interés del 11 por ciento.

EI41. En el momento de la emisión, el importe en libros de las obligaciones en los estados financieros de la Entidad A se distribuyó como sigue:

u.m.

Componente de pasivo

Valor presente de 20 pagos de intereses semestrales de 50 u.m., descontados al 11%	597
Valor presente de 1.000 u.m. con vencimiento en 10 años, descontadas al 11%, calculado semestralmente	343
	940

Activos netos/patrimonio

(diferencia entre 1.000 u.m. de importe total y 940 u.m. asignadas anteriormente) 60

Importe total recibido 1.000

EI42. El 1 de enero de 20X5, las obligaciones convertibles tienen un valor razonable de 1.700 u.m.

EI43. La Entidad A hace una oferta al tenedor de las obligaciones para recomprarlas por 1.700 u.m., que es aceptada por éste. En la fecha de la recompra, la Entidad A podría haber emitido deuda no convertible a cinco años con un cupón con una tasa de interés del 8 por ciento.

EI44. El precio de recompra se distribuye como sigue:

	Importe en libros	Valor razonable	Diferencia
	u.m.	u.m.	u.m.
Componente de pasivo:			

Valor presente de los restantes 10 pagos de intereses semestrales de 50 u.m., descontados al 11% y 8%, respectivamente	377	405	
Valor presente de 1.000 u.m. con vencimiento a 5 años, descontadas al 11% y 8% respectivamente, calculado semestralmente	585	676	
	962	1.081	(119)
Activos netos/patrimonio	60	619(a)	(559)
Total	1.022	1.700	(678)

(a) Este importe representa la diferencia entre el valor razonable asignado al componente de pasivo y al precio de recompra de 1.700 u.m.

EI45. La Entidad A reconocerá la recompra de las obligaciones como sigue:

Debe	Componente de pasivo	962 u.m.	
Debe	Gasto por liquidación de la deuda (superávit o déficit)	119 u.m.	
	Haber Efectivo		1.081 u.m.

Registro de la recompra del componente de pasivo.

Debe	Activos netos/patrimonio	619 u.m.	
	Haber Efectivo		619 u.m.

Registro del pago de efectivo por el componente de pasivo.

EI46. El componente de activos netos/patrimonio permanecerá como activos netos/patrimonio, pero podría ser transferido de una partida de activos netos/patrimonio a otra.

Ejemplo 12: Modificación de las condiciones de un instrumento convertible para inducir una conversión anticipada

EI47. El siguiente ejemplo ilustra como una entidad contabiliza el pago de una contrapartida adicional cuando las condiciones de un instrumento convertible son modificadas para inducir una conversión anticipada.

EI48. El 1 de enero de 20X0, la Entidad A emitió, al 10 por ciento de interés, obligaciones convertibles con un valor nominal de 1.000 u.m. con las mismas condiciones que las descritas en el ejemplo 9. El 1 de enero de 20X1, para inducir al tenedor a convertir las obligaciones convertibles de inmediato, la Entidad A reduce el precio de la conversión a 20 u.m. si las obligaciones se convierten antes del 1 de marzo de 20X1 (es decir, antes de 60 días).

EI49. Supónganse que el precio de mercado de las acciones ordinarias de la Entidad A en la fecha de modificación de las condiciones es de 40 u.m. por acción. El valor razonable de la contrapartida incremental pagada por la Entidad A se calcula como sigue:

Número de acciones ordinarias a emitir para los tenedores de las obligaciones bajo las condiciones de conversión modificadas:

Importe nominal	1.000 u.m.
-----------------	------------

Número de acciones ordinarias a emitir para los tenedores de las obligaciones bajo las condiciones de conversión *modificadas*:

Precio de la nueva conversión	20 u.m. por acción
	<hr/>
Número de acciones ordinarias a emitir en la conversión	50 acciones
	<hr/>

*Número de acciones ordinarias a emitir para los tenedores de las obligaciones bajo las condiciones **iniciales** de conversión:*

Importe nominal	1.000 u.m.
Precio de la conversión inicial	/25 u.m. por acción
	<hr/>
Número de acciones ordinarias a emitir en la conversión	40 Acciones

Número de acciones ordinarias incrementales a emitir en la conversión 10 Acciones

*Valor del **aumento** de acciones ordinarias en la conversión*

40 u.m. por acción x 10 acciones incrementales	400 u.m.
	<hr/> <hr/>

EI50. La contraprestación del aumento de 400 u.m. se registra como pérdida en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo.

COMPARACIÓN CON LA NIC 32

La NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación* se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 32, *Instrumentos Financieros: Presentación* (emitida originalmente en 2003, incluyendo modificaciones hasta el 31 de diciembre de 2008). Las principales diferencias entre la NICSP 28 y la NIC 32 son las siguientes:

- La NIC 32 permite a las entidades tratar los contratos de garantía financiera como contratos de seguro cuando las entidades han manifestado previamente que tales contratos son contratos de seguro. La NICSP 28 permite una elección similar, excepto que no será necesario que las entidades hayan manifestado de forma explícita que las garantías financieras son contratos de seguro.
- La NICSP 28 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIIF 32. Los ejemplos más significativos son el uso de los términos, “estado de rendimiento financiero” y “activos netos /patrimonio”. Los términos equivalentes en la NIC 32 son “estado del resultado integral o estado de resultados separado (si se presentara)” y “patrimonio”.
- La NICSP 28 no distingue entre “ingresos de actividades ordinarias” e “ingresos”. La NIC 32 distingue entre “ingreso de actividades ordinarias” e “ingreso.”, teniendo “ingreso” un significado más amplio que el término “ingreso de actividades ordinarias.”
- La NICSP 28 contiene una Guía de aplicación adicional que trata la identificación de acuerdos que son, en esencia, contractuales.
- La NICSP 28 contiene una Guía de aplicación adicional para cuando los activos y pasivos que surgen de ingresos de transacciones sin contraprestación son activos financieros o pasivos financieros.
- Los principios de la CINIIF 2 *Aportaciones de Socios de Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares* se han incluido como un Apéndice en la NICSP 28.
- Las disposiciones transitorias de la NICSP 28 difieren de las de la NIC 32. Esto es así porque la NICSP 28 proporciona disposiciones transitorias para las entidades que aplican esta Norma por primera vez o las que aplican contabilidad de acumulación (o devengo) por primera vez.

NICSP 29, INSTRUMENTO FINANCIEROS: RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN

Reconocimiento

Esta Norma Internacional del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 39, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, la Interpretación 9 del Comité de Interpretación de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF), *Nueva Evaluación de Derivados Implícitos* (CINIIF 9) y la Interpretación 16 del CINIIF, *Inversión neta en un Negocio en el Extranjero* (CINIIF 16), publicadas 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 39, CINIIF 9 y CINIIF 16 con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

El texto aprobado de las Normas NIIF de Contabilidad es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo directamente en la IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

E-mail: customerservices@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las Normas NIIF de Contabilidad, las Normas NIC y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

Las expresiones "Normas NIIF de Contabilidad", "Normas NIC", "IASB" y "Fundación IFRS" son marcas registradas de la Fundación IFRS y no deben usarse sin su permiso.

NICSP 29, INSTRUMENTO FINANCIEROS: RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2025.

La NICSP 29 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* fue emitida en enero de 2010.

Desde entonces, la IPSAS 29 ha sido modificada por las siguientes normas NICSP:

- NICSP 47, *Ingresos* (emitida en mayo de 2023)
- NICSP 43, *Arrendamientos* (emitida en enero de 2022)
- *Mejoras a las NICSP 2021* (emitida en enero de 2022)
- *COVID-19: Diferimiento de las Fechas de Vigencia* (emitida en noviembre de 2020)
- 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 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)
- NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La concedente* (emitida en octubre de 2011)
- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitida en octubre de 2011)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 29

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección de Introducción	Eliminado	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2011
1	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
2	Modificado	NICSP 32 octubre 2011 NICSP 35 enero de 2015 NICSP 37 enero de 2015 NICSP 39 julio de 2016 NICSP 40 enero de 2017 NICSP 41 agosto de 2018
3	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
4	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
5	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
6	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
7	Eliminado	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
8	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
9	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
10	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
11-79	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
80	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
88	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
89	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
98	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
99	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
101	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
102	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
107	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
108	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
109	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
111	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
112	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
113	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo 113A	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
113A	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
113B	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
113C	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
Encabezamiento encima del párrafo 113D	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
113D	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
Encabezamiento encima del párrafo 113E	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
113E	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Encabezamiento encima del párrafo 113F	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP enero de 2022</i>
113F	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP enero de 2022</i>
113G	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP enero de 2022</i>
Encabezamiento encima del párrafo 113H	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP enero de 2022</i>
113H	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP enero de 2022</i>
113I	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP enero de 2022</i>
Encabezamiento encima del párrafo 113J	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP enero de 2022</i>
113J	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP enero de 2022</i>
113K	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP enero de 2022</i>
113L	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP enero de 2022</i>
113M	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP enero de 2022</i>
113N	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP enero de 2022</i>
113O	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP enero de 2022</i>
113P	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP enero de 2022</i>
113Q	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP enero de 2022</i>
113R	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP enero de 2022</i>
113S	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP enero de 2022</i>
113T	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP enero de 2022</i>
113U	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP enero de 2022</i>
Encabezamientos encima del párrafo 113V	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP enero de 2022</i>
113V	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP enero de 2022</i>
Encabezamiento encima del párrafo 113W	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP enero de 2022</i>
113W	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP enero de 2022</i>
113X	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP enero de 2022</i>
Encabezamiento encima del párrafo 113Y	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP enero de 2022</i>

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
113Y	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
113Z	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
Encabezamiento encima del párrafo 113ZA	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
113ZA	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
113ZB	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
113ZC	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
114	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
115	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
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
125A	Modificado	NICSP 32 octubre 2011 NICSP 43 enero de 2022
125B	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
125C	Nuevo	NICSP 35 enero de 2015 NICSP 37 enero de 2015
125D	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
125E	Nuevo	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
125F	Nuevo	NICSP 39 julio de 2016
125G	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
125H	Modificado	<i>COVID-19: Diferimiento de las Fechas de Vigencia</i> noviembre de 2020
125I	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
125J	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
125K	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
125L	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
125M	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
126	Modificado	NICSP 33 enero de 2015
GA35	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
GA51	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
GA52	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
GA53	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
GA1 a GA126	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
GA128	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
GA129	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
GA131	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
GA134	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
GA156A	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA157	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
GA161	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
B1 a B7	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
C2	Modificado	NICSP 37 enero de 2015
A.1 a G.2	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
EI32 a EI50	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018

NICSP 29, INSTRUMENTOS FINANCIEROS: RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN**ÍNDICE**

	Párrafo
Objetivo.....	1
Alcance	2-8
Definiciones	9-10
Derivados implícitos.....	11-15
Reconocimiento y baja en cuentas.....	16-44
Reconocimiento inicial	16
Baja en cuentas de un activo financiero	17-39
Transferencias que cumplen los requisitos para la baja en cuentas	26-30
Transferencias que no cumplen los requisitos para la baja en cuentas	31
Implicación continuada en activos transferidos.....	32-37
Todas las transferencias	38-39
Compras o ventas convencionales de un activo financiero.....	40
Baja en cuentas de un pasivo financiero	41-44
Medición	45-79
Medición inicial de activos financieros y pasivos financieros	45-46
Medición posterior de activos financieros	47-48
Medición posterior de pasivos financieros.....	49
Consideraciones del valor razonable.....	50-52
Reclasificaciones	53-63
Ganancias y pérdidas	64-66
Deterioro e incobrabilidad de activos financieros	67-79
Activos financieros contabilizados al costo amortizado	72-74
Activos financieros contabilizados al costo	75
Activos financieros disponibles para la venta.....	76-79
Coberturas	80-113
Instrumentos de cobertura	81-86
Instrumentos de cobertura que cumplen los requisitos.....	81-82
Designación de instrumentos de cobertura.....	83-86
Partidas cubiertas	87-94
Partidas que cumplen los requisitos.....	87-89

Designación de partidas financieras como partidas cubiertas.....	90-91
Designación de partidas no financieras como partidas cubiertas.....	92
Designación de grupos de elementos como partidas cubiertas	93-94
Contabilidad de coberturas	95-113
Coberturas del valor razonable	99-105
Coberturas de flujos de efectivo	106-112
Coberturas de una inversión neta	113
Transición.....	114-123
Fecha de vigencia	124-126
Apéndice A: Guía de aplicación	
Apéndice B: Nueva evaluación de derivados implícitos	
Apéndice C: Cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero	
Apéndice D: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	
Ejemplos Ilustrativos	
Comparación con la NIC 39	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 29 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* está contenida en los párrafos 1 a 126. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 29 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. [Eliminado]

Alcance

2. **Esta Norma se aplicará por las entidades a todos los instrumentos financieros dentro del alcance de la NICSP 41 *Instrumentos Financieros* si, y en la medida en que:**

- (a) **la NICSP 41 permita que se apliquen los requerimientos de la contabilidad de coberturas de esta Norma; y**
- (b) **el instrumento financiero sea parte de una relación de coberturas que cumpla los requisitos de la contabilidad de coberturas de acuerdo con esta Norma.**

3 a 8 [Eliminado]

Definiciones

9. Las definiciones de términos de la NICSP 28 y la NICSP 41 se utilizan en esta Norma con el significado especificado en el párrafo 9 de la NICSP 28 y el párrafo 9 de la NICSP 41. La NICSP 28 y la NICSP 41 definen los siguientes términos:

- costo amortizado de un activo financiero o pasivo financiero;
- baja en cuentas;
- derivado;
- método del interés efectivo;
- tasa de interés efectiva;
- instrumento de patrimonio;
- activo financiero;
- instrumento financiero;
- pasivo financiero;
- compromiso en firme;
- transacción prevista;

y suministra guías para la aplicación de estas definiciones.

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

Definiciones relativas a la contabilidad de coberturas

Instrumento de cobertura es un derivado designado o bien (solo en el caso de la cobertura del riesgo de tasa de cambio) un activo financiero o un pasivo financiero no derivado cuyo valor razonable o flujos de efectivo se espera que compensen los cambios en el valor razonable o los flujos de efectivo de la partida designada como cubierta (los párrafos 81 a 86 y los párrafos GA127 a GA130 del Apéndice A desarrollan la definición de instrumento de cobertura).

Partida cubierta es un activo, un pasivo, un compromiso en firme, una transacción prevista altamente probable o una inversión neta en un negocio en el extranjero que (a) expone a la entidad al riesgo de cambio en el valor razonable o en los flujos de efectivo futuros, y (b) es designada para ser cubierta

(los párrafos 87 a 94 y los párrafos GA131 a GA141 del Apéndice A desarrollan la definición de partidas cubiertas).

Eficacia de la cobertura es el grado en el que los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta que son atribuibles al riesgo cubierto se compensan con los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura (véanse los párrafos GA145 a GA156 del Apéndice A).

Los términos definidos en otras NICSP se utilizan en esta Norma con el mismo significado que en dichas Normas, y se reproducen en el *Glosario de términos definidos* publicado por separado.

11 a 79. [Eliminado]

Coberturas

80. Si una entidad aplica la NICSP 41 y no ha elegido como política contable continuar aplicando los requerimientos de la contabilidad de coberturas de esta Norma (véase el párrafo 177 de la NICSP 41), aplicará los requerimientos de la contabilidad de coberturas de los párrafos 113 a 155 de la NICSP 41. Sin embargo, para una cobertura del valor razonable de la exposición a la tasa de interés de una parte de una cartera de activos financieros o pasivos financieros, una entidad puede, de acuerdo con el párrafo 115 de la NICSP 41, aplicar los requerimientos de la contabilidad de coberturas de esta Norma en lugar de los de la NICSP 41. En ese caso, la entidad debe también aplicar los requerimientos específicos para la contabilidad de coberturas del valor razonable de una cobertura de cartera de riesgo de tasa de interés (véanse los párrafos 91, 100 y GA157 a GA175).

Instrumentos de cobertura

Instrumentos que cumplen los requisitos

81. Esta Norma no limita las circunstancias en las que un instrumento derivado puede ser designado como instrumento de cobertura, siempre que se cumplan las condiciones del párrafo 98, salvo para algunas opciones emitidas (véase el párrafo GA127 del Apéndice A). Sin embargo, un activo financiero o un pasivo financiero que no sean derivados, solo pueden designarse como instrumento de cobertura en el caso de una cobertura del riesgo de moneda extranjera.
82. Para los propósitos de la contabilidad de coberturas, solo los instrumentos que involucren a una parte externa a la entidad que informa (es decir, externa a la entidad económica o individual sobre la que se está informando) pueden ser designados como instrumentos de cobertura. Aunque las entidades individuales dentro de una entidad económica o las divisiones de una entidad puedan realizar operaciones de cobertura con otras entidades dentro de la entidad económica o divisiones de la entidad, dichas transacciones intragrupo se eliminarán en la consolidación. Por ello, estas operaciones de cobertura no cumplen los requisitos para la contabilidad de coberturas en los estados financieros consolidados de la entidad económica. Sin embargo, pueden cumplir los requisitos para la contabilidad de coberturas en los estados financieros separados o individuales de entidades individuales dentro de la entidad económica, siempre que sean externos a la entidad individual sobre la que se esté informando.

Designación de instrumentos de cobertura

83. Normalmente existe una única medida del valor razonable para cada instrumento de cobertura en su totalidad, y los factores que causan los cambios en dicho valor son codependientes. Así, una relación de cobertura se designa por la entidad para un instrumento de cobertura en su totalidad. Las únicas excepciones permitidas son:

- (a) separar el valor intrínseco y el valor temporal de un contrato de opción, y designar como instrumento de cobertura el cambio en el valor intrínseco de la opción excluyendo el cambio en el valor temporal; y
- (b) separar el componente de interés y el precio de contado en un contrato a término.

Estas excepciones se permiten porque el valor intrínseco en una opción y el valor de la prima de un contrato a término pueden, por lo general, ser medidos de forma separada. Una estrategia de cobertura dinámica que valore tanto el valor intrínseco como el valor temporal de un contrato de opción puede cumplir con los requisitos para la contabilidad de coberturas.

- 84. Una proporción de un instrumento de cobertura completo, tal como el 50 por cien del importe teórico, puede ser designada como instrumento de cobertura en una relación de cobertura. Sin embargo, una relación de cobertura no puede ser designada solo para una parte del periodo durante el cual el instrumento de cobertura permanece en circulación.
- 85. Un único instrumento de cobertura puede ser designado como cobertura de más de un tipo de riesgo siempre que (a) los riesgos cubiertos puedan ser claramente identificados; (b) la eficacia de la cobertura pueda ser demostrada; y (c) sea posible asegurar que existe una designación específica del instrumento de cobertura y de las diferentes posiciones de riesgo.
- 86. Dos o más derivados, o proporciones de ellos (o, en el caso de una cobertura del riesgo de cambio, dos o más partidas que no sean derivados, o proporciones de ellas, o una combinación de derivados y no derivados, o proporciones de ambos) pueden ser considerados en combinación y designarse conjuntamente como instrumentos de cobertura, incluyendo el caso en que los riesgos de unos derivados compensen los procedentes de otros. Sin embargo, un contrato que asegure unas tasas de interés máxima y mínima u otro instrumento derivado que combine una opción emitida y una comprada, no cumplirá los requisitos como instrumento de cobertura si se trata, efectivamente, de una opción emitida neta (por la cual se recibe una prima neta). De forma similar, pueden designarse dos o más instrumentos (o proporciones de los mismos) como instrumentos de cobertura, pero solo si ninguno de ellos es una opción emitida o una opción emitida neta.

Partidas cubiertas

Partidas que cumplen los requisitos

- 87. Una partida cubierta puede ser un activo o pasivo reconocido, un compromiso en firme no reconocido, una transacción prevista altamente probable o una inversión neta en un negocio en el extranjero. La partida cubierta puede ser (a) un único activo, pasivo, compromiso firme, transacción prevista altamente probable o inversión neta en un negocio en el extranjero; (b) un grupo de activos, pasivos, compromisos firmes, transacciones previstas altamente probables o inversiones netas en negocios en el extranjero con similares características de riesgo; o (c) en una cartera cubierta solo por el riesgo de tasa de interés, una parte de la cartera de activos o pasivos financieros que compartan el riesgo que está siendo cubierto.
- 88. [Eliminado]
- 89. Para los propósitos de la contabilidad de coberturas, solo podrán ser designados como partidas cubiertas, los activos, pasivos, compromisos firmes o las transacciones previstas altamente probables que impliquen a una parte externa a la entidad. Esto supone que la contabilidad de coberturas puede ser aplicada a transacciones entre entidades de la misma entidad económica sólo en el caso de estados financieros separados o individuales de esas entidades pero no en los estados financieros consolidados de la entidad económica, excepto para los estados financieros consolidados de una entidad de inversión, tal como se define en la NICSP 35, en los que las transacciones entre una entidad de inversión y sus entidades controladas medidas al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) no se eliminarán

de los estados financieros consolidados. Como excepción, el riesgo de moneda extranjera de un elemento monetario de la entidad económica (por ejemplo, una partida por cobrar o pagar entre dos entidades controladas) puede cumplir los requisitos como partida cubierta en los estados financieros consolidados si produce una exposición a las ganancias o pérdidas por variaciones en la tasa de cambio que no son completamente eliminadas en la consolidación de acuerdo con la NICSP 4 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*. De acuerdo con la NICSP 4, las ganancias o pérdidas por variaciones de la tasa de cambio de elementos monetarios dentro la entidad económica no quedan completamente eliminadas en la consolidación cuando la partida monetaria resulte de una transacción entre dos entidades de la entidad económica que tengan monedas funcionales diferentes. Además, el riesgo de moneda extranjera en transacciones previstas dentro de la unidad económica que sean altamente probables podría cumplir los requisitos para ser una partida cubierta en los estados financieros consolidados siempre que la transacción se haya denominado en una moneda distinta a la funcional de la entidad que la haya realizado y que el riesgo de moneda extranjera afecte al resultado (ahorro o desahorro) consolidado del periodo.

Designación de partidas financieras como partidas cubiertas

90. Si la partida cubierta es un activo financiero o un pasivo financiero, puede ser una partida cubierta con respecto a los riesgos que estén asociados únicamente con una parte de sus flujos de efectivo o de su valor razonable (tales como uno o más flujos de efectivo contractuales seleccionados o porciones de ellos o un porcentaje del valor razonable) siempre que la eficacia de la cobertura pueda medirse. Por ejemplo, puede designarse como riesgo cubierto una parte identificable y medible de forma separada de la exposición a la tasa de interés de un activo o pasivo que acumula (devenga) intereses (tal como una tasa de interés libre de riesgo, o bien un componente de la tasa de interés de referencia dentro de la exposición total a la tasa de interés de un instrumento financiero cubierto).
91. En una cobertura del valor razonable de la exposición a la tasa de interés de una cartera de activos o pasivos financieros (y solo para esta forma de cobertura), la parte cubierta podrá designarse en términos del importe de una moneda (por ejemplo, un importe en dólares, euros, libras o rands), y no en términos de activos (o pasivos) individuales. Aunque la cartera en cuestión pueda incluir, a los fines de gestión del riesgo, tanto activos como pasivos, el importe designado será un importe de activos o de pasivos. No está permitida la designación de un importe neto que incluya activos y pasivos. La entidad puede cubrir una parte del riesgo de tasa de interés asociado con el importe designado. Por ejemplo, en el caso de la cobertura de una cartera que contenga activos con posibilidad de pago anticipado, la entidad podría cubrir el cambio en el valor razonable que sea atribuible a los cambios en la tasa de interés cubierta, considerando las fechas esperadas de revisión de los intereses y no las fechas contractuales. Cuando la parte cubierta esté basada en las fechas de revisión esperadas, el efecto que los cambios en las tasas de interés cubiertas tenga en esas fechas de revisión, será incluido en la determinación del cambio en el valor razonable de la partida cubierta. En consecuencia, si una cartera, que contenga partidas con posibilidad de pagos anticipados se cubre con un derivado que no admita tal posibilidad, se producirán ineficacias siempre que se modifiquen las fechas esperadas de los pagos anticipados o cuando las fechas reales de pago difieran de las previstas.

Designación de partidas no financieras como partidas cubiertas

92. **Si la partida cubierta es un activo no financiero o un pasivo no financiero, será designado como partida cubierta, (a) para los riesgos asociados con moneda extranjera, o (b) para todos los riesgos que soporte, debido a la dificultad de aislar y medir la parte adecuada de los cambios en los flujos de efectivo o en el valor razonable, atribuibles a riesgos específicos distintos de los relacionados con las monedas extranjeras.**

Designación de grupos de elementos como partidas cubiertas

93. Los activos similares o pasivos similares solo serán agregados y cubiertos como un grupo cuando compartan la exposición al riesgo que se designa a cubrir. Además, debe esperarse que el cambio en el valor razonable atribuible al riesgo cubierto para cada partida individual en el grupo sea aproximadamente proporcional al cambio total en el valor razonable que sea atribuible al riesgo cubierto del grupo de partidas.
94. Dado que la entidad evalúa la eficacia de una cobertura comparando el cambio en el valor razonable o en el flujo de efectivo del instrumento de cobertura (o grupo de instrumentos de cobertura similares) y de la partida cubierta (o grupo de partidas cubiertas similares), los requisitos de la contabilidad de coberturas no se cumplen si la comparación del instrumento de cobertura se realiza con la posición neta general (por ejemplo, el neto de todos los activos y pasivos de renta fija con vencimiento similar) en lugar de hacerlo con una partida cubierta específica.

Contabilidad de coberturas

95. La contabilidad de coberturas reconoce en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo los efectos de la compensación de los cambios en los valores razonables de los instrumentos de cobertura y de las partidas cubiertas.
96. **Las relaciones de cobertura son de tres clases:**
- (a) **Cobertura del valor razonable:** una cobertura de la exposición a los cambios en el valor razonable de un activo o pasivo reconocido o de un compromiso en firme no reconocido, o bien de una parte identificada de dicho activo, pasivo o compromiso en firme, que es atribuible a un riesgo en particular y podría afectar al resultado (ahorro o desahorro) del periodo.
 - (b) **Cobertura de flujos de efectivo:** una cobertura de la exposición a la variación de los flujos de efectivo que (i) es atribuible a un riesgo particular asociado con un activo o pasivo reconocido (como la totalidad o algunos de los pagos de intereses futuros en una deuda a interés variable), o a una transacción prevista altamente probable, y (ii) podría afectar al resultado (ahorro o desahorro) del periodo.
 - (c) **Cobertura de la inversión neta en un negocio en el extranjero tal como se define en la NICSP 4.**
97. La cobertura del riesgo de moneda extranjera de un compromiso en firme puede ser contabilizada como una cobertura del valor razonable o como una cobertura de flujos de efectivo.
98. **Una relación de cobertura cumplirá los requisitos de la contabilidad de coberturas de acuerdo con los párrafos 99 a 113 si, y solo si, se cumplen todas las condiciones siguientes.**
- (a) **Al inicio de la cobertura, existe una designación formal y documentación de la relación de cobertura y del objetivo y estrategia de gestión del riesgo de la entidad para llevar a cabo la cobertura. Esa documentación incluirá la identificación del instrumento de cobertura, de la partida o transacción cubierta, de la naturaleza del riesgo que se está cubriendo y de la forma en que la entidad medirá la eficacia del instrumento de cobertura para compensar la exposición a los cambios en el valor razonable de la partida cubierta o a los cambios en los flujos de efectivo atribuibles al riesgo cubierto.**
 - (b) **Se espera que la cobertura sea altamente eficaz (véanse los párrafos GA145 a GA156 del Apéndice A) en la consecución de la compensación de los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo atribuibles al riesgo cubierto, en congruencia con la estrategia de gestión del riesgo inicialmente documentada para dicha relación de cobertura particular.**
 - (c) **Para las coberturas de flujos de efectivo, la transacción prevista que es objeto de la cobertura deberá ser altamente probable y presentar además una exposición a las variaciones en los flujos de efectivo que podrían, a la postre, afectar al resultado (ahorro o desahorro) del periodo.**

- (d) **La eficacia de la cobertura puede medirse con fiabilidad, es decir, el valor razonable o los flujos de efectivo de la partida cubierta que son atribuibles al riesgo cubierto y el valor razonable del instrumento de cobertura pueden medirse con fiabilidad.**
- (e) **La cobertura se evalúa en un contexto de negocio en marcha, y realmente se puede concluir que ha sido altamente eficaz a lo largo de todos los periodos para los cuales ha sido designada.**

Coberturas del valor razonable

99. **Si una cobertura del valor razonable cumple, durante el periodo, con los requisitos establecidos en el párrafo 98, se contabilizará de la siguiente forma:**

- (a) **la ganancia o pérdida procedente de volver a medir el instrumento de cobertura al valor razonable (en el caso de un derivado que sea instrumento de cobertura) o del componente de moneda extranjera medido de acuerdo con la NICSP 4 (en el caso de un instrumento de cobertura que no sea un derivado) se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo; y**
- (b) **la ganancia o pérdida de la partida cubierta atribuible al riesgo cubierto ajustará el importe en libros de la partida cubierta y se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo. Esto se aplicará incluso si la partida cubierta se midiese al costo. El reconocimiento de las ganancias o pérdidas atribuibles al riesgo de cobertura en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo se aplica si la partida cubierta es disponible para la venta un activo financiero medido a valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio de acuerdo con el párrafo 41 de la NICSP 41.**

100. En el caso de una cobertura del valor razonable de la exposición a la tasa de interés de una parte de una cartera de activos financieros o pasivos financieros (y solo para esta forma de cobertura), el requisito del párrafo 99(b) puede cumplirse presentando la ganancia o pérdida atribuible a la partida cubierta:

- (a) en una única partida separada dentro de los activos, para los periodos de revisión de intereses en los que la partida cubierta sea un activo; o
- (b) en una única partida separada dentro de los pasivos, para los periodos de revisión de intereses en los que la partida cubierta sea un pasivo.

Las partidas separadas referidas en los apartados (a) y (b) anteriores, se presentarán a continuación de los activos financieros o pasivos financieros. Los importes que se hayan incluido en estas partidas se eliminarán del estado de situación financiera cuando los activos o pasivos con los que se relacionan sean dados de baja en cuentas.

101. Si sólo se cubren riesgos particulares atribuibles a una partida cubierta, los cambios reconocidos en el valor razonable de la partida cubierta, que no se relacionen con el riesgo cubierto, se reconocerán de acuerdo con lo establecido en el párrafo 101 de la NICSP 41.

102. **Una entidad interrumpirá de manera prospectiva la contabilidad de coberturas especificada en el párrafo 99 si:**

- (a) **el instrumento de cobertura expirase, fuese vendido, resuelto o ejercido. A estos efectos, la sustitución o la renovación sucesiva de un instrumento de cobertura por otro no es una expiración o resolución si dicha sustitución o renovación es parte de la estrategia de cobertura documentada de la entidad. Además, a estos efectos, no existirá expiración o resolución del instrumento de cobertura si:**
 - (i) **Como consecuencia de leyes o regulaciones o la introducción de leyes o regulaciones, las partes del instrumento de cobertura acuerdan que una o más partes compensadoras**

sustituyan su contraparte original para pasar a ser la nueva contraparte de cada una de las partes. A estos efectos, una parte compensadora es una contraparte central (en algunas ocasiones denominada "organización de compensación" o "agencia de compensación") o una entidad o entidades, por ejemplo, un miembro compensador de una organización de compensación, o un cliente de un miembro compensador de una organización de compensación que están actuando como contraparte para llevar a cabo la compensación por medio de una contraparte central. Sin embargo, cuando las partes del instrumento de cobertura sustituyen sus contrapartes originales por contrapartes diferentes, este párrafo se aplicará solo si cada una de las partes efectúa compensaciones con la misma contraparte central.

(ii) Otros cambios, si los hubiera, en el instrumento de cobertura se limitan a los que sean necesarios para efectuar esta sustitución de la contraparte. Estos cambios se limitan a los que sean congruentes con los términos que se esperarían si el instrumento de cobertura fuera compensado originalmente con la contraparte compensadora. Estos cambios incluyen modificaciones en los requerimientos de garantías colaterales, derechos de compensación de saldos de cuentas a cobrar y pagar, y cargos impuestos.

(b) la cobertura deja de cumplir los requisitos establecidos en el párrafo 98 para la contabilidad de coberturas; o

(c) la entidad revoca la designación.

103. **Cualquier ajuste que se derive de lo dispuesto en el párrafo 99(b) en el importe en libros de un instrumento financiero cubierto que se registre por el método de la tasa de interés efectiva (o, en el caso de una cartera cubierta por el riesgo de tasa de interés, en la partida separada del estado de situación financiera descrita en el párrafo 100) se amortizará en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo. La amortización podría empezar tan pronto como se realice el ajuste, y deberá comenzar no más tarde del momento en que la partida cubierta deje de ajustarse por los cambios en su valor razonable atribuibles al riesgo cubierto. El ajuste se basará en una tasa de interés efectiva recalculada en la fecha en que comience la amortización. No obstante, si, en el caso de una cobertura del valor razonable de la exposición a la tasa de interés de una cartera de activos financieros o pasivos financieros (y solo para este tipo de cobertura), resulta impracticable la amortización utilizando una tasa de interés efectiva recalculada, el ajuste será amortizado utilizando un método lineal. Los ajustes quedarán amortizados totalmente al vencimiento del instrumento financiero o bien, en el caso de una cartera cubierta por el riesgo de tasa de interés, a la expiración del periodo de revisión de intereses.**

104. Cuando un compromiso en firme no reconocido se designe como partida cubierta, el posterior cambio acumulado en el valor razonable del mismo, que sea atribuible al riesgo cubierto, se reconocerá como un activo o pasivo con su correspondiente ganancia o pérdida reconocida en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo (véase el párrafo 99(b)). Los cambios en el valor razonable del instrumento de cobertura también serán reconocidos en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo.

105. Cuando una entidad suscriba un compromiso en firme para adquirir un activo o asumir un pasivo que sea una partida cubierta, dentro de una cobertura del valor razonable, el importe en libros inicial del activo o pasivo que resulte del cumplimiento por parte de la entidad del compromiso en firme, se ajustará para incluir el cambio acumulado en el valor razonable de dicho compromiso que sea atribuible al riesgo cubierto que fue reconocido en el estado de situación financiera.

Coberturas de flujos de efectivo

106. **Si una cobertura de flujos de efectivo cumple durante el periodo las condiciones establecidas en el párrafo 98, se contabilizará de la manera siguiente:**
- (a) **la parte de la ganancia o pérdida del instrumento de cobertura que se determina que es una cobertura eficaz (véase el párrafo 98) se reconocerá directamente en los activos netos/patrimonio a través del estado de cambios en los activos netos/patrimonio; y**
 - (b) **la parte ineficaz de la ganancia o pérdida del instrumento de cobertura se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo.**
107. **Más específicamente, una cobertura de flujos de efectivo se contabilizará de la siguiente forma:**
- (a) **el componente separado de activos netos/patrimonio asociado con la partida cubierta se ajustará por el menor de los siguientes importes (en términos absolutos):**
 - (i) **la ganancia o pérdida acumulada del instrumento de cobertura desde el inicio de la cobertura;**
y
 - (ii) **el cambio acumulado en el valor razonable (valor presente) de los flujos de efectivo futuros esperados de la partida cubierta, desde el inicio de la cobertura;**
 - (b) **cualquier ganancia o pérdida restante del instrumento de cobertura o del componente designado del mismo (que no constituye una cobertura eficaz) se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo; y**
 - (c) **si la estrategia de gestión del riesgo documentada por la entidad para una particular relación de cobertura, excluyese de la evaluación de la eficacia de la cobertura a un componente específico de la ganancia o pérdida o a flujos de efectivo relacionados del instrumento de cobertura [véanse los párrafos 83, 84 y párrafo 98(a)], ese componente excluido de la ganancia o pérdida se reconocerá de acuerdo con lo establecido en el párrafo 101 de la NICSP 41.**
108. **Si la cobertura de una transacción prevista diese posteriormente lugar al reconocimiento de un activo financiero o un pasivo financiero, las pérdidas o ganancias relacionadas que hubieran sido reconocidas directamente en los activos netos/patrimonio de acuerdo con lo establecido en el párrafo 106, se reclasificarán en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo como un ajuste de reclasificación en el mismo periodo o periodos durante los cuales los flujos de efectivo previstos objeto de la cobertura afecten al resultado (ahorro o desahorro) del periodo (tales como los periodos en los que se reconozca el ingreso o el gasto por intereses). Sin embargo, si una entidad espera que la totalidad o una parte de una pérdida reconocida en los activos netos/patrimonio no vaya a ser recuperada en uno o más periodos futuros, el importe que no se espere recuperar se reclasificará como resultado (ahorro o desahorro) del periodo como un ajuste de reclasificación.**
109. **Si la cobertura de una transacción prevista diese posteriormente lugar al reconocimiento de un activo no financiero o un pasivo no financiero, o bien si una transacción prevista para un activo no financiero o un pasivo no financiero se convirtiese en un compromiso en firme al que le sea aplicable la contabilidad de la cobertura del valor razonable, la entidad adoptará alguna de las siguientes alternativas:**
- (a) **Reclasificará las ganancias o pérdidas relacionadas que hubieran sido reconocidas directamente en los activos netos/patrimonio de acuerdo con el párrafo 106, llevándolas al resultado (ahorro o desahorro) del periodo como un ajuste de reclasificación en el mismo periodo o periodos durante los cuales el activo adquirido o el pasivo asumido afecte al resultado (ahorro o desahorro) del periodo (tales como los periodos en los que la depreciación o los inventarios se reconozcan como gasto). Sin embargo, si una entidad espera que la totalidad o una parte de una pérdida reconocida en los activos netos/patrimonio no vaya a ser**

recuperada en uno o más periodos futuros, el importe que no se espere recuperar se reclasificará desde activos netos/patrimonio como resultado (ahorro o desahorro) del periodo como un ajuste de reclasificación.

- (b) Dará de baja las pérdidas o ganancias relacionadas que se hubieran reconocido directamente en los activos netos/patrimonio de acuerdo con el párrafo 106 y las incluirá en el costo inicial o en el importe en libros del activo o pasivo.

110. Una entidad adoptará como política contable uno de los tratamientos indicados en los apartados (a) o (b) del párrafo 109, y la aplicará de forma congruente para todas las coberturas a las que se refiere el párrafo 109.

111. En el caso de coberturas de flujos de efectivo distintas de las cubiertas por los párrafos 108 y 109, los importes que hayan sido reconocidos directamente en los activos netos/patrimonio, se reconocerán en el resultado (ahorro o desahorro) como un ajuste de reclasificación del mismo periodo o periodos en los que los flujos de efectivo previstos objeto de la cobertura afecten al resultado (ahorro o desahorro) del periodo (por ejemplo, cuando una venta prevista ocurra).

112. En cualquiera de las siguientes circunstancias, una entidad interrumpirá la contabilidad de coberturas especificada en los párrafos 106 a 111 de la Norma de forma prospectiva:

- (a) El instrumento de cobertura expirase, fuese vendido, resuelto o ejercido. En este caso, la ganancia o pérdida acumulada del instrumento de cobertura que permanece reconocida directamente en los activos netos/patrimonio desde el periodo en que la cobertura fue eficaz (véase el párrafo 106(a)) continuará siendo reconocida de manera separada en los activos netos/patrimonio hasta que la transacción prevista tenga lugar. Cuando tenga lugar la transacción, se aplicarán los párrafos 108, 109 o 111. A efectos de este subpárrafo, la sustitución o la renovación sucesiva de un instrumento de cobertura por otro no es una expiración o resolución si dicha sustitución o renovación es parte de la estrategia de cobertura documentada de la entidad. Además, a efectos de este subpárrafo no existirá expiración o terminación del instrumento de cobertura si:

- (i) Como consecuencia de leyes o regulaciones o la introducción de leyes o regulaciones, las partes del instrumento de cobertura acuerdan que una o más partes compensadoras sustituyan su contraparte original para pasar a ser la nueva contraparte de cada una de las partes. A estos efectos, una parte compensadora es una contraparte central (en algunas ocasiones denominada "organización de compensación" o "agencia de compensación") o una entidad o entidades, por ejemplo, un miembro compensador de una organización de compensación, o un cliente de un miembro compensador de una organización de compensación que están actuando como contraparte para llevar a cabo la compensación por medio de una contraparte central. Sin embargo, cuando las partes del instrumento de cobertura sustituyen sus contrapartes originales por contrapartes diferentes, este párrafo se aplicará solo si cada una de las partes efectúa compensaciones con la misma contraparte central.

- (ii) Otros cambios, si los hubiera, en el instrumento de cobertura se limitan a los que sean necesarios para efectuar esta sustitución de la contraparte. Estos cambios se limitan a los que sean congruentes con los términos que se esperarían si el instrumento de cobertura fuera compensado originalmente con la contraparte compensadora. Estos cambios incluyen modificaciones en los requerimientos de garantías colaterales, derechos de compensación de saldos de cuentas a cobrar y pagar, y cargos impuestos.

- (b) **La cobertura deja de cumplir los requisitos establecidos en el párrafo 98 para la contabilidad de coberturas. En este caso, la ganancia o pérdida acumulada del instrumento de cobertura que permanece reconocida directamente en los activos netos/patrimonio desde el periodo en que la cobertura fue eficaz (véase el párrafo 106(a)) continuará siendo reconocida de manera separada en los activos netos/patrimonio hasta que la transacción prevista tenga lugar. Cuando tenga lugar la transacción, se aplicarán los párrafos 108, 109 o 111.**
- (c) **Ya no se espera que la transacción prevista ocurra, en cuyo caso cualquier ganancia o pérdida acumulada relacionada del instrumento de cobertura que haya sido reconocida directamente en los activos netos/patrimonio desde el periodo en que la cobertura fue eficaz [véase el párrafo 106(a)] se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo como un ajuste de reclasificación. Una transacción prevista que deja de ser altamente probable (véase el párrafo 98(c)) puede esperarse todavía que ocurra.**
- (d) **La entidad revoca la designación. En el caso de coberturas de una transacción prevista, la ganancia o pérdida acumulada del instrumento de cobertura que continúe reconocida directamente en los activos netos/patrimonio desde el periodo en que la cobertura fue eficaz [véase el párrafo 106(a)] continuará siendo reconocida de manera separada en los activos netos/patrimonio hasta que la transacción prevista ocurra o deje de esperarse que ocurra. Cuando tenga lugar la transacción, se aplicarán los párrafos 108, 109 o 111. Si ya no se espera que la transacción prevista ocurra, la ganancia o pérdida acumulada que había sido reconocida directamente en los activos netos/patrimonio deberá reconocerse en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo como un ajuste de reclasificación.**

Coberturas de una inversión neta

113. **Las coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero, incluyendo la cobertura de una partida monetaria que se contabilice como parte de la inversión neta (véase la NICSP 4), se contabilizarán de manera similar a las coberturas de flujos de efectivo:**

- (a) **la parte de la ganancia o pérdida del instrumento de cobertura que se determina que es una cobertura eficaz (véase el párrafo 98) se reconocerá directamente en los activos netos/patrimonio a través del estado de cambios en los activos netos/patrimonio (véase la NICSP 1); y**
- (b) **la parte ineficaz se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo.**

La ganancia o pérdida del instrumento de cobertura relativa a la parte eficaz de la cobertura que ha sido reconocida directamente en los activos netos/patrimonio se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo como un ajuste de reclasificación en el que se produzca la venta o disposición del negocio en el extranjero de acuerdo con los párrafos 56 y 57 de la NICSP 4.

Excepciones temporarias a la aplicación de requerimientos específicos de la contabilidad de coberturas

113A. Una entidad aplicará los párrafos 113D a 113N y 125I a todas las relaciones de cobertura directamente afectadas por la reforma de la tasa de interés de referencia. Estos párrafos se aplican solo a dichas relaciones de cobertura. Una relación de cobertura se ve directamente afectada por la reforma de las tasas de interés de referencia solo si da lugar a incertidumbres sobre:

- (a) **la tasa de interés de referencia (especificada contractual o extracontractualmente) designada como riesgo cubierto; y/o**
- (b) **el calendario o el importe de los flujos de efectivo basados en las tasas de interés de referencia del elemento cubierto o del instrumento de cobertura.**

- 113B. A efectos de aplicar los párrafos 113D a 113L, el término "reforma de las tasas de interés de referencia" se refiere a la reforma en todo el mercado de una tasa de interés de referencia, incluida la sustitución de una tasa de interés de referencia por una tasa de referencia alternativa como la resultante de las recomendaciones establecidas en el informe del Consejo de Estabilidad Financiera de julio de 2014, "Reforma de las principales tasas de interés de referencia".¹
- 113C. Los párrafos 113D a 113L prevén excepciones solo a los requerimientos especificados en estos párrafos. Una entidad seguirá aplicando todos los demás requerimientos de la contabilidad de coberturas a las relaciones de cobertura directamente afectadas por la reforma de las tasas de interés de referencia.

Requerimientos muy probables para las coberturas del flujo de efectivo

- 113D. A efectos de la aplicación del requerimiento del párrafo 98(c) de que una transacción prevista debe ser altamente probable, una entidad supondrá que la tasa de interés de referencia sobre la que se basan los flujos de efectivo cubiertos (contractual o no contractualmente especificados) no se ve alterada como resultado de la reforma de la tasa de interés de referencia.

Reclasificación de las ganancias o pérdidas acumuladas reconocidas en activos netos/patrimonio

- 113E. A efectos de la aplicación del requerimiento del párrafo 112(c) para determinar si la transacción prevista no se espera que ocurra, una entidad supondrá que la tasa de interés de referencia sobre la que se basan los flujos de efectivo cubiertos (contractual o no contractualmente especificados) no se ve alterada como resultado de la reforma de la tasa de interés de referencia.

Evaluación de eficacia

- 113F. A efectos de la aplicación de los requerimientos de los párrafos 98(b) y GA145(a), una entidad supondrá que la tasa de interés de referencia, sobre la que se basan los flujos de efectivo cubiertos o el riesgo cubierto (contractual o no contractualmente especificados) o la tasa de interés de referencia sobre la que se basan los flujos de efectivo del instrumento de cobertura, no se ve alterada como resultado de la reforma de la tasa de interés de referencia.
- 113G. A efectos de la aplicación del requerimiento del párrafo 98(e), no se requiere que una entidad discontinúe una relación de cobertura porque los resultados reales de la cobertura no cumplan los requerimientos del párrafo GA145(b). Para evitar dudas, una entidad aplicará el resto de las condiciones del párrafo 98, incluyendo la evaluación prospectiva del párrafo 98(b), para evaluar si la relación de cobertura debe discontinuarse.

Designación de elementos financieros como partidas cubiertas

- 113H. A menos que se aplique el párrafo 113I, para una cobertura de una parte del riesgo de tasa de interés de referencia no especificada contractualmente, una entidad aplicará el requerimiento de los párrafos 90 y GA139—que la parte designada será identificable por separado—solo al comienzo de la relación de cobertura.
- 113I. Cuando una entidad, congruente con su documentación de cobertura, reinicie con frecuencia (es decir, discontinúe y reinicie) una relación de cobertura porque tanto el instrumento de cobertura como el elemento cubierto cambian con frecuencia (es decir, la entidad utiliza un proceso dinámico en el que tanto los elementos cubiertos como los instrumentos de cobertura utilizados para gestionar esa exposición no permanecen iguales durante mucho tiempo), la entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 90(a) y GA139—que la parte designada sea identificable por separado—solo cuando designe inicialmente un

¹ El informe, 'Reforma de las principales tasas de interés de referencia', está disponible en http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf.

elemento cubierto en esa relación de cobertura. Un elemento cubierto que haya sido evaluado en el momento de su designación inicial en la relación de cobertura, ya sea en el momento del inicio de la cobertura o posteriormente, no se vuelve a evaluar en ninguna nueva designación posterior en la misma relación de cobertura.

Fin de la aplicación

113J. Una entidad dejará de aplicar prospectivamente el párrafo 113D a un elemento cubierto en la fecha más temprana de:

- (a) cuando la incertidumbre que surge de la reforma de la tasa de interés de referencia deja de estar presente con respecto al calendario y al importe de los flujos de efectivo basados en la tasa de interés de referencia del elemento cubierto; y
- (b) cuando se discontinúa la relación de cobertura de la que forma parte el elemento cubierto.

113K. Una entidad dejará de aplicar prospectivamente el párrafo 113E en la fecha más temprana de:

- (a) cuando la incertidumbre que surge de la reforma de la tasa de interés de referencia deja de estar presente con respecto al calendario y al importe de los flujos de efectivo basados en la tasa de interés de referencia del elemento cubierto; y
- (b) cuando la ganancia o pérdida total acumulada reconocida en activos netos/patrimonio con respecto a esa relación de cobertura discontinuada ha sido reclasificada al resultado (ahorro o desahorro) del periodo.

113L. Una entidad dejará de aplicar prospectivamente el párrafo 113F:

- (a) a un elemento cubierto, cuando la incertidumbre que surja de la reforma de la tasa de interés de referencia deje de estar presente con respecto al riesgo cubierto o al calendario y el importe de los flujos de efectivo basados en la tasa de interés de referencia del elemento cubierto; y
- (b) a un instrumento de cobertura, cuando la incertidumbre que surge de la reforma de la tasa de interés de referencia deja de estar presente con respecto al calendario y al importe de los flujos de efectivo basados en la tasa de interés de referencia del instrumento de cobertura.

Si la relación de cobertura de la que forman parte el elemento cubierto y el instrumento de cobertura se discontinúa antes de la fecha especificada en el párrafo 113L(a), o de la fecha especificada en el párrafo 113L(b), la entidad dejará de aplicar prospectivamente el párrafo 113F a dicha relación de cobertura en la fecha de discontinuación.

113M. Una entidad dejará de aplicar prospectivamente el párrafo 113G a una relación de cobertura en la fecha más temprana de:

- (a) cuando la incertidumbre que surge de la reforma de la tasa de interés de referencia deje de estar presente con respecto al riesgo cubierto y al calendario y al importe de los flujos de efectivo de la partida cubierta basado en la tasa de interés de referencia y del instrumento de cobertura; y
- (b) cuando se discontinúe la relación de cobertura a la que se aplica la excepción.

113N. Al designar un grupo de elementos como elemento cubierto, o una combinación de instrumentos financieros como instrumento de cobertura, la entidad dejará de aplicar prospectivamente los párrafos 113D a 113G a un elemento o instrumento financiero individual de conformidad con los párrafos 113J, 113K, 113L, o 113M, según proceda, cuando la incertidumbre que surja de la reforma de la tasa de interés de referencia deje de estar presente con respecto al riesgo cubierto o al calendario y el importe de los flujos de efectivo basados en la tasa de interés de referencia de dicho elemento o instrumento financiero.

- 113O. Una entidad dejará de aplicar prospectivamente los párrafos 113H y 113I en la fecha más temprana de:
- (a) cuando los cambios requeridos por la reforma de la tasa de interés de referencia se realicen a la parte del riesgo especificado de forma no contractual aplicando el párrafo 113P; o
 - (b) cuando se discontinúe la relación de cobertura en la que se designa la parte del riesgo especificado de forma no contractual.

Excepciones temporarias adicionales derivadas de la reforma de la tasa de interés de referencia

Contabilidad de coberturas

- 113P. A medida que, y cuando, los requerimientos de los párrafos 113D a 113I dejen de aplicarse a una relación de cobertura (véanse los párrafos 113J a 113O), una entidad modificará la designación formal de esa relación de cobertura, tal y como estaba documentada anteriormente, para reflejar los cambios requeridos por la reforma de la tasa de interés de referencia, es decir, los cambios son congruentes con los requerimientos de los párrafos 72B a 72D de la NICSP 41. En este contexto, la designación de cobertura se modificará solo para introducir una o varias de estas modificaciones:
- (a) designación de una tasa de referencia alternativa (especificada contractualmente o no) como riesgo cubierto;
 - (b) modificación de la descripción del elemento cubierto, incluida la descripción de la parte designada de los flujos de efectivo o del valor razonable objeto de cobertura;
 - (c) modificación de la descripción del instrumento de cobertura; o
 - (d) modificación de la descripción del modo en que la entidad evaluará la eficacia de la cobertura.
- 113Q. Una entidad también aplicará el requerimiento del párrafo 113P(c) si se cumplen estas tres condiciones:
- (a) la entidad realiza un cambio requerido por la reforma de la tasa de interés de referencia utilizando un enfoque distinto al cambio de la base para determinar los flujos de efectivo contractuales del instrumento de cobertura (como se describe en el párrafo 72B de la NICSP 41);
 - (b) el instrumento de cobertura original no se da de baja; y
 - (c) el enfoque elegido equivale económicamente a cambiar la base para determinar los flujos de efectivo contractuales del instrumento de cobertura original (como se describe en los párrafos 72C y 72D de la NICSP 41).
- 113R. Los requerimientos de los párrafos 113D a 113I pueden dejar de aplicarse en diferentes momentos. Por ello, aplicando el párrafo 113P, se podría requerir que una entidad modifique la designación formal de sus relaciones de cobertura en momentos diferentes, o podría requerirse que modifique más de una vez la designación formal de una relación de cobertura. Cuando, y solo cuando, se realice dicho cambio en la designación de la cobertura, una entidad aplicará los párrafos 113V a 113ZB, según proceda. Una entidad aplicará también el párrafo 99 (para una cobertura del valor razonable) o el párrafo 107 (para una cobertura del flujo de efectivo) para contabilizar cualquier cambio en el valor razonable del elemento cubierto o del instrumento de cobertura.
- 113S. Una entidad modificará una relación de cobertura, tal como se requiere en el párrafo 113P, antes del final del periodo sobre el que se informa en el que se haya producido una modificación requerida por la reforma de la tasa de interés de referencia en el riesgo cubierto, el elemento cubierto o el instrumento de cobertura. Para evitar dudas, tal modificación de la designación formal de una relación de cobertura no constituye ni la discontinuación de la relación de cobertura ni la designación de una nueva relación de cobertura.

- 113T. Si se introducen cambios adicionales a los requeridos por la reforma de los tipos de interés de referencia en el activo financiero o pasivo financiero designado en una relación de cobertura (según se describe en los párrafos 72B a 72D de la NICSP 41) o en la designación de la relación de cobertura (según requiere el párrafo 113P), la entidad aplicará primero los requerimientos aplicables de esta Norma para determinar si esos cambios adicionales dan lugar a la interrupción de la contabilidad de coberturas. Si las modificaciones adicionales no dan lugar a la discontinuación de la contabilidad de coberturas, la entidad modificará la designación formal de la relación de cobertura según se especifica en el párrafo 113P.
- 113U. Los párrafos 113V a 113ZC prevén excepciones solo a los requerimientos especificados en esos párrafos. Una entidad aplicará todos los demás requerimientos de contabilidad de coberturas de esta Norma, incluidos los criterios de calificación del párrafo 98, a las relaciones de cobertura que se hayan visto directamente afectadas por la reforma de la tasa de interés de referencia.

Contabilización de las relaciones de cobertura que cumplen los requisitos fijados

Evaluación retroactiva de la eficacia

- 113V. A efectos de evaluar la eficacia retroactiva de una relación de cobertura de forma acumulativa aplicando el párrafo 98(e) y únicamente para este propósito, al dejar de aplicar el párrafo 113G, como requiere el párrafo 113M, una entidad podrá optar por reiniciar desde cero los cambios del valor razonable acumulado de las partidas cubiertas y del instrumento de cobertura. Esta elección se realiza por separado para cada relación de cobertura (es decir, sobre una base de relación de cobertura individual).

Coberturas de flujos de efectivo

- 113W. A efectos de la aplicación del párrafo 108, en el momento en que una entidad modifica la descripción de una partida cubierta, como requiere el párrafo 1132P(b), la ganancia o pérdida acumulada en los activos netos/patrimonio se considerará que se basa en la tasa de referencia alternativa sobre la que se determinan los flujos de efectivo futuros cubiertos.
- 113X. Para una relación de cobertura discontinuada, cuando la tasa de interés de referencia sobre la que se han basado los flujos de efectivo futuros cubiertos se cambia como requiere la reforma de la tasa de interés de referencia, a efectos de aplicar el párrafo 112(c), para determinar si se espera que tengan lugar los flujos de efectivo futuros cubiertos, el importe acumulado en los activos netos/patrimonio para esa relación de cobertura se considerará que se basa en la tasa de referencia alternativa sobre que se basan los flujos de efectivo futuros cubiertos.

Grupos de elementos

- 113Y. Cuando una entidad aplique el párrafo 113P a grupos de elementos designados como elementos cubiertos en una cobertura del valor razonable o del flujo de efectivo, la entidad asignará los elementos cubiertos a subgrupos en función de la tasa de referencia que se esté cubriendo y designará la tasa de referencia como riesgo cubierto para cada subgrupo. Por ejemplo, en una relación de cobertura en la que se cubre un grupo de elementos frente a las variaciones de una tasa de interés de referencia sujeta a una reforma de la tasa de interés de referencia, los flujos de efectivo cubiertos o el valor razonable de algunos elementos del grupo podrían cambiarse para hacer referencia a una tasa de interés de referencia alternativa antes de que se modifiquen otros elementos del grupo. En este ejemplo, al aplicar el párrafo 113P, la entidad designaría la tasa de referencia alternativa como riesgo cubierto para ese subgrupo relevante de elementos cubiertos. La entidad seguiría designando la tasa de interés de referencia existente como riesgo cubierto para el otro subgrupo de elementos cubiertos hasta que los flujos de efectivo cubiertos o el valor razonable de esos elementos se cambien para hacer referencia a la tasa de referencia alternativa o los elementos expiren y se sustituyan por elementos cubiertos que hagan referencia a la tasa de referencia alternativa.

- 113Z. Una entidad evaluará por separado si cada subgrupo cumple los requerimientos de los párrafos 87 y 93 para ser una partida cubierta elegible. Si cualquier subgrupo no cumple los requerimientos de los párrafos 87 y 93, la entidad discontinuará la contabilidad de coberturas de forma prospectiva para la relación de cobertura en su totalidad. Una entidad también aplicará los requerimientos de los párrafos 99 o 107 para contabilizar la ineficacia relacionada con la relación de cobertura en su totalidad.

Designación de elementos financieros como partidas cubiertas

- 113ZA. Una tasa de referencia alternativa designada como una parte del riesgo especificado de forma no contractual que no es identificable por separado [véanse los párrafos 90 y GA139] en la fecha en que es designado, se considerará que ha cumplido ese requerimiento en esa fecha, si y solo si, la entidad espera razonablemente que la tasa de referencia alternativa será identificable por separado dentro de los 24 meses. El periodo de 24 meses se aplica a cada tasa de referencia alternativa por separado y comienza desde la fecha en que la entidad designa la tasa de referencia alternativa como una parte del riesgo especificado de forma no contractual por primera vez (es decir, el periodo de 24 meses se aplica tasa por tasa).
- 113ZB. Si posteriormente, una entidad espera razonablemente que la tasa de referencia alternativa no será identificable por separado dentro de los 24 meses desde la fecha en que fue designada como una parte del riesgo especificado de forma no contractual, la entidad dejará de aplicar el requerimiento del párrafo 113ZA a dicha tasa de referencia alternativa y discontinuará la contabilidad de coberturas de forma prospectiva desde la fecha de esa nueva evaluación para todas las relaciones de cobertura en las que la tasa de referencia alternativa se designó como una parte de riesgo especificado de forma no contractual .
- 113ZC. Además de las relaciones de cobertura especificadas en el párrafo 113P, una entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 113ZA y 113ZB a las relaciones de cobertura nuevas en las que se designa una tasa de referencia alternativa como la parte del riesgo especificado de forma no contractual (véanse los párrafos 90 y GA139) cuando, debido a la reforma de la tasa de interés de referencia, esa parte del riesgo no sea identificable por separado en la fecha en que es designado.

Transición

114. [Eliminado]
115. [Eliminado]
116. [Eliminado]
117. [Eliminado]
118. [Eliminado]
119. [Eliminado]
120. [Eliminado]
121. [Eliminado]
122. [Eliminado]
123. [Eliminado]

Fecha de vigencia y transición

124. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2013, deberá revelar este hecho.**

125. Una entidad no aplicará esta Norma antes del 1 de enero de 2013, a menos que también aplique la NICSP 28 y la NICSP 30.
- 125A. El párrafo 2 fue modificado por la NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente* emitida en octubre de 2011. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica 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 y las modificaciones a los párrafos 6 y 132A de la NICSP 31.
- 125B. 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 114, 115, 116, 117, 118, 119, 120, 121, 122, 124 y 126. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la NICSP 33 en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, la modificación también se aplicará para dicho periodo.
- 125C. La NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*, y la NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos*, emitidas en enero de 2015, modificaron los párrafos 2(a), 17, 89, GA2, GA14, GA51 a GA53 y C2. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las NICSP 35 y NICSP 37.
- 125D. El párrafo GA8 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.
- 125E. 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.
- 125F. 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.
- 125G. La NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017, modificó los párrafos 2, GA35, GA131 y B4. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.
- 125H. Se modifican los párrafos 2, 9, 10, 80, 98, 99, 101, 102, 107, 108, 109, 111, 112, 113, GA128, GA157 y GA161, se añade el párrafo GA156A y se eliminan los párrafos 1, 3, 4, 5, 6, 11 a 79, 88, GA1 a GA126 y GA129 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 2023. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2023, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 41.

- 125I. **Los párrafos 113A a 113N fueron añadidos por *Mejoras a las NICSP 2021* emitida en abril de 2022. Una entidad aplicará estas modificaciones 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 aplica esas modificaciones para un periodo anterior, revelará este hecho. Una entidad aplicará estas modificaciones de forma retroactiva a las relaciones de cobertura que existían al comienzo del periodo sobre el que se informa en el que la entidad aplica por primera vez las modificaciones o que se asignaron posteriormente, y a la ganancia o pérdida reconocida en activos netos/patrimonio que existía al comienzo del periodo sobre el que se informa en el que una entidad aplica por primera vez estas modificaciones.**
- 125J. **Los párrafos 1113O a 113ZC, 125K a125M fueron añadidos por *Mejoras a las NICSP 2021* emitida en abril de 2022. Una entidad aplicará estas modificaciones 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 aplica esas modificaciones para un periodo anterior, revelará este hecho. Una entidad aplicará estas modificaciones de forma retroactiva, de acuerdo con la NICSP 3, excepto por lo que se especifica en los párrafos 125K a 125M.**
- 125K. Una entidad designará una nueva relación de cobertura (por ejemplo, como se describe en el párrafo 113ZC) solo de forma prospectiva (es decir, se prohíbe a una entidad designar una nueva relación de contabilidad de coberturas en periodos anteriores). Sin embargo, una entidad restablecerá una relación de cobertura discontinuada si, y solo si, se cumplen estas condiciones:
- (a) la entidad había discontinuado esa relación de cobertura únicamente debido a las modificaciones requeridas por la reforma de la tasa de interés de referencia y no se le habría requerido que discontinuara esa relación de cobertura si se hubieran aplicado estas modificaciones en ese momento; y
 - (b) al principio del periodo sobre el que se informa en el que una entidad aplica por primera vez estas modificaciones (fecha de aplicación inicial de estas modificaciones), esa relación de cobertura discontinuada cumple los criterios de admisibilidad para la contabilidad de coberturas (después de tener en cuenta estas modificaciones).
- 125L. Si, al aplicar el párrafo 125K, una entidad reanuda una relación de cobertura discontinuada, la entidad interpretará las referencias a la fecha en que la tasa de referencia alternativa se designa como parte del riesgo especificado de forma no contractual por primera vez de los párrafos 113ZA y 113ZB, como que se refieren a la fecha de la aplicación inicial de estas modificaciones (es decir, el periodo de 24 meses para la tasa de referencia alternativa designada como parte del riesgo especificado de forma no contractual comienza desde la fecha de la aplicación inicial de estas modificaciones).
- 125M. No se requiere que una entidad reexpresé periodos anteriores para reflejar la aplicación de estas modificaciones. La entidad puede reexpresar periodos anteriores si, y solo si, le es posible hacerlo sin el uso del razonamiento en retrospectiva. Si una entidad no reexpresa los periodos anteriores, reconocerá cualquier diferencia entre el importe en libros anterior y el importe en libros al comienzo del periodo de presentación anual, que será el que incluya la fecha de aplicación inicial de estas modificaciones, en los activos netos/patrimonio de apertura (u otro componente de los activos netos/patrimonio, según proceda) del periodo anual sobre el que se informa que incluye la fecha de la aplicación inicial de estas modificaciones.
126. Cuando una entidad adopte las NICSP de contabilidad 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), a efectos 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.

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 29.

Alcance (párrafos 2 a 8)

GA1 a GA126. [Eliminado]

Coberturas (párrafos 80 a 113)

Instrumentos de cobertura (párrafos 81 a 86)

Instrumentos que cumplen los requisitos (párrafos 81 y 82)

- GA127. La pérdida potencial en una opción emitida por la entidad podría ser significativamente más elevada que la ganancia potencial en valor de la partida cubierta relacionada. En otras palabras, una opción emitida no es efectiva para reducir la exposición al superávit o déficit de la partida cubierta. Por consiguiente, una opción emitida no cumple con los requisitos de instrumento de cobertura a menos que se designe para compensar una opción comprada, incluyendo una opción que esté implícita en otro instrumento financiero (por ejemplo, una opción de compra emitida utilizada para cubrir un pasivo rescatable). En contraste, una opción comprada tiene ganancias potenciales iguales o mayores que las pérdidas y, por tanto, tiene la posibilidad de reducir la exposición a los superávits o déficits procedentes de cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo. En consecuencia, puede cumplir con los requisitos para ser instrumento de cobertura.
- GA128. Un activo financiero medido al costo amortizado, puede ser designado como instrumento de cobertura dentro de una cobertura de riesgo de moneda extranjera.
- GA129. [Eliminado]
- GA130. Los instrumentos de patrimonio propios de la entidad no son activos o pasivos financieros de la entidad, y por consiguiente no pueden ser designados como instrumentos de cobertura.

Partidas cubiertas (párrafos 87 a 94)

Partidas que cumplen los requisitos (párrafos 87 a 89)

- GA131. Un compromiso en firme para adquirir una entidad o integrar un conjunto de actividades, en una combinación del sector público, no puede ser una partida cubierta, con la excepción del componente de riesgo de tasa de cambio, porque los otros riesgos a cubrir no pueden ser identificados y medidos de forma específica. Estos otros riesgos son riesgos generales de las operaciones.
- GA132. Una inversión contabilizada por el método de la participación no puede ser una partida cubierta en una cobertura del valor razonable, porque el método de la participación reconoce en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo la participación del inversor en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo de la entidad asociada, no los cambios en el valor razonable de la inversión. Por una razón similar, una inversión en una entidad controlada consolidada no puede ser una partida cubierta en una cobertura del valor razonable, porque la consolidación reconoce en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo la parte del resultado (ahorro o desahorro) del periodo de la entidad controlada, no los cambios en el valor razonable de la inversión. La cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero es diferente, porque se trata una cobertura de la exposición a la moneda extranjera, no una cobertura del valor razonable del cambio en el valor de la inversión.
- GA133. El párrafo 89 establece que en los estados financieros consolidados, el riesgo de moneda extranjera de una transacción prevista altamente probable dentro de la entidad económica, podría cumplir los requisitos para

ser una partida cubierta en una cobertura de los flujos de efectivo, siempre que la transacción se denomine en una moneda distinta a la moneda funcional de la entidad que haya realizado la transacción y que el riesgo de moneda extranjera afecte al resultado (ahorro o desahorro) consolidado del periodo. Para este propósito, una entidad podría ser una entidad controladora, entidad controlada, asociada, negocio conjunto o sucursal. Si el riesgo de moneda extranjera de una transacción prevista dentro de la entidad económica no afectase al resultado (ahorro o desahorro) consolidado del periodo, la transacción no cumple los requisitos para ser una partida cubierta. Generalmente, este es el caso de los pagos por regalías, pagos por intereses o cargos por servicios de gestión entre miembros de la misma entidad económica, a menos que exista una transacción externa vinculada con ellos. Sin embargo, cuando el riesgo de moneda extranjera de una transacción prevista dentro de la entidad económica afecte al resultado (ahorro o desahorro) consolidado del periodo, la transacción puede cumplir los requisitos para ser una partida cubierta. Un ejemplo serían las compras o ventas de inventarios previstas entre miembros de la misma entidad económica, si posteriormente se vendiesen a un tercero ajeno a la entidad económica. De forma similar, una venta prevista de propiedades, planta y equipo dentro de la entidad económica por parte de la entidad que construye a la entidad que utilizará las propiedades, planta y equipo en sus operaciones puede afectar al resultado (ahorro o desahorro) consolidado del periodo. Esto podría ocurrir, por ejemplo, porque la planta y equipo serán depreciados por la entidad adquirente y el importe inicialmente reconocido para la planta y equipo pudiera variar si la transacción prevista dentro de la entidad económica se denominase en una moneda distinta a la moneda funcional de la entidad adquirente.

- GA134. Si la cobertura de una transacción prevista dentro de la entidad económica cumpliera los requisitos de la contabilidad de coberturas, cualquier ganancia o pérdida reconocida directamente en los activos netos/patrimonio, de acuerdo con el párrafo 106(a), se reclasificará en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo como un ajuste por reclasificación en el mismo periodo o periodos durante los cuales el riesgo de moneda extranjera de la transacción cubierta afectase al resultado (ahorro o desahorro) consolidado del periodo.
- GA135. Una entidad puede designar todos los cambios en los flujos de efectivo o en el valor razonable de una partida cubierta en una relación de cobertura. Una entidad puede también designar solo los cambios en los flujos de efectivo o en el valor razonable de una partida cubierta por encima o por debajo de un precio especificado u otra variable (un riesgo unilateral). El valor intrínseco de un instrumento de cobertura del tipo de una opción comprada (suponiendo que tiene las mismas condiciones principales que el riesgo designado), pero no su valor temporal, refleja un riesgo unilateral en una partida cubierta. Por ejemplo, una entidad puede designar como cubierta la variabilidad de los flujos de efectivo futuros procedentes del incremento del precio de una compra prevista de una materia prima cotizada. En esta situación, se designarán solo las pérdidas de flujos de efectivo que procedan de un incremento en el precio por encima del nivel especificado. El riesgo cubierto no incluye el valor en el tiempo de una opción comprada, porque el valor en el tiempo no es un componente de la transacción prevista que afecte al resultado (ahorro o desahorro) del periodo [párrafo 96(b)].

Designación de elementos financieros como partidas cubiertas (párrafos 90 y 91)

- GA136. Si se designa como partida cubierta a una parte de los flujos de efectivo de un activo financiero o pasivo financiero, la parte designada deberá ser menor que los flujos de efectivo totales del activo o el pasivo correspondiente. Por ejemplo, en el caso de un pasivo cuya tasa de interés efectiva esté por debajo de la tasa de interés relacionada de mercado, una entidad no podrá designar como partida cubierta (a) una parte del pasivo igual al principal más un interés a una tasa de interés relacionada de mercado y (b) la parte residual considerada como flujos negativos. No obstante, la entidad podrá designar todos los flujos de efectivo del activo financiero o del pasivo financiero completo como partida cubierta y cubrirlos solo para un riesgo en particular (por ejemplo, contra los cambios que sean atribuibles a las variaciones en la tasa de mercado). Por ejemplo, en el caso de un pasivo financiero cuya tasa de interés efectiva está 100 puntos básicos por debajo de la tasa de mercado, una entidad puede designar como partida cubierta el pasivo completo (es decir, el

principal más los intereses calculados según la tasa de mercado menos 100 puntos básicos), y cubrirla del cambio en el valor razonable o en los flujos de efectivo del total del pasivo que son atribuibles a las variaciones en la tasa de mercado. La entidad podría también escoger una ratio de cobertura distinta de uno a uno, para mejorar la efectividad de la cobertura descrita en el párrafo GA140.

- GA137. Además, si un instrumento financiero con tasa fija es cubierto algún tiempo después del momento en que se originó, y las tasas de interés han cambiado desde entonces, la entidad puede designar una parte igual a una tasa de referencia que sea mayor que la tasa contractual pagada por la partida. La entidad podría hacer esto suponiendo que la tasa de referencia es menor que la tasa de interés efectiva calculada bajo el supuesto de que ha comprado el instrumento el día que lo designa como partida cubierta. Por ejemplo, supóngase que la entidad origina un activo financiero a tasa fija por 100 u.m., que tiene una tasa de interés efectiva del 6 por ciento, en el momento en que la tasa de mercado está en el 4 por ciento. Comienza a cubrir ese activo algún tiempo después, cuando la tasa de mercado ha crecido hasta el 8 por ciento y el valor razonable del instrumento ha descendido hasta 90 u.m. La entidad calcula que si hubiera comprado el activo en la fecha que lo designó por primera vez como partida cubierta por las 90 u.m., el rendimiento efectivo habría sido del 9,5 por ciento. Puesto que la tasa de mercado es menor que este rendimiento efectivo, la entidad puede designar una parte de la tasa de mercado al 8 por ciento, que comprende, por una parte, los flujos de efectivo por los intereses contractuales, y por otra parte la diferencia entre el valor razonable actual (es decir, 90 u.m.) y el importe a reembolsar en el vencimiento (es decir, 100 u.m.).
- GA138. El párrafo 90 permite a una entidad designar algo distinto a la variación total del valor razonable o a la variabilidad de los flujos de efectivo de un instrumento financiero. Por ejemplo:
- (a) todos los flujos de efectivo de un instrumento financiero pueden ser designados por flujos de efectivo o por cambios en el valor razonable atribuibles a algunos riesgos (pero no a todos); o
 - (b) algunos (pero no todos) de los flujos de efectivo de un instrumento financiero pueden ser designados para cambios de los flujos de efectivo o del valor razonable atribuibles a todos o solo a algunos riesgos (es decir, puede designarse una “parte” de los flujos de efectivo del instrumento financiero para cambios atribuibles a la totalidad o solo a algunos riesgos).
- GA139. Para cumplir los requisitos de la contabilidad de coberturas, los riesgos y porciones designados deben ser componentes identificables por separado del instrumento financiero, y los cambios en los flujos de efectivo o en el valor razonable del instrumento financiero completo que procedan de las variaciones en los riesgos y porciones designado deben poder ser medidos con fiabilidad. Por ejemplo:
- (a) Para un instrumento financiero a tasa fija cubierto frente a los cambios en el valor razonable atribuibles a variaciones en una tasa de interés de referencia o libre de riesgo, la tasa de referencia o libre de riesgo es normalmente considerada como un componente identificable por separado del instrumento financiero, que es susceptible de ser medida con fiabilidad.
 - (b) La inflación no es identificable por separado, ni susceptible de medición con fiabilidad, y no puede designarse como un riesgo o una parte de un instrumento financiero, a menos que se cumplan los requerimientos del apartado (c).
 - (c) Una parte de inflación especificada contractualmente de los flujos de efectivo de un bono contabilizado vinculado al índice de inflación (suponiendo que no existe el requerimiento de contabilizar por separado un derivado implícito) es identificable por separado y susceptible de medición con fiabilidad en la medida en que otros flujos de efectivo del instrumento no se vean afectados por esa parte de inflación.

Designación de partidas no financieras como partidas cubiertas (párrafo 92)

GA140. Los cambios en el precio de un ingrediente o componente de un activo no financiero o pasivo no financiero no tienen, por lo general, un efecto predecible y medible separadamente sobre el precio del elemento que sea comparable al efecto que tiene un cambio, por ejemplo, en las tasas de interés de mercado sobre el precio de un bono. Así, un activo no financiero o pasivo no financiero podrá ser una partida cubierta solo en su integridad, o bien para el riesgo de tasa de cambio. Si existe una diferencia entre las condiciones de la partida cubierta y del instrumento de cobertura (como para la cobertura de una compra prevista de petróleo Crudo Brent utilizando un contrato a término para adquirir petróleo Crudo Dulce Ligero en condiciones, por lo demás, similares), la relación de cobertura podría cumplir, no obstante, con los requisitos de una relación de cobertura siempre que se cumplieren todas las condiciones del párrafo 98, incluyendo la de esperar que la cobertura sea altamente eficaz. A este objeto, el importe del instrumento de cobertura puede ser mayor o menor que el de la partida cubierta, si mejora la eficacia de la relación de cobertura. Por ejemplo, podría haberse desarrollado un análisis de regresión para establecer la relación estadística entre la partida cubierta (por ejemplo, una transacción en petróleo Crudo Brent) y el instrumento de cobertura (por ejemplo, una transacción en petróleo Crudo Dulce Ligero). Si existe una relación estadística válida entre las dos variables (es decir, entre el precio unitario del petróleo Crudo Brent y el del petróleo Crudo Dulce Ligero), la pendiente de la curva de regresión puede utilizarse para establecer la ratio de cobertura que maximice la eficacia esperada. Por ejemplo, si la pendiente de la curva de regresión es 1,02, una ratio de cobertura basada en 0,98 partes de partida cubierta por cada 1,00 parte del instrumento de cobertura, maximizará la eficacia esperada. No obstante, la relación de cobertura puede dar lugar a ineficacia, que se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo mientras dure la relación de cobertura.

Designación de grupos de elementos como partidas cubiertas (párrafos 93 y 94)

GA141. La cobertura de una posición global neta (por ejemplo, el importe neto de todos los activos y pasivos a tasa fija con vencimientos similares), en lugar de una partida cubierta específica, no cumple con los requisitos para la contabilidad de coberturas. No obstante, en la contabilidad de coberturas de este tipo de relación de cobertura se puede conseguir casi el mismo efecto sobre el resultado (ahorro o desahorro) del periodo designando a una parte de los elementos subyacentes como partida cubierta. Por ejemplo, si un banco tiene 100 u.m. de activos y 90 u.m. de pasivos con riesgos y condiciones de naturaleza similar, y cubre la exposición neta de 10 u.m., puede designar como partida cubierta 10 u.m. de aquellos activos. Esta designación puede utilizarse si dichos activos y pasivos son de interés fijo, en cuyo caso es una cobertura del valor razonable, o de tasa variable, en cuyo caso es una cobertura de flujos de efectivo. De manera similar, si una entidad tiene un compromiso en firme para realizar una compra en divisas por 100 u.m. y un compromiso en firme para realizar una venta en esa divisa por 90 u.m., puede cubrir el importe neto de 10 u.m. adquiriendo un derivado y designándolo como instrumento de cobertura asociado con 10 u.m. del compromiso en firme de compra de 100 u.m.

Contabilidad de coberturas (párrafos 95 a 113)

GA142. Un ejemplo de cobertura del valor razonable es una cobertura de exposición a los cambios en el valor razonable de un instrumento de deuda a tasa fija, como consecuencia de cambios en las tasas de interés. Dicha cobertura puede ser contratada por el emisor o por el tenedor.

GA143. Un ejemplo de cobertura de flujos de efectivo es la utilización de una permuta financiera para cambiar deuda a interés variable por deuda a tasa fija (es decir, la cobertura de una transacción futura donde los flujos de efectivo futuros a cubrir son los pagos futuros por intereses).

GA144. La cobertura de un compromiso en firme (por ejemplo, una cobertura del cambio en el precio del combustible relativo a un compromiso contractual no reconocido por una empresa eléctrica para comprar combustible a un precio fijo) es una cobertura de una exposición a cambios en el valor razonable. Como consecuencia, dicha cobertura es una cobertura del valor razonable. No obstante, de acuerdo con el párrafo 97, la cobertura

del riesgo de moneda extranjera de un compromiso en firme puede ser contabilizada alternativamente como una cobertura de flujos de efectivo.

Evaluación de la eficacia de la cobertura

- GA145. Una cobertura se considerará altamente eficaz si se cumplen las dos condiciones siguientes:
- (a) Al inicio de la cobertura y en los periodos siguientes, se espera que ésta sea altamente eficaz para conseguir compensar los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo atribuibles al riesgo cubierto, durante el periodo para el que se haya designado la cobertura. Tal expectativa puede demostrarse de varias formas, entre las que se incluye la realización de una comparación de los cambios pasados en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura, que sean atribuibles al riesgo cubierto, con los cambios que hayan experimentado en el pasado este valor razonable o los flujos de efectivo, respectivamente; así como la demostración de una elevada correlación estadística entre el valor razonable o los flujos de efectivo de la partida cubierta y los que corresponden al instrumento de cobertura. La entidad puede escoger una ratio de cobertura distinta de uno a uno, con el fin de mejorar la eficacia de la cobertura, como se ha descrito en el párrafo GA140.
 - (b) Los resultados reales de la cobertura están en un rango del 80 al 125 por ciento. Por ejemplo, si los resultados reales son tales que la pérdida en el instrumento de cobertura es de 120 u.m., mientras que la ganancia en los instrumentos de efectivo es de 100 u.m., el grado de compensación puede medirse como $120/100$, lo que dará un 120 por ciento, o bien como $100/120$, lo que dará un 83 por ciento. En este ejemplo, suponiendo que la cobertura cumple la condición establecida en el apartado (a) anterior, la entidad podría concluir que la cobertura ha sido altamente eficaz.
- GA146. La eficacia se evalúa, como mínimo, en cada uno de los momentos en que una entidad prepare sus estados financieros anuales.
- GA147. Esta Norma no especifica un único método para evaluar la eficacia de las coberturas. El método que la entidad adopte para evaluar la eficacia de las coberturas depende de su estrategia de gestión del riesgo. Por ejemplo, si la estrategia de gestión del riesgo de la entidad consiste en ajustar el importe del instrumento de cobertura de forma periódica, de forma que refleje los cambios en la posición cubierta, la entidad necesitará demostrar por qué espera que la cobertura sea altamente eficaz, pero solo para el periodo que resta hasta el próximo ajuste del importe del instrumento de cobertura. En algunos casos, la entidad puede adoptar métodos diferentes para diferentes clases de coberturas. La documentación sobre la estrategia de cobertura seguida por la entidad incluirá los procedimientos para evaluar la eficacia. Esos procedimientos establecerán si la evaluación comprende toda la ganancia o pérdida del instrumento de cobertura, o si se excluye el valor temporal del instrumento.
- GA148. Si la entidad cubriese menos del 100 por cien de la exposición de una partida, por ejemplo un 85 por ciento, designará que la partida cubierta es un 85 por ciento de la exposición, y medirá la ineficacia basándose en el cambio en esta exposición del 85 por ciento que ha designado. No obstante, cuando proceda a cubrir este 85 por ciento designado, la entidad puede utilizar una ratio de cobertura distinta de uno a uno, si con ello se mejora la eficacia esperada de la cobertura, tal como se ha descrito en el párrafo GA140.
- GA149. Si las condiciones principales de un instrumento de cobertura y del activo, pasivo, compromiso en firme o transacción prevista altamente probable que se cubre son las mismas, es probable que los cambios en el valor razonable y en los flujos de efectivo atribuibles al riesgo cubierto se compensen completamente, tanto en el momento de efectuar la cobertura como posteriormente. Por ejemplo, es muy probable que una permuta de tasas de interés sea una cobertura eficaz si los importes teórico y principal, el plazo total, las fechas de revisión de los intereses, las fechas de pagos y cobros del principal e intereses y las bases para medir las tasas de interés son las mismas, tanto para el instrumento de cobertura como para la partida cubierta.

Además, es probable que la cobertura de una compra prevista altamente probable de una materia prima cotizada, a través de un contrato a término, sea altamente eficaz si:

- (a) el contrato a término es para la compra de la misma cantidad de la misma materia prima cotizada, al mismo tiempo y con la misma localización que la compra prevista cubierta;
- (b) el valor razonable del contrato a término al comienzo es nulo; y
- (c) el cambio en la prima o el descuento del contrato a término se excluye de la valoración de la eficacia y se reconoce en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo, o el cambio en los flujos de efectivo esperados de la transacción altamente prevista se basa en el precio a término de la materia prima cotizada.

- GA150. A veces el instrumento de cobertura compensa solo parte del riesgo cubierto. Por ejemplo, una cobertura no sería completamente eficaz si el instrumento de cobertura y la partida cubierta están denominados en monedas diferentes que no varían de forma similar. Asimismo, una cobertura del riesgo de tasa de interés utilizando un derivado no sería completamente eficaz si parte del cambio en el valor razonable del derivado es atribuible al riesgo de crédito de la contraparte.
- GA151. Para cumplir con los requisitos de la contabilidad de coberturas, la cobertura debe referirse a un riesgo específicamente designado e identificado, y no simplemente a los riesgos generales de las operaciones, y debe en última instancia afectar al resultado (ahorro o desahorro) del periodo de la entidad. La cobertura del riesgo de obsolescencia de un activo físico o del riesgo de cambios legislativos relativos a la rehabilitación de daños al medioambiente, no cumple los requisitos necesarios requeridos por la contabilidad de cobertura; ya que su eficacia no puede ser medida porque esos riesgos no se pueden medir con fiabilidad.
- GA152. El párrafo 83(a) permite a una entidad separar el valor intrínseco y el valor en el tiempo de un contrato de opción y designar como instrumento de cobertura solo el cambio en el valor intrínseco del contrato de opción. Esta designación puede dar lugar a una relación de cobertura que sea perfectamente efectiva para compensar los cambios en los flujos de efectivo atribuibles a un riesgo unilateral cubierto de una transacción prevista, si las condiciones principales de la transacción prevista y del instrumento de cobertura son las mismas.
- GA153. Si una entidad designase una opción comprada en su totalidad como el instrumento de cobertura de un riesgo unilateral que surge de una transacción prevista, la relación de cobertura no será perfectamente eficaz. Esto es así porque la prima pagada por la opción incluye el valor en el tiempo y, como se señala en el párrafo GA135, un riesgo unilateral designado no incluye el valor en el tiempo de una opción. Por ello, en esta situación, no habrá compensación entre los flujos de efectivo que se relacionan con el valor en el tiempo de la prima de la opción pagada y el riesgo cubierto designado.
- GA154. En el caso del riesgo de tasa de interés, la eficacia de la cobertura puede evaluarse preparando un calendario de vencimientos para los activos financieros y los pasivos financieros, que muestre la exposición neta a la tasa de interés para cada periodo, siempre que la exposición neta esté asociada con un activo o pasivo específico (o con un grupo de activos o pasivos específicos, o bien con una parte específica de los mismos) dando lugar a la exposición neta, y la eficacia de la cobertura se evalúa con referencia a ese activo o pasivo.
- GA155. Al evaluar la eficacia de una cobertura, una entidad considerará por lo general el valor del dinero en el tiempo. No es necesario que la tasa de interés fija de una partida cubierta coincida exactamente con la tasa de interés fija de una permuta financiera designada para una cobertura del valor razonable. Tampoco es necesario que la tasa de interés variable en un activo o pasivo con intereses sea igual a la tasa de interés correspondiente a la permuta financiera designada para una cobertura de flujos de efectivo. El valor razonable de una permuta financiera se deduce a partir de sus liquidaciones netas. Las tasas de interés fijas y variables de una permuta financiera pueden ser cambiadas sin afectar a la liquidación neta, siempre que ambas se intercambien por el mismo importe.

GA156. Cuando una entidad no cumpla con los requisitos de la eficacia de la cobertura, suspenderá la aplicación de la contabilidad de coberturas desde la última fecha en que demostró conformidad con los requisitos de la eficacia de la cobertura. No obstante, si la entidad identifica el suceso o cambio en las circunstancias que causó que la relación de cobertura dejase de cumplir con los criterios de eficacia, y demuestra que la cobertura era eficaz antes de que se produjera el suceso o el cambio en las circunstancias, suspenderá la aplicación de la contabilidad de coberturas desde la misma fecha del suceso o del cambio en las circunstancias.

GA156A. Para evitar dudas, los efectos de la sustitución de la contraparte original por una contraparte compensadora y la realización de los cambios asociados tal como se describe en los párrafos 102(a)(ii) y 112(a)(ii) se reflejarán en la medición del instrumento de cobertura y, por ello, en la evaluación de la eficacia de la cobertura y la medición de ésta.

Contabilización de la cobertura del valor razonable en una cartera cubierta por el riesgo de tasa de interés

GA157. En el caso de la cobertura del valor razonable del riesgo de tasa de interés asociado con una cartera de activos financieros o pasivos financieros, la entidad cumplirá con los requerimientos de esta Norma si observa los procedimientos establecidos en los apartados (a) hasta (i), y los párrafos GA158 a GA175 siguientes.

- (a) Como parte de sus procesos de gestión de riesgos, la entidad identificará la cartera de partidas cuyo riesgo de tasa de interés desea cubrir. La cartera puede contener solo activos, solo pasivos o tanto activos como pasivos. La entidad puede identificar dos o más carteras, en cuyo caso se aplicarán las guías siguientes a cada cartera por separado.
- (b) La entidad desglosará la cartera en periodos de revisiones de intereses, basándose en las fechas esperadas para las mismas, en lugar de las contractuales. El desglose de los periodos de revisión de intereses puede ser realizado de varias formas, entre las que se incluye la de distribuir los flujos de efectivo entre los periodos en los que se espera que se produzcan, o distribuyendo los importes principales teóricos en todos los periodos hasta el momento en que se espere que ocurra la revisión.
- (c) A partir de este desglose, la entidad decidirá el importe que desea cubrir. La entidad designará como partida cubierta un importe de activos o pasivos (pero no un importe neto) de la cartera identificada, que sea igual al importe que desea designar como cubierto. Este importe determina también la medida porcentual que se utilizará para verificar la eficacia, de acuerdo con el párrafo GA169(b).
- (d) La entidad designará el riesgo de tasa de interés que está cubriendo. Este riesgo podría consistir en una parte del riesgo de tasa de interés de cada una de las partidas de la posición cubierta, tal como por ejemplo una tasa de interés de referencia (por ejemplo, una permuta financiera de tasas).
- (e) La entidad designará uno o más instrumentos de cobertura para cada periodo de revisión de intereses.
- (f) Utilizando las designaciones realizadas en los apartados (c) a (e) anteriores, la entidad evaluará, tanto al comienzo como en los periodos posteriores, si se puede esperar que la cobertura sea altamente eficaz a lo largo del periodo para el cual se la ha designado.
- (g) Periódicamente, la entidad medirá el cambio en el valor razonable de la partida cubierta [según la designación hecha en el apartado (c)] que es atribuible al riesgo cubierto [según la designación hecha en el apartado (d)], tomando como base las fechas esperadas de revisión de intereses determinadas en el apartado (b). Suponiendo que se haya determinado que la cobertura realmente ha sido altamente eficaz utilizando el método de evaluación de la eficacia documentado por la entidad, la entidad reconocerá el cambio en el valor razonable de la partida cubierta como una ganancia o una pérdida en resultado (ahorro o desahorro) del periodo, así como en una de las dos partidas del estado de

situación financiera descritas en el párrafo 100. El cambio en el valor razonable no es necesario que sea distribuido entre activos o pasivos individuales.

- (h) La entidad medirá el cambio en el valor razonable del instrumento o instrumentos de cobertura [según la designación hecha en el apartado (e)], y lo reconocerá como una ganancia o una pérdida en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo. El valor razonable del instrumento o instrumentos de cobertura se reconocerá como un activo o un pasivo en el estado de situación financiera.
- (i) Cualquier ineficacia será reconocida en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo como diferencia entre el cambio en los valores razonables indicados en los apartados (g) y (h) anteriores (la eficacia se mide utilizando las mismas consideraciones sobre la importancia relativa que en otras NICSP).

GA158. Este enfoque se desarrolla con más detalle a continuación. El procedimiento solo será aplicado a la cobertura del valor razonable del riesgo de tasa de interés asociado con una cartera de activos o pasivos financieros.

GA159. La cartera identificada en el párrafo GA157(a) podría contener activos y pasivos. Alternativamente, podría ser una cartera que contuviera solo activos o solo pasivos. La cartera se utiliza para determinar el importe de los activos o pasivos que la entidad desea cubrir. No obstante, la cartera en sí no es objeto de designación como partida cubierta.

GA160. Al aplicar el párrafo GA157(b), la entidad determina la fecha esperada de revisión de intereses de una partida como la que esté más próxima en el tiempo de entre la fecha esperada de vencimiento de dicha partida y la fecha en que se revisará a las tasas de mercado. Las fechas esperadas de revisión de intereses se estiman al comienzo de la cobertura y a lo largo del plazo que dure la misma, basándose en la experiencia pasada y en otra información disponible, donde se incluyen tanto la información como las expectativas relativas a los pagos anticipados, tasas de interés y la interacción que existe entre ellos. Las entidades que no tienen experiencia específica o sea insuficiente, utilizarán la experiencia en grupos similares de instrumentos financieros que puedan ser comparables. Estas estimaciones se revisarán periódicamente y se actualizarán a la luz de la experiencia. En el caso de una partida con interés fijo que admita pago anticipado, la fecha esperada de revisión de intereses será la fecha en que se espera recibir el pago anticipado, salvo que la revisión a las tasas de mercado se deba efectuar en una fecha anterior. Para los grupos de partidas similares, el desglose en periodos de tiempo sobre la base de fechas de revisión de intereses esperadas puede tomar la forma de distribución de porcentajes del grupo, y no de las partidas individuales, a cada uno de los periodos. Una entidad puede aplicar otras metodologías para realizar la distribución anterior. Por ejemplo, podría utilizar un multiplicador que reflejara la tasa de pagos anticipados para distribuir los préstamos amortizables a los diferentes periodos que se hayan conformado a partir de las fechas esperadas de revisión de intereses. Sin embargo, la metodología para tal distribución debe estar de acuerdo con los procedimientos y objetivos de gestión del riesgo de la entidad.

GA161. Como ejemplo de la designación establecida en el párrafo GA157(c), si en el periodo que corresponde una revisión de intereses determinada, una entidad estimase que tiene activos a una tasa fija por 100 u.m. y pasivos a una tasa fija por 80 u.m. y decidiese cubrir toda la posición neta de 20 u.m., designa como partida cubierta activos por el importe de 20 u.m. (se designa una parte de los activos, dado que la Norma permite a una entidad designar cualquier importe de los activos o pasivos disponibles que cumplen las condiciones, es decir, en este ejemplo cualquier importe de activos entre 0 y 100 u.m.). La designación se expresa como un “importe de una moneda” (por ejemplo, un importe en dólares, euros, libras o rands) y no en términos de activos individuales. De lo anterior se deduce que todos los activos (o pasivos) de los que se extraiga el importe cubierto—es decir, el total de 100 u.m. de activos del ejemplo anterior—deben ser:

- (a) partidas cuyo valor razonable cambie en respuesta a cambios en la tasa de interés que se esté cubriendo; y

- (b) partidas que, habrían cumplido los requisitos para la contabilización de las coberturas del valor razonable, de haber sido designadas como cubiertas de forma individual. En particular, puesto que la NICSP 41 especifica que el valor razonable de un pasivo financiero con una característica de exigibilidad a petición (como por ejemplo los depósitos a la vista y algunos tipos de depósitos a plazo) no será inferior al importe a pagar al convertirse en exigible a voluntad del acreedor, descontado desde la primera fecha en que dicho importe pueda ser requerido para el pago, tal pasivo financiero no puede cumplir las condiciones de la contabilización de las coberturas del valor razonable en ningún periodo posterior al plazo más corto en que el tenedor pueda requerir su pago. En el ejemplo anterior, la posición cubierta es un importe de activos. Por tanto, esos pasivos no forman parte de la partida designada como cubierta, pero la entidad los utiliza para determinar el importe del activo que se designa como objeto de cobertura. Si la posición que la entidad desea cubrir fuera un importe de pasivos, el importe que represente a la partida designada como cubierta debería extraerse de los pasivos a interés fijo distintos de aquéllos que la entidad puede ser requerida para reembolsar en un plazo más corto, y la medida porcentual utilizada para evaluar la eficacia de la cobertura, de acuerdo con el párrafo GA169(b), se calcularía como un porcentaje de esos otros pasivos. Por ejemplo, suponiendo que la entidad estimase que en un determinado periodo de revisión de intereses va a tener pasivos a interés fijo por 100 u.m., que se componen de 40 u.m. de depósitos a la vista y 60 u.m. de pasivos que no tienen la característica de ser exigibles a petición, y activos a interés fijo por importe de 70 u.m. Si la entidad decidiese cubrir toda la posición neta por importe de 30 u.m., designaría como partida cubierta pasivos por importe de 30 u.m. o el 50 por cien [$30 \text{ u.m.} / (100 \text{ u.m.} - 40 \text{ u.m.}) = 50 \text{ por ciento}$] de los pasivos sin características de exigibilidad inmediata.

GA162. La entidad también cumplirá con los demás requerimientos de designación y documentación establecidos en el párrafo 98(a). Para una cartera cubierta por el riesgo de tasa de interés, estos requerimientos y documentación especifican la política que sigue la entidad para todas las variables que se utilizan al identificar el importe que se cubre y cómo mide la eficacia, incluyendo los siguientes extremos:

- (a) Qué activos y pasivos se incluyen en la cartera de cobertura, así como los criterios que se utilizarán para eliminarlos de dicha cartera.
- (b) Cómo estima la entidad las fechas de revisión de intereses, incluyendo las hipótesis sobre las tasas de interés que subyacen en las estimaciones de las tasas de pago anticipado, así como las bases para cambiar dichas estimaciones. El mismo método se utilizará para realizar tanto las estimaciones iniciales, hechas en el momento de incluir el activo o pasivo en la cartera cubierta, como para las revisiones posteriores de tales estimaciones.
- (c) El número y la duración de los periodos donde tienen lugar las revisiones de intereses.
- (d) La frecuencia con que la entidad comprobará la eficacia, así como cuál de los dos métodos del párrafo GA169 será utilizado.
- (e) La metodología utilizada por la entidad para determinar el importe de los activos o pasivos que se designarán como partidas cubiertas y, por consiguiente, la medida porcentual utilizada cuando la entidad comprueba la eficacia utilizando el método descrito en el párrafo GA169(b).
- (f) Cuando la entidad compruebe la eficacia utilizando el método descrito en el párrafo GA169(b), procederá a comprobar la eficacia de forma individual para cada periodo correspondiente a la revisión, para todos los periodos agregados o mediante una combinación de ambos.

Las políticas especificadas al designar y documentar la relación de cobertura estarán de acuerdo con los objetivos y procedimientos que la entidad siga para gestionar el riesgo. Los cambios en las políticas no se efectuarán de forma arbitraria. En su caso, los cambios se justificarán sobre la base de las variaciones en

las condiciones de mercado y otros factores y estar fundamentados en congruencia con los objetivos y procedimientos de gestión de riesgos de la entidad.

- GA163. El instrumento de cobertura al que se refiere el párrafo GA157(e) puede ser un único derivado o una cartera de derivados, todos los cuales contendrán exposición al riesgo de tasa de interés cubierto designado según el párrafo GA157(d). Esta cartera de derivados puede contener, a su vez, posiciones de riesgo compensadas entre sí. No obstante, no podrá incluir opciones emitidas u opciones emitidas netas, puesto que el párrafo 86 de la Norma y el párrafo GA127 no permiten que tales opciones sean designadas como instrumentos de cobertura (salvo en el caso de designar una opción emitida para compensar una opción comprada). Si el instrumento de cobertura cubriera el importe designado en el párrafo GA157(c), para más de un periodo de revisión de intereses, se distribuirá entre todos los periodos que cubra. No obstante, la totalidad del instrumento de cobertura debe ser distribuido entre aquellos periodos de revisión, puesto que el párrafo 84 de la Norma no permite designar una relación de cobertura solamente para una parte del periodo durante el cual permanece en circulación el instrumento de cobertura.
- GA164. Cuando la entidad mide el cambio en el valor razonable de una partida que admite pagos anticipados de acuerdo con el párrafo GA157(g), un cambio en la tasa de interés afectará al valor razonable de la partida que admite pagos anticipados de dos formas: afecta al valor razonable de los flujos de efectivo contractuales y al valor razonable de la opción de pago anticipado que contiene la partida que permite esta posibilidad. El párrafo 90 de la Norma permite que una entidad designe como partida cubierta a una parte de un activo financiero o un pasivo financiero, que comparta una exposición al riesgo común, como la partida cubierta, siempre que la eficacia pueda ser medida. En el caso de las partidas que pueden ser pagadas anticipadamente, el párrafo 91 permite lograrlo mediante la designación de la partida cubierta en términos del cambio en el valor razonable que sea atribuible a cambios en la tasa de interés designada, sobre la base de las fechas de revisión de intereses esperadas, no de las contractuales. No obstante, el efecto que los cambios en la tasa de interés cubierta tienen sobre esas fechas de revisión esperadas se tendrá en cuenta al determinar el cambio en el valor razonable de la partida cubierta. En consecuencia, si las fechas esperadas de revisión de intereses son revisadas (por ejemplo, para reflejar un cambio en los pagos anticipados esperados), o si las fechas de revisión reales difieren de las esperadas, podría aparecer ineficiencia tal como se describe en el párrafo GA169. Por el contrario, los cambios en las fechas de revisión esperadas que (a) claramente surjan por factores distintos del cambio en la tasa de interés cubierta, (b) no se relacionen con cambios en la tasa de interés cubierta y (c) puedan separarse de forma fiable de los cambios cubiertos que sean atribuibles a la tasa de interés cubierta (por ejemplo, cambios en las tasas de pagos anticipados que estén causadas claramente por variaciones en factores demográficos o regulaciones fiscales más que por cambios en las tasas de interés), serán excluidos al determinar el cambio en el valor razonable de la partida cubierta, puesto que no son atribuibles al riesgo cubierto. Si hay incertidumbre respecto al factor que da lugar al cambio en las fechas esperadas de revisión de intereses, o la entidad no es capaz de separar de forma fiable los cambios que proceden de la tasa de interés cubierta de los que proceden de otros factores, se supondrá que dicho cambio en las fechas de revisión se debe a cambios en la tasa de interés cubierta.
- GA165. La Norma no especifica las técnicas a utilizar para determinar el importe al que hace referencia el párrafo GA157(g), esto es el cambio en el valor razonable de la partida cubierta que es atribuible al riesgo cubierto. Si con tal propósito se utilizan estadísticas u otras técnicas de estimación, la gerencia debe esperar que el resultado obtenido se aproxime estrechamente al que se habría obtenido por la medición de todos los activos o pasivos individuales que constituyen la partida cubierta. No es adecuado suponer que los cambios en el valor razonable de la partida cubierta igualan a los cambios en el valor del instrumento de cobertura.
- GA166. El párrafo 100 requiere que, si la partida cubierta para un determinado periodo de revisión de intereses es un activo, el cambio en su valor se presente en una partida separada dentro de los activos. Por el contrario, si la partida cubierta para un determinado periodo de revisión de intereses fuera un pasivo, el cambio en su valor se presentará en una partida separada dentro de los pasivos. Estas son las partidas separadas a las

que hace referencia el párrafo GA157(g). No se requiere la distribución específica a los activos (o pasivos) individuales.

GA167. El párrafo GA157(i) señala que aparece ineficacia en la medida que el cambio en el valor razonable de la partida cubierta, que sea atribuible al riesgo cubierto, difiera del cambio en el valor razonable del derivado utilizado como cobertura. Tal diferencia puede surgir por varias razones, entre las que se encuentran:

- (a) que las fechas reales de revisión de intereses sean diferentes de las esperadas, o que se hayan reconsiderado las fechas de revisión esperadas;
- (b) que las partidas en la cartera que se está cubriendo sufran deterioro o sean dadas de baja;
- (c) que las fechas de pago del instrumento de cobertura sean diferentes que las correspondientes a la partida cubierta; y
- (d) otras causas (por ejemplo, cuando algunas de las partidas cubiertas tienen intereses a una tasa menor que la de referencia para la que habían sido designadas como cubiertas, y la ineficacia resultante no es tan grande que impida que la cartera en su conjunto deje de cumplir las condiciones de la contabilidad de coberturas).

Dicha ineficacia (aplicando las mismas consideraciones sobre la importancia relativa que en otras NICSP) deberá identificarse y reconocerse en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo.

GA168. Por lo general, la eficacia de la cobertura se verá mejorada:

- (a) Si la entidad organiza las partidas con características diferentes respecto a la posibilidad de pago anticipado de manera que tenga en cuenta las diferencias en el comportamiento de anticipación en los pagos.
- (b) Cuanto más grande sea el número de partidas que componen la cartera. Cuando la cartera contiene solo unas pocas partidas, es probable que se obtenga una ineficacia relativamente alta si una de las partidas tiene pagos anticipados antes o después de lo esperado. Por el contrario, cuando la cartera contiene muchas partidas, el comportamiento de anticipación en los pagos puede predecirse con mayor exactitud.
- (c) Utilizando periodos más cortos de revisión de intereses (por ejemplo, periodos de un mes en lugar de tres en la revisión de intereses). Los periodos más cortos de revisión de intereses reducen el efecto de la falta de correspondencia entre las fechas de revisión y las de pago (dentro de dichos periodos de revisión de intereses) tanto para la partida cubierta como para el instrumento de cobertura.
- (d) Cuanto más frecuentes sean los ajustes de las revisiones del importe del instrumento de cobertura, para reflejar los cambios en la partida cubierta (por ejemplo, a causa de cambios en las expectativas referentes a los pagos anticipados).

GA169. Una entidad comprobará periódicamente la eficacia. Si las estimaciones de las fechas de revisión de intereses cambian entre una de las fechas en que la entidad realiza la evaluación de la eficacia y la siguiente, deberá calcular el importe de la eficacia utilizando uno de los dos procedimientos siguientes:

- (a) como la diferencia entre el cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura [véase el párrafo GA157(h)] y el cambio en el valor de la totalidad de la partida cubierta que sea atribuible a variaciones en la tasa de interés cubiertas (incluyendo el efecto que tales cambios en la tasa de interés cubiertos tengan sobre el valor razonable de cualquier opción de pago anticipado implícita); o
- (b) utilizando el siguiente procedimiento de aproximación. La entidad:

- (i) Calculará el porcentaje cubierto de los activos (o pasivos) en cada periodo relacionado con la revisión de intereses, a partir de las fechas de revisión de intereses estimadas en la última fecha en que comprobó la eficacia.
- (ii) Aplicará este porcentaje a su estimación revisada del importe en dicho periodo de revisión de intereses, con el fin de calcular el importe de la partida cubierta a partir de dicha estimación revisada.
- (iii) Calculará el cambio en el valor razonable de su estimación revisada de la partida cubierta que sea atribuible al riesgo cubierto y lo presentará como se establece en el párrafo GA157(g).
- (iv) Reconocerá una ineficacia igual a la diferencia entre el importe determinado en (iii) y el cambio en el valor razonable del instrumento cubierto [véase el párrafo GA157(h)].

GA170. Al medir la eficacia, la entidad distinguirá las revisiones de las fechas estimadas de revisión de intereses de los activos (o pasivos) existentes, de las que correspondan a los nuevos activos (o pasivos) originados, ya que solo los primeros darán lugar a ineficacia. Todas las revisiones de las fechas de revisión estimadas (distintas de las que se hayan excluido de acuerdo con el párrafo GA164), incluyendo cualquier redistribución de las partidas existentes entre periodos, se incluirán al reconsiderar el importe estimado en cada periodo de acuerdo con el párrafo GA169(b)(ii) y, por tanto, al medir la eficacia. Una vez se haya reconocido la ineficiencia como se ha establecido anteriormente, la entidad procederá a realizar una nueva estimación de los activos (o pasivos) totales en cada periodo correspondiente a una revisión, incluyendo los nuevos activos (o pasivos) que se hayan originado desde la última comprobación de eficacia, y designará el nuevo importe como partida cubierta, así como el nuevo porcentaje como porcentaje cubierto. Los procedimientos establecidos en el párrafo GA169(b) se repetirán en la siguiente fecha en que se compruebe la eficacia.

GA171. Algunas partidas que fueron asignadas originalmente a un periodo de revisión de intereses, pueden ser dadas de baja por causa de un pago anticipado anterior a lo esperado o por bajas en cuentas producidas por deterioro del valor o venta. Cuando esto ocurra, el importe del cambio en el valor razonable incluido en la partida separada a que hace referencia el párrafo GA157(g) que esté relacionado con la partida dada de baja debe ser eliminado del estado de situación financiera e incluido en la ganancia o pérdida procedente de la baja en cuentas de la partida. Para este propósito, es necesario conocer el periodo o periodos de revisión de intereses a los que se habían asignado las partidas dadas de baja, porque esto determina el periodo o periodos de los cuales se ha de eliminar la partida y, por tanto, el importe a eliminar de la partida separada a que hace referencia el párrafo GA157(g). Cuando se da de baja una partida, si se puede determinar el periodo en el que fue incluida, se eliminará desde ese periodo concreto. Si no se puede determinar este periodo en concreto, se eliminará del periodo más antiguo en el caso de que la baja en cuentas se deba de unos pagos anticipados mayores que los previstos, o bien se distribuirá entre todos los periodos que contuvieran la partida que se ha dado de baja en cuentas, utilizando un criterio sistemático y racional, si la partida en cuestión hubiera sido vendida o si su valor se hubiera deteriorado.

GA172. Además, los importes relacionados con un periodo en particular que no hayan sido dados de baja cuando éste expire, se reconocerán en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo en ese mismo periodo (véase el párrafo 100). Por ejemplo, supóngase que la entidad programa partidas en tres periodos correspondientes a sendas revisiones de intereses. En la redesignación anterior, el cambio en el valor razonable presentado en la partida separada correspondiente del estado de situación financiera fue un activo por 25 u.m. Dicha cantidad representa importes atribuibles a los periodos 1, 2 y 3 de 7 u.m., 8 u.m. y 10 u.m., respectivamente. En la siguiente redesignación, los activos atribuidos al periodo 1 han sido o bien realizados o reprogramados en otros periodos. Por tanto, las 7 u.m. se dan de baja en cuentas en el estado de situación financiera y se reconocen en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo. Ahora, las 8 u.m. y 10 u.m. son atribuibles a los periodos 1 y 2, respectivamente. En esos periodos restantes se producirá el ajuste, en la medida que sea necesario, por los cambios en el valor razonable que se describen en el párrafo GA157(g).

- GA173. Como ilustración de los requerimientos de los dos párrafos anteriores, supóngase que una entidad programa los activos asignando un porcentaje de la cartera a cada periodo de revisión de intereses. Supóngase también que, como resultado de lo anterior, se han programado 100 u.m. en cada uno de los dos primeros periodos. Cuando expira el primer periodo de revisión de intereses, se dan de baja 110 u.m de activos, por causa de los pagos esperados y de los inesperados. En este caso, todo el importe contenido en la partida separada a que hace referencia el párrafo GA157(g) que se relaciona con el primer periodo se eliminará del estado de situación financiera, más un 10 por ciento del importe que se relaciona con el segundo periodo.
- GA174. Si el importe cubierto correspondiente a un periodo de revisión de intereses se redujera sin que fueran dados de baja los activos (o pasivos) relacionados, el importe incluido en la partida separada a que hace referencia el párrafo GA157(g), que se relaciona con la reducción, será amortizado de acuerdo con lo establecido en el párrafo 104.
- GA175. Una entidad podría desear aplicar el procedimiento establecido en los párrafos GA157 a GA174 a una cartera de cobertura anteriormente contabilizada como una cobertura de flujos de efectivo de acuerdo con la NICSP 29. En tal caso, la entidad revocaría la designación previa hecha para la cobertura de flujos de efectivo de acuerdo con el párrafo 112(d) de la Norma, y aplicaría los requerimientos establecidos en dicho párrafo. También podría redesignar la cobertura como una del valor razonable y aplicar el enfoque establecido en los párrafos GA157 a GA174, de forma prospectiva para los periodos contables posteriores.

Apéndice B

Nueva evaluación de derivados implícitos

B1 a B7. [Eliminado]

Coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 29.

Introducción

- C1. Muchas entidades que publican estados financieros tienen inversiones en negocios en el extranjero (como se definen en el párrafo 10 de la NICSP 4). Esos negocios en el extranjero pueden ser entidades controladas, asociadas, negocios conjuntos o sucursales. La NICSP 4 requiere que una entidad determine la moneda funcional de cada uno de sus negocios en el extranjero como la moneda del entorno económico principal de ese negocio. Cuando se conviertan los resultados y la situación financiera de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación, la entidad deberá reconocer las diferencias de cambio directamente en los activos netos/patrimonio hasta la disposición del negocio en el extranjero.
- C2. La contabilidad de coberturas del riesgo moneda extranjera que surge de una inversión neta en un negocio en el extranjero, solo se aplicará cuando los activos netos de ese negocio en el extranjero estén incluidos en los estados financieros. Este será el caso de estados financieros consolidados, estados financieros en los que inversiones tales como asociadas o negocios conjuntos se contabilizan utilizando el método de la participación y estados financieros que incluyen una sucursal u operaciones conjuntas como se definen en la NICSP 37. La partida cubierta con respecto al riesgo de moneda extranjera que surge de la inversión neta en un negocio en el extranjero puede ser un importe de activos netos igual, o menor, al importe en libros de los activos netos del negocio en el extranjero.
- C3. En una relación de contabilidad de coberturas, la NICSP 29 requiere la designación de una partida cubierta elegible y de instrumentos de cobertura elegibles. Si hay una relación de cobertura designada, en el caso de una cobertura de la inversión neta, la ganancia o pérdida del instrumento de cobertura que se determine como cobertura eficaz de la inversión neta se reconocerá directamente en los activos netos/patrimonio, y se incluirá con las diferencias de cambio que surjan en la conversión de los resultados y de la situación financiera del negocio en el extranjero.
- C4. Este apéndice será de aplicación para cualquier entidad que cubra el riesgo de moneda extranjera que surja de sus inversiones netas en negocios en el extranjero y quiera cumplir los requisitos de la contabilidad de coberturas de acuerdo con la NICSP 29. No se aplicará por analogía a otros tipos de contabilidad de coberturas. Este apéndice hace referencia a dicha entidad como una entidad controladora, y a los estados financieros en los que se incluyen los activos netos de los negocios en el extranjero como estados financieros consolidados. Todas las referencias a una entidad controladora se aplicarán igualmente a una entidad que tenga una inversión neta en un negocio en el extranjero, ya sea un negocio conjunto, una asociada o una sucursal.
- C5. Este apéndice proporciona una guía para:
- (a) Identificar los riesgos de moneda extranjera que cumplen los requisitos para considerarse como un riesgo cubierto en la cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero, dado que una entidad con varios negocios en el extranjero puede estar expuesta a una serie de riesgos de moneda extranjera. Específicamente aborda:
 - (i) si la entidad controladora puede designar como riesgo cubierto solo las diferencias de cambio que surjan de la diferencia entre las monedas funcionales de la entidad controladora y sus negocios en el extranjero, o si también puede designar como riesgo cubierto, las diferencias de cambio que surjan de la diferencia entre la moneda de presentación de los estados financieros consolidados de la entidad controladora y la moneda funcional del negocio en el extranjero; y

- (ii) si la entidad controladora posee el negocio en el extranjero indirectamente, si el riesgo cubierto puede incluir solo las diferencias de cambio que surjan de las diferencias entre las monedas funcionales del negocio en el extranjero y de su entidad controladora inmediata, o si el riesgo cubierto puede también incluir cualquier diferencia de cambio entre la moneda funcional del negocio en el extranjero y la de cualquier entidad controladora intermedia o última (es decir, si el hecho de que la inversión neta en el negocio en el extranjero se mantenga a través de una controladora intermedia afecta al riesgo económico de la entidad controladora última).
- (b) Si puede mantenerse el instrumento de cobertura en una entidad económica. Específicamente aborda:
- (i) La NICSP 29 permite que una entidad designe un instrumento financiero derivado o un instrumento financiero no derivado (o una combinación de instrumentos financieros derivados y no derivados) como instrumentos de cobertura del riesgo de tasa de cambio. Este apéndice aborda si la naturaleza del instrumento de cobertura (derivado o no derivado) o el método de consolidación afectan a la evaluación de la eficacia de la cobertura.
 - (ii) Este apéndice también trata cuando, dentro de una entidad económica, los instrumentos de cobertura que sean cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero pueden mantenerse para cumplir los requisitos de la contabilidad de coberturas, es decir, si una relación que cumple las condiciones de la contabilidad de coberturas únicamente puede establecerse cuando la entidad que cubre su inversión neta es una de las partes que intervienen en el instrumento de cobertura, o si cualquier entidad dentro de la entidad económica, independientemente de su moneda funcional, puede mantener el instrumento de cobertura.
- (c) El modo en que una entidad debería determinar el importe de la ganancia o pérdida reconocida en los activos neto/patrimonio que debe reconocerse directamente en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo tanto del instrumento de cobertura como de la partida cubierta, ya que la NICSP 4 y la NICSP 29 requieren que los importes acumulados reconocidos directamente en los activos netos/patrimonio, relacionados tanto con las diferencias de cambio que surjan de la conversión de los resultados y de la situación financiera del negocio en el extranjero como con la ganancia o pérdida procedente del instrumento de cobertura que se determine que sea una cobertura eficaz de la inversión neta, se reconozcan directamente cuando la entidad controladora disponga el negocio en el extranjero. Específicamente aborda:
- (i) cuando se dispone un negocio en el extranjero que estaba cubierto, qué importes de la reserva de conversión de moneda extranjera de la entidad controladora relativos al instrumento de cobertura y a ese negocio en el extranjero deben reconocerse en los resultados (ahorro o desahorro) del periodo de los estados financieros consolidados de la entidad controladora; y
 - (ii) si el método de consolidación afecta a la determinación de los importes a reconocer en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo.

Aplicación de la NICSP 29 a las coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero

Naturaleza del riesgo cubierto e importe de la partida cubierta para el que puede designarse una relación de cobertura

- C6. La contabilidad de coberturas solo puede aplicarse a las diferencias de cambio que surgen entre la moneda funcional del negocio en el extranjero y la moneda funcional de la entidad controladora.
- C7. En una cobertura del riesgo de moneda extranjera que surge de una inversión neta en un negocio en el extranjero, la partida cubierta puede ser un importe de activos netos igual o menor al importe en libros de los activos netos del negocio en el extranjero que figura en los estados financieros consolidados de la entidad controladora. El importe neto en libros de los activos de un negocio en el extranjero que pueda designarse

como partida cubierta en los estados financieros consolidados de una entidad controladora depende de si cualquier entidad controladora de nivel inferior del negocio en el extranjero ha aplicado la contabilidad de coberturas para todos o parte de los activos netos de ese negocio en el extranjero, y dicha contabilidad se ha mantenido en los estados financieros consolidados de la controladora.

- C8. Se puede designar como riesgo cubierto, a la exposición a la tasa de cambio que surge entre la moneda funcional del negocio en el extranjero y la moneda funcional de cualquier entidad controladora de dicho negocio en el extranjero (ya sea entidad controladora inmediata, intermedia o última). El hecho de que la inversión neta se mantenga a través de una entidad controladora intermedia no afecta a la naturaleza del riesgo económico que surge de la exposición a la tasa de cambio de la entidad controladora última.
- C9. Una exposición al riesgo de moneda extranjera que surge de una inversión neta en un negocio en el extranjero puede cumplir los requisitos para la contabilidad de coberturas solamente una vez incluida en los estados financieros consolidados. Por ello, si los mismos activos netos de un negocio en el extranjero están cubiertos por más de una entidad controladora dentro de la entidad económica respecto al mismo riesgo (por ejemplo, por una entidad controladora directa y una indirecta), solo una de esas relaciones de cobertura cumplirá los requisitos para la contabilidad de coberturas en los estados financieros consolidados de la entidad controladora última. Una relación de cobertura designada por una entidad controladora en sus estados financieros consolidados no es necesario que se mantenga en otra entidad controladora de nivel superior. Sin embargo, si no se mantiene en la entidad controladora de nivel superior, la contabilidad de coberturas aplicada por la de nivel inferior deberá revertirse antes de que la entidad controladora de nivel superior registre la contabilidad de coberturas.

Dónde puede mantenerse el instrumento de cobertura

- C10. Un instrumento financiero derivado o no derivado (o una combinación de instrumentos derivados y no derivados) puede designarse como instrumento de cobertura en una cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero. Cualquier entidad o entidades dentro de la entidad económica (excepto el negocio en el extranjero que esté siendo cubierto), puede mantener el (los) instrumento(s) de cobertura siempre que se satisfagan los requerimientos sobre designación, documentación y eficacia establecidos en el párrafo 98 de la NICSP 29 que hacen referencia a la cobertura de una inversión neta. En concreto, la estrategia de cobertura de la entidad económica debe estar claramente documentada, ya que existe la posibilidad de distintas designaciones en niveles diferentes de la entidad económica.
- C11. A efectos de evaluar la eficacia, el cambio en el valor del instrumento de cobertura con respecto al riesgo de tasa de cambio se calculará con referencia a la moneda funcional de la entidad controladora contra cuya moneda funcional se mide el riesgo cubierto, de acuerdo con la documentación de la contabilidad de coberturas. Dependiendo de dónde se mantenga el instrumento de cobertura, en ausencia de contabilidad de coberturas el cambio total en el valor se podría reconocer en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo, directamente en los activos netos/patrimonio, o en ambos. En cualquier caso, la evaluación de la eficacia no se verá afectada porque el cambio en el valor del instrumento de cobertura se reconozca en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo, o directamente en los activos netos/patrimonio. Como parte de la aplicación de la contabilidad de coberturas, la parte efectiva total del cambio se incluye directamente en los activos netos/patrimonio. La evaluación de la eficacia no se verá afectada porque el instrumento de cobertura sea o no un instrumento derivado, ni por el método de consolidación aplicado.

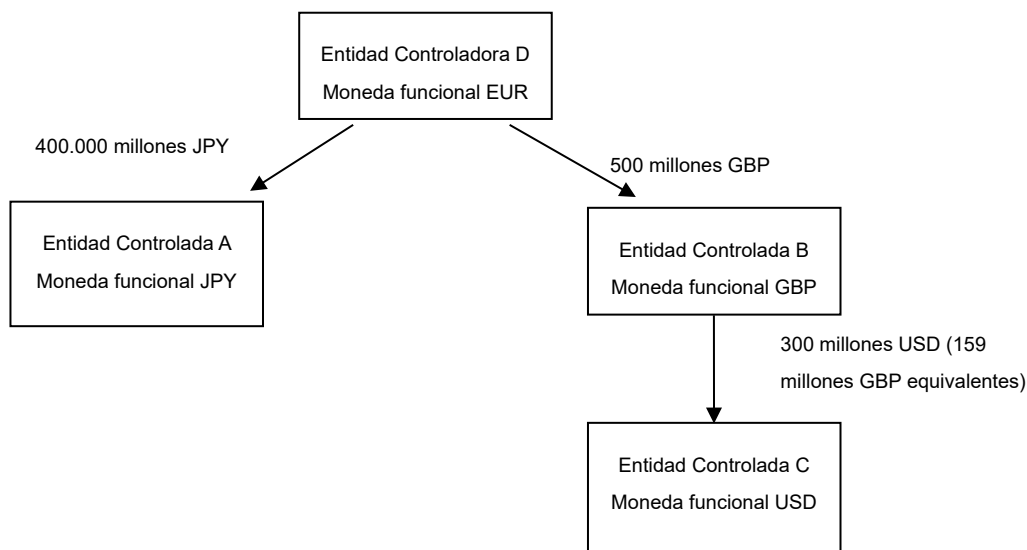
Disposición de un negocio en el extranjero cubierto

- C12. Cuando se disponga de un negocio en el extranjero que estaba cubierto, el importe reclasificado al resultado (ahorro o desahorro) del periodo desde la reserva de conversión de moneda extranjera en los estados financieros consolidados de la entidad controladora correspondiente al instrumento de cobertura, es el importe que el párrafo 113 de la NICSP 29 requiere que sea identificado. Ese importe es la ganancia o pérdida acumulada del instrumento de cobertura que se determinó como cobertura eficaz.

- C13. El importe reconocido en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo como resultado de la transferencia desde la reserva de conversión de moneda extranjera en los estados financieros consolidados de la entidad controladora correspondiente a la inversión neta en el negocio en el extranjero, de acuerdo con el párrafo 57 de la NICSP 4, es el importe incluido en dicha reserva de conversión de moneda extranjera de la entidad controladora correspondiente a ese negocio en el extranjero. En los estados financieros consolidados de la entidad controladora última, la suma del importe neto reconocido en la reserva de conversión de moneda extranjera correspondiente a todos los negocios en el extranjero no se verá afectada por el método de consolidación. Sin embargo, si la controladora última utiliza el método de consolidación directo o el de por etapas, podría afectar al importe incluido en su reserva de conversión de moneda extranjera correspondiente a un negocio en el extranjero concreto.
- C14. El método directo es el método de consolidación en el que los estados financieros del negocio en el extranjero se convierten directamente a la moneda funcional de la entidad controladora última. El método por etapas es el método de consolidación por el cual los estados financieros del negocio en el extranjero se convierten en primer lugar, a la moneda funcional de alguna (o algunas) entidad(es) controladora(s) intermedia(s) y, seguidamente, se convierten a la moneda funcional de la entidad controladora última (o a la moneda de presentación si fuese diferente).
- C15. El uso del método de consolidación por etapas podría dar lugar a que se reconozca en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo un importe diferente al utilizado para determinar la eficacia de la cobertura. Esta diferencia puede eliminarse mediante la determinación del importe relacionado con ese negocio en el extranjero que habría surgido, si se hubiese utilizado el método directo de consolidación. La NICSP 4 no requiere la realización de este ajuste. No obstante, sería una elección de política contable que debería seguirse congruentemente para todas las inversiones netas.

Ejemplo

- C16. El siguiente ejemplo ilustra la aplicación de los párrafos anteriores utilizando la estructura de la entidad ilustrada más adelante. En todos los casos, debería de comprobarse la eficacia de las relaciones de cobertura descritas de acuerdo con la NICSP 29, aunque esta evaluación no se discute. La Entidad Controladora D, que es la entidad controladora última, presenta sus estados financieros consolidados en euros, su moneda funcional (EUR). Cada una de las entidades controladas, es decir la Entidad Controlada A, Entidad Controlada B y Entidad Controlada C, está participada en su totalidad. La inversión neta de 500 millones de libras esterlinas de la Entidad Controladora D en la Entidad Controlada B [moneda funcional: libras esterlinas (GBP)] incluye el equivalente a 159 millones de libras esterlinas de la inversión neta de 300 millones de dólares USA de la Entidad Controlada B en la Entidad Controlada C [moneda funcional: dólares estadounidenses (USD)]. En otras palabras, los activos netos de la Entidad Controlada B distintos de su inversión en la Entidad Controlada C, son 341 millones de libras esterlinas.



Naturaleza del riesgo cubierto para el cual puede designarse una relación de cobertura (párrafos C6 a C9)

C17. La Entidad Controladora D puede cubrir su inversión neta en cada una de las Entidades Controladas A, B y C para el riesgo de tasa de cambio entre sus respectivas monedas funcionales (yen japonés (JPY), libra esterlina y dólar estadounidense) y el euro. Además, la Entidad Controladora D puede cubrir el riesgo de tasa de cambio USD/GBP entre las monedas funcionales de la Entidad Controlada B y la Entidad Controlada C. En sus estados financieros consolidados, la Entidad Controlada B puede cubrir su inversión neta en la Entidad Controlada C respecto al riesgo de tasa de cambio entre sus monedas funcionales dólares USA y libras esterlinas. En los siguientes ejemplos, el riesgo designado es el riesgo de tasa de cambio al contado ya que los instrumentos de cobertura no son derivados. Si los instrumentos de cobertura fuesen contratos a término, la Entidad Controladora D podría designar el riesgo de tasa de cambio a plazo.

Importe de la partida cubierta para el cual puede designarse una relación de cobertura (párrafos C6 a C9)

C18. La Entidad Controladora D desea cubrir el riesgo de tasa de cambio de su inversión neta en la Entidad Controlada C. Supongamos que la Entidad Controlada A tiene un préstamo externo de 300 millones de dólares estadounidenses. Los activos netos de la Entidad Controlada A al comienzo del periodo sobre el que se informa son de 400.000 millones de yenes japoneses, incluyendo el importe del préstamo externo de 300 millones de dólares estadounidenses.

C19. La partida cubierta puede ser un importe de activos netos igual o inferior al importe en libras de la inversión neta de la Entidad Controladora D en la Entidad Controlada C en sus estados financieros consolidados (300 millones de dólares estadounidenses). En sus estados financieros consolidados, la Entidad Controladora D puede designar el préstamo externo de 300 millones de dólares estadounidenses en la Entidad Controlada A como una cobertura del riesgo de tasa de cambio al contado EUR/USD asociado con su inversión neta de 300 millones de dólares USA en los activos netos de la Entidad Controlada C. En este caso, tras la aplicación de la contabilidad de coberturas, tanto la diferencia de cambio EUR/USD del préstamo externo de 300 millones de dólares estadounidenses en la Entidad Controlada A como la diferencia de cambio EUR/USD de la inversión neta de 300 millones de dólares estadounidenses en la Entidad Controlada C, se incluirán en la reserva de conversión de moneda extranjera en los estados financieros consolidados de la Entidad Controladora D.

C20. En ausencia de contabilidad de coberturas, la diferencia de tasa de cambio USD/EUR total sobre el préstamo externo de 300 millones de dólares estadounidenses de la Entidad Controlada A se reconocería en los estados financieros consolidados de la Entidad Controladora D de la siguiente forma:

- la variación de la tasa de cambio al contado USD/JPY, convertida a euros, en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo; y
- la variación de la tasa de cambio al contado JPY/EUR, directamente en los activos netos/patrimonio.

En lugar de la designación del párrafo C19, la Entidad Controladora D podría designar, en sus estados financieros consolidados, el préstamo externo de 300 millones de dólares estadounidenses de la Entidad Controlada A, como una cobertura del riesgo de tasa de cambio al contado GBP/USD entre la Entidad Controlada C y la Entidad Controlada B. En este caso, la diferencia de tasa de cambio USD/EUR total sobre el préstamo externo de 300 millones de dólares estadounidenses de la Entidad A se reconocería en su lugar, en los estados financieros de la Entidad Controlada D, de la siguiente forma:

- la variación de la tasa de cambio al contado GBP/USD, en la reserva de conversión de moneda extranjera correspondiente a la Entidad Controlada C;
- la variación de la tasa de cambio al contado GBP/JPY, convertida a euros, en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo; y
- la variación de la tasa de cambio al contado JPY/EUR, directamente en los activos netos/patrimonio.

C21. La Entidad Controladora D no puede designar el préstamo externo de 300 millones de dólares estadounidenses de la Entidad Controlada A como una cobertura de ambos riesgos, es decir, del riesgo de tasa de cambio al contado EUR/USD y del riesgo de tasa de cambio al contado GBP/USD, en sus estados financieros consolidados. Un único instrumento de cobertura puede cubrir el mismo riesgo designado solo una vez. La Entidad Controlada B no puede aplicar la contabilidad de coberturas en sus estados financieros consolidados porque el instrumento de cobertura se mantiene fuera de la entidad económica que comprende a la Entidad Controlada B y a la Entidad Controlada C.

¿Qué entidad dentro de la entidad económica puede mantener el instrumento de cobertura (párrafos C10 y C11)?

C22. Como se señaló en el párrafo C20, en ausencia de contabilidad de coberturas, la variación total en el valor del préstamo externo de 300 millones de dólares estadounidenses de la Entidad Controlada A relacionado con el riesgo de tasa de cambio, debería registrarse en los estados financieros consolidados de la Entidad Controladora D, tanto en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo (riesgo al contado USD/JPY) como directamente en los activos netos/patrimonio (riesgo al contado EUR/JPY). Ambos importes se incluyen a efectos de evaluar la eficacia de la cobertura designada en el párrafo C19 porque tanto el cambio en el valor del instrumento de cobertura como en el de la partida cubierta se calculan con referencia al euro, moneda funcional de la Entidad Controladora D, frente al dólar estadounidense, moneda funcional de la Entidad Controlada C, según la documentación de la cobertura. El método de consolidación (es decir, el método directo o el método por etapas) no afecta a la evaluación de la eficacia de la cobertura.

Importes reconocidos en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo en la disposición de un negocio en el extranjero (párrafos C12 y C13)

C23. Cuando se disponga la Entidad Controlada C, el importe en los estados financieros consolidados de la Entidad Controladora D que se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo como resultado de la transferencia desde la reserva de conversión de moneda extranjera (RCME) será:

- (a) con respecto al préstamo de 300 millones de dólares estadounidenses de la Entidad Controlada A, el importe que la NICSP 29 requiere que sea identificado, es decir, la variación total del valor relativo al

riesgo de tasa de cambio que fue directamente reconocida en los activos netos/patrimonio como la parte eficaz de la cobertura; y

- (b) con respecto a la inversión neta de 300 millones de dólares estadounidenses en la Entidad Controlada C, el importe determinado mediante el método de consolidación de la entidad. Si la Entidad Controladora D utiliza el método directo, su RCME en relación a la Entidad Controlada C se calculará directamente mediante la tasa de cambio EUR/USD. Si la Entidad Controladora D utiliza el método por etapas, su RCME en relación a la Entidad Controlada C se determinará a partir de la RCME reconocida por la Entidad Controlada B que refleja la tasa de cambio GBP/USD, la cual será convertida a la moneda funcional de la Entidad Controladora D utilizando la tasa de cambio EUR/GBP. La aplicación en ejercicios anteriores del método de consolidación por etapas por la Entidad Controladora D, ni le obliga ni le impide que, al determinar el importe de la RCME a reconocer en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo cuando se disponga de la Entidad Controlada C, éste sea el importe que se habría reconocido si hubiera utilizado siempre el método directo, dependiendo de su política contable.

Cobertura de más de un negocio en el extranjero (párrafos C7, C9, y C11)

- C24. Los siguientes ejemplos muestran que en los estados financieros consolidados de la Entidad Controladora D, el riesgo que puede ser cubierto es siempre el riesgo entre su moneda funcional (euro) y las monedas funcionales de las Entidades Controladas B y C. No importa cómo se designen las coberturas, los importes máximos que pueden ser coberturas eficaces a incluir en la reserva de conversión de moneda extranjera en los estados financieros consolidados de la Entidad Controladora D cuando ambos negocios en el extranjero están cubiertos son: 300 millones de dólares estadounidenses para el riesgo EUR/USD y 341 millones de libras esterlinas para el riesgo EUR/GBP. Cualquier otro cambio de valor resultante de las variaciones en las tasas de cambio se incluirá en el resultado (ahorro o desahorro) consolidado del periodo de la Entidad Controladora D. Por supuesto, la entidad controladora D podría designar 300 millones de dólares estadounidenses solo para variaciones en la tasa de cambio al contado USD/GBP, o 500 millones de libras esterlinas solo para variaciones en la tasa de cambio al contado GBP/EUR.

La Entidad D mantiene ambos instrumentos de cobertura en dólares estadounidenses y libras esterlinas

- C25. La Entidad Controladora D puede desear cubrir el riesgo de tasa de cambio relativo a su inversión neta en la Entidad Controlada B, así como el relativo a la Entidad Controlada C. Supongamos que la Entidad Controladora D posee instrumentos de cobertura adecuados denominados en dólares estadounidense y en libras esterlinas que podría designar como coberturas de sus inversiones netas en la Entidad Controlada B y en la Entidad Controlada C. Las designaciones que puede hacer la Entidad Controladora D en sus estados financieros consolidados incluyen pero no se limitan a las siguientes:
- (a) Instrumento de cobertura de 300 millones de dólares estadounidenses designado como cobertura de la inversión neta de 300 millones de dólares estadounidenses en la Entidad Controlada C, siendo el riesgo, la exposición a la tasa de cambio al contado (EUR/USD) entre la Entidad Controladora D y la Entidad Controlada C, y un instrumento de cobertura de hasta 341 millones de libras esterlinas designado como cobertura de la inversión neta de 341 millones de libras esterlinas en la Entidad Controlada B, siendo el riesgo, la exposición a la tasa de cambio al contado (EUR/GBP) entre la Entidad Controladora D y la Entidad Controlada B.
- (b) Instrumento de cobertura de 300 millones de dólares estadounidenses designado como cobertura de la inversión neta de 300 millones de dólares estadounidenses en la Entidad Controlada C, siendo el riesgo, la exposición a la tasa de cambio al contado (GBP/USD) entre la Entidad Controlada B y la Entidad Controlada C, y un instrumento de cobertura de hasta 500 millones de libras esterlinas designado como cobertura de la inversión neta de 500 millones de libras esterlinas en la Entidad

Controlada B, siendo el riesgo, la exposición a la tasa de cambio al contado (EUR/GBP) entre la Entidad Controladora D y la Entidad Controlada B.

- C26. El riesgo EUR/USD procedente de la inversión neta de la Entidad Controladora D en la Entidad Controlada C, es un riesgo diferente del procedente del riesgo EUR/GBP de la inversión neta de la Entidad Controladora D en la Entidad Controlada B. Sin embargo, en el caso descrito en el apartado (a) del párrafo C25, por la designación del instrumento de cobertura en dólares estadounidenses que posee, la Entidad Controladora D ya tiene completamente cubierto el riesgo EUR/USD procedente de su inversión neta en la Entidad Controlada C. Si la Entidad Controladora D también hubiese designado un instrumento que mantuviera en libras esterlinas como cobertura de su inversión neta de 500 millones de libras esterlinas en la Entidad Controlada B, 159 millones de libras esterlinas de dicha inversión neta, que representan el equivalente en libras esterlinas de su inversión neta en dólares estadounidenses en la Entidad Controlada C, estarían cubiertos dos veces por el riesgo GBP/EUR en los estados financieros consolidados de la Entidad Controladora D.
- C27. En el caso descrito en el apartado (b) del párrafo C25, si la Entidad Controladora D designase como riesgo cubierto la exposición a la tasa de cambio al contado (GBP/USD) entre la Entidad Controlada B y la Entidad Controlada C, solo la parte GBP/USD del cambio en el valor de su instrumento de cobertura de 300 millones de dólares USA se incluirá en la reserva de conversión de moneda extranjera de la Entidad Controladora D relativa a la Entidad Controlada C. La variación restante (equivalente al cambio GBP/EUR sobre 159 millones de libras esterlinas) se incluirá en el resultado (ahorro o desahorro) consolidado del periodo de la Entidad Controladora D, como en el párrafo C20. Puesto que la designación del riesgo USD/GBP entre las Entidades Controladas B y C no incluye el riesgo GBP/EUR, la Entidad Controladora D también podrá designar hasta 500 millones de libras esterlinas de su inversión neta en la Entidad Controlada B, siendo el riesgo, la exposición a la tasa de cambio al contado (GBP/EUR) entre la Entidad Controladora D y la Entidad Controlada B.

La Entidad B mantiene el instrumento de cobertura en dólares estadounidenses

- C28. Supongamos que la Entidad Controlada B mantiene una deuda externa de 300 millones de dólares estadounidenses y que el importe obtenido por la misma se transfirió a la Entidad Controladora D mediante un préstamo entre entidades denominado en libras esterlinas. Puesto que sus activos y pasivos se incrementaron en 159 millones de libras esterlinas, los activos netos de la Entidad Controlada B no cambian. La Entidad Controlada B podría designar la deuda externa como cobertura del riesgo GBP/USD de su inversión neta en la Entidad Controlada C en sus estados financieros consolidados. La Entidad Controladora D podría mantener el mismo instrumento de cobertura designado por la Entidad Controlada B como cobertura de su inversión neta de 300 millones de dólares estadounidenses en la Entidad Controlada C frente al riesgo GBP/USD (véase el párrafo C9) y la Entidad Controladora D podría designar el instrumento de cobertura de GBP que mantiene como cobertura del total de 500 millones de libras esterlinas de inversión neta en la Entidad Controlada B. La primera cobertura, designada por la Entidad Controlada B, se evaluaría tomando como referencia la moneda funcional de la Entidad Controlada B (libras esterlinas) y la segunda cobertura, designada por la Entidad Controladora D, se evaluaría tomando como referencia la moneda funcional de la Entidad Controladora D (el euro). En este caso, solo el riesgo GBP/USD que procede de la inversión neta de la Entidad Controladora D en la Entidad Controlada C hubiera sido cubierto en los estados financieros consolidados de la Entidad Controladora D mediante el instrumento de cobertura en dólares estadounidenses, pero no el riesgo total EUR/USD. Por lo tanto, el riesgo total EUR/GBP procedente de la inversión neta de 500 millones de libras esterlinas de la Entidad Controladora D en la Entidad Controlada B puede ser cubierto en los estados financieros consolidados de la Entidad Controladora D.
- C29. No obstante, también debe considerarse la contabilización del préstamo a pagar de 159 millones de libras esterlinas por la Entidad Controladora D a la Entidad Controlada B. Si el préstamo a pagar por la Entidad Controladora D no se considerase parte de su inversión neta en la Entidad Controlada B porque no satisface

las condiciones del párrafo 18 de la NICPS 4, las diferencias de tasa de cambio GBP/EUR que surgieran de la conversión, deberían incluirse en el resultado (ahorro o desahorro) consolidado de la Entidad Controladora D. Si el préstamo de 159 millones de libras esterlinas a pagar a la Entidad Controlada B se considerase parte de la inversión neta de la controladora, dicha inversión neta sería solo de 341 millones de libras esterlinas y el importe que la Entidad Controladora D podría designar como partida cubierta por el riesgo GBP/EUR debería reducirse, por consiguiente, de 500 millones de libras esterlinas a 341 millones.

- C30. Si la Entidad Controladora D revirtiese la relación de cobertura designada por la Entidad Controlada B, la Entidad Controladora D podría designar el préstamo externo de 300 millones de dólares estadounidenses mantenido por la Entidad Controlada B como cobertura de su inversión neta de 300 millones de dólares estadounidenses en la Entidad Controlada C para el riesgo EUR/USD, y designar el instrumento de cobertura en libras esterlinas que mantiene como de cobertura únicamente hasta los 341 millones de libras esterlinas de la inversión neta en la Entidad Controlada B. En este caso, la eficacia de ambas coberturas se valoraría por referencia a la moneda funcional de la Entidad Controladora D (euros). Por consiguiente, tanto el cambio USD/GBP en el valor del préstamo externo que mantiene la Entidad Controlada B como el cambio GBP/EUR en el valor del préstamo a pagar por la Entidad Controladora D a la Entidad Controlada B (equivalente en total a USD/EUR) deberían incluirse en la reserva de conversión de moneda extranjera en los estados financieros consolidados de la Entidad Controladora D. Puesto que la Entidad Controladora D ya tiene completamente cubierto el riesgo EUR/USD procedente de su inversión neta en la Entidad Controlada C, solo podría cubrir hasta 341 millones de libras esterlinas por el riesgo EUR/GBP de su inversión neta en la Entidad Controlada B.

Modificaciones a otras NICSP

[Eliminado]

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 29, pero no son parte de la misma.

Introducción

- FC1. Estos Fundamentos de las conclusiones resumen las consideraciones del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) para llegar a las conclusiones en la NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*. Como esta Norma se basa en la NIC 39, *Instrumentos Financieros Reconocimiento y Medición* emitida por el IASB, los Fundamentos de las conclusiones indican solo aquellas áreas donde la NICSP 29 se diferencia de los principales requerimientos de la NIC 39.
- FC2. Este proyecto sobre instrumentos financieros forma parte del programa de convergencia del IPSASB, cuyo objetivo es la convergencia entre las NICSP y las NIIF. El IPSASB reconoce que hay determinados aspectos de los instrumentos financieros, que dado que están relacionados con el sector público, no son tratados en la NIC 39. Dichos aspectos serán tratados en proyectos futuros del IPSASB. En particular, el IPSASB reconoce que los proyectos futuros deben tratar:
- ciertas transacciones llevadas a cabo por bancos centrales; y
 - cuentas por cobrar y por pagar que surgen de acuerdos que, en esencia, son similares y tienen los mismos efectos económicos que los instrumentos financieros, pero no tienen una naturaleza contractual.
- FC3. En el desarrollo de esta Norma, el IPSASB decidió mantener el texto de la NIC 39 siempre que fuese coherente con las NICSP existentes, y tratar ciertos aspectos específicos del sector público a través de guías de aplicación adicionales.
- FC4. En septiembre de 2007, el IASB emitió modificaciones a la NIC 1, *Presentación de Estados Financieros*, introduciendo el “resultado integral” en la presentación de estados financieros. Dado que el IPSASB todavía no ha considerado el resultado integral, así como otras modificaciones propuestas a la NIC 1, dichas modificaciones no se han incluido en la NICSP 29. Se ha incluido en el texto de la NICSP 29, el texto de la NIC 39 publicado a 31 de diciembre de 2008, incluyendo ciertas modificaciones hechas por el IASB a la NIC 39 en abril de 2009 como parte de su proyecto de mejoras. El IPSASB reconoce que la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* fue emitida en noviembre de 2009. El IPSASB también reconoce que el IASB tiene planificadas más modificaciones significativas de la NIC 39. Por tanto, el IPSASB ha decidido considerar cualquier modificación de los requerimientos del IASB sobre instrumentos financieros como parte de un proyecto futuro.²

Alcance

- FC5. Los activos y pasivos pueden surgir de transacciones con ingresos sin contraprestación contractuales. El reconocimiento y medición inicial de los activos y pasivos que surgen de transacciones con ingresos sin contraprestación se trata en la NICSP 23 *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*. La NICSP 23 no proporciona requerimientos y guías para la medición posterior o baja en cuentas de dichos activos y pasivos. El IPSASB consideró la interrelación entre esta Norma y la NICSP 23 para los activos y pasivos que surgen de transacciones con ingresos sin contraprestación que cumplen la definición de activos financieros y pasivos financieros.
- FC6. Cuando se estaba desarrollando esta Norma, el IPSASB acordó que cuando un activo adquirido en una transacción sin contraprestación era un activo financiero, la entidad:
- reconoció inicialmente el activo utilizando la NICSP 23; y

² En enero de 2015 el IPSASB introdujo el concepto de entidades de inversión en la NICSP 35 y requirió que las entidades de inversión, tal como se definen en esa Norma, midan sus inversiones en entidades controladas, distintas de las que prestan servicios o actividades relacionados con inversiones, al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro)..

- midió inicialmente el activo utilizando la NICSP 23, pero utilizaba los requerimientos de esta Norma para determinar el tratamiento apropiado para cualquier costo de transacción en el que se incurrió para adquirir el activo.

Como la NICSP 23 no establecía requerimientos para la medición posterior o baja en cuentas para los activos adquiridos a través de transacciones sin contraprestación, se aplica esta Norma a dichos activos si son activos financieros.

- FC7. Para los pasivos, el IPSASB acordó que los pasivos que surjan de las condiciones impuestas a una transferencia de recursos de acuerdo con la NICSP 23, se reconocerán y medirán inicialmente utilizando dicha NICSP, dado que dichos pasivos habitualmente no cumplen con la definición de pasivo financiero en el reconocimiento inicial (véase la NICSP 28). Después del reconocimiento inicial, si las circunstancias indican que el pasivo es un pasivo financiero, una entidad evaluará si debe darse de baja en cuentas el pasivo reconocido de acuerdo con la NICSP 23 y reconocerse un pasivo financiero de acuerdo con esta Norma.
- FC8. El IPSASB acordó que otros pasivos que surgen de transacciones con ingresos sin contraprestación, por ejemplo, la devolución de recursos basada en una restricción en el uso de un activo, se reconocerán y medirán inicialmente de acuerdo con esta Norma si cumplen la definición de pasivo financiero.

Medición inicial

- FC9. El IPSASB reconoció que existía una interrelación entre la NICSP 23 y esta Norma para los activos adquiridos a través de transacciones sin contraprestación que cumplen la definición de activo financiero. La NICSP 23 requería medir inicialmente al valor razonable los activos adquiridos en transacciones con ingresos sin contraprestación. Esta Norma requería medir inicialmente los activos financieros al valor razonable, más los costos de transacción, siempre que los activos posteriormente no se midan al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro). Los dos procedimientos de medición son ampliamente coherentes, excepto por el tratamiento de los costos de la transacción.
- FC10. En ese momento, el IPSASB concluyó que hubiese sido inapropiado que los activos financieros que surgen de transacciones sin contraprestación fuesen medidos de forma diferente a los que surgen de transacciones con contraprestación. En consecuencia, el IPSASB acordó que los activos adquiridos en transacciones sin contraprestación debían ser medidos inicialmente al valor razonable utilizando los criterios de la NICSP 23, pero que debe considerarse esta Norma cuando se incurra en costos de transacción para adquirir el activo.

Préstamos en condiciones favorables

- FC11. Una entidad puede conceder o recibir préstamos en condiciones favorables. Dichos préstamos tienen aspectos particulares de contabilización porque sus condiciones no están relacionadas con el mercado. Por tanto, el IPSASB consideró cómo debe contabilizarse la parte por debajo del mercado de un préstamo en condiciones favorables. En el Proyecto de Norma 38, el IPSASB propuso que una entidad debe contabilizar los préstamos en condiciones favorables analizando la esencia de la transacción en cada una de las partes que la componen y contabilizando cada componente por separado y por tanto, el IPSASB determinó que la parte por debajo del mercado de un préstamo en condiciones favorables debe contabilizarse como sigue:
- el emisor de un préstamo en condiciones favorables contabiliza la parte del préstamo por debajo del mercado como un gasto el año en que se emite el préstamo; y
 - el receptor de un préstamo en condiciones favorables contabiliza la parte del préstamo por debajo del mercado de acuerdo con la NICSP 23.
- FC12. Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma 38 discreparon con el tratamiento propuesto para los préstamos en condiciones favorables porque no creían que el valor razonable fuese una base de medición

apropiada, mientras que otros discreparon con el tratamiento propuesto de gasto para la parte por debajo del mercado de los préstamos en condiciones favorables.

- FC13. Los que respondieron que discrepaban, con la base de medición del valor razonable, citaron dificultades conceptuales y prácticas en la medición de los préstamos en condiciones favorables al valor razonable. A nivel conceptual, se indicó que algunos préstamos en condiciones favorables emitidos por entidades del sector público podrían no estar disponibles en un mercado organizado como consecuencia de los perfiles de riesgo de los prestatarios, por ejemplo, préstamos a pequeñas empresas, o préstamos garantizados por el gobierno en su condición de prestamista de último recurso. Para los préstamos que no se encontrarían habitualmente en un mercado organizado, los que respondieron argumentaron que aunque fuese posible obtener el valor razonable, dicho valor razonable no proporciona una representación fiel de la transacción. Ellos argumentaron que dado que no existe un mercado organizado para dichas transacciones, el precio de la transacción en la medición inicial representa el valor razonable del préstamo. Aquellos que respondieron que citaron dificultades prácticas en la determinación del valor razonable indicaron que debido a dichas dificultades los valores razonables se determinan habitualmente utilizando estimaciones. Según su punto de vista, la utilización de dichas estimaciones podría convertir a la información en potencialmente carente de fiabilidad. Como vía para superar estas dificultades prácticas, los que respondieron sugirieron que, como alternativa al valor razonable, debe utilizarse como base de medición el costo nominal o la tasa de interés del prestamista.
- FC14. El IPSASB adopta la opinión de que la utilización del valor razonable permite una representación más fiel de la determinación del elemento de condición favorable de un préstamo en condiciones favorables. Además, dado que los préstamos concedidos sin intereses o con intereses reducidos no son únicos del sector público, no persuadieron al IPSASB de que existiese una razón específica en el sector público para abandonar los principios de valor razonable de la NIC 39. También indicaron que la NICSP 30 requiere información a revelar específica sobre la medición de instrumentos financieros incluyendo aquellos casos donde se han utilizado datos de mercado no observables. En consecuencia, el IPSASB decidió mantener el valor razonable como base de medición para los préstamos en condiciones favorables.
- FC15. Los que respondieron que no estaban de acuerdo con contabilizar como gasto la parte por debajo del mercado de los préstamos en condiciones favorables, indicaron que ya que dicha parte representa un subsidio podría ser más apropiado reconocer inicialmente un activo y reconocer posteriormente un gasto a través de la reducción de dicho activo conforme y cuando las condiciones del subsidio se cumplen o en proporción a una base temporal. Sin embargo, el IPSASB consideró que la concesión inicial del préstamo da lugar a un compromiso de recursos, en forma de un préstamo y un subsidio, desde el primer día. El punto de vista del IPSASB era que el reconocimiento inicial de este subsidio como un gasto al reconocer la transacción, proporciona información más útil para fines de rendición de cuentas.

Garantías financieras emitidas a través de transacciones sin contraprestación

- FC16. El IPSASB reconoció que en el sector público es habitual que los contratos de garantía financiera se emitan a través de transacciones sin contraprestación, es decir, se emiten sin contraprestación o por una contraprestación simbólica, generalmente para conseguir los amplios objetivos de las políticas sociales del emisor, en lugar de con fines comerciales. Aunque las entidades pueden emitir garantías por debajo de su valor razonable en el sector privado, no es habitual y es por razones comerciales, como cuando una entidad controladora emite una garantía al tenedor en nombre de la entidad controlada. En el sector público, la máxima exposición al riesgo de crédito de dichas garantías puede ser extremadamente elevada. Dichas garantías se emiten generalmente porque no existe un mercado activo y, en algunos casos, sería imposible que un emisor del sector privado proporcionase la garantía por la amplitud de la exposición al riesgo de crédito. El IPSASB consideró el enfoque de la medición inicial y mediciones posteriores para dichos contratos de garantía financiera.

- FC17. El IPSASB consideró si cuando se realiza un contrato de garantía financiera con contraprestación debe considerarse como valor razonable el importe de dicha contraprestación. La Guía de aplicación de la NIC 39 establece que “el valor razonable de un instrumento financiero, en el momento de reconocimiento inicial, es normalmente el precio de la transacción”. En el sector público el IPSASB consideró que en muchos casos el precio de la transacción (contraprestación) relacionado con un contrato de garantía financiera no reflejaría el valor razonable y que el reconocimiento de dicho importe sería un reflejo inexacto y engañoso de la exposición del emisor al riesgo financiero. El IPSASB concluyó que cuando una garantía financiera tiene contraprestación, una entidad debe determinar si la contraprestación surge de una transacción con contraprestación y por tanto representa su valor razonable. Si la contraprestación representa el valor razonable, el IPSASB concluyó que las entidades deben reconocer la garantía financiera por el importe de la contraprestación y las mediciones posteriores deben ser por el importe mayor entre el importe determinado de acuerdo con la NICSP 19 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* y el importe inicialmente reconocido, menos, cuando corresponda, la amortización acumulada reconocida de acuerdo con la NICSP 47 *Ingresos*. Cuando la contraprestación de la transacción no es su valor razonable, debe requerirse a la entidad en el reconocimiento inicial determinar la medición de la misma forma que si no se hubiese pagado contraprestación.
- FC18. Por tanto, el IPSASB consideró el enfoque para determinar la medición en el reconocimiento inicial de los contratos de garantía financiera sin contraprestación o por una contraprestación distinta al valor razonable. El IPSASB identificó que podía utilizarse una jerarquía de valoración para la medición inicial de los contratos de garantía financiera sin contraprestación o por una contraprestación distinta al valor razonable:
- una entidad evalúa si puede determinarse el valor razonable de un contrato de garantía financiera observando el precio en un mercado activo;
 - cuando el precio no pueda determinarse observando el precio en un mercado activo, la entidad utiliza una técnica de valoración; y
 - si el valor razonable para un contrato de garantía financiera no puede determinarse, la entidad mide el contrato de garantía financiera en el reconocimiento inicial y posterior de acuerdo con la NICSP 19.
- FC19. Puede haber casos en los que exista un mercado activo para contratos de garantía financiera equivalentes o similares a los emitidos. En dichos casos el valor razonable debe estimarse a través de la observación de dicho mercado activo. Cuando no existe un mercado activo, el IPSASB consideró si debe requerirse a la entidad cambiar inmediatamente al enfoque basado en la NICSP 19. El IPSASB indicó que muchas técnicas de valoración son de gran complejidad y, tal como se indica en los párrafos GA107 y GA108, pueden dar lugar a una variedad de resultados. Es discutible que el costo de desarrollar dichas técnicas exceda los beneficios proporcionados a los usuarios de la información. Un enfoque basado en la NICSP 19 puede proporcionar una medición más fiable y comprensible de la exposición al riesgo del emisor como resultado de formalizar un contrato de garantía financiera. El IPSASB también reconoció que cuando una entidad no reconoce un pasivo de acuerdo con la NICSP 19, la entidad revela la información requerida sobre obligaciones contingentes en la NICSP 19 a menos que la salida de recursos sea remota. La información proporcionada a los usuarios sobre la exposición al riesgo relacionada con las garantías financieras proporcionadas con contraprestación nula o simbólica también incluye informaciones a revelar sobre el riesgo de crédito en la NICSP 30 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*. Por el contrario, el IPSASB reconoció que actualmente hay NICSP que requieren la utilización de expertos, como actuarios, para desarrollar técnicas de valoración que son intrínsecamente complejas (por naturaleza), como la NICSP 39 *Beneficios a los Empleados*. Considerando ambos aspectos el IPSASB concluyó que, en ausencia de un mercado activo, debe permitirse a las entidades utilizar una técnica de valoración no basada en un mercado observable cuando estén convencidas de que dicha técnica proporciona un método fiable y comprensible para determinar el valor razonable de un contrato de garantía financiera formalizado por un emisor a través de una transacción sin contraprestación.

Particularmente, este es el caso de garantías no estándar en las que hay disponibilidad limitada de datos sobre incumplimientos y riesgo de crédito.

Revisión de la NICSP 29 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 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 29 como resultado del documento *Mejoras a la NICSP*, 2021

FC21. El IPSASB examinó las revisiones a la NIC 39 , *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, incluidas en la *Reforma de las Tasas de Interés de Referencia* (Modificaciones de la NIIF 9, la NIC 39 y la NIIF 7) emitida por el IASB en septiembre de 2019, así como la justificación del IASB para realizar estas modificaciones, tal como se establece en sus Fundamentos de las Conclusiones, y coincidió en que no existía ninguna razón específica del sector público para no adoptar estas modificaciones, en adelante denominadas *Reforma de las tasas de interés de referencia*.

FC22. El IPSASB examinó las revisiones a la NIC 39, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, incluidas en la *Reforma de las tasas de interés de referencia—Fase 2* (Modificaciones a la NIIF 9, NIC 39, NIIF 7, NIIF 4 y NIIF 16) emitidas por el IASB en agosto de 2020, así como los fundamentos del IASB para realizar estas modificaciones, tal y como se establecen en sus Fundamentos de las Conclusiones, y coincidió en que no existía ninguna razón específica del sector público para no adoptar estas modificaciones, etiquetadas en lo sucesivo como *Reforma de las Tasas de Interés de Referencia—Fase 2*.

FC23. Además de las modificaciones anteriores de la NICSP 29 (modificada por la NICSP 41 cuando se publicó por primera vez en 2018), el IPSASB consideró que las entidades que todavía aplican la NICSP 29 (antes de la adopción de la NICSP 41) podrían beneficiarse de las modificaciones de la sección de cobertura incluidas en los párrafos 113A a 113ZC de la NICSP 29 (modificada por la NICSP 41 cuando se publicó por primera vez en 2018) y las modificaciones sobre la solución práctica para los cambios en los flujos de efectivo contractuales de los instrumentos financieros incluidas en los párrafos 72A a 72E de la NICSP 41.

FC24. Aunque las modificaciones de los párrafos 72A a 72E de la NICSP 41 eran innecesarias en la norma equivalente a la NICSP 29 del IASB, la NIC 39, son necesarias en la NICSP 29 (antes de la adopción de la NICSP 41) porque las secciones sobre flujos de efectivo contractuales son efectivas hasta el 1 de enero de 2023.

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 29, pero no es parte de la misma.

Sección A a G

[Eliminado]

Ejemplos Ilustrativos

Estos Ejemplos acompañan a la NICSP 29, pero no son parte de la misma.

Cobertura del riesgo de tasa de interés de una cartera de activos y pasivos

- EI1. El 1 de enero del año 20X1, la Entidad A identifica una cartera que contiene activos y pasivos cuyo riesgo de tasa de interés desea cubrir. Los pasivos incluyen depósitos a la vista cuyo titular puede retirar en cualquier momento sin aviso previo. Para la gestión del riesgo, la entidad considera que todas las partidas de la cartera tienen una tasa de interés fija.
- EI2. Para la gestión del riesgo, la Entidad A analiza los activos y pasivos de la cartera en los periodos de revisión de precios a partir de fechas de revisión esperadas. La entidad utiliza periodos mensuales y distribuye las partidas para los siguientes cinco años (es decir, tiene 60 periodos mensuales diferentes).¹ Los activos de la cartera son activos prepagables que la Entidad A distribuye en periodos basados en las fechas de prepago esperadas, distribuyendo un porcentaje del total de activos, en lugar de por partidas individuales, a cada periodo de tiempo. La cartera también incluye pasivos exigibles que la entidad espera, en función de la cartera total, reembolsar en periodos que van desde un mes a cinco años y, por motivos de gestión del riesgo, los periodos están distribuidos conforme a este criterio. A partir de este análisis, la Entidad A decide qué importe desea cubrir en cada periodo.
- EI3. Este ejemplo comprende solo el periodo de revisión del precio que finaliza en un plazo de tres meses, es decir que la fecha de vencimiento es el 31 de marzo de 20X1 (para los 59 periodos restantes se emplearía un procedimiento similar). La Entidad A ha distribuido en este periodo activos por 100 millones de u.m. y pasivos por 80 millones de u.m. Todos los pasivos se reembolsan cuando son reclamados.
- EI4. La Entidad A decide, por motivos de gestión del riesgo, cubrir la posición neta de 20 millones de u.m. y en consecuencia contrata una permuta de tasas de interés² el 1 de enero de 20X1 en la que paga a una tasa de interés fija y recibe a una tasa de interés variable en función del índice LIBOR, con un importe teórico del principal de 20 millones de u.m. y una duración de tres meses.
- EI5. Para este ejemplo se asumen las siguientes simplificaciones:
- (a) el cupón de la parte fija de la permuta financiera es igual al cupón fijo del activo;
 - (b) el cupón de la parte fija de la permuta financiera se paga en las mismas fechas que los intereses del activo; y
 - (c) el interés en la parte variable de la permuta financiera es la tasa LIBOR al cierre. Como resultado, el cambio en el valor razonable de la permuta financiera se produce en su totalidad por la parte a interés fijo, dado que la parte a interés variable no está expuesta a cambios en su valor razonable debido a cambios en las tasas de interés.

En aquellos casos en los que no se mantengan estas simplificaciones, se producirán mayores ineficacias. (Las ineficacias que se produzcan por el apartado (a) pueden eliminarse estableciendo como partida cubierta una parte de los flujos de efectivo del activo que sean equivalente a la parte a interés fijo de la permuta financiera).

- EI6. También se asume que la Entidad A comprueba la eficacia mensualmente.

¹ En este ejemplo los flujos de efectivo principales han sido distribuidos en los periodos de tiempo, pero los flujos de efectivo de los intereses asociados se han incluido en el momento de calcular el cambio en el valor razonable de la partida cubierta. Otros métodos de distribución de los activos y pasivos serían posibles. Además, en este ejemplo, se han utilizado periodos de revisión mensuales. Una entidad podría escoger periodos de tiempo más largos o cortos.

² Este ejemplo utiliza una permuta financiera como instrumento de cobertura. Una entidad podría usar futuros de tasas de interés u otros derivados como instrumentos de cobertura.

EI7. El valor razonable de un activo equivalente no prepagable de 20 millones de u.m., sin considerar los cambios en el valor que no sean atribuibles a los movimientos de las tasas de interés, en diferentes momentos durante el periodo de la cobertura, son los siguientes:

	1 Ene 20X1	31 Ene 20X1	1 Feb 20X1	28 Feb 20X1	31 Mar 20X1
Valor razonable (activo) (u.m.)	20.000.000	20.047.408	20.047.408	20.023.795	Cero

EI8. El valor razonable de la permuta financiera en diferentes momentos durante el periodo de la cobertura es el siguiente:

	1 Ene 20X1	31 Ene 20X1	1 Feb 20X1	28 Feb 20X1	31 Mar 20X1
Valor razonable (pasivo) (u.m.)	Cero	(47.408)	(47.408)	(23.795)	Cero

Tratamiento Contable

EI9. El 1 de enero de 20X1, la Entidad A designa como partida cubierta un importe de 20 millones de u.m. de activos para un periodo de tres meses. Designa como riesgo cubierto el cambio en el valor de la partida cubierta (es decir, 20 millones de u.m. de activos) que es atribuible a los cambios en el índice LIBOR. Asimismo, se cumplen los otros requerimientos de designación establecidos en los párrafos 98(d) y GA162 de la Norma.

EI10. La Entidad A designa como instrumento de cobertura la permuta de tasas de interés descrita en el párrafo EI4.

Fin del mes 1 (31 de enero de 20X1)

EI11. El 31 de enero de 20X1 (al final del mes 1), cuando la Entidad A comprueba la eficacia, el LIBOR ha disminuido. Basándose en la experiencia histórica de los prepagos, la Entidad A estima que, como consecuencia de lo anterior, los prepagos se producirán antes de lo que se había previamente estimado. Por ello procede a reestimar el importe de los activos asignados a este periodo (excluyendo aquellos nuevos activos originados durante el mes) y los sitúa en 96 millones de u.m.

EI12. El valor razonable de la permuta de tasas de interés designada, con un principal teórico de 20 millones de u.m., es de (47.408) u.m.³, (la permuta financiera es un pasivo).

EI13. La Entidad A calcula el cambio en el valor razonable de la partida cubierta, teniendo en cuenta el cambio en los prepagos estimados de la siguiente manera.

- (a) En primer lugar, calcula el porcentaje de la estimación inicial de los activos que fueron cubiertos en el periodo. Esto es, el 20 por ciento (20 millones de u.m. ÷ 100 millones de u.m.).
- (b) En segundo lugar, aplica este porcentaje (20 por ciento) a su estimación revisada del importe para ese periodo (96 millones de u.m.), a fin de calcular el importe que supone la partida cubierta en relación a su estimación revisada. Esto es 19,2 millones de u.m.

³ Véase el párrafo EI8.

- (c) En tercer lugar, se calcula el cambio en el valor razonable de esta estimación revisada de la partida cubierta (19,2 millones de u.m.) que es atribuible a los cambios en el LIBOR. Esto es 45.511 u.m. ($47.408 \text{ u.m.}^4 \times (19,2 \text{ millones de u.m.} \div 20 \text{ millones de u.m.})$).

EI14. La Entidad A realiza los siguientes asientos contables relacionados con este periodo:

Dr	Efectivo	172.097 u.m.	
	Cr	Resultado (ahorro o desahorro) del periodo (ingresos por intereses) ⁵	172.097 u.m.

Para reconocer los intereses recibidos por el importe cubierto (19,2 millones de u.m.).

Dr	Resultado (ahorro o desahorro) del periodo (gastos por intereses)	179.268 u.m.	
	Cr	Resultado (ahorro o desahorro) del periodo (ingresos por intereses)	179.268 u.m.
	Cr	Efectivo	Cero

Para reconocer los intereses recibidos y pagados en la permuta financiera designada como instrumento de cobertura.

Dr	Resultado (ahorro o desahorro) del periodo (pérdida)	47.408 u.m.	
	Cr	Pasivo por el derivado	47.408 u.m.

Para reconocer el cambio en el valor razonable de la permuta financiera.

Dr	Partida separada en el estado de situación financiera	45.511 u.m.	
	Cr	Resultado (ahorro o desahorro) del periodo (ganancia)	45.511 u.m.

Para reconocer el cambio en el valor razonable del importe cubierto

- EI15. El resultado neto será (excluyendo los ingresos y gastos por intereses) reconocer una pérdida en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo por importe de (1.897) u.m. Esto representa la ineficacia en la relación de cobertura que surge por el cambio en las fechas de prepago estimadas.

Comienzo del mes 2

- EI16. El 1 de febrero de 20X1, la Entidad A vende una parte de los activos en los distintos periodos de tiempo. La Entidad A calcula que ha vendido un 8½ por ciento de la totalidad de los activos de la cartera. Dado que los activos se distribuyeron entre los periodos asignando un porcentaje de los activos a cada periodo (en lugar de asignar activos individuales), la Entidad A considera que no puede asegurar a qué periodo concreto fueron asignados los activos vendidos. Por lo tanto, establece el criterio para la distribución sobre una base sistemática y racional. Apoyándose en el hecho de que se ha vendido una selección representativa de los activos de la cartera, la Entidad A distribuye la venta proporcionalmente entre todos los periodos.

⁴ Es decir, 20.047.408 u.m. – 20.000.000 u.m., véase el párrafo EI7.

⁵ Este ejemplo no muestra cómo se han calculado los importes de los ingresos por intereses y los gastos por intereses.

EI17. Sobre esta base, la Entidad A calcula que ha vendido un 8½ por ciento de los activos asignados al periodo tres meses, es decir, 8 millones de u.m. (8½ por ciento de 96 millones de u.m.). Los ingresos recibidos son 8.018.400 u.m., equivalentes al valor razonable de los activos.⁶ Al dar de baja en cuentas los activos, la Entidad A también elimina de la partida separada del estado de situación financiera un importe que representa el cambio en el valor razonable de los activos cubiertos que ya han sido vendidos. Esto es un 8½ por ciento de la partida separada del balance de 45.511 u.m., es decir 3.793 u.m.

EI18. La Entidad A realiza los siguientes asientos contables para reconocer la venta del activo y la eliminación de parte del saldo en la partida separada del estado de situación financiera:

Dr	Efectivo	8.018.400 u.m.	
	Cr	Asset	8.000.000 u.m.
	Cr	Partida separada en el estado de situación financiera	3.793 u.m.
	Cr	Resultado (ahorro o desahorro) del periodo (ganancia)	14.607 u.m.

Para reconocer la venta del activo a su valor razonable y para reconocer la ganancia por la venta

Debido a que el cambio en el valor de los activos no es atribuible al cambio en la tasa de interés cubierta, no surge ninguna ineficacia.

EI19. La Entidad A tiene ahora activos por valor de 88 millones de u.m. y pasivos por importe de 80 millones de u.m. en este periodo. Por lo tanto, el importe neto que la Entidad A quiere cubrir es ahora de 8 millones de u.m. y, consecuentemente, designa 8 millones de u.m. como importe cubierto.

EI20. La Entidad A decide ajustar el instrumento de cobertura mediante la designación de únicamente una proporción de la permuta financiera original como instrumento de cobertura. Por ello, designa como instrumento de cobertura 8 millones de u.m., o el 40 por ciento del importe teórico de la permuta financiera original, con un periodo a vencimiento de dos meses y un valor razonable de 18.963 u.m.⁷ Asimismo, se cumplen los otros requerimientos de designación establecidos en los párrafos 98(a) y GA162 de la Norma. Los 12 millones de u.m. del importe teórico de la permuta financiera que ya no está designado como instrumento de cobertura, se clasifica como mantenido para negociar con los cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo, o bien se designa como instrumento de cobertura en una cobertura diferente.⁸

EI21. El 1 de febrero de 20X1 y tras la contabilización de la venta de los activos, la partida separada en el estado de situación financiera es de 41.718 u.m. (45.511 u.m. – 3.793 u.m.), que representa el cambio acumulado en el valor razonable de 17,6 millones de u.m.⁹ de activos. Sin embargo, a fecha 1 de febrero de 20X1 la Entidad A está cubriendo sólo 8 millones de activos, que tienen un cambio acumulado en su valor razonable

⁶ El importe obtenido en la venta del activo es el valor razonable de un activo prepagable, que es menor que el valor razonable del activo no prepagable equivalente al mostrado en el párrafo EI7.

⁷ 47.408 u.m. x 40 por ciento.

⁸ La entidad podría en su lugar, entrar en una permuta financiera compensatoria con un principal teórico de 12 millones de u.m. para ajustar su posición y designar como instrumento de cobertura el total de los 20 millones de u.m. de la permuta financiera existente y los 12 millones de u.m. de la nueva permuta financiera compensatoria.

⁹ 19,2 millones – (8½ × 19,2 millones).

de 18.963 u.m.¹⁰ La cantidad restante en la partida separada de estado de situación financiera con un importe de 22.755 u.m.¹¹ se refiere a una cantidad de activos que la Entidad A todavía posee pero no está cubriendo. En consecuencia, la Entidad A amortiza este importe a lo largo el periodo de vida restante, es decir amortiza 22.755 u.m. en dos meses.

EI22. La Entidad A considera que no es práctico utilizar un método de amortización basado en un rendimiento efectivo recalculado y por tanto utiliza un método lineal.

Fin del mes 2 (28 de febrero de 20X1)

EI23. El 28 de febrero del 20X1, la Entidad A comprueba nuevamente la eficacia, y el LIBOR permanece sin cambios. La Entidad A no revisa sus expectativas de prepagos. El valor razonable de la permuta de tasas de interés utilizada con un principal teórico de 8 millones de u.m. es (9.518 u.m.)¹² (la permuta financiera es un pasivo). Además, la Entidad A calcula que el valor razonable de los 8 millones de u.m. de los activos cubiertos a 28 de febrero de 20X1 es de 8.009.518 u.m.¹³.

EI24. La Entidad A realiza los siguientes asientos contables relacionados con la cobertura de este periodo:

Dr	Efectivo	71.707 u.m.	
	Cr	Resultado (ahorro o desahorro) del periodo (ingresos por intereses)	71.707 u.m.

Para reconocer los intereses recibidos por la cantidad cubierta (8 millones u.m.).

Dr	Resultado (ahorro o desahorro) del periodo (gastos por intereses)	71.707 u.m.	
	Cr	Resultado (ahorro o desahorro) del periodo (ingresos por intereses)	62.115 u.m.
	Cr	Efectivo	9.592 u.m.

Para reconocer el interés recibido y pagado por la parte de la permuta financiera designada como instrumento de cobertura (8 millones de u.m.).

Dr	Pasivo por el derivado	9.445 u.m.	
	Cr	Resultado (ahorro o desahorro) del periodo (ganancia)	9.445 u.m.

Para reconocer el cambio en el valor razonable de la parte de la permuta financiera designada como instrumento de cobertura (8 millones u.m.) (9.518 u.m. – 18.963 u.m.).

Dr	Resultado (ahorro o desahorro) del periodo (pérdida)	9.445 u.m.	
	Cr	Partida separada en el estado de situación financiera	9.445 u.m.

¹⁰ 41.718 u.m. × (8 millones u.m. ÷ 17,6 millones u.m.).

¹¹ 41.718 u.m. – 18.963 u.m.

¹² 23.795 u.m. [véase el párrafo EI8] × (8 millones u.m. ÷ 20 millones u.m.).

¹³ 20.023.795 u.m. [véase el párrafo EI7] × (8 millones u.m. ÷ 20 millones u.m.).

Para reconocer el cambio en el valor razonable del importe cubierto (8.009.518 u.m. – 8.018.963 u.m.).

EI25. El efecto neto en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo (excluidos los ingresos y gastos por intereses) es cero, lo que refleja que la cobertura ha sido totalmente efectiva.

EI26. La Entidad A realiza el siguiente asiento contable para amortizar la partida de balance para este periodo:

Dr	Resultado (ahorro o desahorro) del periodo (pérdida)	11.378 u.m.
	Cr Partida separada en el estado de situación financiera	11.378 u.m. (a)

Para reconocer la amortización cargada en el periodo.

(a) 22.755 u.m. ÷ 2

Fin del mes 3

EI27. Durante el tercer mes no hay más cambios en el importe de activos o pasivos para el periodo de tres meses. El 31 de marzo de 20X1 los activos y la permuta financiera vencen y todos los saldos son reconocidos en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo.

EI28. La Entidad A realiza los siguientes asientos contables relacionados con este periodo:

Dr	Efectivo	8.071.707 u.m.
	Cr Activo (estado de situación financiera)	8.000.000 u.m.
	Cr Resultado (ahorro o desahorro) del periodo (ingresos por intereses)	71.707 u.m.

Para reconocer los intereses y el efectivo recibido al vencimiento de la cantidad cubierta (8 millones u.m.).

Dr	Resultado (ahorro o desahorro) del periodo (gastos por intereses)	71.707 u.m.
	Cr Resultado (ahorro o desahorro) del periodo (ingresos por intereses)	62.115 u.m.
	Cr Efectivo	9.592 u.m.

Para reconocer el interés recibido y pagado por la parte de la permuta financiera designada como instrumento de cobertura (8 millones de u.m.).

Dr	Pasivo por el derivado	9.518 u.m.
	Cr Resultado (ahorro o desahorro) del periodo (ganancia)	9.518 u.m.

Para reconocer la expiración de la parte de la permuta financiera designada como instrumento de cobertura (8 millones u.m.).

Dr	Resultado (ahorro o desahorro) del periodo (pérdida)	9.518 u.m.
----	---	------------

Cr	Partida separada en el estado de situación financiera	9.518 u.m.
----	---	------------

Para eliminar la partida de balance restante en la expiración del periodo.

EI29. El efecto neto en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo (excluidos los ingresos y gastos por intereses) es cero, lo que refleja que la cobertura ha sido totalmente efectiva.

EI30. La Entidad A realiza el siguiente asiento contable para amortizar la partida de balance para este periodo:

Dr	Resultado (ahorro o desahorro) del periodo (pérdida)	11.377 u.m.
Cr	Partida separada en el estado de situación financiera	11.377 u.m. ^(a)

Para reconocer la amortización cargada en el periodo.

(a) $22.755 \text{ u.m.} \div 2$

Resumen

EI31. La tabla siguiente resume:

- (a) los cambios en la partida separada en el estado de situación financiera;
- (b) el valor razonable del derivado;
- (c) el efecto en el resultado (ahorro o desahorro) de la cobertura para el periodo entero de cobertura de tres meses; y
- (d) los ingresos y gastos por intereses relacionados con el importe designado como cobertura.

Descripción	1 Ene 20X1	31 Ene 20X1	1 Feb 20X1	28 Feb 20X1	31 Mar 20X1
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
Importe de los activos cubiertos	20.000.00	19.200.00	8.000.00	8.000.00	8.000.00
	0	00	00	00	0

(a) **Cambios en la partida separada en el estado de situación financiera**

Saldo anterior:

Saldos a amortizar	Cero	Cero	Cero	22.755	11.377
Saldos restantes	Cero	Cero	45.511	18.963	9.518
Menos: Ajustes por la venta del activo	Cero	Cero	(3.793)	Cero	Cero
Ajustes por cambios en el valor razonable del activo cubierto	Cero	45.511	Cero	(9.445)	(9.518)
Amortización	Cero	Cero	Cero	(11.378)	(11.377)

Periodo siguiente:

Saldos a amortizar	Cero	Cero	22.755	11.377	Cero
Saldos restantes	Cero	45.511	18.963	9.518	Cero
<hr/>					
(b) Valor razonable del derivado;					
20.000.000 u.m.	Cero	47.408	–	–	–
12.000.000 u.m.	Cero	–	28.445	No designado ya como instrumento de cobertura.	
8.000.000 u.m.	Cero	–	18.963	9.518	Cero
Total	Cero	47.408	47.408	9.518	Cero
<hr/>					
(c) Efecto de la cobertura en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo					
Cambio en la partida: activo	Cero	45.511	N/A	(9.445)	(9.518)
Cambio en el valor razonable del derivado	Cero	(47.408)	N/A	9.445	9.518
Efecto Neto	Cero	(1.897)	N/A	Cero	Cero
Amortización	Cero	Cero	N/A	(11.378)	(11.377)

Además, existe una ganancia por venta de activos de 14.607 u.m. el 1 de febrero de 20X1.

(d) **Ingresos y gastos por intereses relacionados con el importe designado como cobertura.**

Ingresos por intereses

– en el activo	Cero	172.097	N/A	71.707	71.707
– en la permuta financiera	Cero	179.268	N/A	62.115	62.115

Gastos por intereses

– en la permuta financiera	Cero	(179.268)	N/A	(71.707)	(71.707)
----------------------------	------	-----------	-----	----------	----------

EI32 a EI50. [Eliminado]

COMPARACIÓN CON LA NIC 39

La NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 39, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* (incluyendo las modificaciones hasta el 31 de diciembre de 2008, así como también las modificaciones a la NIC 39 llevadas a cabo por el IASB como parte de sus *Mejoras a las NIIF* en abril de 2009). Las principales diferencias entre la NICSP 29 y la NIC 39 son las siguientes:

- La NICSP 29 contiene guías de aplicación adicionales para tratar los préstamos en condiciones favorables y contratos de garantía financiera llevados a cabo sin contraprestación o con una contraprestación simbólica. La NIC 39 no trata estas áreas.
- La NICSP 29 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIIF 39. Los ejemplos más significativos son el uso de los términos, “estado de rendimiento financiero” y “activos netos /patrimonio”. Los términos equivalentes en la NIC 39 son “estado del resultado integral o estado de resultados separado (si se presentara)” y “patrimonio”.
- La NICSP 29 no distingue entre “ingresos de actividades ordinarias” e “ingresos”. La NIC 39 distingue entre “ingresos de actividades ordinarias” e “ingresos” teniendo “ingresos” un significado más amplio que el término “ingresos de actividades ordinarias”.
- Los principios de la CINIIF 9, *Nueva Evaluación de Derivados Implícitos* y de la CIINIIF 16 *Coberturas de una Inversión Neta en un Negocio en el Extranjero* se han incluido como apéndices con autoridad normativa a la NICSP 29. El IASB emite las CINIIF como documentos separados.

ESTA PÁGINA ESTÁ EN BLANCO INTENCIONADAMENTE

NISCP 30, INSTRUMENTOS FINANCIEROS: INFORMACIÓN A REVELAR

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF[®]) 7, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar* 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 NIIF de Contabilidad es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo directamente en la IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

Correo electrónico: customerservices@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las Normas NIIF de Contabilidad, las Normas NIC y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

Las expresiones "Normas NIIF de Contabilidad", "Normas NIC", "IASB" y "Fundación IFRS" son marcas registradas de la Fundación IFRS y no deben usarse sin su permiso.

NISCP 30, INSTRUMENTOS FINANCIEROS: INFORMACIÓN A REVELAR

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las Normas NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2025.

La NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a revelar* se emitió en enero de 2010.

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

- NICSP 47, *Ingresos* (emitida en mayo de 2023)
- NICSP 46, *Medición* (emitida en mayo de 2023)
- NICSP 43, *Arrendamientos* (emitida en enero de 2022)
- *Mejoras a las NICSP 2021* (emitida en enero de 2022)
- *COVID-19: Diferimiento de las Fechas de Vigencia* (emitida en noviembre de 2020)
- *Mejoras a las NICSP 2019* (emitida en enero de 2020)
- NICSP 41, *Instrumentos Financieros* (emitida en agosto de 2018)
- NICSP 39, *Beneficios a los Empleados* (emitida en julio de 2016)
- *La aplicabilidad de las NICSP* (emitida en abril de 2016)
- *Mejoras a la NICSP 2015* (emitida en abril de 2016)
- NICSP 38, *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades* (emitida en enero de 2015)
- 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* (emitida en octubre de 2011)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 30

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección de Introducción	Eliminado	<i>Mejoras a las NICSP</i> octubre de 2011
2	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
3	Modificado	NICSP 35 enero de 2015 NICSP 37 enero de 2015 NICSP 39 julio de 2016 NICSP 41 agosto de 2018
4	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
5	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
5A	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018 NICSP 47 mayo de 2023

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
6	Eliminado	<i>La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016</i>
7	Eliminado	<i>La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016</i>
8	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018 NICSP 46 mayo de 2023
11	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
12	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
13	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
13A	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
14	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo 14A	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
14A	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
14B	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
15	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
15A	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
15B	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
15C	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
16	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo 17	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
17	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo 17A	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
17A	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
17B	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
17C	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
17D	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
17E	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
17F	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
18	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
20	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
20A	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
24	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
24A	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
25A	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
25B	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
25C	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
25D	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
26	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo 26A	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
26A	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
26B	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
26C	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo 27	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
27	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
27A	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
27B	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
27C	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
27D	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
27E	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
27F	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima de 28	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
28	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
28A	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
28B	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
28C	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
28D	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
28E	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
28F	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo 28G	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
28G	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo 28H	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
28H	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
Encabezamiento encima del párrafo 28I	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
28I	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
28J	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
30A	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
30B	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
30C	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
30D	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
30E	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
30F	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
30G	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
30H	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
30I	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
31	Eliminado	NICSP 46 mayo de 2023
32	Eliminado	NICSP 46 mayo de 2023
33	Eliminado	NICSP 46 mayo de 2023
34	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018 NICSP 46 mayo de 2023
35	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018 NICSP 43 enero de 2022
36	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
37	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
37A	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
39A	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
41	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo 42A	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
42A	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018 NICSP 47 mayo de 2023
42B	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
42C	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
42D	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
42E	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo 42F	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
42F	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
42G	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo 42H	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
42H	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018 NICSP 47 mayo de 2023
42I	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
42J	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
42K	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
42L	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo 42M	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
42M	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018 NICSP 47 mayo de 2023
42N	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018 NICSP 47 mayo de 2023
43	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo 44	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
44	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
45	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Encabezamiento encima del párrafo 49A	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
49A	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
49B	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
49C	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo 49D	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
49D	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo 49E	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
49E	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
49F	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
49G	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo 49H	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
49H	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo 49I	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
49I	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
49J	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
49K	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
49L	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
49M	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
49N	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
49O	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
49P	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
49Q	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
49R	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
49S	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
52A	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
52B	Nuevo	NICSP 35 enero de 2015 NICSP 37 enero de 2015 NICSP 38 enero de 2015
52C	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> abril de 2016
52D	Nuevo	<i>La aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
52E	Nuevo	NICSP 39 julio de 2016
52F	Modificado	<i>COVID-19: Diferimiento de la fecha de vigencia</i> noviembre de 2020
52G	Modificado	<i>COVID-19: Diferimiento de las Fechas de Vigencia</i> noviembre de 2020
52H	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
52I	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
52J	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
52K	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2022
52L	Nuevo	NICSP 43 enero de 2022
52M	Nuevo	NICSP 46 mayo de 2023
52N	Nuevo	NICSP 47 mayo de 2023
53	Modificado	NICSP 33 enero de 2015
GA1	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo GA4	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
GA4	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
GA5	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2020 NICSP 41 agosto de 2018
GA6	Modificado	NICSP 38 enero de 2015
Encabezamiento encima del párrafo AG8A	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA8A	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA8B	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA8C	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo GA8D	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
GA8D	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA8E	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo GA8F	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA8F	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA8G	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo GA8H	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA8H	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA8I	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA8J	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA9	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
GA10	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
GA16	Modificado	NICSP 43 enero de 2022
GA24	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
GA29	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo GA31	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA31	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA32	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA32A	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA33	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo GA34	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA34	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo GA35	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA35	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo GA36	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA36	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
GA37	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA38	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo GA39	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA39	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo GA40	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA40	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo GA41	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA41	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo GA42	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA42	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA43	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo GA44	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA44	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo GA45	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA45	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo GA46	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA46	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo GA47	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA47	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA48	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo GA49	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA49	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA50	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Encabezamiento encima del párrafo GA51	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA51	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo GA52	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA52	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo GA53	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA53	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA54	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo GA55	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GA55	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo GI3	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
GI3	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
GI4	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo GI7	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
GI7	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
GI8	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
GI9	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
GI10	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
GI11	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo GI13A	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2020
GI13A	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2020
GI13B	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2020
GI13C	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2020
GI14	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
GI15	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018 NICSP 46 mayo de 2023

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
GI16	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018 NICSP 46 mayo de 2023
Encabezamiento encima del párrafo GI22A	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2020
GI22A	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2020
Encabezamiento encima del párrafo GI22B	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2020
GI22B	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2020
Encabezamiento encima del párrafo GI22C	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2020
GI22C	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2020
GI22D	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2020
GI23	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP</i> enero de 2020
Encabezamiento encima del párrafo GI25	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
GI25	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
GI26	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
GI27	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo GI28	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
GI28	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
GI29	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
GI30	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
GI31	Eliminado	NICSP 41 agosto de 2018
GI36	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo GI41	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GI41	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GI42	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GI43	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo GI44	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
GI44	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima del párrafo GI45	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
GI45	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018

NICSP 30, INSTRUMENTOS FINANCIEROS: INFORMACIÓN A REVELAR

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1-2
Alcance.....	3-7
Definiciones.....	8
Clases de instrumentos financieros y nivel de información a revelar	9
Relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y el rendimiento financiero	10-37
Estado de Situación Financiera.....	11-23
Categorías de activos financieros y pasivos financieros	11
Activos financieros o pasivos financieros al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro) del ejercicio	12-14
Reclasificación	15-17
Compensación de activos financieros y pasivos financieros.....	17A–17F
Garantía colateral.....	18-19
Cuenta correctora para pérdidas crediticias	20
Instrumentos financieros compuestos con múltiples derivados implícitos	21
Incumplimientos y otras infracciones	22-23
Estado de Rendimiento Financiero	24
Partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas	24
Otra información a revelar	25-37
Políticas contables	25
Contabilidad de coberturas	26-28
Valor razonable	29-36
Préstamos en condiciones favorables	37
Naturaleza y alcance de los riesgos que surgen de los instrumentos financieros	38-49
Información cualitativa.....	40
Información cuantitativa.....	41-49
Riesgo crediticio.....	43-45
Activos financieros en mora o deteriorados.....	44
Garantías colaterales y otras mejoras crediticias obtenidas	45
Riesgo de liquidez	46
Riesgo de mercado.....	47-49

Análisis de sensibilidad	47-48
Otra información a revelar sobre el riesgo de mercado	49
Fecha de vigencia y transición	50-53
Derogación y sustitución de la NICSP 15 (2001)	54
Apéndice A: Guía de aplicación	
Apéndice B: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	
Comparación con la NIIF 7	

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

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es requerir a las entidades que, en sus estados financieros, revelen información que permita a los usuarios evaluar:
 - (a) la relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y en el rendimiento de la entidad; y
 - (b) la naturaleza y alcance de los riesgos procedentes de los instrumentos financieros a los que la entidad esté expuesta durante el periodo y lo esté al final del periodo sobre el que se informa, así como la forma de gestionar dichos riesgos.
2. Los principios contenidos en esta Norma complementan a los de reconocimiento, medición y presentación de los activos financieros y pasivos financieros de la NICSP 28 *Instrumentos Financieros: Presentación* y de la NICSP 41 *Instrumentos Financieros*.

Alcance

3. **Esta Norma se aplicará por todas las entidades para todos los tipos de instrumentos financieros, a excepción de:**
 - (a) **Aquellas participaciones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos, que se contabilicen de acuerdo con la NICSP 34 *Estados Financieros Separados*, la NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados* o la NICSP 36, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*. Sin embargo, en algunos casos, la NICSP 34, NICSP 35 o NICSP 36 permite que una entidad contabilice las participaciones en una entidad controlada, asociada o negocio conjunto aplicando la NICSP 41; en esos casos, las entidades aplicarán los requerimientos de esta Norma. Las entidades aplicarán también esta Norma a todos los derivados vinculados a las participaciones en subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos, a menos que el derivado cumpla la definición de un instrumento de patrimonio de la NICSP 28.**
 - (b) **Los derechos y obligaciones de los empleadores derivados de planes de beneficios a los empleados, a los que la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados* se aplica.**
 - (c) **Derechos y obligaciones surgidas de los contratos de seguros. Sin embargo, esta Norma se aplica a:**
 - (i) **los derivados implícitos en contratos de seguro, siempre que la NICSP 41 requiera que la entidad los contabilice por separado; y**
 - (ii) **un emisor de contratos de garantías financieras, si el emisor aplica la NICSP 41 al reconocer y medir los contratos, pero aplicará la normativa contable nacional e internacional pertinente que trate los contratos de seguro, si el emisor elige aplicar esas normas al reconocerlos y medirlos.**

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

- (d) **los instrumentos financieros, contratos y obligaciones derivados de transacciones con pagos basados en acciones, a los que se aplica la normativa contable nacional o internacional que trate de pagos basados en acciones, excepto los contratos que estén dentro del alcance de los párrafos 4 a 6 de la NICSP 41, a los que se aplica esa Norma.**
- (e) **Instrumentos que requieran ser clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 15 y 16 o los párrafos 17 y 18 de la NICSP 28.**

4. Esta Norma se aplica a los instrumentos financieros reconocidos y no reconocidos. Los instrumentos financieros reconocidos comprenden activos financieros y pasivos financieros que estén dentro del alcance de la NICSP 41. Los instrumentos financieros no reconocidos comprenden algunos instrumentos financieros que, aunque están fuera del alcance de la NICSP 41, entran dentro del alcance de esta Norma (como algunos compromisos de préstamo).
5. Esta Norma es aplicable a los contratos de compra o venta de elementos no financieros que estén dentro del alcance de la NICSP 41 (véanse los párrafos 6 a 8 de la NICSP 41).
- 5A. Los requerimientos de información a revelar sobre el riesgo de crédito de los párrafos 42A a 42N se aplica a los derechos de cuentas por cobrar que proceden de transacciones con contraprestación que están dentro del alcance de la NICSP 47, *Ingresos* que dan lugar a instrumentos financieros a efecto de reconocer ganancias o pérdidas por deterioros de valor de acuerdo con el párrafo 3 de la NICSP 41. Las referencias en estos párrafos a activos financieros o pasivos financieros incluirán esos derechos a menos que se especifique otra cosa.
6. [Eliminado]
7. [Eliminado]

Definiciones

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

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

El grado de calificación de riesgo crediticio es la calificación del riesgo crediticio basada en el riesgo de que ocurra un incumplimiento en un instrumento financiero.

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

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

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

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

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

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

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

Clases de instrumentos financieros y nivel de información a revelar

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

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

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

Estado de Situación Financiera

Categorías de activos financieros y Pasivos Financieros

11. Se revelarán, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, los importes en libros de cada una de las siguientes categorías definidas en la NICSP 41:
- (a) activos financieros medidos a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro), mostrando por separado: (i) los designados como tales en el momento de su reconocimiento inicial o posteriormente de acuerdo con el párrafo 152 de la NICSP 41, y (ii) los medidos obligatoriamente a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con la NICSP 41.
 - (b) [Eliminado]
 - (c) [Eliminado]
 - (d) [Eliminado]
 - (e) pasivos financieros medidos a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro), mostrando por separado: (i) los designados como tales en el momento de su reconocimiento inicial o posteriormente de acuerdo con el párrafo 152 de la NICSP 41, y (ii) los que cumplan la definición de mantenido para negociar de la NICSP 41;
 - (f) activos financieros medidos al costo amortizado
 - (g) pasivos financieros medidos al costo amortizado; y
 - (h) activos financieros medidos a valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio, mostrando por separado (i) los activos financieros que se miden a valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio de acuerdo con el párrafo 41 de la NICSP 41; e (ii) inversiones en instrumentos de patrimonio designados como tales en el momento del reconocimiento inicial de acuerdo con el párrafo 106 de la NICSP 41.

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

12. Si la entidad ha designado un activo financiero (o grupo de activos financieros) como medido a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) que en otro caso se mediría a valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio, revelará:
- (a) el máximo nivel de exposición al riesgo de crédito [véase el apartado (a) del párrafo 43] del activo financiero (o del grupo de activos financieros) al final del periodo de presentación.

- (b) el importe por el que se mitiga dicho máximo nivel de exposición al riesgo de crédito mediante el uso de derivados de crédito o instrumentos similares [véase el párrafo 43(b)].
- (c) el importe de la variación, durante el periodo y la acumulada, del valor razonable del activo financiero (o del grupo de activos financieros) que sea atribuible a las variaciones en el riesgo de crédito del activo financiero, determinado como:
 - (i) el importe de la variación del valor razonable que no sea atribuible a cambios en las condiciones de mercado que dan lugar a riesgo de mercado; o
 - (ii) el importe que resulte de la aplicación de un método alternativo, si la entidad cree que de esta forma representa más fielmente la variación del valor razonable que sea atribuible a cambios en el riesgo de crédito del activo.

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

- (d) El importe de la variación del valor razonable de cualesquiera derivados de crédito o instrumentos similares vinculados, durante el a valor y la acumulada desde que el activo financiero se hubiera designado.

13. Si la entidad ha designado un pasivo financiero como a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con el párrafo 46 de la NICSP 41 y se requiere que presente los efectos de cambios en ese riesgo de crédito del pasivo en activos netos/patrimonio (véase el párrafo 108 de la NICSP 41), revelará:

- (a) el importe del cambio, de forma acumulada, en el valor razonable del pasivo financiero que es atribuible a cambios en el riesgo de crédito de ese pasivo (véase los párrafos GA236 a GA243 de la NICSP 41 donde encontrar guías para determinar los efectos de cambios en el riesgo de crédito del pasivo);
- (b) la diferencia entre el importe en libros del pasivo financiero y el importe que la entidad estaría obligada contractualmente a pagar al tenedor de la obligación, en el momento del vencimiento.
- (c) cualquier transferencia de ganancias o pérdidas acumuladas dentro de patrimonio durante el periodo incluyendo la razón para estas transferencias.
- (d) si un pasivo se da de baja en cuentas durante el periodo, el importe (si lo hubiera) presentado en activos netos/patrimonio que se produjo en el momento de la baja en cuentas.

13A. Si una entidad ha designado un pasivo financiero como a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con el párrafo 46 de la NICSP 41 y se requiere que presente todos los cambios en el valor razonable de ese pasivo (incluyendo los efectos de cambios en el riesgo de crédito del pasivo) en el resultado del periodo (ahorro o desahorro) (véase los párrafos 108 y 109 de la NICSP 41), revelará:

- (a) el importe del cambio, durante el periodo y de forma acumulada, en el valor razonable del pasivo financiero que es atribuible a cambios en el riesgo de crédito de ese pasivo (véase los párrafos GA236 a GA243 de la NICSP 41 donde encontrar guías para determinar los efectos de cambios en el riesgo de crédito de pasivo); y
- (b) la diferencia entre el importe en libros del pasivo financiero y el importe que la entidad estaría obligada contractualmente a pagar al tenedor de la obligación, en el momento del vencimiento.

14. La entidad revelará también:

- (a) una descripción detallada de los métodos utilizados para cumplir con los requerimientos de los párrafos 12(c), 13(a) y 13A(a) y el párrafo 108(a) de la NICSP 41, incluyendo una explicación de la razón por la que el método es apropiado.
- (b) si la entidad creyese que la información a revelar facilitada en el estado de situación financiera o en las notas para cumplir con los requerimientos en los párrafos 12(c), 13(a) o 13A(a) o el párrafo 108(a) de la NICSP 41 no representa fielmente la variación del valor razonable del activo financiero o del pasivo financiero que sea atribuible a cambios en su riesgo de crédito, las razones por las que ha llegado a esta conclusión y los factores que cree que son relevantes.
- (c) Una descripción detallada de la metodología o metodologías utilizadas para determinar si presentar los efectos de cambios en un riesgo de crédito de un pasivo en activos netos/patrimonio crearía o aumentaría una asimetría contable en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo (véanse los párrafos 108 y 109 de la NICSP 41). Si se requiere que una entidad presente los efectos de cambios en el riesgo crédito de un pasivo en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo (véase el párrafo 109 de la NICSP 41), la información a revelar debe incluir una descripción detallada de la relación económica descrita en el párrafo GA229 de la NICSP 41.

Las inversiones en instrumentos de patrimonio designadas como a valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio

- 14A. Si una entidad ha designado inversiones en instrumentos de patrimonio a medir a valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio, conforme permite el párrafo 106 de la NICSP 41, revelará:
- (a) Qué inversiones en instrumentos de patrimonio se han designado para que se midan a valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio.
 - (b) Las razones para utilizar esta presentación alternativa.
 - (c) El valor razonable de cada una de estas inversiones al final del periodo de presentación.
 - (d) Los dividendos reconocidos durante el periodo, mostrando por separado los relacionados con inversiones dadas de baja en cuentas durante el periodo de presentación y las relacionadas con inversiones mantenidas al final del periodo de presentación.
 - (e) Cualquier transferencia de ganancias o pérdidas acumuladas dentro de patrimonio durante el periodo incluyendo la razón para estas transferencias.
- 14B. Si una entidad da de baja en cuentas inversiones en instrumentos de patrimonio medidos a valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio durante el periodo de presentación, revelará:
- (a) Las razones para disponer de las inversiones.
 - (b) El valor razonable de la inversión en la fecha de baja en cuentas.
 - (c) La ganancia o pérdida acumulada en el momento de la disposición.

Reclasificación

15. [Eliminado]
- 15A. Una entidad revelará si, en los periodos sobre los que se informa actual o anteriores, se ha reclasificado cualquier activo financiero de acuerdo con el párrafo 54 de la NICSP 41. Para cada uno de estos sucesos, una entidad revelará:
- (a) La fecha de reclasificación.

- (b) Una explicación detallada del cambio en el modelo de gestión y una descripción cualitativa de su efecto sobre los estados financieros de la entidad.
 - (c) el importe reclasificado a cada una de esas categorías o fuera de éstas;
- 15B. Para cada periodo de presentación siguiente a la reclasificación hasta la baja en cuentas, una entidad revelará los activos reclasificados desde la categoría de valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro), de forma que se midan al costo amortizado o a valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio de acuerdo con el párrafo 54 de la NICSP 41:
- (a) La tasa de interés efectiva determinada en la fecha de la reclasificación; y
 - (b) los ingresos por intereses reconocidos.
- 15C. Si, desde su última fecha de presentación, una entidad ha reclasificado activos financieros desde la categoría de valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio, de forma que se miden al costo amortizado, o desde la categoría de valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro), de forma que se miden al costo amortizado o a valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio, revelará:
- (a) el valor razonable de los activos financieros al final del periodo sobre el que se informa; y
 - (b) la ganancia o pérdida del valor razonable que tendría que haber sido reconocida en el resultado del periodo (ahorro o desahorro) o en activos netos/patrimonio durante el periodo de presentación si los activos financieros no se hubieran reclasificado.
16. [Eliminado]
17. [Eliminado]

Compensación de activos financieros y pasivos financieros

- 17A. La información a revelar de los párrafos 17B a 17E amplía los otros requerimientos de información a revelar de esta Norma y se requiere para todos los instrumentos financieros reconocidos que se compensan de acuerdo con el párrafo 47 de la NICSP 28. Esta información a revelar también se aplica a los instrumentos financieros reconocidos que están sujetos a un acuerdo maestro de compensación exigible o acuerdo similar, independientemente de si se compensan de acuerdo con el párrafo 47 de la NICSP 28.
- 17B. Una entidad revelará información para permitir a los usuarios de sus estados financieros evaluar el efecto o efecto potencial de los acuerdos de compensación sobre la situación financiera de la entidad. Esto incluye el efecto o efecto potencial de los derechos de compensación asociados con los activos financieros reconocidos y pasivos financieros reconocidos de la entidad que quedan dentro del alcance del párrafo 17A.
- 17C. Para cumplir el objetivo del párrafo 17B, una entidad revelará, al final de periodo sobre el que se informa, la siguiente información cuantitativa de forma separada para los activos financieros reconocidos y pasivos financieros reconocidos que quedan dentro del alcance del párrafo 17A:
- (a) los importes brutos de los activos financieros reconocidos y pasivos financieros reconocidos;
 - (b) los importes que están compensados de acuerdo a los criterios del párrafo 47 de la NICSP 28, cuando determinen los importes netos presentados en el estado de situación financiera;
 - (c) los importes netos presentados en el estado de situación financiera;
 - (d) los importes sujetos a un acuerdo maestro de compensación exigible o acuerdo similar que no están incluidos de otra forma en el párrafo 17C(b), incluyendo:

- (i) los importes relativos a instrumentos financieros reconocidos que no cumplen alguno o todos los criterios de compensación del párrafo 47 de la NICSP 28; y
 - (ii) los importes relativos a garantías financieras (incluyendo garantías colaterales de efectivo); y
- (e) el importe neto después de deducir los importes de (d) de los importes de (c) anteriores.

La información requerida por este párrafo se presentará en formato de tabla, de forma separada para los activos financieros y pasivos financieros, a menos que sea más apropiado otro formato.

- 17D. El importe total revelado de acuerdo con el párrafo 17C(d) para un instrumento se limitará al importe del párrafo 17C(c) para ese instrumento.
- 17E. Una entidad incluirá una descripción en la información a revelar de los derechos de compensación asociados con los activos financieros reconocidos y pasivos financieros reconocidos de la entidad sujetos a acuerdos maestros de compensación exigibles y acuerdos similares que se revelan de acuerdo con el párrafo 17C(d), incluyendo la naturaleza de esos derechos.
- 17F. Si la información requerida por los párrafos 17B a 17E se revela en más de una nota a los estados financieros, una entidad hará referencias cruzadas entre esas notas.

Garantía colateral

18. Una entidad revelará:
- (a) el importe en libros de los activos financieros pignorados como garantía colateral de pasivos o pasivos contingentes, incluyendo los importes que hayan sido reclasificados de acuerdo con el apartado (a) del párrafo 34 de la NICSP 41; y
 - (b) los plazos y condiciones relacionados con su pignoración.
19. Cuando una entidad haya recibido una garantía colateral (de activos financieros o no financieros) y esté autorizada a venderla o a pignorarla sin que se haya producido un incumplimiento por parte del propietario de la garantía colateral, revelará:
- (a) el valor razonable de la garantía colateral poseída;
 - (b) el valor razonable de la garantía colateral vendida o nuevamente pignorada, y si la entidad tiene alguna obligación de devolverla; y
 - (c) los plazos y condiciones asociadas a la utilización de la garantía colateral.

Cuenta correctora para pérdidas crediticias

20. [Eliminado]
- 20A. El importe en libros de los activos financieros medidos a valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio de acuerdo con el párrafo 41 de la NICSP 41 no se reduce por una corrección de valor por pérdidas y una entidad no presentará la corrección de valor por pérdidas de forma separada en el estado de situación financiera como una reducción del importe en libros del activo financiero. Sin embargo, una entidad revelará la corrección de valor por pérdidas en las notas a los estados financieros.

Instrumentos financieros compuestos con múltiples derivados implícitos

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

Incumplimientos y otras infracciones

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

Estado de Rendimiento Financiero

Partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas

24. Una entidad revelará las siguientes partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas, ya sea en el estado de rendimiento financiero o en las notas:
- (a) ganancias o pérdidas netas por:
 - (i) activos financieros o pasivos financieros medidos a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro), mostrando de forma separada las correspondientes a los activos financieros o pasivos financieros designados como tales en el momento del reconocimiento inicial o posteriormente de acuerdo con el párrafo 152 de la NICSP 41, y las de los activos financieros o pasivos financieros que se hayan medido obligatoriamente a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con la NICSP 41 (por ejemplo pasivos financieros que cumplen la definición de mantenidos para negociar de la NICSP 41). Para activos financieros designados como a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro), una entidad mostrará por separado el importe de ganancias o pérdidas reconocidas en activos netos/patrimonio y el importe reconocido en el resultado del periodo (ahorro o desahorro).
 - (ii) [Eliminado]
 - (iii) [Eliminado]
 - (iv) [Eliminado]
 - (v) pasivos financieros medidos al costo amortizado;
 - (vi) activos financieros medidos al costo amortizado;
 - (vii) 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; y
 - (viii) activos financieros medidos a valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio de acuerdo con el párrafo 41 de la NICSP 41, mostrando por separado el importe de ganancias o pérdidas reconocido en activos netos/patrimonio durante el periodo y el importe reclasificado en

el momento de la baja en cuentas desde activos netos/patrimonio acumulado al resultado (ahorro o desahorro) del periodo.

- (b) los ingresos por intereses totales y los gastos por intereses totales (calculados utilizando el método del interés efectivo) para activos financieros o pasivos financieros que se miden al costo amortizado o que se miden a valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio, de acuerdo con el párrafo 41 de la NICSP 41 (mostrando estos importes por separado); o pasivos financieros que no están medidos a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro);
- (c) ingresos y gastos por comisiones (distintos de los importes incluidos al determinar la tasa de interés efectiva) que surjan de:
 - (i) activos financieros o pasivos financieros que no se midan al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro) del período; y
 - (ii) actividades fiduciarias o de administración que supongan la tenencia o inversión de activos por cuenta de individuos, fideicomisos, planes de prestaciones por retiro y otras instituciones;
- (d) [Eliminado]
- (e) [Eliminado]

24A. Una entidad revelará un desglose de la ganancia o pérdida reconocida en el estado del rendimiento financiero que surge de la baja en cuentas de activos financieros medidos al costo amortizado, mostrando por separado las ganancias y pérdidas surgidas de la baja en cuentas de dichos activos financieros. Esta información a revelar incluirá las razones para dar de baja en cuentas a esos activos financieros.

Otra información a revelar

Políticas contables

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

Contabilidad de coberturas

25A. Una entidad aplicará los requerimientos de información a revelar de los párrafos 25B a 28F a las exposiciones de riesgo que una entidad cubra y para las cuales opte por aplicar la contabilidad de coberturas. La información a revelar sobre contabilidad de coberturas, proporcionará información sobre:

- (a) la estrategia de gestión del riesgo de una entidad y la forma en que se aplica para gestionar el riesgo;
- (b) la forma en que las actividades de cobertura de la entidad pueden afectar al importe, calendario e incertidumbre de sus flujos de efectivo futuros; y
- (c) el efecto que la contabilidad de coberturas ha tenido sobre el estado de situación financiera de la entidad, estado del rendimiento financiero y estado de cambios en activos netos/patrimonio.

25B. Una entidad presentará la información a revelar requerida en una sola nota o sección separada en sus estados financieros. Sin embargo, una entidad no necesita duplicar información que ya se presenta en otra parte, siempre que la información se incorpore mediante referencias cruzadas de los estados financieros con algún otro estado, como por ejemplo un comentario de la dirección o un informe sobre riesgos, que esté disponible para los usuarios de los estados financieros en las mismas condiciones y al mismo tiempo que éstos. Sin la información incorporada mediante referencias cruzadas, los estados financieros estarán incompletos.

- 25C. Cuando los párrafos 26A a 28F requieran que la entidad separe la información revelada por categoría de riesgo, la entidad determinará cada categoría de riesgo sobre la base de las exposiciones al riesgo que una entidad decida cubrir y para los cuales se aplica la contabilidad de coberturas. Una entidad determinará las categorías de riesgo de forma congruente para toda la información a revelar sobre contabilidad de coberturas.
- 25D. Para cumplir los objetivos del párrafo 25A, una entidad determinará (excepto por lo especificado a continuación) cuánto detalle revelar, cuánto énfasis dar a los diferentes aspectos de los requerimientos de información a revelar, el nivel apropiado de agregación o desagregación y, si los usuarios de los estados financieros necesitan explicaciones adicionales para evaluar la información cuantitativa revelada. Sin embargo, una entidad usará el mismo nivel de agregación o desagregación que utiliza para revelar los requerimientos de información relacionada con esta Norma.

26. [Eliminado]

La estrategia de gestión de riesgos

26A. Una entidad explicará su estrategia de gestión del riesgo para cada categoría de riesgo de exposiciones al riesgo que decide cubrir y para la cual aplica contabilidad de coberturas. Esta explicación debería permitir a los usuarios de los estados financieros evaluar (por ejemplo):

- (a) Cómo surge cada riesgo.
- (b) Cómo gestiona la entidad cada riesgo; esto incluye si la entidad cubre una partida en su totalidad para todos los riesgos o cubre un componente de riesgo (o componentes) de una partida y por qué.
- (c) La amplitud de las exposiciones al riesgo que gestiona la entidad.

26B. Para cumplir con los requerimientos del párrafo 26A, la información debería incluir (pero no se limita a) una descripción de:

- (a) los instrumentos de cobertura que se utilizan (y cómo se utilizan) para cubrir las exposiciones al riesgo;
- (b) cómo determina la entidad la relación económica entre la partida cubierta y el instrumento de cobertura a efectos de evaluar la eficacia de la cobertura; y
- (c) cómo establece la entidad la razón de cobertura y cuáles son los orígenes de la ineficacia de la cobertura.

26C. Cuando una entidad designa un componente de riesgo específico como una partida cubierta (véase el párrafo 128 de la NICSP 41) proporcionará, además de la información a revelar requerida por los párrafos 26A y 26B, información cuantitativa y cualitativa sobre:

- (a) la forma en que la entidad determinó el componente del riesgo que se designa como la partida cubierta (incluyendo una descripción de la naturaleza de la relación entre el componente de riesgo y la partida en su totalidad); y
- (b) la forma en que el componente del riesgo se relaciona con la partida en su totalidad (por ejemplo, el componente de riesgo designado históricamente cubierto en promedio del 80 por cien de los cambios en el valor razonable de la partida en su totalidad).

Importe, calendario e incertidumbre de flujos de efectivo futuros

27. [Eliminado]

27A. A menos que esté eximida por el párrafo 27C, una entidad revelará por categoría de riesgo información cuantitativa para permitir a los usuarios de sus estados financieros evaluar los términos y condiciones de los

instrumentos de cobertura y la forma en que afectan al importe, calendario e incertidumbre de flujos de efectivo futuros de la entidad.

- 27B. Para cumplir el requerimiento del párrafo 27A, una entidad proporcionará un desglose que revele:
- (a) un perfil del calendario del importe nominal del instrumento de cobertura; y
 - (b) si procede, el precio o tasa promedio (por ejemplo, precios de ejercicio o a término, etc.) del instrumento de cobertura.
- 27C. En situaciones en las que una entidad revisa con frecuencia (es decir, discontinúa y vuelve a comenzar) relaciones de cobertura porque el instrumento de cobertura y la partida cubierta cambian con frecuencia [es decir, la entidad utiliza un proceso dinámico en el que la exposición y los instrumentos de cobertura utilizados para gestionar esa exposición no se mantienen iguales por mucho tiempo—tal como en el ejemplo del párrafo GA317(b) de la NICSP 41] la entidad:
- (a) está exenta de proporcionar la información a revelar requerida por los párrafos 27A y 27B.
 - (b) Revelará:
 - (i) información sobre cuál es la estrategia de gestión del riesgo final en relación con las relaciones de cobertura;
 - (ii) una descripción de la forma en que refleja su estrategia de gestión del riesgo mediante el uso de la contabilidad de coberturas y la designación de relaciones de cobertura específicas; y
 - (iii) una indicación de la frecuencia con que se discontinúan y reinician las relaciones de cobertura como parte del proceso de la entidad en relación con las relaciones de cobertura.
- 27D. Una entidad revelará por categoría de riesgo una descripción de los orígenes de ineficacia de cobertura que se espera que afecten a la relación de cobertura durante su duración.
- 27E. Si emergen otros orígenes de ineficacia de cobertura en una relación de cobertura, una entidad revelará dichos orígenes por categoría de riesgo y explicarán la ineficacia de cobertura resultante.
- 27F. Para coberturas de flujos de efectivo, una entidad revelará una descripción de las transacciones previstas para las cuales se ha utilizado la contabilidad de coberturas en el periodo anterior, pero que no se espera que ocurran más.

Los efectos de la contabilidad de coberturas sobre la situación financiera y el rendimiento

28. [Eliminado]
- 28A. Una entidad revelará, en forma de tabla, los importes siguientes relacionados con partidas designadas como instrumentos de cobertura de forma separada por categoría de riesgo para cada tipo de cobertura (cobertura del valor razonable, cobertura de flujos de efectivo o cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero):
- (a) el importe en libros de los instrumentos de cobertura (activos financieros por separado de los pasivos financieros);
 - (b) la partida en el estado de situación financiera que incluye el instrumento de cobertura;
 - (c) el cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura utilizado como base para reconocer la ineficacia de cobertura para el periodo; y
 - (d) los importes nominales (incluyendo cantidades tales como toneladas o metros cúbicos) de los instrumentos de cobertura.

28B. Una entidad revelará, en forma de tabla, los importes siguientes relacionados con las partidas cubiertas por separado por categoría de riesgo para los tipos de cobertura de la forma siguiente:

- (a) para coberturas del valor razonable:
 - (i) el importe en libros de la partida cubierta reconocida en el estado de situación financiera (presentando los activos por separado de los pasivos);
 - (ii) el importe acumulado de los ajustes de cobertura del valor razonable sobre la partida cubierta incluido en el importe en libros de la partida cubierta reconocida en el estado de situación financiera (presentando activos por separado de pasivos);
 - (iii) la partida en el estado de situación financiera que incluye una partida cubierta;
 - (iv) el cambio en el valor razonable de la partida cubierta utilizada como base para reconocer la ineficacia de cobertura para el periodo; y
 - (v) el importe acumulado de los ajustes de cobertura del valor razonable que permanecen en el estado de situación financiera para las partidas cubiertas que han dejado de ajustarse por ganancias y pérdidas de cobertura de acuerdo con el párrafo 139 de la NICSP 41.
- (b) Para coberturas de flujos de efectivo y coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero:
 - (i) el cambio en el valor de la partida cubierta utilizada como la base para reconocer la ineficacia de cobertura para el periodo (es decir, para coberturas de flujos de efectivo, el cambio en el valor utilizado para determinar la ineficacia de cobertura reconocida de acuerdo con el párrafo 140(c) de la NICSP 41);
 - (ii) los saldos de la reserva de cobertura de flujos de efectivo y la reserva por conversión de moneda extranjera para coberturas que continúan, que se contabilizan de acuerdo con los párrafos 140 y 142(a) de la NICSP 41; y
 - (iii) los saldos que permanecen en la reserva de cobertura de flujos de efectivo y la reserva de conversión de moneda extranjera de las relaciones de cobertura para las que deja de aplicarse la contabilidad de coberturas.

28C. Una entidad revelará, en forma de tabla, los importes siguientes por separado por categoría de riesgo para los tipos de cobertura de la forma siguiente:

- (a) para coberturas del valor razonable:
 - (i) ineficacia de la cobertura—es decir, la diferencia entre la ganancia o pérdida sobre el instrumento de cobertura y la partida cubierta— reconocida en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo (o activos netos/patrimonio para coberturas de un instrumento de patrimonio para el cual una entidad ha optado por presentar los cambios en el valor razonable en activos netos/patrimonio de acuerdo con el párrafo 106 de la NICSP 41); y
 - (ii) la partida en el estado del rendimiento financiero que incluye la ineficacia de la cobertura reconocida.
- (b) Para coberturas de flujos de efectivo y coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero:
 - (i) las ganancias o pérdidas de cobertura del periodo sobre el que se informa que fueron reconocidos en activos netos/patrimonio;
 - (ii) eficacia de la cobertura reconocida en el resultado (ahorro o desahorro);
 - (iii) la partida en el estado del rendimiento financiero que incluye la ineficacia de la cobertura reconocida.

- (iv) el importe reclasificado desde la reserva de cobertura de flujos de efectivo o reserva de conversión de moneda extranjera al resultado (ahorro o desahorro) del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NICSP 1) (diferenciando entre los importes para los cuales se ha utilizado con anterioridad la contabilidad de coberturas, pero cuyos flujos de efectivo cubiertos dejan de esperarse que ocurran, y los importes que se han transferido porque la partida cubierta ha afectado al resultado (ahorro o desahorro) del periodo);
- (v) la partida en el estado del rendimiento financiero que incluye el ajuste por reclasificación (véase la NICSP 1); y
- (vi) para coberturas de posiciones netas, las ganancias o pérdidas de cobertura reconocidas en partidas separadas en el estado del rendimiento financiero (véase el párrafo 149 de la NICSP 41).

28D. Cuando el volumen de las relaciones de cobertura a las cuales se aplica la exención del párrafo 27C no sea representativo de los volúmenes normales durante el periodo (es decir, el volumen en la fecha de presentación no refleja los volúmenes durante el periodo) una entidad revelará ese hecho y la razón por la que considera que los volúmenes no son representativos.

28E. Una entidad proporcionará una conciliación de cada componente de los activos netos/patrimonio y un desglose de activos netos/patrimonio de acuerdo con la NICSP 1 que, tomados juntos:

- (a) diferencie, como mínimo, entre los importes relacionados con la información a revelar del párrafo 28C(b)(i) y (b)(iv), así como los importes contabilizados de acuerdo con el párrafo 140(d)(i) y (d)(iii) de la NICSP 41;
- (b) diferencie entre los importes asociados con el valor temporal de las opciones que cubren partidas cubiertas relacionadas con transacciones y los importes asociados con el valor temporal de las opciones que cubren partidas cubiertas relacionada con un periodo de tiempo, cuando una entidad contabiliza el valor temporal de una opción de acuerdo con el párrafo 144 de la NICSP 41; y
- (c) diferencia entre los importes asociados con los elementos a término de los contratos a término y el diferencial de la tasa de cambio de la moneda extranjera de los instrumentos financieros que cubren partidas cubiertas relacionadas con transacciones, y los importes asociados con los elementos a término de contratos a término y los diferenciales de la base de la tasa de cambio de la moneda extranjera de los instrumentos financieros que cubren partidas cubiertas relacionadas con un periodo de tiempo cuando una entidad contabiliza dichos importes de acuerdo con el párrafo 145 de la NICSP 41.

28F. Una entidad revelará la información requerida por el párrafo 28E de forma separada por categoría de riesgo. Esta desagregación por riesgo puede proporcionarse en las notas a los estados financieros.

Opción de designar una exposición crediticia como medida al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro)

28G. Si una entidad designó un instrumento financiero, o una proporción de éste, como medido al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) porque utiliza un derivado crediticio para gestión el riesgo de crédito de ese instrumento financiero, revelará:

- (a) para los derivados crediticios que se han utilizado para gestionar el riesgo de crédito de los instrumentos financieros designados como medidos a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con el párrafo 152 de la NICSP 41, una conciliación de cada importe nominal y el valor razonable al comienzo y al final del periodo;

- (b) la ganancia o pérdida reconocida en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo en el momento de la designación de un instrumento financiero, o una proporción de éste, como medido al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con el párrafo 152 de la NICSP 41; y
- (c) en el momento de la discontinuación de la medición de un instrumento de cobertura, o una proporción de éste, a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro), el valor razonable del instrumento financiero que ha pasado a ser el nuevo importe en libros de acuerdo con el párrafo 155 de la NICSP 41 y el importe principal o nominal relacionado (excepto para proporcionar información comparativa de acuerdo con la NICSP 1, una entidad no necesita continuar revelando esta información en periodos posteriores).

Incertidumbre que surja de la reforma de la tasa de interés de referencia

28H. Para relaciones de cobertura en las cuales una entidad aplica las excepciones establecidas en los párrafos 155D a 155L de la NICSP 41 o párrafos 113D a 113N de la NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* una entidad revelará:

- (a) la tasa de interés de referencia significativa a la cual están expuestas las relaciones de cobertura de la entidad;
- (b) la amplitud de las exposiciones al riesgo que gestiona la entidad que está directamente afectada por la reforma de las tasas de interés de referencia;
- (c) cómo la entidad gestiona el proceso de transición a tasas de interés de referencia alternativas;
- (d) una descripción de los supuestos o juicios significativos que la entidad hizo al aplicar estos párrafos (por ejemplo, supuestos o juicios acerca de cuándo la incertidumbre que surge de la reforma de la tasa de interés de referencia ya no está presente con respecto al calendario y el importe de los flujos de efectivo basados en la tasa de interés de referencia); y
- (e) El importe nominal de los instrumentos de cobertura en dichas relaciones de cobertura.

Información a revelar adicional relacionada con la reforma de la tasa de interés de referencia—Fase 2

28I. Para permitir que los usuarios de los estados financieros comprendan el efecto de la reforma de la tasa de interés de referencia sobre los instrumentos financieros y la estrategia de gestión del riesgo de una entidad, una entidad revelará información sobre:

- (a) la naturaleza y alcance de los riesgos a los que la entidad esté expuesta procedentes de los instrumentos financieros sujetos a la reforma de las tasas de interés de referencia y cómo la entidad gestiona estos riesgos; y
- (b) el progreso de la entidad para completar la transición a tasas de interés de referencia alternativas y cómo la entidad gestiona la transición.

28J. Para cumplir el objetivo del párrafo 28I, una entidad revelará:

- (a) cómo la entidad gestiona la transición a tasas de interés de referencia alternativas, su progreso en la fecha de presentación de los estados financieros y los riesgos derivados de la transición a los que está expuesta procedentes de los instrumentos financieros;
- (b) información cuantitativa sobre instrumentos financieros que todavía no han hecho la transición a una tasa de referencia alternativa al final del período sobre el que se informa, desagregada por tasa de interés de referencia significativa sujeta a la reforma de la tasa de interés de referencia, mostrando por separado:
 - (i) activos financieros no derivados;

- (ii) pasivos financieros no derivados; y
- (iii) derivados; y
- (c) si los riesgos identificados en el párrafo 28J(a) han dado lugar a cambios en la estrategia de gestión del riesgo de una entidad (véase el párrafo 26A), una descripción de estos cambios.

Valor razonable

29. Salvo por lo establecido en el párrafo 35, una entidad revelará el valor razonable correspondiente a cada clase de activos financieros y de pasivos financieros (véase el párrafo 9), de una forma que permita la realización de comparaciones con los correspondientes importes en libros.
30. Al revelar los valores razonables, una entidad agrupará los activos financieros y los pasivos financieros en clases, pero sólo los compensará en la medida en que sus importes en libros estén compensados en el estado de situación financiera.
- 30A. **Una entidad revelará información que ayude a los usuarios de sus estados financieros a evaluar los dos elementos siguientes:**
- (a) **para instrumentos financieros que se miden a valor razonable sobre una base recurrente o no recurrente en el estado de situación financiera después del reconocimiento inicial, las técnicas de medición y los datos de entrada utilizados para desarrollar esas mediciones. y**
 - (b) **para mediciones del valor razonable recurrentes utilizando inputs no observables significativos (Nivel 3), el efecto de las mediciones sobre el resultado (ahorro o desahorro) del periodo u activos netos/patrimonio para el periodo.**
- 30B. Para cumplir los objetivos del párrafo 30A, una entidad considerará todos los elementos siguientes:
- (a) el nivel de detalle necesario para satisfacer los requerimientos de información a revelar;
 - (b) cuánto énfasis poner en cada uno de los distintos requerimientos;
 - (c) cuánta agrupación o desagregación realizar; y
 - (d) si los usuarios de los estados financieros necesitan información adicional para evaluar la información cuantitativa revelada.

Si la información a revelar proporcionada de acuerdo con ésta y otras NICSP, es insuficiente para alcanzar los objetivos del párrafo 30A, una entidad revelará la información adicional necesaria para cumplir con esos objetivos.

- 30C. Para cumplir los objetivos del párrafo 30A, una entidad revelará, como mínimo, la siguiente información para cada clase de instrumentos financieros (véase el párrafo 30D para información sobre la determinación de las clases apropiadas de instrumentos financieros) medidas al valor razonable (incluyendo las mediciones basadas en el valor razonable dentro del alcance de la NICSP 46, Medición) en el estado de situación financiera después del reconocimiento inicial:
- (a) Para las mediciones del valor razonable recurrentes y no recurrentes, la medición del valor razonable al final del periodo sobre el que se informa, y para mediciones de valor razonable recurrentes y no recurrentes, las razones de la medición. Mediciones recurrentes del valor razonable de los instrumentos financieros son aquellas que esta Norma requiere o permite que se presenten en el estado de situación financiera, al final de cada periodo sobre el que se informa. Mediciones no recurrentes del valor razonable de los instrumentos financieros son aquellas que esta Norma requiere o permite en el estado de situación financiera en circunstancias particulares;

- (b) Para las mediciones del valor razonable recurrentes y no recurrentes, el nivel de la jerarquía del valor razonable dentro del cual se clasifican las mediciones del valor razonable en su totalidad (Nivel 1, 2 o 3).
- (c) Para instrumentos financieros mantenidos al final del periodo sobre el que se informa que se miden al valor razonable sobre una base recurrente, los importes de las transferencias entre el Nivel 1 y el Nivel 2 de la jerarquía del valor razonable, las razones de esas transferencias y la política de la entidad para determinar cuándo se atribuye que han tenido lugar las transferencias entre niveles (véase el párrafo 30E). Las transferencias hacia cada nivel se revelarán y comentarán de forma separada de las transferencias salidas de cada nivel.
- (d) Para las mediciones del valor razonable recurrentes y no recurrentes estimadas utilizando datos de entrada no observables, una descripción de la técnica o técnicas de medición y los datos de entrada utilizados en la medición del valor razonable. Si se ha producido un cambio en la técnica de medición (por ejemplo, pasar de un enfoque de mercado a un enfoque de ingresos o el uso de una técnica de medición adicional), la entidad revelará dicho cambio y la razón o razones para realizarlo. Para las mediciones del valor razonable clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, o para las mediciones del valor razonable estimadas utilizando datos de entrada no observables, una entidad proporcionará información cuantitativa sobre los datos de entrada no observables significativos utilizados en la medición del valor razonable. No se requiere que una entidad elabore información cuantitativa para cumplir con este requerimiento de información a revelar si los datos de entrada no observables cuantitativos no están desarrollados por la entidad al medir el valor razonable (por ejemplo, cuando una entidad utiliza precios de transacciones anteriores o información de fijación de precios de terceros sin ajustar). Sin embargo, al proporcionar esta información a revelar una entidad no puede ignorar datos de entrada no observables cuantitativos que son significativos para la medición del valor razonable y están razonablemente disponibles para la entidad.
- (e) Para mediciones del valor razonable recurrentes clasificadas en el Nivel 3, de la jerarquía de valor razonable, una conciliación de los saldos de apertura con los saldos de cierre, revelando por separado los cambios durante el periodo atribuibles a los elementos siguientes:
 - (i) Total de ganancias o pérdidas del periodo reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro), y partidas del resultado (ahorro o desahorro) en las que se reconocen dichas ganancias o pérdidas.
 - (ii) Las ganancias o pérdidas totales del periodo reconocidas en los activos netos/patrimonio, y la partida o partidas de los activos netos/patrimonio en las que se reconocen dichas ganancias o pérdidas;
 - (iii) Las compras, ventas, emisiones y liquidaciones (revelando por separado cada tipo de cambios). y
 - (iv) Para mediciones recurrentes del valor razonable categorizadas dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, los importes de las transferencias hacia o desde el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, las razones de esas transferencias y la política de la entidad para determinar cuándo se atribuye que han ocurrido las transferencias entre niveles (véase el párrafo 30E). Las transferencias hacia el Nivel 3 se revelarán y comentarán por separado de las transferencias salidas de este nivel.
- (f) Para mediciones del valor razonable recurrentes clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, el importe de las ganancias o pérdidas totales para el periodo en (e)(i) incluidas en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo que es atribuible al cambio en ganancias o pérdidas no realizadas relacionadas con esos instrumentos financieros mantenidos al final del periodo sobre el

que se informa, y las partidas del resultado (ahorro o desahorro) del periodo en el que se reconocen esas ganancias o pérdidas no realizadas.

- (g) para mediciones del valor razonable recurrentes y no recurrentes clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, una descripción de los procesos de valoración utilizados por la entidad (incluyendo, por ejemplo, la forma en que una entidad decide sus políticas y procedimientos de valoración y analiza los cambios en las mediciones del valor razonable de periodo a periodo); y
- (h) para las mediciones del valor razonable recurrentes clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable:
 - (i) para todas estas mediciones, una descripción narrativa de la sensibilidad de la medición del valor razonable a cambios en datos de entrada no observables si un cambio en esos datos de entrada a un importe diferente puede dar lugar a una medición del valor razonable significativamente mayor o menor. Si existen interrelaciones entre esos datos de entrada y otros no observables utilizados en la medición del valor razonable, una entidad proporcionará también una descripción de esas interrelaciones y de la forma en que puede aumentar o mitigar el efecto de los cambios en los datos de entrada no observables en la medición del valor razonable. Para cumplir con ese requerimiento de información a revelar, la descripción narrativa de la sensibilidad a cambios en datos de entrada no observables incluirá, como mínimo, los datos de entrada no observables revelados al cumplir con (d); y
 - (ii) para activos financieros y pasivos financieros, si cambiar uno o más datos de entrada no observables para reflejar supuestos alternativos razonablemente posibles cambiaría en forma significativa el valor razonable, una entidad señalará ese hecho y revelará el efecto de esos cambios. La entidad revelará la forma en que se calculó el efecto de un cambio para reflejar un supuesto alternativo razonablemente posible. Con ese propósito, la relevancia puede juzgarse con respecto al resultado (ahorro o desahorro) del periodo, y al total de los activos o pasivos o, cuando los cambios en el valor razonable se reconozcan en los activos netos/patrimonio, respecto al total del patrimonio.

30D. Una entidad determinará la desagregación adecuada de los instrumentos financieros en función de lo siguiente:

- (a) la naturaleza, características y riesgos de los instrumentos financieros; y
- (b) el nivel de la jerarquía del valor razonable dentro del que se clasifica la medición del valor razonable, o si el valor razonable es observable o no observable.

La desagregación puede necesitar ser mayor para mediciones del valor razonable clasificadas dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable porque esas mediciones tienen un mayor grado de incertidumbre y subjetividad. La determinación de la desagregación apropiada de los instrumentos financieros para los que debe revelarse información sobre las mediciones del valor razonable requiere juicio. A menudo, los instrumentos financieros requerirán una mayor desagregación que las partidas presentadas en el estado de situación financiera. Sin embargo, una entidad suministrará información suficiente para permitir la conciliación con las partidas presentadas en el estado de situación financiera. Si otra NICSP especifica la desagregación para un instrumento financiero, una entidad puede utilizar esa desagregación al suministrar la información a revelar requerida en esta Norma, siempre que esa desagregación cumpla los requerimientos de este párrafo.

30E. Una entidad revelará y seguirá de forma congruente su política para determinar cuándo se atribuye que han ocurrido las transferencias entre niveles de la jerarquía del valor razonable, de acuerdo con el párrafo 30C(c) y (e)(iv). La política sobre el calendario para reconocer las transferencias será la misma para las

transferencias salidas de los niveles que para las transferencias detraídas de dichos niveles. Algunos ejemplos de políticas para determinar el calendario de transferencias son los siguientes:

- (a) la fecha del suceso o cambio en las circunstancias que causaron la transferencia;
- (b) el comienzo del periodo sobre el que se informa; y
- (c) el final del periodo sobre el que se informa.

30F. Si una entidad toma una decisión de política contable para utilizar la excepción del párrafo GA1430 de la NICSP 41, revelará ese hecho.

30G. Para cada clase de instrumentos financieros no medidos al valor razonable en el estado de situación financiera, pero para los que se revele el valor razonable, una entidad revelará la información requerida en el párrafo 30C(b), (d) y (h). Sin embargo, no se requiere que una entidad proporcione los datos cuantitativos sobre los datos significativos no observables utilizados en las mediciones del valor razonable clasificadas dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable o para las mediciones del valor razonable estimadas utilizando datos significativos no observables, requeridos por el párrafo 30C(d). Para estos instrumentos financieros, una entidad no necesitará proporcionar la otra información a revelar requerida por esta Norma.

30H. Para un pasivo medido al valor razonable y emitido con una mejora crediticia de un tercero inseparable, un emisor revelará la existencia de esta mejora crediticia y si está reflejada en la medición del valor razonable del pasivo.

30I. Una entidad presentará la información a revelar de tipo cuantitativo requerida por esta Norma en forma de tabla, a menos que sea más apropiado otro formato.

31. [Eliminado]

32. [Eliminado]

33. [Eliminado]

34. En algunos casos, una entidad no reconocerá una ganancia o pérdida en el momento del reconocimiento inicial de un activo financiero o pasivo financiero porque el valor razonable ni se pone de manifiesto mediante un precio cotizado en un mercado activo para un activo o pasivo idéntico (es decir un dato de entrada de Nivel 1) ni se basa en una técnica de valoración que utiliza solo datos procedentes de mercados observables (véase el párrafo GA117 de la NIIF 41). En estos casos, la entidad revelará por clase de activo financiero o pasivo financiero:

- (a) Su política contable para reconocer en el resultado del periodo la diferencia entre el valor razonable en el momento del reconocimiento inicial y el precio de transacción para reflejar las variaciones en los factores (incluyendo el tiempo) que los participantes del mercado tendrían en cuenta al determinar el precio del activo o pasivo (véase el párrafo GA117(b) de la NIIF 41).
- (b) la diferencia acumulada que no haya sido reconocida todavía en el resultado (ahorro o desahorro) del período al principio y al final del período, junto con una conciliación de esa diferencia durante ese periodo con el saldo. y
- (c) la razón por la cual la entidad concluyó que el precio de la transacción no era la mejor evidencia del valor razonable, incluyendo una descripción de la evidencia en que se basa el valor razonable.

35. No se requiere información a revelar sobre el valor razonable:

- (a) cuando el importe en libros sea una aproximación razonable al valor razonable, por ejemplo, para instrumentos financieros tales como cuentas por pagar o por cobrar a corto plazo;
- (b) [Eliminado]

- (c) para un contrato que contenga un componente de participación discrecional, si el valor razonable de dicho componente no puede ser determinado de forma fiable, o
- (d) para pasivos por arrendamiento.

36. En los casos descritos en el párrafo 35(c), una entidad revelará información que ayude a los usuarios de los estados financieros al hacer sus propios juicios acerca del alcance de las posibles diferencias entre el importe en libros de esos contratos y su valor razonable, incluyendo:

- (a) el hecho de que no se ha revelado información sobre el valor razonable porque éste no puede ser medido de forma fiable;
- (b) una descripción de los instrumentos financieros, su importe en libros y una explicación de la razón por la que el valor razonable no puede ser determinado de forma fiable;
- (c) información acerca del mercado para los instrumentos;
- (d) información sobre si la entidad pretende disponer de esos instrumentos financieros, y cómo piensa hacerlo; y
- (e) cuando algunos instrumentos financieros, cuyo valor razonable no pudiera ser estimado con fiabilidad previamente, hayan sido dados de baja en cuentas, informará de este hecho junto con su importe en libros en el momento de la baja en cuentas y el importe de la ganancia o pérdida reconocida.

Préstamos en condiciones favorables

37. Los préstamos en condiciones favorables son los concedidos por entidades por debajo de las condiciones de mercado. Los ejemplos de préstamos en condiciones favorables concedidos que habitualmente están por debajo de las condiciones del mercado incluyen préstamos a países en desarrollo, granjas pequeñas, préstamos a estudiantes para estudiantes que cumplen las condiciones para la universidad o educación superior y préstamos hipotecarios concedidos a familias con ingresos reducidos. Para préstamos concedidos en condiciones favorables y medidos al costo amortizado de acuerdo con el párrafo 40 de la NICSP 41, una entidad revelará:

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

37A. Para préstamos concedidos en condiciones favorables medidos a valor razonable de acuerdo con el párrafo 41 o 43 de la NICSP 41, una entidad revelará:

- (a) una conciliación entre los importes de apertura y cierre de los préstamos en libros, incluyendo:
 - (i) el valor nominal de nuevos préstamos concedidos durante el periodo;

- (ii) el valor razonable ajustado en el momento del reconocimiento inicial;
 - (iii) préstamos reembolsados durante el periodo;
 - (iv) el ajuste del valor razonable durante el periodo (separado del reconocimiento inicial); y
 - (v) otros cambios.
- (b) valor nominal de los préstamos al final del periodo;
 - (c) el propósito y términos de los distintos tipos de préstamos incluyendo la naturaleza de la concesión; y
 - (d) suposiciones de valoración.

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

38. **Una entidad revelará información que permita que los usuarios de sus estados financieros evalúen la naturaleza y el alcance de los riesgos que surgen de los instrumentos financieros a los que la entidad esté expuesta al final del periodo sobre el que se informa.**
39. La información a revelar requerida por los párrafos 40 a 49 se centran en los riesgos procedentes de instrumentos financieros y en la manera en que han sido gestionados. Dichos riesgos incluyen por lo general, sin que la enumeración sea taxativa, el riesgo de crédito, el riesgo de liquidez y el riesgo de mercado.
- 39A. La provisión de información cualitativa en el contexto de información a revelar cuantitativa permite a los usuarios vincular revelaciones relacionadas y así formarse una imagen global de la naturaleza y alcance de los riesgos que surgen de los instrumentos financieros. La interacción entre información a revelar cualitativa y cuantitativa contribuirá a revelar información de la forma que mejor permita a los usuarios evaluar la exposición de una entidad a los riesgos.

Información cualitativa

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

Información cuantitativa

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

Riesgo crediticio.

Alcance y objetivos

- 42A. Una entidad aplicará los requerimientos de revelar información de los párrafos 42F a 42N a los instrumentos financieros a los que se apliquen los requerimientos de deterioro de valor de la NICSP 41. Sin embargo:
- (a) para cuentas por cobrar que proceden de transacciones con contraprestación que quedan dentro del alcance de la NICSP 47 y cuentas por cobrar de arrendamientos se aplica el párrafo 42J(a) a las cuentas por cobrar y cuentas por cobrar por arrendamientos en las que se reconocen las pérdidas crediticias esperadas durante su tiempo de vida, de acuerdo con el párrafo 87 de la NICSP 41, si dichos activos financieros se modifican cuando tienen más de 30 días de mora; y
 - (b) no se aplica el párrafo 42K(b) a las cuentas por cobrar por arrendamientos.
- 42B. La información revelada sobre riesgo de crédito de acuerdo con los párrafos 42F a 42N permitirá a los usuarios de los estados financieros comprender el efecto del riesgo de crédito sobre el importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros. Para lograr este objetivo, la información revelada sobre riesgo crediticio proporcionará:
- (a) información sobre las prácticas de gestión del riesgo crediticio de una entidad y cómo se relaciona con el reconocimiento y medición de las pérdidas crediticias esperadas, incluyendo los métodos, supuestos e información utilizados para medir las pérdidas crediticias esperadas;
 - (b) información cualitativa y cuantitativa que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar los importes de los estados financieros que surgen de las pérdidas crediticias esperadas, incluyendo los cambios en el importe de las pérdidas crediticias esperadas y las razones para esos cambios; y
 - (c) información sobre la exposición al riesgo crediticio (es decir, el riesgo crediticio inherente en los activos financieros de una entidad y compromisos para ampliar el crédito) incluyendo las concentraciones de riesgo crediticio significativas.
- 42C. Una entidad no necesita duplicar información que ya se presente en otra parte, siempre que dicha información se incorpore mediante referencias cruzadas de los estados financieros con otros estados, como por ejemplo un comentario de la dirección o un informe sobre riesgos, que esté disponible para los usuarios de los estados financieros en las mismas condiciones y al mismo tiempo que éstos. Sin la información incorporada mediante referencias cruzadas, los estados financieros estarán incompletos.
- 42D. Para cumplir los objetivos del párrafo 42B, una entidad considerará (excepto cuando se especifique otra cosa) cuánto detalle revelar, cuánto énfasis dar a los diferentes aspectos de los requerimientos de información a revelar, el nivel apropiado de agregación o desagregación y, si los usuarios de los estados financieros necesitan explicaciones adicionales para evaluar la información cuantitativa revelada.
- 42E. Si la información a revelar proporcionada de acuerdo con los párrafos 42F a 42N, es insuficiente para alcanzar los objetivos del párrafo 42B, una entidad revelará la información adicional necesaria para cumplir con esos objetivos.

Prácticas de gestión del riesgo crediticio

- 42F. Una entidad explicará sus prácticas de gestión del riesgo crediticio y cómo se relacionan con el reconocimiento y medición de las pérdidas crediticias esperadas. Para cumplir este objetivo una entidad revelará información que permita a los usuarios de los estados financieros comprender y evaluar:
- (a) la forma en que la entidad determinó si el riesgo crediticio de los instrumentos financieros se ha incrementado de forma significativa desde el reconocimiento inicial, incluyendo, si y cómo:

- (i) se considera que los instrumentos financieros tienen un bajo riesgo de crédito, de acuerdo con el párrafo 82 de la NICSP 41, incluyendo las clases de instrumentos financieros a las que se aplica; y
 - (ii) la presunción del párrafo 83 de la NICSP 41, de que ha habido incrementos significativos en el riesgo de crédito desde el reconocimiento inicial cuando los activos financieros tienen más de 30 días de mora, ha sido refutada;
- (b) las definiciones de incumplimiento que la entidad utiliza, incluyendo las razones para seleccionar dichas definiciones;
 - (c) la forma en que se agruparon los instrumentos si las pérdidas crediticias esperadas se midieron sobre una base colectiva;
 - (d) la forma en que una entidad determina que los activos financieros son activos financieros con deterioro crediticio;
 - (e) la política de cancelaciones de una entidad, incluyendo los indicadores de que no hay expectativas razonables de recuperación, así como información sobre la política para activos financieros que se cancelan, pero que todavía están sujetos a una actividad de exigencia de cumplimiento; y
 - (f) la forma en que han sido aplicados los requerimientos del párrafo 84 de la NICSP 41 para la modificación de los flujos de efectivo contractuales de activos financieros, incluyendo cómo una entidad:
 - (i) determina si el riesgo de crédito de un activo financiero que ha sido modificado, cuando la corrección de valor por pérdidas se midió por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo, ha mejorado hasta el punto de que la corrección de valor por pérdidas revierta hasta medirse por un importe igual a pérdidas crediticias esperadas de 12 meses, de acuerdo con el párrafo 77 de la NICSP 41; y
 - (ii) controla la medida en que la corrección de valor por pérdidas de activos financieros que cumplen los criterios de (i) es posteriormente medida nuevamente por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo, de acuerdo con el párrafo 75 de la NICSP 41.

42G. Una entidad explicará los datos de entrada, supuestos y técnicas de estimación utilizadas para aplicar los requerimientos de los párrafos 73 a 93 de la NICSP 41. Para este propósito, una entidad revelará:

- (a) la base de los datos de entrada y supuestos y las técnicas de estimación utilizadas para:
 - (i) medir las pérdidas crediticias esperadas en los próximos 12 meses y para el resto de su vida;
 - (ii) determinar si el riesgo crediticio de los instrumentos financieros se ha incrementado de forma significativa desde el reconocimiento inicial; y
 - (iii) determinar si un activo financiero es un activo financiero con deterioro crediticio.
- (b) la forma en que se ha incorporado la información con vistas al futuro para la determinación de las pérdidas crediticias esperadas, incluyendo el uso de información macroeconómica; y
- (c) los cambios en las técnicas de estimación o supuestos significativos realizados durante el periodo de presentación y las razones de esos cambios.

Información cuantitativa y cualitativa sobre los importes que surgen de las pérdidas crediticias esperadas

42H. Para explicar los cambios en las correcciones de valor por pérdidas y las razones para dichos cambios, una entidad proporcionará, por clase de instrumento financiero, una conciliación entre el saldo inicial y el final de

la corrección de valor por pérdidas, en una tabla, mostrando por separado los cambios durante el periodo para:

- (a) las correcciones de valor por pérdidas medidas por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas para 12 meses;
- (b) las correcciones de valor por pérdidas medidas por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo para:
 - (i) instrumentos financieros para los que se ha incrementado el riesgo crediticio de forma significativa desde el reconocimiento inicial pero que no son activos financieros con deterioro crediticio;
 - (ii) activos financieros que tienen deterioro crediticio en la fecha de presentación (pero que no tienen deterioro crediticio comprado u originado); y
 - (iii) cuentas por cobrar que proceden de transacciones con contraprestación que quedan dentro del alcance de la NICSP 47 o cuentas por cobrar por arrendamientos para los que las correcciones de valor por pérdidas se miden de acuerdo con el párrafo 87 de la NICSP 41.
- (c) activos financieros que tienen deterioro crediticio comprado u originado. Además de la conciliación, una entidad revelará el importe total de las pérdidas crediticias esperadas sin descontar en el momento del reconocimiento inicial de los activos financieros inicialmente reconocidos durante el periodo de presentación.

42I. Para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender los cambios en las correcciones de valor por pérdidas reveladas de acuerdo con el párrafo 35H, una entidad proporcionará una explicación de la forma en que los cambios significativos en el importe en libros bruto de los instrumentos financieros durante el periodo contribuyeron a cambios en las correcciones de valor por pérdidas. La información se proporcionará por separado para los instrumentos financieros que representen las correcciones de valor por pérdidas tal como se enumeran en el párrafo 42H(a) a (c) e incluirán información relevante cuantitativa y cualitativa. Ejemplos de cambios en el importe en libros bruto de los instrumentos financieros que contribuyeron a los cambios en las correcciones de valor por pérdidas pueden incluir:

- (a) los cambios debidos a instrumentos financieros originados o adquiridos durante el periodo de presentación;
- (b) la modificación de flujos de efectivo contractuales de activos financieros que no dan lugar a la baja en cuentas de esos activos financieros de acuerdo con la NICSP 41;
- (c) los cambios debidos a instrumentos financieros que fueron dados de baja (incluyendo los que se cancelaron) durante el periodo de presentación; y
- (d) los cambios que surgirían de si las correcciones de valor por pérdidas se midieran por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas para 12 meses.

42J. Para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender la naturaleza y efectos de las modificaciones de los flujos de efectivo contractuales de los activos financieros que no dan lugar a la baja en cuentas y el efecto de estas modificaciones sobre la medición de las pérdidas crediticias esperadas, una entidad revelará:

- (a) el costo amortizado antes de la modificación y la ganancia o pérdidas neta de la modificación reconocida para activos financieros para los que se han modificado los flujos de efectivo contractuales durante el periodo de presentación mientras tuvieron una corrección de valor por pérdidas medida por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo; y

- (b) el importe en libros bruto al final del periodo de presentación de los activos financieros que han sido modificado desde el reconocimiento inicial en un momento en el que la corrección de valor por pérdidas se midió por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo y para los que la corrección de valor por pérdidas ha cambiado durante el periodo de presentación a un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas para 12 meses.

42K. Para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender el efecto de la garantía colateral y otras mejoras crediticias sobre los importes que surgen de las pérdidas crediticias esperadas, una entidad revelará por clase de instrumento financiero:

- (a) el importe que mejor represente su máximo nivel de exposición al riesgo de crédito al final del periodo sobre el que se informa, sin tener en cuenta ninguna garantía colateral tomada ni otras mejoras crediticias (por ejemplo, acuerdos de liquidación por el neto que no cumplan las condiciones para su compensación de acuerdo con la NICSP 28).
- (b) Una descripción narrativa de la garantía colateral mantenida como seguro y otras mejoras crediticias, incluyendo:
 - (i) una descripción de la naturaleza y calidad de la garantía colateral mantenida;
 - (ii) una explicación de los cambios significativos en la calidad de esa garantía colateral o mejoras crediticias como consecuencia del deterioro o cambios en las políticas de garantías colaterales de la entidad durante el periodo de presentación; y
 - (iii) información sobre los instrumentos financieros para lo cuáles una entidad no ha reconocido ninguna corrección de valor por pérdidas debido a la garantía colateral.
- (c) Información cuantitativa sobre la garantía colateral mantenida como seguro y otras mejoras crediticias (por ejemplo, cuantificación de la medida en que la garantía colateral y otras mejoras crediticias mitigan el riesgo crediticio) para activos financieros que tienen deterioro crediticio en la fecha de presentación.

42L. Una entidad revelará los importes contractuales pendientes sobre los activos financieros que se cancelaron durante el periodo de presentación y que están todavía sujetos a actividades de exigencia de cumplimiento.

Exposición al riesgo crediticio

42M. Para permitir a los usuarios de los estados financieros evaluar la exposición al riesgo crediticio de una entidad y comprender sus concentraciones de riesgo crediticio significativas, una entidad revelará, por grados en la calificación de riesgo crediticio, el importe en libros bruto de los activos financieros y la exposición al riesgo crediticio sobre compromisos de préstamo y contratos de garantía financiera. Esta información se proporcionará de forma separada por instrumentos financieros:

- (a) para los que las correcciones de valor por pérdidas se miden por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas para 12 meses;
- (b) para los que las correcciones de valor por pérdidas se miden por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo:
 - (i) instrumentos financieros para los que se ha incrementado el riesgo crediticio de forma significativa desde el reconocimiento inicial pero que no son activos financieros con deterioro crediticio;
 - (ii) activos financieros que tienen deterioro crediticio en la fecha de presentación (pero que no tienen deterioro crediticio comprado u originado); y

- (iii) cuentas por cobrar que proceden de transacciones con contraprestación que quedan dentro del alcance de la NICSP 47 o cuentas por cobrar por arrendamientos para los que las correcciones de valor por pérdidas se miden de acuerdo con el párrafo 87 de la NICSP 41.
 - (c) Que son activos financieros con deterioro de valor crediticio comprados u originados.
- 42N. Para cuentas por cobrar que proceden de transacciones con contraprestación que quedan dentro del alcance de la NICSP 47 o cuentas por cobrar de arrendamientos a las que una entidad aplica el párrafo 87 de la NICSP 41, la información proporcionada de acuerdo con el párrafo 42M puede basarse en una matriz de provisiones (véase el párrafo GA199 de la NICSP 41).
43. Para todos los instrumentos financieros dentro del alcance de esta Norma, pero a los que no se aplican los requerimientos de deterioro de valor de la NICSP 41, una entidad revelará por clase de instrumento financiero:
- (a) el importe que mejor represente su máximo nivel de exposición al riesgo de crédito al final del periodo sobre el que se informa, sin tener en cuenta ninguna garantía colateral tomada ni otras mejoras crediticias (por ejemplo, acuerdos de liquidación por el neto que no cumplan las condiciones para su compensación de acuerdo con la NICSP 28); esta información a revelar no se requiere para instrumentos financieros cuyo importe en libros sea la mejor forma de representar la máxima exposición al riesgo crediticio; y
 - (b) la descripción de las garantías colaterales tomadas para asegurar el cobro y de otras mejoras para reducir el riesgo de crédito y sus efectos financieros (por ejemplo, una cuantificación de la medida en que las garantías colaterales y otras mejoras que mitiguen el riesgo de crédito) con respecto al importe que mejor represente la exposición máxima al riesgo de crédito (si se revela de acuerdo con (a) o si se representa mediante el importe en libros de un instrumento financiero).
 - (c) [Eliminado]
 - (d) [Eliminado]
44. [Eliminado]

Garantías colaterales y otras mejoras crediticias obtenidas

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

Riesgo de liquidez

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

- (c) una descripción de cómo gestiona el riesgo de liquidez inherente en (a) y (b).

Riesgo de mercado

Análisis de sensibilidad

47. Salvo que una entidad cumpla lo establecido en el párrafo 48, revelará:
- (a) un análisis de sensibilidad para cada tipo de riesgo de mercado al que la entidad esté expuesta al final del periodo sobre el que se informa, mostrando cómo podrían haberse visto afectados el resultado (ahorro o desahorro) del periodo y los activos netos/patrimonio por cambios en la variable relevante de riesgo que eran razonablemente posibles en dicha fecha;
 - (b) los métodos e hipótesis utilizados al elaborar el análisis de sensibilidad; y
 - (c) los cambios habidos desde el a valor anterior en los métodos e hipótesis utilizados, así como las razones de tales cambios.
48. Si una entidad elaborase un análisis de sensibilidad, tal como el del valor en riesgo, que reflejase las interdependencias entre las variables de riesgo (por ejemplo, entre las tasas de interés y de cambio) y lo utilizase para gestionar riesgos financieros, podrá utilizar ese análisis de sensibilidad en lugar del especificado en el párrafo 47. La entidad revelará también:
- (a) una explicación del método utilizado al elaborar dicho análisis de sensibilidad, así como de los principales parámetros e hipótesis subyacentes en los datos suministrados; y
 - (b) una explicación del objetivo del método utilizado, así como de las limitaciones que pudieran hacer que la información no reflejase plenamente el valor razonable de los activos y pasivos implicados.

Otra información a revelar sobre el riesgo de mercado

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

Transferencias de activos financieros

- 49A. Los requerimientos de información a revelar de los párrafos 49B a 49H relativos a transferencias de activos financieros complementan los otros requerimientos a este respecto de esta Norma. Una entidad presentará la información a revelar requerida en los párrafos 49B a 49H en una nota única en sus estados financieros. Una entidad proporcionará la información a revelar requerida para todos los activos financieros transferidos que no se den de baja en cuentas y para toda implicación continuada en un activo transferido, que exista en la fecha de presentación, independientemente del momento en que tenga lugar la transacción de transferencia relacionada. A efectos de la aplicación de los requerimientos de información a revelar de esos párrafos, una entidad transfiere total o parcialmente un activo financiero (el activo financiero transferido) si y solo si se da, al menos, una de las siguientes condiciones:
- (a) transfiere los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo de ese activo financiero; o
 - (b) retiene los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo de ese activo financiero, pero asume en un acuerdo, una obligación contractual de pagar dichos flujos de efectivo a uno o más receptores.
- 49B. Una entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros:
- (a) a comprender la relación entre los activos financieros transferidos que no se dan de baja en su totalidad y los pasivos asociados; y

- (b) evaluar la naturaleza, y riesgos asociados con la implicación continuada de la entidad en los activos financieros dados de baja en cuentas.

49C. A efectos de la aplicación de los requerimientos sobre información a revelar de los párrafos 49E a 49H, una entidad tiene implicación continuada en un activo financiero transferido si, como parte de la transferencia, la entidad retiene cualquiera de los derechos contractuales u obligaciones inherentes del activo financiero transferido u obtiene nuevos derechos u obligaciones contractuales relacionados con el activo financiero transferido. A efectos de la aplicación de los requerimientos de información a revelar de los párrafos 49E a 49H, lo siguiente no constituye implicación continuada:

- (a) representaciones y garantías normales relacionadas con transferencias fraudulentas y conceptos de razonabilidad, buena fe y tratos justos que podrían invalidar una transferencia como resultado de una acción legal;
- (b) contratos a término, opciones y otros contratos para readquirir el activo financiero transferido para los cuales el precio del contrato (o precio de ejercicio) es el valor razonable del activo financiero transferido; o
- (c) un acuerdo mediante el cual una entidad retiene los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo de un activo financiero pero asume una obligación contractual de pagar los flujos de efectivo a una o más entidades y se cumplen las condiciones del párrafo 16(a) a (c) de la NICSP 41.

Activos financieros transferidos que no se dan de baja en cuentas en su totalidad

49D. Una entidad puede haber transferido activos financieros de tal forma que los activos financieros transferidos total o parcialmente no cumplen los requisitos para su baja en cuentas. Para cumplir los objetivos establecidos en el párrafo 49B(a), la entidad revelará en cada fecha de presentación para cada clase de activos financieros transferidos que no se dan de baja en su totalidad:

- (a) La naturaleza de los activos transferidos.
- (b) La naturaleza de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad a los que la entidad está expuesta.
- (c) Una descripción de la naturaleza de la relación entre los activos transferidos y los pasivos asociados, incluyendo restricciones que surgen de la transferencia sobre el uso de los activos transferidos de la entidad que informa.
- (d) Una lista que establezca el valor razonable de los activos transferidos, el valor razonable de los pasivos asociados y la posición neta (la diferencia entre el valor razonable de los activos transferidos y los pasivos asociados), cuando la contraparte (contrapartes) a los pasivos asociados esté respaldada solo por los activos transferidos.
- (e) Los importes en libros de éstos y de los pasivos asociados, cuando la entidad continúa reconociendo la totalidad de los activos transferidos.
- (f) El importe en libros total de los activos originales antes de la transferencia, el importe en libros de los activos que la entidad continúa reconociendo, y el importe en libros de los pasivos asociados, cuando la entidad continúa reconociendo los activos en la medida de su implicación continuada (véase los párrafos 17(c)(ii) y 27 de la NICSP 41).

Activos financieros transferidos que no se dan de baja en cuentas en su totalidad

49E. Para cumplir con los objetivos establecidos en el párrafo 49B(b), cuando una entidad dé de baja en cuentas los activos financieros transferidos en su totalidad (véase el párrafo 17(a) y 17(c)(i) de la NICSP 41) pero tenga implicación continuada en ellos, la entidad revelará, como mínimo, para cada tipo de implicación continuada en cada de fecha de presentación:

- (a) El importe en libros de los activos y pasivos que se reconocen en el estado de situación financiera de la entidad y que representan la implicación continuada de la entidad en los activos financieros dados de baja en cuentas, y las partidas en las que se reconoce el importe en libros de esos activos y pasivos.
- (b) El valor razonable de los activos y pasivos que representan la implicación continuada de la entidad en la baja en cuentas de los activos financieros.
- (c) El importe que mejor representa la exposición máxima de la entidad a pérdidas procedentes de su implicación continuada en los activos financieros dados de baja en cuentas, e información que muestre la forma en que se ha determinado dicha exposición máxima a pérdidas.
- (d) Los flujos de salida de efectivo no descontados que serían o podrían ser requeridos para recomprar los activos financieros dados de baja en cuentas (por ejemplo, el precio de ejercicio en un acuerdo de opciones) u otros importes a pagar al receptor de los activos transferidos con respecto a los mismos. Si el flujo de salida de efectivo es variable, entonces el importe a revelar debe basarse en las condiciones que existan en cada fecha de presentación.
- (e) Un desglose de vencimientos de los flujos de salida de efectivo no descontados que serían o podrían ser requeridos para recomprar los activos financieros dados de baja en cuentas u otros importes a pagar al receptor de los activos transferidos con respecto a los mismos, mostrando los vencimientos contractuales restantes de la implicación continuada de la entidad.
- (f) Información cualitativa que explique y dé soporte a la información cuantitativa requerida en (a) a (e).

49F. Una entidad puede agregar la información requerida por el párrafo 49E con respecto a un activo en particular si ésta tiene más de un tipo de implicación continuada en ese activo financiero dado de baja en cuentas, e informar sobre el mismo según un tipo de implicación continuada.

49G. Además, una entidad revelará para cada tipo de implicación continuada:

- (a) La ganancia o pérdida reconocida en la fecha de la transferencia de los activos.
- (b) Los ingresos y gastos reconocidos, ambos en el periodo sobre el que se informa y de forma acumulada, procedentes de la implicación continuada de la entidad en los activos financieros dados de baja en cuentas (por ejemplo, cambios en el valor razonable de instrumentos derivados).
- (c) Si el importe total de los recursos procedentes de la actividad de transferencia (que cumple los requisitos para la baja en cuentas) en el periodo sobre el que se informa no se distribuye de forma uniforme a lo largo de dicho periodo (por ejemplo, si una proporción sustancial del importe total de la actividad de transferencia tiene lugar en los días de cierre de un periodo sobre el que se informa):
 - (i) cuando la mayor parte de la actividad de transferencia tuvo lugar dentro de ese periodo sobre el que se informa (por ejemplo, los últimos cinco días antes del final del periodo sobre el que se informa),
 - (ii) el importe (por ejemplo, las ganancias o pérdidas relacionadas) reconocido procedente de la actividad de transferencia en esa parte del periodo sobre el que se informa, y
 - (iii) el importe total de los recursos procedentes de la actividad de transferencia en esa parte del periodo sobre el que se informa.

Una entidad proporcionará esta información para cada periodo para el cual se presente un estado de activos netos/patrimonio.

Información adicional

49H. Una entidad revelará la información adicional que considere necesaria para cumplir con los objetivos de información a revelar del párrafo 49B.

Aplicación inicial de la NICSP 41

49I. En el periodo de presentación que incluya la fecha de aplicación inicial de la NICSP 41, la entidad revelará la siguiente información para cada clase de activos financieros y pasivos financieros en la fecha de aplicación inicial:

- (a) la categoría de medición inicial y el importe en libros determinado de acuerdo con la NICSP 29;
- (b) la nueva categoría de medición y el importe en libros determinado de acuerdo con la NICSP 41;
- (c) el importe de los activos financieros y pasivos financieros en el estado de situación financiera que estaban anteriormente designados como medidos a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) pero que han dejado de estar designados de esa forma, distinguiendo entre los que la NICSP 41 requiere que una entidad reclasifique y los que una entidad elige reclasificar en la fecha de aplicación inicial.

49J. En el periodo de presentación que incluya la fecha de aplicación inicial de la NICSP 41, una entidad revelará información cualitativa que permita a los usuarios comprender:

- (a) Cómo aplicó los requerimientos de clasificación de la NICSP 41 a los activos financieros cuya clasificación ha cambiado como resultado de aplicar la NICSP 41.
- (b) Las razones para cualquier designación o eliminación de la designación de activos financieros o pasivos financieros como medidos al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) en la fecha de aplicación inicial.

49K. En el periodo de presentación en que una entidad aplique por primera vez los requerimientos de clasificación y medición para activos financieros de la NICSP 41 (es decir, cuando la entidad migre de la NICSP 29 a la NICSP 41 para activos financieros) presentará la información establecida en los párrafos 49L a 49O de esta Norma como requiere el párrafo 173 de la NICSP 41.

49L. Cuando el párrafo 49K lo requiera, una entidad revelará los cambios en las clasificaciones de activos financieros y pasivos financieros en la fecha de aplicación inicial de la NICSP 41, mostrando por separado:

- (a) los cambios en los importes en libros sobre la base de sus categorías de medición de acuerdo con la NICSP 29 (es decir, no procedente de un cambio en el atributo de medición en la transición a la NICSP 41); y
- (b) los cambios en los importes en libros que surgen de un cambio en el atributo de medición en la transición a la NICSP 41.

La información a revelar de este párrafo no necesita realizarse después del periodo sobre el que se informa en el que la entidad aplica inicialmente los requerimientos de clasificación y medición para activos financieros de la NICSP 41.

49M. Cuando el párrafo 49K lo requiera, una entidad revelará la siguiente información para activos financieros y pasivos financieros que se hayan reclasificado, de forma que se midan a costo amortizado y, en el caso de activos financieros, que se hayan reclasificado desde el valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro), de forma que se midan a valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio, como consecuencia de la transición a la NICSP 41:

- (a) el valor razonable de los activos financieros o pasivos financieros al final del periodo de presentación; y
- (b) la ganancia o pérdida del valor razonable que tendría que haber sido reconocida en el resultado del periodo (ahorro o desahorro) o en activos netos/patrimonio durante el periodo de presentación si los activos financieros o pasivos financiero no se hubieran reclasificado. La información a revelar de este párrafo no necesita realizarse después del periodo sobre el que se informa en el que la entidad aplica inicialmente los requerimientos de clasificación y medición para activos financieros de la NICSP 41.

49N. Cuando el párrafo 49K lo requiera, una entidad revelará la información siguiente para activos financieros y pasivos financieros que se hayan reclasificado desde la categoría de valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) con consecuencia de la transición a la NICSP 41:

- (a) la tasa de interés efectiva determinada en la fecha de aplicación inicial; y
- (b) los ingresos por intereses o gastos por intereses reconocidos.

Si una entidad trata el valor razonable de un activo financiero o un pasivo financiero como el importe en libros bruto nuevo en la fecha de aplicación inicial (véase el párrafo 168 de la NICSP 41) la información a revelar de este párrafo se realizará para cada periodo de presentación hasta su baja en cuentas. En otro caso, la información a revelar de este párrafo no necesita realizarse después del periodo sobre el que se informa en el que la entidad aplica inicialmente los requerimientos de clasificación y medición para activos financieros de la NICSP 41.

49O. Cuando una entidad revela la información establecida en los párrafos 49K a 49N, dichas revelaciones, y las del párrafo 29 de esta Norma deben permitir la conciliación entre:

- (a) las categorías de medición presentadas de acuerdo con la NICSP 29 y la NICSP 41; y
- (b) la clase de instrumento financiero en la fecha de aplicación inicial.

49P. En la fecha de aplicación inicial de los párrafos 73 a 93 de la NICSP 41, se requiere que una entidad revele información que permitiría la conciliación de las correcciones de valor por deterioro finales de acuerdo con la NICSP 29, y las provisiones de acuerdo con la NICSP 19 con las correcciones de valor por pérdidas determinadas de acuerdo con la NICSP 41. Para activos financieros, estas revelaciones se proporcionarán por categorías de medición de activos financieros relacionadas de acuerdo con la NICSP 29 y la NICSP 41 y mostrarán por separado el efecto de los cambios en la categoría de medición sobre la corrección de valor por pérdidas en esa fecha.

49Q. En el periodo sobre el que se informa que incluya la fecha de aplicación inicial de la NICSP 41, no se requiere que una entidad revele los importes de las partidas que se habrían presentado de acuerdo con los requerimientos de clasificación y medición (lo cual incluye los requerimientos relacionados con la medición del costo amortizado de activos financiero y el deterioro de valor de los párrafos 69 a 72 y 73 a 93 de la NICSP 41) de:

- (a) la NICSP 41, para periodos anteriores; y
- (b) NICSP 29, para el periodo corriente.

49R. De acuerdo con el párrafo 161 de la NICSP 41 si es impracticable (como se define en la NICSP 3) en la fecha de aplicación inicial de la NICSP 41 para una entidad evaluar un elemento de valor temporal modificado de acuerdo con los párrafos GA68 a GA70 de la NICSP 41 sobre la base de los hechos y circunstancias que existían en el momento del reconocimiento inicial del activo financiero, una entidad evaluará las características de los flujos de efectivo contractuales de ese activo financiero sobre la base de los hechos y circunstancias que existían en el momento del reconocimiento inicial del activo financiero sin tener en cuenta los requerimientos relacionados con el elemento de valor temporal del dinero modificado de

los párrafos GA68 a GA70 de la NICSP 41. Una entidad revelará el importe en libros en la fecha de presentación de los activos financieros cuyas características de flujos de efectivo contractuales han sido evaluados sobre la base de los hechos y circunstancias que existían en el momento del reconocimiento inicial del activo financiero sin tener en cuenta los requerimientos relacionados con la modificación del elemento del valor temporal del dinero de la párrafos GA68 a GA70 de la NICSP 41 hasta que esos activos financieros se dan de baja en cuentas.

- 49S. De acuerdo con el párrafo 162 de la NICSP 41 si es impracticable (como se define en la NICSP 3) en la fecha de aplicación inicial para una entidad evaluar si el valor razonable de una característica de pago anticipado no era significativa de acuerdo con los párrafos GA74(c) de la NICSP 41 sobre la base de los hechos y circunstancias que existían en el momento del reconocimiento inicial del activo financiero, una entidad evaluará las características de los flujos de efectivo contractuales de ese activo financiero sobre la base de los hechos y circunstancias que existían en el momento del reconocimiento inicial del activo financiero sin tener en cuenta la excepción de las característica de pago anticipado de los párrafos GA74 de la NICSP 41. Una entidad revelará el importe en libros en la fecha de presentación de los activos financieros cuyas características de flujos de efectivo contractuales han sido evaluadas sobre la base de los hechos y circunstancias que existían en el momento del reconocimiento inicial del activo financiero sin tener en cuenta la excepción para las características de pago anticipado del párrafo GA74 de la NICSP 41 hasta que esos activos financieros se dan de baja en cuentas.

Fecha de vigencia y transición

50. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2013, deberá revelar este hecho.**
51. **Una entidad no aplicará esta Norma antes del 1 de enero de 2013, a menos que también aplique la NICSP 28 y la NICSP 29.**
52. Si una entidad aplicase esta Norma para periodos anuales que comiencen antes del 1 de enero de 2013, no será necesario que presente información comparativa para la información a revelar que requieren los párrafos 38 a 49, sobre la naturaleza y el alcance de los riesgos surgidos de instrumentos financieros.
- 52A. **El párrafo 53 fue modificado por la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)* emitido 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.**
- 52B. **La NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*, la NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos*, y la NICSP 38, *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*, emitidas en enero de 2015, modificaron los párrafos 3(a) y GA6. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique las NICSP 35, NICSP 37 y NICSP 38.**
- 52C. **El párrafo GA7 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NICSP 2016* 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.**
- 52D. **Los párrafos 6 y 7 fueron eliminados 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.

- 52E. El párrafo 3 fue modificado por la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*, emitida en julio de 2016. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 39.
- 52F. Se modifican los párrafos 2, 3, 4, 5, 8, 11, 12, 13, 14, 18, 24, 34, 35, 36, 37, 41, 43, 45, GA1, GA5, GA9, GA10, GA24, y GA29, se eliminan los párrafos 16, 17, 20, 26, 27, 28 y 44 y se añaden varios encabezamientos y los párrafos 5A, 13A, 14A, 14B, 15A, 15B, 15C, 17A, 17B, 17C, 17D, 17E, 17F, 20A, 24A, 25A, 25B, 25C, 25D, 26A, 26B, 26C, 27A, 27B, 27C, 27D, 27E, 27F, 28A, 28B, 28C, 28D, 28E, 28F, 28G, 37A, 39A, 42A, 42B, 42C, 42D, 42E, 42F, 42G, 42H, 42I, 42J, 42K, 42L, 42M, 42N, 49A, 49B, 49C, 49D, 49E, 49F, 49G, 49H, 49I, 49J, 49K, 49L, 49M, 49N, 49O, 49P, 49Q, 49R, 49S, 52C, 52D, GA8A, GA8B, GA8C, GA8D, GA8E, GA8F, GA8G, GA8H, GA8I, GA8J, GA31, GA32, GA32A, GA33, GA34, GA35, GA36, GA37, GA38, GA39, GA40, GA41, GA42, GA43, GA44, GA45, GA46, GA47, GA48, GA49, GA50, GA51, GA52, GA53, GA54 y GA55 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 2023. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2023, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 41.
- 52G. El párrafo GA5 fue modificado mediante *Mejoras a las NICSP 2019*, emitida 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 2023. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2023, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 41.
- 52H. Los párrafos 28H y 52I fueron añadidos por *Mejoras a las NICSP 2021*, emitida en enero de 2022. Una entidad aplicará estas modificaciones cuando aplique las modificaciones a la NICSP 29 o la NICSP 41 de la *Reforma de la tasa de interés de referencia*.
- 52I. En el periodo sobre el que se informa en el que una entidad aplica por primera vez las *modificaciones de la Reforma de la tasa de interés de referencia*, no se exige a una entidad presentar la información cuantitativa requerida en el párrafo 33(f) de la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.
- 52J. Los párrafos 28I a 28J y 52K fueron añadidos por *Mejoras a las NICSP 2021*, emitida en enero de 2022. Una entidad aplicará estas modificaciones cuando aplique las modificaciones a la NICSP 29 o la NICSP 41 *Reforma de la tasa de interés de referencia—Fase 2*.
- 52K. En el periodo sobre el que se informa en el que una entidad aplica por primera vez las modificaciones de la *Reforma de la tasa de interés de referencia—Fase 2*, no se requiere que una entidad presente la información cuantitativa requerida en el párrafo 33(f) de la NICSP 3.
- 52L. Los párrafos 35 y GA16 fueron modificados por la NICSP 43, *Arrendamientos*, emitida en enero de 2022. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 43.

- 52M. Los párrafos 8 y 34 fueron modificados, los párrafos 30A a 30I fueron añadidos y los párrafos 31 a 33 fueron eliminados por la NICSP 46, *Medición*, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 46.
- 52N. Los párrafos 5A, 42A, 42H, 42M, 31 y 42N fueron modificados por la NICSP 47, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.
53. 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 abarquen periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Derogación y sustitución de la NICSP 15 (2001)

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

Guía de aplicación

Este apéndice es parte integrante de la NICSP 30.

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

- GA1. El párrafo 9 requiere que una entidad agrupe los instrumentos financieros en clases que sean apropiadas según la naturaleza de la información revelada y que tenga en cuenta las características de dichos instrumentos financieros. Las clases descritas en el párrafo 9 serán determinadas por la entidad y son distintas de las categorías de instrumentos financieros especificadas en la NICSP 41 (que determinan cómo se miden los instrumentos financieros y dónde se reconocen los cambios en el valor razonable).
- GA2. Al determinar las clases de instrumentos financieros, una entidad, como mínimo:
- (a) distinguirá los instrumentos medidos al costo amortizado de los medidos al valor razonable.
 - (b) tratará como clase separada o clases separadas a los instrumentos financieros que estén fuera del alcance de esta Norma.
- GA3. Una entidad decidirá, en función de sus circunstancias, el nivel de detalle que ha de suministrar para cumplir con los requerimientos de esta Norma, el énfasis que dará a los diferentes aspectos de tales requerimientos y la manera en que agregará la información para presentar una imagen global sin combinar información que tenga diferentes características. Es necesario lograr un equilibrio entre la sobrecarga de los estados financieros con detalles excesivos que pudieran no ayudar a los usuarios, y el ocultamiento de información importante como resultado de su agregación excesiva. Por ejemplo, una entidad no ocultará información importante incluyéndola entre una gran cantidad de detalles insignificantes. De forma similar, una entidad no revelará información que esté tan agregada que oculte diferencias importantes entre las transacciones individuales o los riesgos asociados.
- GA4. [Eliminado]

Otra información a revelar – políticas contables (párrafo 25)

- GA5. El párrafo 25 requiere que se revele la base (o bases) de medición utilizada(s) al elaborar los estados financieros y sobre las demás políticas contables empleadas que sean relevantes para la comprensión de ellos. Para los instrumentos financieros, esta información a revelar podrá incluir:
- (a) para los activos financieros o pasivos financieros designados como a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro):
 - (i) la naturaleza de los pasivos financieros que la entidad haya designado como a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro);
 - (ii) los criterios para designar así a los pasivos financieros en el momento de su reconocimiento inicial; y
 - (iii) la forma en que la entidad ha satisfecho las condiciones del párrafo 46 de la NICSP 41 para esta designación.
 - (b) Para activos financieros designados como medidos al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro):
 - (i) la naturaleza de los activos financieros que la entidad haya designado como medidos al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro); y

- (ii) la forma en que la entidad ha satisfecho los criterios del párrafo 44 de la NICSP 41 para esta designación.
- (c) si las compras y ventas convencionales de activos financieros se contabilizan aplicando la fecha de negociación o la fecha de liquidación (véase el párrafo 11 de la NICSP 41).
- (d) [Eliminado]
- (e) cómo se han determinado las ganancias o pérdidas netas de cada categoría de instrumentos financieros [véase el apartado (a) del párrafo 24]; por ejemplo, si las ganancias o pérdidas netas en partidas registradas a valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro) incluyen intereses o ingresos por dividendos o distribuciones similares.
- (f) [Eliminado]
- (g) [Eliminado]
- (h) Para los contratos de garantía financiera emitidos a través de una transacción sin contraprestación, en que no se puede determinar el valor razonable y en el reconocimiento inicial del contrato de garantía financiera se mide por el importe de la corrección de valor por pérdidas de acuerdo con el párrafo GA136 de la NICSP 41, revelará información de las circunstancias que dan lugar a que el valor razonable no sea determinable.

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

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

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

Información cuantitativa (párrafo 41)

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

GA8. El apartado (c) del párrafo 41 requiere que se informe acerca de las concentraciones de riesgo. Estas surgen de los instrumentos financieros que tienen características similares y están afectados de forma similar por cambios en condiciones económicas o de otra índole. La identificación de concentraciones de riesgo requiere la realización de juicios que tengan en cuenta las circunstancias de la entidad. La información a revelar sobre concentraciones de riesgo incluirá:

- (a) una descripción de la manera en que la dirección determina esas concentraciones;
- (b) una descripción de las características compartidas que identifican cada concentración (por ejemplo, la contraparte, el área geográfica, la moneda o el mercado); y

- (c) el importe de la exposición al riesgo asociada con todos los instrumentos financieros que compartan esa característica.

Prácticas de gestión del riesgo de crédito (párrafos 42F y 42G)

GA8A. El párrafo 42F(b) requiere que se revele información sobre la forma en que ha definido una entidad el incumplimiento para los distintos instrumentos financieros y las razones para elegir esas definiciones. De acuerdo con el párrafo 81 de la NICSP 41, la determinación de si las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo deben reconocerse se basa en el incremento en el riesgo de que ocurra un incumplimiento desde el reconocimiento inicial. La información sobre las definiciones de una entidad de incumplimiento que ayudarán a los usuarios de los estados financieros a comprender la forma en que una entidad ha aplicado los requerimientos de pérdidas crediticias esperadas de la NICSP 41 puede incluir:

- (a) los factores cualitativos y cuantitativos considerados al definir el incumplimiento;
- (b) si se han aplicado definiciones diferentes a distintos tipos de instrumentos financieros; y
- (c) los supuestos sobre la tasa de curación (es decir, el número de activos financieros que han vuelto a un estatus de rendimiento) después de que ocurriera un incumplimiento sobre el activo financiero.

GA8B. Para ayudar a los usuarios de los estados financieros a evaluar las políticas de modificación y reestructuración de una entidad, el párrafo 42F(f)(i) requiere que se revele información sobre la forma en que la entidad controla hasta qué punto las correcciones de valor por pérdidas sobre los activos financieros anteriormente revelados de acuerdo con el párrafo 42F(f)(i) se han medido posteriormente por un importe que iguala las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo de acuerdo con el párrafo 75 de la NICSP 41. La información cuantitativa que ayudará a los usuarios a comprender el incremento posterior del riesgo de crédito de los activos financieros modificados puede incluir información sobre los activos financieros modificados que cumplen los criterios del párrafo 42F(f)(i) para los que la corrección de valor por pérdidas ha vuelto a ser medida por un importe que iguala las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo (es decir, una tasa de deterioro).

GA8C. El párrafo 42G(a) requiere revelar información sobre la base de los datos de entrada y supuestos y las técnicas de estimación utilizadas para aplicar los requerimientos de deterioro de valor de la NICSP 41. Los supuestos y datos de entrada de una entidad utilizados para medir las pérdidas crediticias esperadas o determinar el alcance de los incrementos en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial puede incluir información obtenida de información histórica interna o informes de calificación y supuestos sobre la vida esperada de los instrumentos financieros y el calendario de la venta de garantías colaterales.

Cambios en la corrección de valor por pérdidas (véase el párrafo 42H)

GA8D. De acuerdo con el párrafo 42H, se requiere que una entidad explique las razones para los cambios en la corrección de valor por pérdidas durante el periodo. Además de la conciliación del saldo inicial con el final de la corrección de valor por pérdidas, puede ser necesario proporcionar una explicación narrativa de los cambios. Esta explicación narrativa puede incluir un análisis de las razones para los cambios en la corrección de valor por pérdidas durante el periodo, incluyendo:

- (a) la composición de la cartera;
- (b) el volumen de instrumentos financieros comprados u originados; y
- (c) la gravedad de las pérdidas crediticias esperadas.

GA8E. Para compromisos de préstamo y contratos de garantía financiera la corrección de valor por pérdidas se reconoce como una provisión. Una entidad debería revelar información sobre los cambios en la corrección de valor por pérdidas para los activos financieros por separado de los compromisos de préstamo y contratos de

garantía financiera. Sin embargo, si un instrumento financiero incluye un componente de préstamo (es decir un activo financiero) y un componente de compromiso no dispuesto (es decir un compromiso de préstamo) y la entidad no puede identificar por separado las pérdidas crediticias esperadas sobre el componente de compromiso de préstamo de las del componente de activo financiero, las pérdidas crediticias esperadas sobre el compromiso de préstamo deben reconocerse junto con la corrección de valor por pérdidas para el activo financiero. En la medida en que las pérdidas crediticias esperadas combinadas excedan el importe en libros bruto del activo financiero, las pérdidas crediticias esperadas deben reconocerse como una provisión.

Garantía colateral (párrafo 42K)

- GA8F. El párrafo 42K requiere revelar información que permita a los usuarios de los estados financieros comprender el efecto de las garantías colaterales y otras mejoras crediticias sobre el importe de las pérdidas crediticias esperadas. No se requiere que una entidad revele información sobre el valor razonable de la garantía colateral y otras mejoras crediticias ni que cuantifique el valor exacto de la garantía colateral que se incluyó en el cálculo de las pérdidas crediticias esperadas (es decir, la pérdida dada por incumplimiento).
- GA8G. Una descripción narrativa de la garantía colateral y su efecto sobre los importes de las pérdidas crediticias esperadas puede incluir información sobre:
- (a) los principales tipos de garantías colaterales mantenidas como seguro y otras mejoras crediticias (ejemplos de estas últimas son las garantías, los derivados de crédito, y los acuerdos de liquidación por el neto que no cumplan las condiciones para su compensación de acuerdo con la NICSP 28);
 - (b) El volumen de garantías colaterales mantenidas y otras mejoras crediticias y su significado en términos de la corrección de valor por pérdidas;
 - (c) las políticas y procesos para valorar y gestionar las garantías colaterales y otras mejoras crediticias;
 - (d) los principales tipos de contrapartes para garantías colaterales y otras mejoras crediticias y su solvencia crediticia; y
 - (e) información acerca de concentraciones de riesgo dentro de las garantías colaterales y otras mejoras crediticias.

Exposición al riesgo de crédito (párrafos 42M y 42N)

- GA8H. El párrafo 42M requiere revelar información sobre la exposición de riesgo de crédito de una entidad y las concentraciones significativas de riesgo de crédito en la fecha de presentación. Existe una concentración de riesgo crediticio cuando un número de contrapartes se localizan en una región geográfica o están implicadas en actividades similares y tienen características económicas parecidas que causarían que su capacidad para cumplir con sus obligaciones contractuales fuera afectada de forma semejante por cambios en las condiciones económicas o de otro tipo. Una entidad debería proporcionar información que permita a los usuarios de los estados financieros comprender si existen grupos o carteras de instrumentos financieros con características concretas que podrían afectar a una gran parte de ese grupo de instrumentos financieros tal como una concentración a riesgos concretos. Esto podría incluir, por ejemplo, agrupaciones de préstamos con respecto al valor, sector geográfico, industrial o concentraciones por tipo de emisor.
- GA8I. El número de grados de calificación de riesgo de crédito utilizado para revelar la información de acuerdo con el párrafo 42M deberá ser congruente con el número sobre el que la entidad informa al personal clave de la gerencia a efectos de la gestión del riesgo de crédito. Si la información sobre morosidad es la única información disponible específica del prestatario y una entidad utiliza dicha información para evaluar si se ha incrementado el riesgo de crédito de forma significativa desde el reconocimiento inicial, de acuerdo con el párrafo 82 de la NICSP 41, una entidad proporcionará un análisis por estatus de morosidad de esos activos financieros.

GA8J. Cuando una entidad ha medido las pérdidas crediticias esperadas sobre una base colectiva, puede no ser capaz de distribuir el importe en libros bruto de los activos financieros individuales o la exposición al riesgo crediticio sobre compromisos de préstamo y contratos de garantía financiera entre los grados de calificación de riesgo crediticio para los que se reconocen las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo. En ese caso, una entidad debería aplicar el requerimiento del párrafo 42M a los instrumentos financieros que puedan atribuirse directamente a un grado de calificación de riesgo de crédito y revelar por separado el importe en libros bruto de los instrumentos financieros para los que las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo se han medido de forma colectiva.

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

GA9. Los párrafos 42K(a) y 43(a) requieren la revelación del importe que mejor represente el máximo nivel de exposición al riesgo de crédito de la entidad. En el caso de un activo financiero, generalmente es su importe bruto en libros, neto de:

- (a) cualquier importe compensado de acuerdo con la NICSP 28; y
- (b) cualquier corrección de valor por pérdidas se reconocerá de acuerdo con la NICSP 41.

GA10. Las actividades que dan lugar al riesgo de crédito y al máximo nivel de exposición asociado al mismo incluyen, sin limitarse a ellas:

- (a) La concesión de préstamos a los clientes, así como la realización de depósitos en otras entidades. En estos casos, el máximo nivel de exposición al riesgo de crédito será el importe en libros de los activos financieros relacionados.
- (b) La realización de contratos de derivados (por ejemplo, contratos sobre moneda extranjera, permutas de tasas de interés o derivados de crédito). Cuando el activo resultante se mida al valor razonable, el máximo nivel de exposición al riesgo de crédito al final del periodo sobre el que se informa será igual a su importe en libros.
- (c) La concesión de garantías financieras. En este caso, el máximo nivel de exposición al riesgo de crédito es el importe máximo que la entidad tendría que pagar si se ejecutara la garantía, que puede ser significativamente superior al importe reconocido como pasivo.
- (d) La emisión de un compromiso de préstamo que sea irrevocable a lo largo de la vida de la línea de crédito, o que sólo sea revocable en respuesta a un cambio adverso significativo. Si el emisor no pudiese liquidar el compromiso de préstamo en términos netos con efectivo u otro instrumento financiero, el máximo nivel de exposición al riesgo de crédito será el importe total del compromiso. Esto es así porque existe incertidumbre sobre si en el futuro se dispondrá de algún importe sobre la parte no dispuesta. El importe del riesgo puede ser significativamente mayor que el importe reconocido como pasivo.

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

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

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

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

- GA12. Al elaborar el análisis de los vencimientos contractuales requeridos por el párrafo 46(a) y (b), una entidad empleará su juicio para determinar un número apropiado de bandas de tiempo. Por ejemplo, una entidad podría determinar que resultan apropiadas las siguientes bandas de tiempo:
- (a) hasta un mes;
 - (b) más de un mes y no más de tres meses;
 - (c) más de tres meses y no más de un año; y
 - (d) entre uno y cinco años;
- GA13. Para cumplir con los apartados (a) y (b) del párrafo 46, una entidad no separará el derivado implícito de un instrumento financiero híbrido (combinado). Para tal instrumento, la entidad aplicará el apartado (a) del párrafo 46.
- GA14. El apartado (b) del párrafo 46 requiere que una entidad revele información conteniendo un análisis de vencimientos, de tipo cuantitativo, para pasivos financieros derivados, donde se muestren los vencimientos contractuales restantes, en caso de que tales vencimientos contractuales sean esenciales para comprender el calendario de los flujos de efectivo. Por ejemplo, este podría ser el caso de:
- (a) una permuta de tasas de interés con un vencimiento restante de cinco años, en una cobertura de flujo de efectivo de un activo o pasivo financiero con tasa de interés variable.
 - (b) todos los compromisos de préstamo.
- GA15. Los apartados (a) y (b) del párrafo 46 requieren que una entidad revele información conteniendo un análisis de vencimientos de los pasivos financieros, donde se muestren los vencimientos contractuales restantes para algunos pasivos financieros. Dentro de esta información a revelar:
- (a) cuando una contraparte pueda elegir cuándo un importe ha de ser pagado, el pasivo se asignará al primer periodo en el que se pueda requerir a la entidad que pague. Por ejemplo, los pasivos financieros cuyo reembolso pueda ser requerido a una entidad de forma inmediata (por ejemplo, los depósitos a la vista) se incluirán en la banda de tiempo más cercana.
 - (b) cuando una entidad esté comprometida a entregar importes disponibles en distintos plazos, cada plazo se atribuirá al periodo más temprano en que la entidad pueda ser requerida al pago. Por ejemplo, un compromiso de préstamo no dispuesto se incluirá en la banda de tiempo que contenga la primera fecha en la que se pueda disponer del mismo.
 - (c) para los contratos de garantía financiera emitidos, el importe máximo de la garantía se asignará al primer periodo en el que la garantía pudiera ser requerida.
- GA16. Los importes contractuales a revelar en los análisis de vencimientos, tal como se requieren en el apartado (a) y (b) del párrafo 46, son los flujos de efectivo contractuales no descontados, por ejemplo:
- (a) pasivos brutos por arrendamientos (sin deducir las cargas financieras);
 - (b) precios especificados en los acuerdos de compra en el futuro de activos financieros en efectivo;
 - (c) importes netos de las permutas de intereses por las que se intercambian flujos de efectivo netos;
 - (d) importes contractuales a intercambiar en un instrumento financiero derivado (por ejemplo, una permuta financiera de divisas) por los que se intercambian flujos de efectivo brutos; y

- (e) los compromisos de préstamo, en términos brutos.

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

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

GA18. Otros factores que una entidad puede considerar al revelar la información requerida en el apartado (c) del párrafo 46 incluyen, pero no se limitan, a si la entidad:

- (a) tiene concedida la disposición de créditos (por ejemplo, créditos respaldados por papel comercial) u otras líneas de crédito (por ejemplo, línea de crédito de disposición inmediata) a las que puede acceder para satisfacer necesidades de liquidez;
- (b) mantiene depósitos en bancos centrales para satisfacer necesidades de liquidez;
- (c) tiene muy diversas fuentes de financiación;
- (d) posee concentraciones significativas de riesgo de liquidez en sus activos o en sus fuentes de financiación;
- (e) tiene procedimientos de control interno y planes de contingencias para gestionar el riesgo de liquidez;
- (f) tiene instrumentos con cláusulas que provocan el reembolso acelerado (por ejemplo, en el caso de una rebaja en la calificación crediticia de la entidad);
- (g) tiene instrumentos que pueden requerir la prestación de garantías colaterales adicionales (por ejemplo, aportación de garantías colaterales adicionales en caso de evolución desfavorable de precios en derivados);
- (h) tiene instrumentos que permiten a la entidad elegir si liquida sus pasivos financieros mediante la entrega de efectivo (u otro activo financiero) o mediante la entrega de sus propias acciones; o
- (i) tiene instrumentos que están sujetos a acuerdos básicos de compensación.

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

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

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

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

- GA20. El apartado (a) del párrafo 47 requiere que el análisis de sensibilidad muestre el efecto en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo y los activos netos/patrimonio, de los cambios razonablemente posibles en la variable relevante de riesgo (por ejemplo, las tasas de interés prevalecientes en el mercado, las tasas de cambio, los precios de las acciones o los de materias primas cotizadas). Con este propósito:
- (a) no se requiere que las entidades determinen qué resultado (ahorro o desahorro) del a valor podría haberse obtenido si las variables relevantes hubieran sido diferentes. En su lugar, las entidades revelarán el efecto en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo y en los activos netos/patrimonio, al final del periodo sobre el que se informa, suponiendo que hubiese ocurrido un cambio razonablemente posible en la variable relevante de riesgo en esa fecha, que se hubiera aplicado a las exposiciones al riesgo existentes en ese momento. Por ejemplo, si una entidad tiene un pasivo a tasa de interés variable al final del año, la entidad revelaría el efecto en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo (es decir, en el gasto por intereses) para el a valor corriente si las tasas de interés hubiesen variado en importes razonablemente posibles.
 - (b) no se requiere que las entidades revelen el efecto en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo y en los activos netos/patrimonio para cada cambio dentro de un rango de variaciones posibles de la variable relevante de riesgo. Sería suficiente revelar los efectos de los cambios en los límites de un rango razonablemente posible.
- GA21. Al determinar qué constituye un cambio razonablemente posible en la variable relevante de riesgo, una entidad deberá considerar:
- (a) los entornos económicos en los que opera. Un cambio razonablemente posible no debe incluir escenarios remotos o de “caso más desfavorable”, ni “pruebas de tensión”. Además, si la tasa de cambio de la variable subyacente de riesgo es estable, la entidad no necesita alterar el patrón de cambio razonablemente posible escogido para la variable de riesgo. Por ejemplo, supóngase que las tasas de interés sean del 5 por ciento, y que una entidad ha determinado que una fluctuación en ellas de ± 50 puntos básicos es razonablemente posible. Revelaría el efecto en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo y en los activos netos/patrimonio, si las tasas de interés cambiasen al 4,5 por ciento o 5,5 por ciento. En el periodo siguiente, las tasas de interés se han incrementado al 5,5 por ciento. La entidad continúa creyendo que las tasas de interés pueden fluctuar ± 50 puntos básicos (es decir, que la tasa de variación de las tasas de interés es estable). La entidad revelaría el efecto en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo y en los activos netos/patrimonio, si las tasas de interés cambiasen al 5 por ciento o 6 por ciento. No se exigiría que la entidad revisase su evaluación de que las tasas de interés pueden fluctuar razonablemente en ± 50 puntos básicos, salvo que existiera evidencia de que dichas tasas se hubieran vuelto significativamente más volátiles.
 - (b) El marco temporal sobre el que está haciendo la evaluación. El análisis de sensibilidad mostrará los efectos de los cambios que se han considerado razonablemente posibles, sobre el periodo que medie hasta que la entidad vuelva a presentar estas informaciones, que es usualmente el próximo periodo anual sobre el que ella informe.
- GA22. El párrafo 48 permite que una entidad utilice un análisis de sensibilidad que refleje interdependencias entre las variables de riesgo, como por ejemplo la metodología del valor en riesgo, si utiliza este análisis para gestionar su exposición a los riesgos financieros. Esto se aplicará aunque esa metodología midiese sólo el potencial de pérdidas pero no el de ganancias. Esta entidad puede cumplir con el apartado (a) del párrafo 48 revelando el tipo de modelo de valor en riesgo utilizado (por ejemplo, informando si el modelo se basa en simulaciones de Montecarlo), una explicación acerca de cómo opera el modelo y sus principales suposiciones (por ejemplo, el periodo de tenencia y el nivel de confianza). Las entidades podrían también revelar el intervalo histórico que cubren las observaciones y las ponderaciones aplicadas a las observaciones dentro de dicho intervalo, una explicación de cómo se han tratado las opciones en los cálculos y qué volatilidades y correlaciones se han

utilizado (o, alternativamente, qué distribuciones de probabilidad se han supuesto en las simulaciones de Montecarlo).

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

Riesgo de tasa de interés

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

Riesgo de tasa de cambio

- GA25. El riesgo de tasa de cambio (o riesgo de cambio de la moneda extranjera) surge de instrumentos financieros denominados en una moneda extranjera (es decir, en una moneda diferente de la moneda funcional en que se miden). A efectos de esta Norma, el riesgo de tasa de cambio no surge de instrumentos financieros que son partidas no monetarias ni de instrumentos financieros denominados en la moneda funcional.

- GA26. Se presentará un análisis de sensibilidad para cada moneda en la que una entidad tenga una exposición significativa.

Otro riesgo de precio

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

- GA28. Dos ejemplos de instrumentos financieros que dan lugar a riesgo de precio de los instrumentos de patrimonio son (a) la tenencia de instrumentos de patrimonio de otra entidad y (b) la inversión en un fondo que, a su vez, posea inversiones en instrumentos de patrimonio. Otros ejemplos son los contratos a término y las opciones para comprar o vender cantidades específicas de un instrumento de patrimonio, así como las permutas que están indexadas sobre precios de instrumentos de patrimonio. Los valores razonables de tales instrumentos financieros están afectados por cambios en el precio de mercado de los instrumentos de patrimonio subyacentes.

- GA29. De acuerdo con párrafo 47(a), la sensibilidad del resultado del periodo [que surge, por ejemplo, de instrumentos medidos a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro)] se revelará por separado de la sensibilidad de los activos netos/patrimonio (que procede, por ejemplo, de inversiones en instrumentos de patrimonio cuyos cambios en el valor razonable se presentan en activos netos/patrimonio).

- GA30. Los instrumentos financieros que una entidad clasifique como instrumentos de patrimonio no vuelven a medirse. Ni el resultado (ahorro o desahorro) del periodo ni los activos netos/patrimonio se verán afectados por el riesgo de precio de tales instrumentos. En consecuencia, no se requiere un análisis de sensibilidad.

Baja en cuentas (párrafos 49C a 49H)

Involucración continuada (párrafo 49C)

- GA31. La evaluación de la implicación continuada en un activo financiero transferido a efectos de los requerimientos de información a revelar de los párrafos 49E a 49H se realizará a nivel de la entidad que informa. Por ejemplo, si una entidad controlada transfiere a un tercero no relacionado un activo financiero en el cual la controladora de la entidad controlada tiene implicación continuada, la entidad controlada no incluirá la implicación de la

controladora en la evaluación de si tiene o no implicación continuada en el activo transferido (es decir, cuando la entidad controlada es la entidad que informa) en sus estados financieros separados o individuales. Sin embargo, una controladora incluiría su implicación continuada (o la de otro miembro del grupo) en un activo financiero transferido por su entidad controlada al determinar si tiene implicación continuada en el activo transferido en sus estados financieros consolidados (es decir cuando la entidad que informa es el grupo).

GA32. Una entidad no tiene una involucración continuada en un activo financiero transferido si, como parte de la transferencia, no retiene parte alguna de los derechos contractuales u obligaciones inherentes en el activo financiero transferido ni adquiere nuevos derechos u obligaciones contractuales relacionados con el activo financiero transferido. Una entidad no tiene involucración continuada en un activo financiero transferido si no tiene una participación en el rendimiento futuro del activo financiero transferido ni tiene una responsabilidad bajo cualquier circunstancia de realizar pagos en el futuro con respecto al activo financiero transferido. El término “pago” en este contexto no incluye flujos de efectivo del activo financiero transferido que una entidad recauda y que se requiere remitir al receptor.

GA32A. Cuando una entidad transfiere un activo financiero, ésta puede conservar el derecho de prestar servicios de administración de ese activo financiero a cambio de una comisión que se incluye, por ejemplo, en un contrato de servicios de administración. La entidad evaluará el contrato de servicios de administración de acuerdo con las guías de los párrafos 49C y GA32 para decidir si tiene una involucración continuada como resultado de dicho contrato de servicios de administración a efectos de los requerimientos de revelar información. Por ejemplo, un administrador tendrá involucración continuada en un activo financiero transferido a efectos de los requerimientos de información a revelar si la comisión de los servicios de administración depende del importe o calendario de los flujos de efectivo recaudados del activo financiero transferido. Similarmente, un administrador tiene una involucración continuada a efectos de los requerimientos de revelar información si no se pagase una comisión fija en su totalidad debido a la falta de rendimiento del activo financiero transferido. En estos ejemplos, el administrador tiene una participación en el rendimiento futuro del activo financiero transferido. Esta evaluación es independiente de si la comisión a recibir se espera que compense a la entidad de forma adecuada por realizar los servicios de administración.

GA33. La implicación continuada en un activo financiero transferido puede proceder de disposiciones contractuales en el acuerdo de transferencia o en un acuerdo separado con la entidad receptora de la transferencia o un tercero involucrado en relación con la transferencia.

Activos financieros transferidos que no se dan de baja en cuentas en su totalidad (párrafo 49D)

GA34. El párrafo 49D requiere información a revelar cuando parte o la totalidad de los activos financieros transferidos no cumplen los requisitos para la baja en cuentas. Se requiere esa información a revelar en cada fecha de presentación en la cual la entidad continúe reconociendo los activos financieros transferidos, independientemente de cuándo tuvo lugar la transferencia.

Tipos de implicación continuada (párrafos 49E a 49H)

GA35. Los párrafos 49E a 49H requieren que la información a revelar cualitativa y cuantitativa para cada tipo de implicación continuada en activos financieros dados de baja en cuentas. Una entidad agregará su implicación continuada en tipos que sean representativos de la exposición de la entidad al riesgo. Por ejemplo, una entidad puede agregar su implicación continuada por tipo de instrumento financiero (por ejemplo, garantías u opciones de compra) o por tipo de transferencia (por ejemplo, descuentos de cuentas por cobrar, titulaciones y préstamos de valores).

Desglose de vencimientos para flujos de salida de efectivo no descontados para recomprar activos transferidos [párrafo 49E(e)]

- GA36. El párrafo 49E(e) requiere que una entidad revele un desglose de vencimientos de los flujos de salida de efectivo no descontados para recomprar activos financieros dados de baja en cuentas u otros importes a pagar a la entidad receptora de la transferencia con respecto a los activos financieros dados de baja en cuentas, mostrando los vencimientos contractuales restantes de la implicación continuada de la entidad. Este desglose distingue flujos de efectivo que se requieren pagar (por ejemplo, contratos a término), flujos de efectivo que se puede requerir pagar a la entidad (por ejemplo, opciones de venta emitidas) y los flujos de efectivo que la entidad puede elegir pagar (por ejemplo, opciones de compra adquiridas).
- GA37. Una entidad empleará su juicio para determinar un número apropiado de bandas temporales para preparar el desglose de vencimientos requerido por el párrafo 49E(e). Por ejemplo, una entidad puede determinar que resultan apropiadas las siguientes bandas de tiempo de vencimientos:
- (a) hasta un mes;
 - (b) más de un mes y no más de tres meses;
 - (c) más de tres meses y no más de seis meses;
 - (d) más de seis meses y no más de un año;
 - (e) más de un año y no más de tres años;
 - (f) más de tres años y no más de cinco años; y
 - (g) más de cinco años.
- GA38. Si existe un rango de posibles vencimientos, los flujos de efectivo se incluirán sobre la base de la fecha primera en que se puede requerir a la entidad pagar o se le permite hacerlo.

Información cualitativa [párrafo 49E(f)]

- GA39. La información cualitativa requerida por el párrafo 49E(f) incluye una descripción de los activos financieros dados de baja en cuentas y la naturaleza y propósito de la implicación continuada retenida después de transferir esos activos. También incluirá una descripción de los riesgos a los que se expone una entidad, incluyendo:
- (a) Una descripción de la forma en que la entidad gestiona el riesgo inherente a su implicación continuada en los activos financieros dados de baja en cuentas.
 - (b) Si se requiere o no que la entidad cargue con pérdidas antes que otras partes, y la clasificación e importes de pérdidas asumidas por las partes cuya participación está clasificada más baja que la participación de la entidad en el activo (es decir, su implicación continuada en el activo).
 - (c) Una descripción de cualquier desencadenante asociado con obligaciones de proporcionar apoyo financiero o recomprar un activo financiero transferido.

Ganancias o pérdidas en la baja de cuentas [párrafo 49G(a)]

- GA40. El párrafo 49G(a) requiere que una entidad revele la ganancia o pérdida en la baja en cuentas relacionada con los activos financieros en los que la entidad tiene implicación continuada. La entidad revelará si una ganancia o pérdida en la baja en cuentas surgió porque los valores razonables de los componentes del activo reconocido con anterioridad (es decir la participación en el activo dado de baja en cuentas y la participación retenida por la entidad) eran diferentes del valor razonable del activo reconocido anteriormente como un todo. En esa situación, la entidad también revelará si las mediciones del valor razonable incluían datos de entrada significativos que no estaban basadas en información de mercado observable, como se describe en el párrafo 32.

Información adicional (párrafo 49H)

GA41. La información a revelar requerida en los párrafos 49D a 49G puede no ser suficiente para cumplir con los objetivos de información a revelar del párrafo 49B. Si este fuera el caso, la entidad revelará la información que sea necesaria para cumplir con los objetivos de información a revelar. La entidad decidirá, a la luz de sus circunstancias, cuánta información adicional se necesita proporcionar para satisfacer las necesidades de información de los usuarios y cuánto énfasis concede a los diferentes aspectos de la información adicional. Es necesario lograr un equilibrio entre la sobrecarga de los estados financieros con excesivos detalles que pudieran no ayudar a sus usuarios, y el disimulo de información como resultado de su acumulación excesiva.

Compensación de activos financieros y pasivos financieros (párrafos 17A a 17F)*Alcance (párrafo 17A)*

GA42. La información a revelar de los párrafos 17B a 17E se requiere para todos los instrumentos financieros reconocidos que se compensan de acuerdo con el párrafo 47 de la NICSP 28. Además, los instrumentos financieros que quedan dentro del alcance de los requerimientos de información a revelar de los párrafos 17B a 17E si están sujetos a un acuerdo maestro de compensación exigible o acuerdo similar que cubre instrumentos financieros y transacciones similares, independientemente de si los instrumentos financieros se compensan de acuerdo con el párrafo 47 de la NICSP 28.

GA43. Los acuerdos similares a los que se refieren los párrafos 17A y GA42 incluyen acuerdos de compensación de derivados, acuerdos maestros de recompra globales, acuerdos maestros de préstamo de títulos valores globales, y cualquier derecho relacionado con garantías colaterales financieras. Los instrumentos financieros y transacciones similares a los que hace referencia el párrafo GA31 incluyen derivados, acuerdos de venta y recompra, acuerdos de venta inversa y recompra, acuerdos de préstamos recibidos de títulos valores, y de préstamos entregados de títulos valores. Ejemplos de instrumentos financieros que no quedan dentro del alcance del párrafo 17A son los préstamos y depósitos de clientes en la misma institución (a menos que se compensen en el estado de situación financiera), e instrumentos financieros que están sujetos solo a un acuerdo de garantía colateral.

Información a revelar sobre información cuantitativa para activos financieros reconocidos y pasivos financieros reconocidos dentro del alcance del párrafo 17A (párrafo 17C)

GA44. Los instrumentos financieros revelados de acuerdo con el párrafo 17C pueden estar sujetos a requerimientos de medición diferentes (por ejemplo, una cuenta por pagar relacionada con un acuerdo de recompra puede medirse al costo amortizado, mientras que un derivado se medirá a valor razonable). Una entidad incluirá instrumentos por sus importes reconocidos y describirá las diferencias de medición resultantes en la información a revelar relacionada.

Información a revelar sobre información cuantitativa para activos financieros reconocidos y pasivos financieros reconocidos dentro del alcance del párrafo 17A [párrafo 17C(a)]

GA45. Los importes requeridos por el párrafo 17C(a) relacionados con los instrumentos financieros reconocidos que se compensan de acuerdo con el párrafo 47 de la NICSP 28. Los importes requeridos por el párrafo 17C(a) también se relacionan con los instrumentos financieros reconocidos que están sujetos a un acuerdo maestro de compensación exigible o acuerdo similar independientemente de si cumplen los criterios de compensación. Sin embargo, la información a revelar requerida por el párrafo 17C(a) no se relaciona con los importes reconocidos como consecuencia de acuerdos de garantía colateral que no cumplen los criterios de compensación del párrafo 47 de la NICSP 28. En su lugar, se requiere que estos importes se revelen de acuerdo con el párrafo 17C(d).

Información a revelar sobre los importes que se compensan de acuerdo con los criterios del párrafo 47 de la NICSP 28 [párrafo 17C(b)]

GA46. El párrafo 17C(b) requiere que las entidades revelen los importes compensados de acuerdo con el párrafo 47 de la NICSP 28 cuando se determinen los importes netos presentados en el estado de situación financiera. Los importes de los activos financieros reconocidos y pasivos financieros reconocidos que están sujetos a compensación según el mismo acuerdo se revelarán en la información a revelar sobre activos financieros y pasivos financieros. Sin embargo, los importes revelados (en, por ejemplo, una tabla) se limitarán a los importes que están sujetos a compensación. Por ejemplo, una entidad puede tener un activo derivado reconocido y un pasivo derivado reconocido que cumplen los criterios de compensación del párrafo 47 de la NICSP 28. Si el importe bruto del activo derivado es mayor que el importe bruto del pasivo derivado, la tabla de información a revelar del activo financiero incluirá el importe completo del activo derivado [de acuerdo con el párrafo 17C(a)] y el importe completo del pasivo derivado [de acuerdo con el párrafo 17C(b)]. Sin embargo, mientras que la tabla de información a revelar del pasivo financiero incluirá el importe completo del pasivo derivado [de acuerdo con el párrafo 17C(a)], únicamente incluirá el importe del activo derivado [de acuerdo con el párrafo 17C(b)] que es igual al importe del pasivo derivado.

Información a revelar sobre los importes netos presentados en el estado de situación financiera [párrafo 17C(c)]

GA47. Si una entidad tiene instrumentos que quedan dentro del alcance de esta información a revelar (como se especifica en el párrafo 17A) pero no cumplen los criterios de compensación del párrafo 47 de la NICSP 28, los importes que el párrafo 17C(c) requiere que se revelen serían iguales a los importes que requiere revelar el párrafo 17C(a).

GA48. Los importes que el párrafo 17C(c) requiere revelar deben conciliarse con los importes de las partidas individuales presentadas en el estado de situación financiera. Por ejemplo, si una entidad determina que la acumulación o desglose de los importes de partidas individuales de los estados financieros proporciona información más relevante, debe conciliar los importes acumulados o desglosados revelados según el párrafo 17C(c) con los importes de partidas individuales presentados en el estado de situación financiera.

Información a revelar sobre los importes sujetos a un acuerdo maestro de compensación exigible o acuerdo similar que no está incluido de otra forma en el párrafo 17C(b) [párrafo 17C(d)]

GA49. El párrafo 17C(d) requiere que las entidades revelen los importes sujetos a un acuerdo maestro de compensación exigible o acuerdo similar que no estén incluidos de otra forma en el párrafo 17C(b). El párrafo 17C(d)(i) hace referencia a los importes relacionados con los instrumentos financieros reconocidos que no cumplen alguno o todos los criterios de compensación del párrafo 47 de la NICSP 28 (por ejemplo, derechos actuales de compensación que no cumplen el criterio del párrafo 47(b) de la NICSP 28, o derechos condicionales de compensación que son exigibles y ejercitables solo en el caso de incumplimiento, o solo en el caso de insolvencia o quiebra de cualquiera de las contrapartes).

GA50. El párrafo 17C(d)(ii) hace referencia a los importes relacionados con garantías colaterales financieras, incluyendo las garantías de efectivo colaterales, tanto recibidas como pignoradas. Una entidad revelará el valor razonable de los instrumentos financieros que han sido pignorados o recibidos como garantía colateral. Los importes revelados de acuerdo con el párrafo 17C(d)(ii) deberían referirse a las garantías colaterales reales recibidas o pignoradas y no a cualquier cuenta por cobrar o cuenta por pagar reconocida resultante de recuperar o devolver esta garantía.

Límites a los importes revelados en el párrafo 17C(d) (párrafo 17D)

GA51. Cuando se revelen los importes de acuerdo con el párrafo 17C(d), una entidad debe tener en cuenta los efectos del exceso de garantía colateral por instrumento financiero. Si es así, la entidad debe en primer lugar deducir los importes revelados de acuerdo con el párrafo 17C(d)(i) del importe revelado de acuerdo con el párrafo 17C(c).

La entidad limitará entonces los importes revelados de acuerdo con el párrafo 17C(d)(ii) al importe restante del párrafo 17C(c) para el instrumento financiero relacionado. Sin embargo, si los derechos a garantía colateral pueden ser exigibles para todos los instrumentos financieros, estos derechos pueden incluirse en la información a revelar proporcionada de acuerdo con el párrafo 17D.

Descripción de los derechos de compensación sujetos a acuerdos maestros de compensación exigibles y acuerdos similares (párrafo 17E)

GA52. Una entidad describirá los tipos de derechos de compensación y acuerdos similares revelados de acuerdo con el párrafo 17C(d), incluyendo la naturaleza de esos derechos. Por ejemplo, una entidad describirá sus derechos condicionales. Para instrumentos sujetos a derechos de compensación que no dependen de un suceso futuro pero que no cumplen los criterios restantes del párrafo 47 de la NICSP 28, la entidad describirá las razones por las que no se cumplen los criterios. Para cualquier garantía colateral financiera recibida o pignorada, la entidad describirá los términos del acuerdo de garantía colateral (por ejemplo, cuando la garantía está restringida).

Información a revelar por tipo de instrumento financiero o por contraparte

GA53. La información a revelar cuantitativa requerida por el párrafo 17(a) a (e) puede agruparse por tipo de instrumento financiero o transacción (por ejemplo, derivados, acuerdos de recompra y recompra inversa o acuerdos de recibir prestados y prestar títulos valores).

GA54. De forma alternativa, una entidad puede agrupar la información a revelar cuantitativa requerida por el párrafo 17C(a) a (c) por tipo de instrumento financiero, y la información a revelar cuantitativa requerida por el párrafo 17C(c) a (e) por contraparte. Si una entidad proporciona la información requerida por contraparte, no se requiere que la entidad identifique las contrapartes por nombre. Sin embargo, la designación de contrapartes (Contraparte A, Contraparte B, Contraparte C, etc.) permanecerá congruente de año a año para los años presentados para mantener la comparabilidad. La información a revelar cualitativa se considerará de forma que se pueda facilitar información adicional sobre los tipos de contrapartes. Cuando la información a revelar sobre los importes del párrafo 17C(c) a (e) se proporcione por contraparte, los importes que sean significativos individualmente en términos de los importes de las contrapartes totales se revelarán por separado y los importes individuales insignificantes de las contrapartes restantes se agruparán en una partida.

Otros

GA55. La información a revelar específica requerida por los párrafos 17C a 17E son requerimientos mínimos. Para cumplir el objetivo del párrafo 17B una entidad puede necesitar ampliarlos con información a revelar (cualitativa) adicional, dependiendo de las condiciones de los acuerdos maestros de compensación exigibles y acuerdos relacionados, incluyendo la naturaleza de los derechos de compensación, y sus efectos o efectos potenciales sobre la situación financiera de la entidad.

Modificaciones a otras NICSP

[Eliminado]

Fundamentos de las conclusiones

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

Introducción

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

Préstamos en condiciones favorables

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

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

- FC6. El IPSASB emitió *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril 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 30 como resultado del documento *Mejoras a la NICSP, 2019*

FC7. Las modificaciones del párrafo GA5 actualizan las guías sobre contabilización de los contratos de garantía financiera procedentes de la NICSP 41 *Instrumentos Financieros* que fueron inadvertidamente omitidas cuando se emitió la NICSP 41. El IPSASB estuvo de acuerdo en incluir estas modificaciones menores en *Mejoras a las NICSP, 2019*.

Revisión de la NICSP 30 como resultado de COVID-19: *Diferimiento de las Fechas de Vigencia*

FC8. El IPSASB publicó *Mejoras a las NICSP, 2019* en enero de 2020, que incluía modificaciones a la NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*. En el momento en que se finalizaron estas modificaciones, el Consejo decidió que una entidad la aplicará para los estados financieros anuales que cubran los períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2022.

FC9. En junio de 2020, el IPSASB analizó el efecto de la pandemia COVID-19 sobre la información financiera. El Consejo destacó que la pandemia ha creado presiones significativas sobre los recursos del sector público que las entidades podrían asignar, en otro caso, a la implementación de estas modificaciones.

FC10. El Consejo concluyó que el diferimiento durante un periodo de interrupción importante proporcionaría un alivio operativo muy necesario a las entidades del sector público. Por ello, el Consejo decidió proponer un año de diferimiento de la fecha de vigencia de estas modificaciones.

FC11. El Consejo no propuso otros cambios en estas modificaciones distintos del diferimiento de la fecha de vigencia. Se continúa permitiendo la aplicación anticipada de las modificaciones.

Revisión de la NICSP 30 como resultado del documento *Mejoras a la NICSP, 2021*

FC12. El IPSASB examinó las revisiones a la NIIF 9, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*, incluidas en la *Reforma de las tasas de interés de referencia* (Modificaciones de la NIIF 9, la NIC 39 y la NIIF 7) emitida por el IASB en septiembre de 2019, así como la justificación del IASB para realizar estas modificaciones, tal como se establece en sus Fundamentos de las Conclusiones, y coincidió en que no existía ninguna razón específica del sector público para no adoptar estas modificaciones, en adelante denominadas *Reforma de las tasas de interés de referencia*.

FC13. El IPSASB examinó las revisiones a la NIIF 9, *Instrumentos Financieros*, incluidas en la *Reforma de las tasas de interés de referencia—Fase 2* (Modificaciones a la NIIF 9, NIC 39, NIIF 7, NIIF 4 y NIIF 16) emitidas por el IASB en agosto de 2020, así como los fundamentos del IASB para realizar estas modificaciones, tal y como se establecen en sus Fundamentos de las Conclusiones, y coincidió en que no existía ninguna razón específica del sector público para no adoptar estas modificaciones, etiquetadas en lo sucesivo como *Reforma de las tasas de interés de referencia—Fase 2*.

GUÍA DE IMPLEMENTACIÓN

ÍNDICE

	Párrafo
Introducción	G11–G14
Materialidad o Importancia relativa	G13–G14
Clases de instrumentos financieros y nivel de información a revelar	G15–G16
Relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y el rendimiento financiero	G17–G116
Pasivos financieros al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo ..	G17–G111
Incumplimientos y otras infracciones	G112
Total gastos por intereses	G113
Valor razonable	G114–G116
Naturaleza y alcance de los riesgos que surgen de los instrumentos financieros	G117–G140
Información cualitativa	G117–G119
Información cuantitativa	G120–G140
Riesgo crediticio	G123–G131
Garantías colaterales y otras mejoras crediticias pignoradas	G124
Calidad crediticia	G125–G127
Activos financieros en mora o deteriorados	G128–G131
Riesgo de mercado	G132–G140
Otra información a revelar sobre el riesgo de mercado	G137–G140

Guía de implementación

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

Introducción

- GI1. Esta guía sugiere posibles formas de aplicación de algunos de los requerimientos de información a revelar establecidos en la NICSP 30. La guía no crea requerimientos adicionales.
- GI2. Por conveniencia, cada requerimiento de información a revelar establecido en esta Norma se discute por separado. En la práctica, la información a revelar normalmente se presentaría como un paquete integrado y la información a revelar individual podría satisfacer más de un requerimiento. Por ejemplo, la información sobre concentraciones de riesgo puede transmitir también información sobre exposición al riesgo de crédito u otro riesgo.
- GI3. [Eliminado]
- GI4. [Eliminado]

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

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

Relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y en el rendimiento (párrafos 10 a 36, GA4 y GA5)¹

- GI7. [Eliminado]
- GI8. [Eliminado]
- GI9. [Eliminado]
- GI10. [Eliminado]
- GI11. [Eliminado]

Incumplimientos y otras infracciones (párrafos 22 y 23)

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

Gasto por intereses total [párrafo 24(b)]

- GI13. El gasto total por intereses presentados de acuerdo con el apartado (b) del párrafo 24 es un componente de los costos financieros, cuya presentación por separado en el estado de rendimiento financiero es requerida por el

¹ La NICSP 41 *Instrumentos Financieros* eliminó el párrafo GA4 de la NICSP 30.

apartado (b) del párrafo 102 de la NICSP 1. La partida de costos financieros puede también incluir importes que surgen de pasivos no financieros.

Contabilidad de coberturas (párrafos 28A a 28C)

GI13A. El párrafo 28A de la NICSP 30 requiere que una entidad revele, en un formato de tabla, los importes relacionados con las partidas designadas como instrumentos de cobertura. El siguiente ejemplo ilustra la forma en que puede revelarse la información.

	Importe nominal del instrumento de cobertura	Importe en libros del instrumento de cobertura		Partida en el estado de situación financiera que incluye el instrumento de cobertura	Cambios en el valor razonable utilizado para calcular la ineficacia de cobertura para 20X1
		Activos	Pasivos		
Coberturas de flujos de efectivo					
Riesgo de precio de materia prima cotizada					
- Contratos de venta a término	xx	xx	xx	Partida XX	xx
Coberturas del valor razonable					
Riesgo de tasa de interés					
- Permutas de tasa de interés	xx	xx	xx	Partida XX	xx
Riesgo de tasa de cambio					
- Préstamo en moneda extranjera	xx	xx	xx	Partida XX	xx

GI13B. El párrafo 28B de la NICSP 30 requiere que una entidad revele, en un formato de tabla, los importes relacionados con las partidas designadas como instrumentos cubiertos. El siguiente ejemplo ilustra la forma en que puede revelarse la información.

	Importe en libros de la partida cubierta	Activos	Pasivos	Importe acumulado de los ajustes de cobertura del valor razonable sobre la partida cubierta incluido en el importe en libros de la partida cubierta	Activos	Pasivos	Partida en el estado de situación financiera que incluye la partida cubierta	Cambios en el valor utilizado para calcular la ineficacia de cobertura para 20X1	Reserva de cobertura de flujos de efectivo
Coberturas de flujos de efectivo									

Riesgo de precio de materia prima cotizada

- Ventas previstas

- Coberturas

discontinuas (ventas previstas)	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	xx	xx
	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	xx

Coberturas del valor razonable

Riesgo de tasa de interés

- Préstamo por pagar

- Coberturas

discontinuas(Préstamo por pagar)	–	xx	–	xx	Partida XX	xx	n/a
	–	xx	–	xx	Partida XX	n/a	n/a

Riesgo de tasa de cambio

- Compromiso en firme	xx	xx	xx	xx	Partida XX	xx	n/a
-----------------------	----	----	----	----	------------	----	-----

GI13C. El párrafo 28C de la NICSP 30 requiere que una entidad revele, en formato de tabla, los importes que han afectado al estado de rendimiento financiero como consecuencia de la aplicación de la contabilidad de coberturas. El siguiente ejemplo ilustra la forma en que puede revelarse la información.

Coberturas de flujos de efectivo^(a)	Partida separada reconocida en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo como consecuencia de una cobertura de una posición neta^(b)	Cambio en el valor del instrumento de cobertura reconocido en activos netos/patrimonio	eficacia de la cobertura reconocida en el resultado (ahorro o desahorro)	Partida del resultado (ahorro o desahorro) del periodo (que incluye la ineficacia de cobertura)	Importe reclasificado o de la reserva de cobertura de flujos de efectivo al resultado (ahorro o desahorro) del periodo	Partida afectada en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo debido a la reclasificación
---	---	---	---	--	---	--

Riesgo de precio de materia prima cotizada
Materia prima cotizada
X

- Cobertura descontinuada	n/a	xx	xx	Partida XX	xx	Partida XX
	n/a	n/a	n/a	n/a	xx	Partida XX

(a) La información revelada en el estado de cambios en los activos netos/ patrimonio (reserva de cobertura de flujos de efectivo) debe tener el mismo nivel de detalle que esta información a revelar.

(b) Esta información a revelar se aplica a las coberturas de flujos de efectivo del riesgo de tasa de cambio.

Coberturas del valor razonable	Eficacia de la cobertura reconocida en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo	Partida de resultado (ahorro o desahorro) del periodo (que incluye la ineficacia de cobertura)
Riesgo de tasa de interés	xx	Partida XX
Riesgo de tasa de cambio	xx	Partida XX

Valor razonable (párrafos 31 a 34)

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

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

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

GI15. La NICSP 30 requiere una conciliación entre los saldos iniciales y finales para los activos y pasivos que se midan en el estado de situación financiera a valor razonable basado en una técnica de valoración para la cual los datos de entrada significativos no se basan en datos de mercado observables (Nivel 3). Se requiere un formato de tabla a menos que otro formato sea más adecuado. Una entidad puede revelar la siguiente información sobre activos para cumplir con el apartado (b) del párrafo 33. (También se requiere revelar información comparativa, pero no se incluye en el siguiente ejemplo).

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

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

GI16. El valor razonable en el momento del reconocimiento inicial de instrumentos financieros que no cotizan en mercados activos se determina de acuerdo con el párrafo GA108 de la NICSP 41. Sin embargo, cuando tras el reconocimiento inicial, una entidad utilice una técnica de valoración que incorpora datos no obtenidos de mercados observables, puede existir una diferencia entre el precio de transacción en el momento del reconocimiento inicial y el importe determinado a esa fecha utilizando esa técnica de valoración. En estas circunstancias, la diferencia se reconocerá en resultados (ahorro o desahorro) de periodos posteriores de acuerdo con la NICSP 41 y la política contable de la entidad. Tal reconocimiento refleja cambios en los factores (incluyendo el tiempo) que los participantes en el mercado considerarían al establecer un precio (véase el párrafo GA151 de la NICSP 41). Una entidad puede revelar la siguiente información para cumplir con el párrafo 34:

Antecedentes		
El 1 de enero de 20X1 una entidad compra activos financieros que no cotizan en un mercado activo por 15 millones de u.m. La entidad solo posee una clase de dichos activos financieros.		
El precio de transacción de 15 millones de u.m. es el valor razonable en el momento del reconocimiento inicial. Tras el reconocimiento inicial, la entidad aplicará una técnica de valoración para establecer el valor razonable del activo financiero. Esta técnica de valoración incluye variables distintas a los datos procedentes de mercados observables.		
En el momento del reconocimiento inicial, esta misma técnica de valoración habría resultado en un importe de 14 millones de u.m., lo cual difiere del valor razonable en 1 millón de u.m.		
El 1 de enero de 20X1 la entidad tiene diferencias por 5 millones de u.m.		
Aplicación de los requerimientos		
La información a revelar por la entidad en 20X2 incluiría lo siguiente:		
<i>Políticas contables</i>		
La entidad utiliza la siguiente técnica de valoración para medir el valor razonable de los instrumentos financieros que no cotizan en un mercado activo: [descripción de la técnica, no incluida en este ejemplo]. Pueden surgir diferencias entre el valor razonable en el momento del reconocimiento inicial (que, de acuerdo con la NICSP 41, generalmente es el precio de transacción) y el importe determinado utilizando la técnica de valoración en el momento del reconocimiento inicial. Esas diferencias son [descripción de la política contable de la entidad].		
<i>En las notas a los estados financieros</i>		
Como se comenta en la nota X, la entidad utiliza [nombre de la técnica de valoración] para medir el valor razonable de los siguientes instrumentos financieros que no cotizan en un mercado activo. Sin embargo, de acuerdo con la NICSP 41, el valor razonable de un instrumento al inicio es generalmente el precio de transacción Si el precio de transacción difiere del importe determinado al inicio utilizando la técnica de valoración, esa diferencia es [descripción de la política contable de la entidad].		
Las diferencias pendientes de reconocimiento en el resultado (ahorro o desahorro) del período son las siguientes:		
	31 diciembre X2	31 diciembre X2
	millones de u.m.	millones de u.m.
Saldo al inicio del año	5,3	5,0
Nuevas transacciones	–	1,0

Antecedentes		
Importes reconocidos en el resultado (ahorro o desahorro) del período durante el año:	(0,7)	(0,8)
Otros incrementos	–	0,2
Otras disminuciones	(0,1)	(0,1)
Saldo final	4,5	5,3

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

Información a revelar cualitativa (párrafo 40)

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

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

GI18. La información sobre la naturaleza y el alcance de los riesgos procedentes de instrumentos financieros es más útil si se destaca cualquier relación entre instrumentos financieros que pueda afectar al importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros de una entidad. El grado en el que una exposición al riesgo se ve alterada por tales relaciones puede quedar claro para los usuarios a partir de las revelaciones requeridas por esta Norma, pero en algunos casos podría ser útil revelar información adicional.

GI19. De acuerdo con el apartado (c) del párrafo 40, las entidades revelarán cualquier cambio en la información cualitativa respecto al periodo anterior y explicarán las razones para el cambio. Estos cambios pueden derivarse de cambios en la exposición al riesgo o de cambios en el modo en el que se gestionan esas exposiciones.

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

GI20. El párrafo 41 requiere revelar datos cuantitativos sobre las concentraciones de riesgo. Por ejemplo, las concentraciones del riesgo de crédito pueden surgir como consecuencia de:

- (a) Sectores industriales. Por lo tanto, si las contrapartes de una entidad se concentran en uno o más sectores industriales (como venta al por menor o al por mayor), la entidad debería revelar de forma separada la exposición a los riesgos surgidos de cada concentración de contrapartes.

- (b) Calificación crediticia u otra medida de calidad crediticia. Por lo tanto, si las contrapartes de una entidad se concentran en una o más calidades crediticias (como préstamos garantizados o no garantizados) o en una o más calificaciones crediticias (como calificación de inversión o calificación de especulación), la entidad debería revelar de forma separada la exposición a los riesgos surgidos de cada concentración de contrapartes.
- (c) Distribución geográfica. Por lo tanto, si las contrapartes de una entidad se concentran en uno o más mercados geográficos (como Asia o Europa), la entidad debería revelar por separado la exposición a los riesgos surgidos de cada concentración de contrapartes.
- (d) Un número limitado de contrapartes individuales o grupos de contrapartes estrechamente relacionadas.

Para la identificación de concentraciones de otros riesgos, incluyendo riesgo de liquidez y riesgo de mercado, se aplican principios similares. Por ejemplo, las concentraciones de riesgo de liquidez pueden surgir de las condiciones de devolución de pasivos financieros, fuentes de préstamos disponibles o dependencia en un determinado mercado en el cual realizar los activos líquidos. Las concentraciones de riesgo de tasa de cambio pueden surgir si una entidad tiene una posición abierta neta significativa en una única moneda extranjera, o posiciones abiertas netas agregadas en varias monedas que tienden a evolucionar de forma conjunta.

GI21. De acuerdo con el párrafo GA8, la información a revelar sobre concentraciones de riesgo incluye una descripción de la característica común que identifica cada concentración. Por ejemplo, la característica común puede referirse a una distribución geográfica de contrapartes por grupos de países, países individuales o regiones dentro de países.

GI22. Cuando la información cuantitativa al final del periodo sobre el que se informa no es representativa de la exposición al riesgo de la entidad durante el periodo, el párrafo 42 exige revelar información adicional. Para cumplir este requisito, una entidad puede revelar el importe de riesgo mayor, menor o medio al cual estuvo expuesta durante ese periodo. Por ejemplo, si una entidad habitualmente tiene una gran exposición a una determinada moneda, pero al final del año revierte la posición, la entidad puede presentar un gráfico que muestre la exposición en varios momentos durante el periodo, o revelar las exposiciones mayor, menor y promedio.

Riesgo de crédito (párrafos 42A a 43, GA8A a GA10)

GI22A. Los ejemplos siguientes ilustran formas posibles en las que una entidad puede revelar la información requerida por los párrafos 42A a 42N de la NICSP 30. Sin embargo, estos ejemplos no tratan todas las formas posibles de aplicar los requerimientos de información a revelar.

Ejemplo de la aplicación de los párrafos 42H y 42I

GI22B. El siguiente ejemplo ilustra una forma de proporcionar información sobre los cambios en la corrección de valor por pérdidas y los cambios significativos en el importe en libros bruto de los activos financieros durante el periodo que contribuyó a los cambios en la corrección de valor por pérdidas como requieren los párrafos 42H y 42I. Este ejemplo no ilustra los requerimientos para activos financieros comprados u originados con deterioro crediticio.

Préstamos hipotecarios– corrección de valor por pérdidas	Pérdidas crediticias esperadas de 12 meses	Pérdidas crediticias esperadas durante la vida del activo (evaluado colectivamente)	Pérdidas crediticias esperadas durante la vida del activo (evaluado individualmente)	Activos financieros con deterioro crediticio (pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo)
---	---	--	---	---

000 u.m.

Préstamos hipotecarios– corrección de valor por pérdidas	Pérdidas crediticias esperadas de 12 meses	Pérdidas crediticias esperadas durante la vida del activo (evaluado colectivamente)	Pérdidas crediticias esperadas durante la vida del activo (evaluado individualmente)	Activos financieros con deterioro crediticio (pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo)
Corrección de valor por pérdidas a 1 de enero	X	X	X	X
Cambios debidos a instrumentos financieros reconocidos a 1 de enero:				
- Transferencia a pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo	(X)	X	X	–
- Transferencia a activos financieros con deterioro crediticio	(X)	–	(X)	X
- Transferencia a pérdidas crediticias esperadas durante 12 meses	X	(X)	(X)	–
- Activos financieros que han sido dados de baja durante el periodo	(X)	(X)	(X)	(X)
Activos financieros nuevos originados o comprados	X	–	–	–
Bajas en cuentas	–	–	(X)	(X)
Cambios en modelos/parámetros de riesgo	X	X	X	X
Diferencias de cambio y otros movimientos	X	X	X	X
Corrección de valor por pérdidas a 31 de enero	X	X	X	X

Los cambios significativos en el importe en libros bruto de préstamos hipotecarios que contribuyeron a cambios en las correcciones de valor por pérdidas fueron:

- La adquisición de la cartera de hipotecas de bajo riesgo la Región Y incrementó el paquete de hipotecas residenciales en x por ciento con un incremento correspondiente en la corrección de valor por pérdidas durante 12 meses.
- La cancelación de la cartera la Región Z por XX u.m. a continuación del derrumbe del mercado local en la región redujo la corrección de valor por pérdidas para activos financieros con evidencia objetiva de deterioro por X u.m.

- El incremento esperado en el desempleo en la Región X causó un incremento neto en los activos financieros cuya corrección de valor por pérdidas es igual a las pérdidas crediticias esperadas durante toda la vida del activo, así como un incremento neto de X u.m. en la corrección de valor por pérdidas crediticias esperadas durante toda la vida del activo.

Los cambios significativos en el importe en libros bruto de los préstamos hipotecarios se explican a continuación:

Préstamos hipotecarios— importe en libros bruto	Pérdidas crediticias esperadas de 12 meses	Pérdidas crediticias esperadas durante la vida del activo (evaluado colectivament e)	Pérdidas crediticias esperadas durante la vida del activo (evaluado individualment e)	Activos financieros con deterioro crediticio (pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo)
000 u.m.				
Importe en libros bruto a 1 de enero	X	X	X	X
Activos financieros individuales transferidos a pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo	(X)	—	X	—
Activos financieros individuales transferidos a activos financieros con deterioro crediticio	(X)	—	(X)	X
Activos financieros individuales transferidos a activos financieros con deterioro crediticio	X	—	X	(X)
Activos financieros evaluados de forma colectiva	(X)	X	—	—
Activos financieros nuevos originados o comprados	X	—	—	—
Bajas en cuentas	—	—	(X)	(X)
Activos financieros que han sido dados de baja en cuentas	(X)	(X)	(X)	(X)
Cambios debidos a modificaciones que no dieron lugar a la baja en cuentas	(X)	—	(X)	(X)
Otros Cambios	X	X	X	X
Importe en libros bruto a 31 de diciembre	X	X	X	X

Ejemplo de la aplicación de los párrafos 42M y 42N

GI22C. El ejemplo siguiente ilustra algunas formas de proporcionar información sobre la exposición al riesgo de crédito de una entidad y las concentraciones de riesgo de crédito significativo de acuerdo con el párrafo 42M de la NICSP 30. El número de grados utilizado para revelar la información de acuerdo con el párrafo 42M de la NICSP 30 deberá ser congruente con el número que la entidad utiliza para informar internamente al personal clave de la gerencia a efectos de la gestión del riesgo de crédito interno. Sin embargo, si la información sobre grados de calificación del riesgo de crédito no está disponible sin esfuerzo o costo desproporcionado y una entidad utiliza dicha información sobre morosidad para evaluar si se ha incrementado el riesgo de crédito de forma significativa desde el reconocimiento inicial, de acuerdo con el párrafo 83 de la NICSP 41, la entidad proporcionará un análisis por estatus de morosidad de esos activos financieros.

Exposición al riesgo de crédito de préstamos de consumo por grados de calificación internos

20XX	Préstamos hipotecarios		Préstamos agrícolas	
	Importe en libros bruto		Importe en libros bruto	
	Miles de u.m.		Miles de u.m.	
	Vida del activo	12 meses	Vida del activo	12 meses
Grado interno 1 y 2	x	x	x	x
Grado interno 3 y 4	x	x	x	x
Grado interno 5 y 6	x	x	x	x
Grado interno 7	x	x	x	x
Total	x	x	x	x

Perfil de riesgo de crédito de préstamos corporativos por grados de calificación externos

20XX	Préstamos hipotecarios		Préstamos agrícolas	
	Importe en libros bruto		Importe en libros bruto	
	Miles de u.m.		Miles de u.m.	
	Vida del activo	12 meses	Vida del activo	12 meses
AAA-AA	x	x	x	x
A	x	x	x	x
BBB-BB	x	x	x	x
B	x	x	x	x
CCC-CC	x	x	x	x
C	x	x	x	x
D	x	x	x	x
Total	x	x	x	x

Exposición al riesgo de crédito de préstamos de consumo por grados de calificación internos

Perfil de riesgo para préstamos corporativos por probabilidad de incumplimiento

20XX	Préstamos hipotecarios		Préstamos agrícolas	
000 u.m.	Importe en libros bruto		Importe en libros bruto	
	Vida del activo	12 meses	Vida del activo	12 meses
0,00-0,10	X	X	X	X
0,11-0,40	X	X	X	X
0,41-1,00	X	X	X	X
1,01-3,00	X	X	X	X
3,01-6,00	X	X	X	X
6,01-11,00	X	X	X	X
11,01-17,00	X	X	X	X
17,01-25,00	X	X	X	X
25,01-50,00	X	X	X	X
50,01+	X	X	X	X
Total	X	X	X	X

GI22D. El Departamento de Agricultura proporciona financiación a corto plazo para granjas de pequeño y gran tamaño. El propósito de la financiación es para comprar insumos tales como fertilizantes, semillas y pesticidas. El Departamento de Agricultura revela su financiación a granjeros de pequeño y gran tamaño como clases separadas de instrumentos financieros y aplica el enfoque simplificado a sus cuentas comerciales por cobrar, de forma que la corrección de valor por pérdidas se mide siempre por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante la vida del activo. La siguiente tabla ilustra el uso de una matriz de provisiones como información a revelar sobre el perfil de riesgo según el enfoque simplificado:

20XX	Cuentas comerciales por cobrar días de mora				
Miles de u.m.	Actual	más de 30 días	más de 60 días	más de 90 días	Total
Financiación a granjeros de pequeño tamaño					
Tasa de pérdidas crediticias esperadas	0,10%	2%	5%	13%	
Importe en libros bruto total estimado por incumplimiento	20.777 u.m.	1.416 u.m.	673 u.m.	235 u.m.	23.101 u.m.
Financiación a granjeros de gran tamaño					
Pérdidas crediticias esperadas durante la vida del activo— financiación a granjeros de pequeño tamaño	21 u.m.	28 u.m.	34 u.m.	31 u.m.	114 u.m.

Tasa de pérdidas crediticias esperadas	0,20%	3%	8%	15%	
Importe en libros bruto total estimado por incumplimiento	19.222 u.m.	2.010 u.m.	301 u.m.	154 u.m.	21.687 u.m.
Pérdidas crediticias esperadas durante la vida del activo—financiación a granjeros de gran tamaño	38 u.m.	60 u.m.	24 u.m.	23 u.m.	145 u.m.

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

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

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

GI24. El párrafo 43(b) requiere que una entidad describa las garantías colaterales disponibles como garantía para activos que posee y otras mejoras crediticias obtenidas. Una entidad puede cumplir este requisito mediante la revelación de:

- (a) las políticas y procesos para valorar y gestionar las garantías colaterales y otras mejoras crediticias pignoradas;
- (b) una descripción de los principales tipos de garantías colaterales y otras mejoras crediticias (ejemplos de estas últimas son los avales, los derivados de crédito, y los acuerdos de liquidación por el neto que no cumplan las condiciones para su compensación de acuerdo con la NICSP 28);
- (c) los principales tipos de contrapartes para garantías colaterales y otras mejoras crediticias y su solvencia crediticia; y
- (d) información acerca de concentraciones de riesgo dentro de las garantías colaterales u otras mejoras crediticias.

GI25. [Eliminado]

GI26. [Eliminado]

GI27. [Eliminado]

GI28. [Eliminado]

GI29. [Eliminado]

GI30. [Eliminado]

GI31. [Eliminado]

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

GI32. El apartado (a) del párrafo 47 requiere un análisis de sensibilidad para cada tipo de riesgo de mercado al que la entidad esté expuesta. Existen tres tipos de riesgo de mercado: riesgo de tasa de interés, riesgo de tasa de cambio y otros riesgos de precio. Otros riesgos de precio pueden incluir riesgos como el riesgo de precio de los instrumentos de patrimonio, riesgo de precio de las materias primas cotizadas, riesgo de pago anticipado (es decir, riesgo de que una parte de un activo financiero incurra en una pérdida financiera porque la otra parte paga

anticipadamente antes o después de lo esperado), y riesgo de valor residual (por ejemplo, un arrendador de vehículos a motor que emite garantías de valor residual está expuesto al riesgo de valor residual). Las variables de riesgo que son relevantes para revelar el riesgo de mercado, incluyen, pero no se limitan a:

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

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

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

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

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

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

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

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

Riesgo de tasa de interés

El 31 de diciembre de 20X2, si las tasas de interés a esa fecha hubieran sido 10 puntos básicos inferiores y el resto de las variables hubieran permanecido constantes, el superávit (ahorro) después de impuestos para ese año hubiera sido mayor en 1,7 millones de u.m. (en 20X1, el incremento hubiera sido de 2,4 millones de u.m.), surgiendo principalmente como consecuencia de un menor gasto por intereses en los préstamos con intereses variables. Si las tasas de interés hubieran sido 10 puntos básicos superiores y el resto de las variables hubieran permanecido constantes, el superávit (ahorro) después de impuestos hubiera sido menor en 1,5 millones de u.m. (en 20X1, 2,1 millones de u.m.), principalmente como consecuencia de un mayor gasto por intereses en los préstamos con intereses variables. El resultado (ahorro) es más sensible a las disminuciones en las tasas de interés que a los incrementos como consecuencia de los préstamos con tasas de interés limitadas. La sensibilidad es menor en 20X2 que en 20X1 como consecuencia de una reducción en los préstamos pendientes que ha tenido lugar en la medida que ha vencido la deuda de la entidad (véase la nota X).^(a)

Riesgo de tasa de cambio de moneda extranjera

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

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

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

GI37. El párrafo 49 requiere revelar información adicional cuando el análisis de sensibilidad revelado no es representativo del riesgo inherente a un instrumento financiero. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando:

- (a) un instrumento financiero contiene plazos y condiciones cuyos efectos no resultan evidentes a partir del análisis de sensibilidad, [por ejemplo opciones que permanecen con un precio desfavorable (o favorable) para el cambio elegido en la variable de riesgo];
- (b) los activos financieros carecen de liquidez (por ejemplo, cuando existe un reducido volumen de transacciones de activos similares y a una entidad le resulta difícil encontrar una contraparte); o
- (c) una entidad tiene una participación importante de un activo financiero que, si se vendiera en su totalidad, se vendería con un descuento o prima respecto al precio cotizado para una participación menor.

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

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

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

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

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

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

Baja en cuentas (párrafos 49D y 49E)

GI41. Los siguientes ejemplos ilustran algunas posibles formas de cumplir con los requerimientos de información a revelar cuantitativa de los párrafos 49D y 49 E.

GI42. Los siguientes ejemplos ilustran la forma en que una entidad que ha adoptado la NICSP 41 puede cumplir con los requerimientos de información a revelar cuantitativa de los párrafos 49D y 49E.

Activos financieros transferidos que no se dan de baja en cuentas en su totalidad

Ilustración de la aplicación del párrafo 49D(d) y (e)

	Activos financieros al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo		Activos financieros al costo amortizado		Activos financieros a valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio
	millones de u.m.		millones de u.m.		millones de u.m.
	Activos de negociación	Derivados	Hipotecas	Préstamos al consumo	Inversiones en patrimonio
Importe en libros de los activos	X	X	X	X	X
Importe en libros de los pasivos asociados	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Para esos pasivos que están respaldados solo por los activos transferidos:					
Valor razonable de los activos	X	X	X	X	X
Valor razonable de los pasivos asociados	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Posición neta	X	X	X	X	X

Activos financieros transferidos que se dan de baja en su totalidad

Ilustración de la aplicación del párrafo 49E(a) a (d)

Tipo de implicación continuada	Flujos de salida de efectivo para recomprar activos (datos de baja en cuentas) transferidos	Importe en libros de la implicación continuada en el estado de situación financiera			Valor razonable de la implicación continuada		Exposición máxima a perder
	millones de u.m.	millones de u.m.			millones de u.m.		millones de u.m.
		Activos financieros al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo	Activos financieros a valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio	Los pasivos financieros al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro)	Activos	Pasivos	
Opciones de venta emitidas	(X)			(X)		(X)	X
Opciones de compra adquiridas	(X)	X			X		X
Préstamos de valores	(X)			(X)	X	(X)	X
Total		X		(X)	X	(X)	X

Ilustración de la aplicación del párrafo 49E(e)

Flujos de efectivo no descontados para recomprar los activos transferidos								
Tipo de implicación continuada	Vencimiento de la implicación continuada millones de u.m.							
	Total	Menos de un mes	1 a 3 meses	3 a 6 meses	6 meses a un año	1-3 años	3-5 años	más de cinco años
Opciones de venta emitidas	X		X	X	X	X		
Opciones de compra adquiridas	X			X	X	X		X
Préstamos de valores	X	X	X					

GI43. Los siguientes ejemplos ilustran la forma en que una entidad que no ha adoptado la NICSP 41 puede cumplir con los requerimientos de información a revelar cuantitativa de los párrafos 49D y 49E.

Activos financieros transferidos que no se dan de baja en cuentas en su totalidad

Ilustración de la aplicación del párrafo 49D(d) y (e)

	Activos financieros al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo		Préstamos y cuentas por cobrar		Activos financieros disponibles para la venta
	millones de u.m.		millones de u.m.		millones de u.m.
	Títulos para negociar	Derivados	Hipotecas	Préstamos al consumo	Inversiones en patrimonio
Importe en libros de los activos	X	X	X	X	X
Importe en libros de los pasivos asociados	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Para esos pasivos que están respaldados solo por los activos transferidos:					
Valor razonable de los activos	X	X	X	X	X
Valor razonable de los pasivos asociados	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Posición neta	X	X	X	X	X

Activos financieros transferidos que se dan de baja en su totalidad

Ilustración de la aplicación del párrafo 49E(a) a (d)

Tipo de implicación continuada	Flujos de salida de efectivo para recomprar activos (dados de baja en cuentas) transferidos	Importe en libros de la implicación continuada en el estado de situación financiera			Valor razonable de la implicación continuada	Exposición máxima a perder
	millones de u.m.	millones de u.m.			millones de u.m.	millones de u.m.
		Mantenido para negociar	Activos financieros disponibles para la venta	Los pasivos financieros al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro)	Activos	Pasivos
Opciones de venta emitidas	(X)			(X)		(X)
Opciones de compra adquiridas	(X)	X			X	

Préstamos de valores	(X)	X	(X)	X	(X)	X
Total		X	X	(X)	X	(X)

Ilustración de la aplicación del párrafo 49E(e)

Flujos de efectivo no descontados para recomprar los activos transferidos								
Vencimiento de la implicación continuada millones de u.m.								
Tipo de implicación continuada	Total	Menos de un mes	1 a 3 meses	3 a 6 meses	6 meses a un año	1-3 años	3-5 años	más de cinco años
Opciones de venta emitidas	X		X	X	X	X		
Opciones de compra adquiridas	X			X	X	X		X
Préstamos de valores	X	X	X					

Información a revelar (párrafos 17A a 17F y GA42 a GA55)

GI44. Los ejemplos siguientes ilustran formas en las que una entidad puede revelar la información cuantitativa requerida por el párrafo 17C. Sin embargo, estas ilustraciones no tratan todas las posibles formas de aplicar los requerimientos de información a revelar tal como se establecen en los párrafos 17B a 17E.

Antecedentes

Una entidad ha realizado transacciones sujetas a un acuerdo maestro de compensación exigible o acuerdo similar con las siguientes contrapartes. La entidad tiene los siguientes activos financieros reconocidos y pasivos financieros reconocidos procedentes de esas transacciones que cumplen el alcance de los requerimientos de información a revelar del párrafo 17A.

Contraparte A:

La entidad tiene un activo derivado (valor razonable de 100 millones de u.m.) y un pasivo derivado (valor razonable 80 millones de u.m.) con la contraparte A que cumple los criterios de compensación del párrafo 47 de la NICSP 28. Por consiguiente, el pasivo derivado bruto se compensa contra el activo derivado bruto, dando lugar a la presentación de un activo derivado neto de 20 millones de u.m. en el estado de situación financiera de la entidad. También se ha recibido de la Contraparte A garantía colateral de efectivo para una parte del activo derivado neto (10 millones de u.m.). La garantía de efectivo de 10 millones de u.m. no cumple los criterios de compensación del párrafo 47 de la NICSP 28, pero puede compensarse contra el importe neto del activo derivado y el pasivo derivado en el caso de incumplimiento e insolvencia o quiebra, de acuerdo con un acuerdo de garantía colateral asociado.

Contraparte B:

La entidad tiene un activo derivado (valor razonable de 100 millones de u.m.) y un pasivo derivado (valor razonable de 80 millones de u.m.) con la Contraparte B que no cumple los criterios de compensación del párrafo 47 de la NICSP 28, pero que la entidad tiene el derecho de compensar en el caso de incumplimiento e insolvencia o quiebra. Por consiguiente, el importe bruto del activo derivado (100 millones de u.m.) y el importe bruto del pasivo derivado (80 millones de u.m.) se presentan de forma separada en el estado de situación financiera de la entidad. También se ha recibido de la Contraparte

B garantía colateral de efectivo por el importe neto del activo derivado y pasivo derivado (20 millones de u.m.). La garantía de efectivo de 20 millones de u.m. no cumple los criterios de compensación del párrafo 47 de la NICSP 28, pero puede compensarse contra el importe neto del activo derivado y el pasivo derivado en el caso de incumplimiento e insolvencia o quiebra, de acuerdo con un acuerdo de garantía colateral asociado.

Contraparte C:

La entidad ha realizado un acuerdo de venta y recompra con la Contraparte C que se contabiliza como un préstamo garantizado de forma colateral. El importe en libros del activo financiero (bonos) utilizado como garantía colateral y registrado por la entidad para la transacción es de 79 millones de u.m. y su valor razonable es de 85 millones de u.m. El importe en libros del préstamo con garantía colateral (repo pagadero) es 80 millones de u.m.

La entidad ha realizado un acuerdo de venta inversa y recompra con la Contraparte C que se contabiliza como un préstamo garantizado de forma colateral. El valor razonable de los activos financieros (bonos) recibidos como garantía colateral (y no reconocidos en el estado de situación financiera de la entidad) es de 105 millones de u.m. El importe en libros del préstamo garantizado de forma colateral (repo inverso por cobrar) es 90 millones de u.m.

Las transacciones están sujetas a un acuerdo maestro de recompra global con un derecho de compensación solo en incumplimiento e insolvencia o quiebra y, por tanto, no cumplen los criterios de compensación del párrafo 47 de la NICSP 28. Por consiguiente, el repo pagadero y repo por cobrar relacionados se presentan por separado en el estado de situación financiera.

Ilustración de la aplicación del párrafo 17C(a) a (e) por tipo de instrumento financiero

Activos financieros sujetos a compensación, acuerdo maestro de compensación exigible y acuerdos similares
millones de u.m.

A 31 de diciembre- 20XX	(a)	(b)	(c)=(a)-(b)	(d)		(e)= (c)-(d)
				Importes relacionados no compensados en el estado de situación financiera		
	Importes brutos de activos financieros reconocidos	Importes brutos de pasivos financieros reconocidos compensados en el estado de situación financiera	Importe neto de activos financieros presentados en el estado de situación financiera	(d)(i), (d)(ii) Instrumento s financieros	(d)(ii) garantía de efectivo recibida	Importe neto
Descripción						
Derivados	200	(80)	120	(80)	(30)	10
Recompra inversa, préstamos de títulos valores y acuerdos similares	90	–	90	(90)	–	–
Otros instrumentos financieros	–	–	–	–	–	–

Total	290	(80)	210	(170)	(30)	10
-------	-----	------	-----	-------	------	----

Pasivos financieros sujetos a compensación, acuerdos maestros de compensación exigibles y acuerdos similares

millones de u.m.

A 31 de diciembre-20XX	(a)	(b)	(c)=(a)-(b)	(d)		(e)=(c)-(d)
				Importes relacionados no compensados en el estado de situación financiera		
	Importes brutos de pasivos financieros reconocidos	Importes brutos de activos financieros reconocidos compensados en el estado de situación financiera	Importe neto de pasivos financieros presentados en el estado de situación financiera	(d)(i), Instrumentos financieros	(d)(ii) garantía de efectivo recibida	Importe neto
Descripción						
Derivados	160	(80)	80	(80)	–	–
Recompra, préstamo de títulos valores y acuerdos similares	80	–	80	(80)	–	–
Otros instrumentos financieros	–	–	–	–	–	–
Total	240	(80)	160	(160)	–	–

Ilustración de la aplicación del párrafo 17C(a) a (c) por tipo de instrumento financiero y párrafo 17C(c) a (e) por contraparte

Activos financieros sujetos a compensación, acuerdo maestro de compensación exigible y acuerdos similares

millones de u.m.

A 31 de diciembre-20XX	(a)	(b)	(c)=(a)-(b)
	Importes brutos de activos financieros reconocidos	Importes brutos de pasivos financieros reconocidos compensados en el estado de situación financiera	Importe neto de activos financieros presentados en el estado de situación financiera
Descripción			
Derivados	200	(80)	120
Recompra inversa, préstamos de títulos valores y acuerdos similares	90	–	90

Otros instrumentos financieros	–	–	–
Total	290	(80)	210

Activos financieros netos sujetos a acuerdos maestros de compensación exigibles y contratos similares, por contraparte
millones de u.m.

Al 31 de diciembre-20XX	(c)	(d)		(e)=(c)-(d)
	Importe neto de activos financieros presentados en el estado de situación financiera	Importes relacionados no compensados en el estado de situación financiera		Importe neto
		((d)(i), (d)(ii) Instrumentos financieros	(d)(ii) garantía de efectivo recibida	
Contraparte A	20	–	(10)	10
Contraparte B	100	(80)	(20)	–
Contraparte C	90	(90)	–	–
Otros	–	–	–	–
Total	210	(170)	(30)	10

Pasivos financieros sujetos a compensación, acuerdos maestros de compensación exigibles y acuerdos similares
millones de u.m.

A 31 de diciembre-20XX	(a)	(b)	(c)=(a)-(b)
	Importes brutos de pasivos financieros reconocidos	Importes brutos de activos financieros reconocidos compensados en el estado de situación financiera	Importe neto de pasivos financieros presentados en el estado de situación financiera
Descripción			
Derivados	160	(80)	80
Recompra, préstamo de títulos valores y acuerdos similares	80	–	80
Otros instrumentos financieros	–	–	–
Total	240	(80)	160

Pasivos financieros netos sujetos a acuerdos maestros de compensación exigibles y contratos similares, por contraparte
millones de u.m.

A 31 de diciembre-20XX	(c)	(d)	(e)=(c)-(d)
------------------------	-----	-----	-------------

	Importe neto de pasivos financieros presentados en el estado de situación financiera	Importes relacionados no compensados en el estado de situación financiera		Importe neto
		(d)(i), (d)(ii) Instrumentos financieros	(d)(ii) garantía de efectivo recibida	
Contraparte A	–	–	–	–
Contraparte B	80	(80)	–	–
Contraparte C	80	(80)	–	–
Otros	–	–	–	–
Total	160	(160)	–	–

Transición de la NICSP 29 a la NICSP 41 (párrafos 49K a 49O)

GI45. La siguiente ilustración es un ejemplo de una forma posible de cumplir los requerimientos de información a revelar cuantitativa de los párrafos 49K a 49O de la NICSP 30 en la fecha de aplicación inicial de la NICSP 41. Sin embargo, esta ilustración no trata todas las formas posibles de aplicar los requerimientos de información a revelar de esta Norma.

Conciliación de los saldos del estado de situación financiera de la NICSP 29 a la NICSP 41 a 1 de enero de 2022

Activos financieros	(i)	(ii)	(iii)	(iv) = (i) + (ii) + (iii)	(v) = (iii)
	NICSP 29 importe en libros a 31 de diciembre de 2021 (1)	Reclasifica ciones	Nuevas mediciones	NICSP 41 importe en libros a 1 de enero de 2022	Resultados (ahorro o desahorro) acumulados a 1 de enero de 2022 (2), (3)

Valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro).

Adiciones:

Procedentes de disponibles para la venta (NICSP 29) (a) (c)

Procedentes del costo amortizado (NICSP 29) – reclasificación requerida (b)

Procedentes del costo amortizado (NICSP 29) – opción del valor razonable elegida a 1 de enero de 2022

Sustracciones:

A costo amortizado (NICSP 41)

Conciliación de los saldos del estado de situación financiera de la NICSP 29 a la NICSP 41 a 1 de enero de 2022

Activos financieros	(i)	(ii)	(iii)	(iv) = (i) + (ii) + (iii)	(v) = (iii)
	NICSP 29 importe en libros a 31 de diciembre de 2021 (1)	Reclasifica ciones	Nuevas mediciones	NICSP 41 importe en libros a 1 de enero de 2022	Resultados (ahorro o desahorro) acumulados a 1 de enero de 2022 (2), (3)
A valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio – instrumentos de deuda (NICSP 41)					
A valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio – instrumentos de patrimonio (NICSP 41)					
Total cambio a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro)					
Valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio					
Adiciones – instrumentos de deuda:					
Procedentes de disponibles para la venta (NICSP 29)				(g)	
Procedentes del costo amortizado (NICSP 29)				(h)	
Procedentes de a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) (NICSP 29) – reclasificación requerida basada en los criterios de clasificación				(i)	
Procedentes de valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) (opción de valor razonable según la NICSP 29) – criterios de la opción del valor razonable no cumplidos 1 de enero de 2022				(j)	
Procedentes de a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) (NICSP 29) – opción del valor razonable revocada a 1 de enero de 2022 por elección				(k)	
Adiciones – instrumentos de patrimonio:					

Conciliación de los saldos del estado de situación financiera de la NICSP 29 a la NICSP 41 a 1 de enero de 2022

Activos financieros	(i)	(ii)	(iii)	(iv) = (i) + (ii) + (iii)	(v) = (iii)
	NICSP 29 importe en libros a 31 de diciembre de 2021 (1)	Reclasifica ciones	Nuevas mediciones	NICSP 41 importe en libros a 1 de enero de 2022	Resultados (ahorro o desahorro) acumulados a 1 de enero de 2022 (2), (3)
Procedentes de disponibles para la venta (NICSP 29)					
Procedentes de valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) (opción de valor razonable según la NICSP 29) – valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio elegido a 1 de enero de 2022					
Procedentes del costo (NICSP 29)					
Disminuciones – instrumentos de deuda y patrimonio:					
Disponibles para la venta (NICSP 29) a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) (NICSP 41) – reclasificación requerida basada en los criterios de clasificación				(d)	
Disponibles para la venta (NICSP 29) a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) (NICSP 41) – opción del valor razonable elegida a 1 de enero de 2022					
Disponibles para la venta (NICSP 29) a costo amortizado (NICSP 41)				(e)	
Total cambios en valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio					
Costo amortizado					
Adiciones:					
Procedentes de disponibles para la venta (NICSP 29)				(f)	
Procedentes de a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o					

Conciliación de los saldos del estado de situación financiera de la NICSP 29 a la NICSP 41 a 1 de enero de 2022

Activos financieros	(i)	(ii)	(iii)	(iv) = (i) + (ii) + (iii)	(v) = (iii)
	NICSP 29 importe en libros a 31 de diciembre de 2021 (1)	Reclasifica ciones	Nuevas mediciones	NICSP 41 importe en libros a 1 de enero de 2022	Resultados (ahorro o desahorro) acumulados a 1 de enero de 2022 (2), (3)
desahorro) (NICSP 29)-reclasificación requerida					
Procedentes de valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) (opción de valor razonable según la NICSP 29) – criterios de la opción del valor razonable no cumplidos 1 de enero de 2022					
Procedentes de a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) (NICSP 29) – opción del valor razonable revocada a 1 de enero de 2022 por elección					
Sustracciones:					
A valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio (NICSP 41)				(1)	
A valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) (NICSP 41) – reclasificación requerida basada en los criterios de clasificación					
A valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) (NICSP 41) – opción del valor razonable elegida a 1 de enero de 2022					
Total cambio a costo amortizado					
Total saldos de activos financieros, reclasificaciones y nuevas mediciones a 1 de enero de 2022	(i)	Total (ii) = 0	(iii)	(iv) = (i) + (ii) + (iii)	

1 Incluye el efecto de reclasificar instrumentos híbridos que fueron bifurcados según la NICSP 29 con componentes del contrato anfitrión de (a), que tenía asociados derivados implícitos con un valor razonable de X a 31 de diciembre de 2021, y (b), que tenía asociados derivados implícitos con un valor razonable de Y a 31 de diciembre de 2021.

Conciliación de los saldos del estado de situación financiera de la NICSP 29 a la NICSP 41 a 1 de enero de 2022

Activos financieros	(i)	(ii)	(iii)	(iv) = (i) + (ii) + (iii)	(v) = (iii)
	NICSP 29 importe en libros a 31 de diciembre de 2021 (1)	Reclasifica ciones	Nuevas mediciones	NICSP 41 importe en libros a 1 de enero de 2022	Resultados (ahorro o desahorro) acumulados a 1 de enero de 2022 (2), (3)

2 Incluye (c), (d), (e) y (f), que son importes reclasificados de activos netos/patrimonio a resultados (ahorro o desahorro) acumulados a la fecha de aplicación inicial.

3 Incluye (g), (h), (i), (j), (k) y (l), que son importes reclasificados de resultados (ahorro o desahorro) acumulados a activos netos/patrimonio a la fecha de la aplicación inicial.

COMPARACIÓN CON LA NIIF 7

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

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