



Shape the future
with confidence

Las NICSP Explicadas

Un Resumen de las Normas
Internacionales de Contabilidad
para el Sector Público

Cuarta edición

Thomas Müller-Marqués Berger
EY Alemania

Jens Heiling
EY Alemania

Kamira Sánchez
EY Alemania

Carmen Rovira
EY Centroamérica, Panamá
y Rep. Dominicana

Marjorie Hernández
EY Centroamérica, Panamá
y Rep. Dominicana

Manar Alshamass
EY Arabia Saudita

Alexi Colyvas
EY Sudáfrica

Mfundu Mkhize
EY Sudáfrica

Descargo de Responsabilidad

Esta publicación “Las NICSP Explicadas: Un Resumen de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, Tercera Edición” incluye extractos de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público™ (NICSP™) y otros pronunciamientos de la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público® (IPSASB®), publicados por la Federación Internacional de Contadores® (IFAC®), y utilizados con el permiso de la IFAC. Las perspectivas u opiniones incluidas en esta publicación son exclusivamente de los autores, y no expresan las perspectivas y opiniones de la IFAC o cualquier junta independiente de establecimiento de normas apoyada por la IFAC.

Los recursos de investigación utilizados en el Capítulo III incluyeron una revisión de artículos y declaraciones disponibles públicamente en línea, el Índice de Responsabilidad Financiera del Sector Público Internacional: 2020 de IFAC y CIPFA, y una investigación interna a través de las oficinas de EY en la región. Aunque se hicieron esfuerzos razonables para obtener la información más precisa y actualizada para los países y regiones mencionados en este capítulo, existe la posibilidad de que alguna información pueda estar desactualizada. Por lo tanto, se recomienda que cualquier persona que desee basarse en esta información para fines de investigación política, empresarial o académica confirme el estado más reciente directamente con la oficina del Contabilidad General y/o el Ministerio de Finanzas en el país de interés.

Estimados lectores,

Han pasado más de siete años desde que publicamos la tercera edición de las NICSP Explicadas de 2017. Durante este período, las NICSP (IPSAS®) se han consolidado más que nunca como el único marco contable globalmente aceptado en el sector público. Estas normas han sido implementadas exitosamente por fuertes economías y países líderes en la región. Gracias a los beneficios obtenidos de la transparencia mejorada y comparabilidad global, estos países actualmente están adoptando reformas adicionales de gestión de las finanzas públicas, lo cual ha mejorado los servicios públicos y la eficiencia en el uso de sus recursos. El más reciente Índice Contable de la IFAC/CIPFA (Federación Internacional de Contadores e Instituto Colegiado de Contabilidad y Finanzas Públicas) demostró que esta tendencia seguirá creciendo. En Europa, la propuesta de nueva Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/85/EU sobre los requerimientos de marcos presupuestarios de los Estados Miembros (COM (2023)242, Bruselas, 26.4.2023), la cual enfatiza la necesidad de tener una contabilidad armonizada en la Unión Europea, destaca la importancia de contar con un regulador global en el sector público el cual sirva como un faro orientador que guíe el área de la contabilidad de dicho sector. Como promotores de la transparencia y contabilidad en las finanzas públicas, lamentamos que esta propuesta no tuviera el voto mayoritario en el debate político.

En años anteriores, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB®) ha llevado a cabo proyectos importantes y ha emitido directrices con carácter fundamental para la contabilidad del sector público, como el reconocimiento de ingresos y de gastos por transferencias. Debido a esta nueva norma de medición, el IPSASB mostró tener el coraje para incursionar en un nuevo terreno al agrupar todas las directrices relevantes para la medición en una sola norma alineada con el Marco Conceptual actualizado.

Más allá de mejorar la gestión de las finanzas públicas, el IPSASB aceptó la responsabilidad de una nueva área: la presentación de informes de sostenibilidad para el sector público. Durante una consulta pública realizada en 2022 sobre cómo establecer directrices para esta importante área de presentación de informes, el IPSASB recibió un apoyo abrumador al postularse como el organismo normativo del sector público, principalmente gracias a las estructuras bien establecidas y a los procesos probados. En el momento de escribir estas líneas, el IPSASB ya ha establecido una estructura relevante para desarrollar las directrices para la presentación de informes de sostenibilidad para el sector público. Con el Grupo de Referencia de Sostenibilidad, una parte importante de la nueva estructura ya ha iniciado su trabajo.

Si bien es cierto que los informes de sostenibilidad es un área de enfoque estratégico para el IPSASB, durante la consulta, los integrantes fueron muy claros en mencionar que el IPSASB no debería perder de vista las brechas y desafíos aún existentes del área de contabilidad financiera e informes del sector público. En consecuencia, el Consejo recientemente abrió un espacio de consultas para escuchar la retroalimentación de las partes interesadas con respecto al nuevo Programa de Trabajo y Estrategia propuesto para los próximos cinco años.

Como organización global con un fuerte enfoque en el sector público, EY ha estado aportando activamente en el desarrollo continuo y armonización de la contabilidad del sector público desde hace más de dos décadas. Estamos convencidos y hemos observado del uso global de las NICSP mejora la transparencia y rendición de cuentas, las cuales se necesitan urgentemente para asegurar la confianza de los ciudadanos en las finanzas gubernamentales. El objetivo de la cuarta edición de esta publicación es brindar a los tomadores de decisiones en el sector público un resumen de las NICSP y las actividades del IPSASB. Se presenta un resumen breve de cada NICSP, enfocado en el contenido principal de la norma respectiva. Para facilitar su lectura, en la mayoría de los casos elegimos no enfocarnos en las revelaciones en las notas - muchas veces extensas - requeridas por las NICSP. Con el objetivo de ofrecer perspectivas sobre las actividades actuales de reforma contable, hemos trabajado en ampliar estos capítulos de antecedentes en esta edición. Debido a la nueva área estratégica del IPSASB, hemos incluido un nuevo capítulo sobre los informes de sostenibilidad en el sector público. Dicho capítulo ofrece a los lectores las generalidades de los desarrollos actuales y planes futuros del Consejo en este campo.

Esta edición de las NICSP Explicadas se basa en las NICSP, las Guías de Prácticas Recomendadas (GPR), los Borradores de Consulta y los Documentos de Consulta (DC) al 31 de diciembre de 2023. Como resultado, esta nueva edición incluye nuevas normas como las de medición, ingresos y gastos por transferencia. Asimismo, abarca el Borrador de Consulta sobre Arrendamientos Concesionarios y Activos por Derecho de Uso en Especie, así como los Documentos de Consulta sobre Recursos Naturales y sobre el Avance de los Informes de Sostenibilidad del Sector Público. Al igual que en la edición anterior, hemos enriquecido los capítulos con gráficos, figuras y tablas que ayudarán a los lectores a comprender mejor los estándares, a veces complejos e incomprensibles.

Si tiene algún comentario o sugerencia, estaremos encantados de considerarlos para una quinta edición de esta publicación. Por favor, envíe un correo electrónico a ipsas@ey.com. Me gustaría agradecer a todos los que han contribuido a esta publicación por su valioso apoyo. Un agradecimiento especial al gran equipo de autores de las NICSP, compuesto por Manar Alshamass, Alexi Colyvas, el Dr. Jens Heiling, Mfundu Mkhize y la Dra. Kamira Sánchez. La publicación no habría sido posible sin la Dra. Kamira Sánchez y el Dr. Jens Heiling, a quienes nuevamente estoy profundamente agradecido por su continuo y sobresaliente nivel de compromiso.

Thomas Müller-Marqués Berger, Stuttgart, Diciembre de 2023

Prólogo

Estimado lector:

Es un honor presentar esta nueva edición de NICSP Explicadas, una obra que llega en un momento clave para los países de Latinoamérica, donde la modernización de la gestión financiera pública se ha convertido en un imperativo estratégico. En un entorno caracterizado por profundos desafíos económicos, transformaciones sociales aceleradas y crecientes expectativas ciudadanas, los gobiernos de nuestra región buscan fortalecer sus instituciones, mejorar la rendición de cuentas y asegurar la sostenibilidad fiscal de largo plazo.

Como parte de EY One LATAM, una plataforma integrada que reúne talento y experiencia de toda la región, hemos acompañado de cerca la evolución del sector público latinoamericano. Desde México hasta Panamá, desde Brasil hasta los países andinos y el Caribe, observamos una clara voluntad de avanzar hacia modelos más robustos de administración financiera, impulsados por transparencia, eficiencia y responsabilidad. Aunque cada país progresa a su propio ritmo, todos comparten la convicción de que la información financiera confiable es un pilar esencial para la toma de decisiones y la planificación del desarrollo.

La región latinoamericana se caracteriza por contar con sistemas financieros públicos heterogéneos, marcos legales diversos y distintos niveles de madurez institucional. En algunos países, la transición hacia la base contable de devengo ha avanzado con determinación, acompañada de reformas integrales que incluyen modernización tecnológica, fortalecimiento de capacidades y rediseño de procesos operativos. Otros mantienen marcos mixtos o basados en efectivo, pero han establecido hojas de ruta claras para su convergencia progresiva hacia las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), conscientes de los beneficios que generan en materia de comparabilidad, eficiencia administrativa y toma de decisiones informadas. Este dinamismo regional refleja un entendimiento compartido: la adopción de estándares internacionales no es únicamente un ejercicio técnico, sino una estrategia de gobernanza que impulsa estabilidad, credibilidad y sostenibilidad fiscal en toda Latinoamérica.

Las NICSP desempeñan un rol fundamental en este proceso de transformación. Su enfoque basado en el devengo permite a los Estados visualizar de manera más completa y oportuna sus activos, pasivos, programas y compromisos, generando información que facilita la gestión eficiente de recursos y la construcción de políticas públicas más sólidas. La contabilidad pública bajo NICSP no solo mejora la transparencia fiscal; es una herramienta que fortalece la resiliencia institucional y potencia la confianza de inversionistas, organismos multilaterales y, sobre todo, de la ciudadanía.

Hemos tenido la oportunidad de colaborar con gobiernos y entidades públicas de diferentes países en sus procesos de convergencia hacia estos estándares internacionales. Este acompañamiento nos ha permitido constatar que los beneficios de las NICSP trascienden lo contable: impulsan la modernización tecnológica, optimizan los procesos administrativos, fomentan la disciplina presupuestaria, mejoran la gestión de riesgos y habilitan la toma de decisiones con una visión alineada al desarrollo sostenible.

La cuarta edición de NICSP Explicadas ha sido diseñada precisamente para apoyar ese camino. Su contenido ofrece un enfoque claro, actualizado y práctico sobre el marco normativo, permitiendo que equipos técnicos, auditores gubernamentales, reguladores, académicos y profesionales del sector público comprendan con mayor profundidad los principios que rigen estas normas y su aplicación en la realidad latinoamericana.

Agradecemos profundamente el interés de los lectores de toda la región en esta obra. Las perspectivas, experiencias y recomendaciones provenientes de profesionales latinoamericanos han sido esenciales para fortalecerla.

Extendemos un reconocimiento especial al equipo internacional que desarrolló la versión original en inglés, así como al equipo de traducción y adaptación para Latinoamérica, cuyo trabajo dedicado permitió presentar un contenido técnico complejo en un formato claro, accesible y relevante para nuestra región.

Confiamos en que esta edición inspire a más instituciones a avanzar con decisión hacia estándares que fortalezcan la transparencia, la sostenibilidad fiscal y la excelencia en la gestión pública. Que estas páginas acompañen cada paso del proceso y contribuyan a la construcción de Estados más sólidos, modernos y preparados para los desafíos del futuro.

Carmen Rovira Iguarán
Socia
Servicios de Asesoría Financiera Contable
EY Centroamérica y República Dominicana
Carmen.rovira@gt.ey.com

Marjorie S Hernández
Gerente Senior
Servicios de Asesoría Financiera Contable
EY Centroamérica y República Dominicana
Marjorie.hernandez@sv.ey.com

Tabla de Contenidos

Abreviaciones XI

I. Introducción: Información General sobre las NICSP y el IPSASB 1

1. El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público 1

1.1 Información general..... 1

1.2 Estructura y organización del IPSASB 3

1.3 Objetivos del IPSASB 4

1.4 Gobernanza y supervisión del IPSASB 5

1.5 Miembros del IPSASB..... 7

1.6 Estrategia y plan de trabajo del IPSASB..... 9

2. Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público 11

2.1 Resumen de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público 11

2.2 Historia de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público 15

2.3 Aplicabilidad de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público 16

2.4 Estados financieros de propósito general 18

2.5 Autoridad de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público 19

2.6 Las NICSP de base contable de devengo y de efectivo 20

2.7 Antecedentes de la aplicación de las normas internacionales contables para el sector público..... 21

2.8 Disposiciones para la transición desde la base contable de efectivo hacia la base contable de devengo 23

2.9 Procedimientos para el desarrollo de las normas contables 24

2.10 Proceso de revisión y modificación de los documentos del IASB.. 26

2.11 Proceso para considerar las directrices de información EFP durante el desarrollo de las NICSP..... 27

2.12 Proyectos actuales del IPSASB 27

3. Marco Conceptual del IPSASB para la Información Financiera de Propósito General de las Entidades del Sector Público 29

3.1 Antecedentes 29

3.2	Características principales del sector público	30
3.3	Rol y autoridad del Marco	31
3.4	Objetivos y usuarios de la información financiera de propósito general	32
3.5	Características cualitativas	33
3.6	Entidad que informa	34
3.7	Elementos de los estados financieros.....	35
3.8	Reconocimiento en los estados financieros	37
3.9	Medición de los activos y pasivos en los estados financieros.....	38
3.10	Presentación en los IFPG	43
II.	Costos y beneficios de implementar la contabilidad de devengo en el sector público	47
1.	Evaluación de los costos y beneficios de la implementación	47
2.	Resumen de los beneficios esperados e impactos positivos de implementar las NICSP	48
3.	Costos esperados de la implementación de las NICSP	53
4.	Desafíos esperados de la implementación de las NICSP	55
III.	Desarrollos Internacionales en la Contabilidad del Sector Público .59	
1.	África.....	59
1.1	Situación actual en África	59
1.2	Movimientos de reforma en proceso en África	61
1.3	Perspectivas	70
2.	El Reino de Arabia Saudita y Emiratos Árabes Unidos	71
3.	Europa	75
3.1	Situación actual en Europa.....	75
3.2	Movimientos de reforma en proceso en Europa	79
3.3	Estado actual del Proyecto de las NECSP	80
3.4	Marco y gobernanza de las NECSP	86
4.	Latinoamérica y el Caribe	89
4.1	Situación actual en Latinoamérica y el Caribe.....	89
4.2	Movimientos de reforma en proceso en LAC.....	94
4.3	Perspectivas	100
IV.	Resumen de las NICSP de base de devengo	103

NICSP 1: Presentación de Estados Financieros.....	103
NICSP 2: Estado de Flujos de Efectivo	111
NICSP 3: Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores	117
NICSP 4: Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera.....	123
NICSP 5: Costos por Préstamos	126
NICSP 9: Ingresos de Transacciones con Contraprestación	129
NICSP 10: Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias	135
NICSP 11: Contratos de Construcción	137
NICSP 12: Inventarios	142
NICSP 13: Arrendamientos.....	147
NICSP 14: Hechos Ocurredos Después de la Fecha de Presentación	153
NICSP 16: Propiedades de Inversión	157
NICSP 17: Propiedad, Planta y Equipo.....	162
NICSP 18: Información Financiera por Segmentos	171
NICSP 19: Provisiones, Pasivos y Activos Contingentes.....	175
NICSP 20: Información a Revelar Sobre Partes Relacionadas	182
NICSP 21: Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo	185
NICSP 22: Revelación de Información Financiera Sobre el Sector Gobierno General.....	191
NICSP 23: Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)	194
NICSP 24: Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros	202
NICSP 26: Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo	207
NICSP 27: Agricultura	214
NICSP 28: Instrumentos Financieros: Presentación	220
NICSP 29: Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición	223
NICSP 30: Instrumentos Financieros: Revelaciones	225
NICSP 31: Activos Intangibles.....	229
NICSP 32: Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente	236
NICSP 33: Adopción por Primera Vez de las NICSP de Base de Devengo ...	246
NICSP 34: Estados Financieros Separados.....	254
NICSP 35: Estados Financieros Consolidados	258
NICSP 36: Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos	264

NICSP 37: Acuerdos Conjuntos	269
NICSP 38: Información a Revelar Sobre Participaciones en Otras Entidades	273
NICSP 39: Beneficios a los Empleados	284
NICSP 40: Combinaciones del Sector Público	296
NICSP 41: Instrumentos Financieros.....	304
NICSP 42: Beneficios Sociales	316
NICSP 43: Arrendamientos	324
NICSP 44: Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas.....	334
NICSP 45: Propiedad, Planta y Equipo	343
NICSP 46: Medición	351
NICSP 47: Ingresos.....	357
NICSP 48: Gastos por Transferencia	365
NICSP 49: Planes de Beneficios por Retiro	370
NICSP de Base de Efectivo: Información Financiera Sobre la Base Contable de Efectivo.....	375
V. Guías de Prácticas Recomendadas (GPR)	380
GPR 1: Sostenibilidad a Largo Plazo de las Finanzas de una Entidad	380
GPR 2: Análisis y Comentario de los Estados Financieros	386
GPR 3: Presentación de Información sobre el Rendimiento de los Servicios	390
VI. Proyectos de Norma y Documentos de Consulta	395
1. Proyectos de Norma (ED)	395
1.1 ED 84, Arrendamientos en concesión y activos por derecho de uso en especie (enmiendas a las NICSP 43 y NICSP 23).....	395
2. Documentos de consulta	397
2.1 Recursos naturales.....	397
2.2 Avance de los informes de sostenibilidad del sector público	399

Abreviaciones

AABE	Junta de Contabilidad y Auditoría de Etiopía
ACEF	Análisis y Comentario de los Estados Financieros
AFP	Administración Financiera Pública
ASB	Consejo de Normas Contables de Sudáfrica
CC	Características Cualitativas
CE	Comisión Europea
CEMAC	Comunidad Económica y Monetaria de África Central
CGR	Contraloría General de la República
CIP	Comité de Interés Público
CINIIF	Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera
CIPFA	Chartered Institute of Public Finance and Accountancy
CONAC	Consejo Nacional de Armonización Contable (México)
CNCP	Comité de Normalización Contable de Portugal
CNOCP	Consejo de Normas de Contabilidad Pública de Francia
CP	Documento de Consulta
CSP	Comité del Sector Público
DEG	Derechos Especiales de Giro
DGCN	Dirección General de Contabilidad Nacional (Costa Rica)
DGCP	Dirección General de Contabilidad Pública (Perú)
DIGECOG	Dirección General de Contabilidad Gubernamental (República Dominicana)
EAU	Emiratos Árabes Unidos
ED	Proyecto de Norma (Borrador para Consulta)
EFP	Estadísticas de las Finanzas Públicas
EFPG	Estados Financieros de Propósito General
EP	Empresa Pública
ESA	Agencia Espacial Europea
ESAA	Asociación Egipcia de Contadores y Auditores
Eumetsat	Organización Europea para la Explotación de Satélites Meteorológicos
Eurostat	Oficina Estadística de la Unión Europea
FC	Fundamentos de las Conclusiones

FOCAL	Foro de Contadurías Gubernamentales de América Latina
FMI	Fondo Monetario Internacional
FRC	Consejo de Información Financiera de Nigeria
GCA	Grupo Consultivo Asesor
GPR	Guía de Prácticas Recomendadas
GRAP	Normas de Prácticas Contables Generalmente Reconocidas (Sudáfrica)
GRG	Grupo de Revisión de Gobernanza
GRI	Iniciativa de Reporte Global
GRS	Grupo de Referencia de Sostenibilidad
GRTC	Grupo de Trabajo sobre Temas Climáticos
IASB	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad
ICAG	Instituto de Contadores Públicos de Ghana
ICAN	Instituto de Contadores Públicos de Namibia
ICPAK	Instituto de Contadores Públicos Certificados de Kenia
ICPAU	Instituto de Contadores Públicos Certificados de Uganda
IFAC	Federación Internacional de Contadores
IFPG	Informes Financieros de Propósito General
INTOSAI	La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
IPSASB	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público
ISSB	Consejo de Normas Internacionales de Sostenibilidad
JUNTEC	Junta Técnica de Normas de Contabilidad y Auditoría (Honduras)
KSA	Reino de Arabia Saudita
LAC	Latinoamérica y el Caribe
LICPA	Instituto de Contadores Públicos Certificados de Liberia
MDE	Memorándum de Entendimiento
MEFP 2014	Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas 2014
MFPD	Ministerio de Finanzas y Planificación del Desarrollo de Liberia
NECSP	Normas Europeas de Contabilidad para el Sector Público
NIC	Norma Internacional de Contabilidad
NICSP	Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
OCAM	Ordem dos Contabilistas e Auditores de Moçambique
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico

ONECCA	Ordre National des Experts-Comptables et Comptables Agréés
ONU	Organización de las Naciones Unidas
OTAN	Organización del Tratado del Atlántico Norte
PAFA	Federación Panafricana de Contadores
PEFA	Gasto Público y Rendición de Cuentas
PEPS	Primero en entrar, primero en salir
PFM	Gestión/Administración de Finanzas Públicas
PIB	Producto Interno Bruto
PNUD	Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo
POCAL	Plan Oficial de Contabilidad de los Gobiernos Locales de Portugal
POCP	Plano Oficial de Contabilidad Pública de Portugal
PP&E	Propiedad, Planta y Equipo
PSASB	Consejo de Normas Contables del Sector Público (Kenia)
PSAWG	Grupo de Trabajo de Contabilidad del Sector Público de Uganda
PSC	Comité del Sector Público (predecesor del IPSASB)
PURG	Planificación Unificada de los Recursos Gubernamentales (Arabia Saudita)
PV	Opiniones Preliminares
PwC	PricewaterhouseCoopers International Limited
ROSC	Informes sobre la Observancia de Códigos y Normas
SCN 2008	Sistema de Cuentas Nacionales 2008
SCPF	Sector de Corporaciones Públicas Financieras
SCPNF	Sector de Corporaciones Públicas No Financieras
SEC 2010	Sistema Europeo de Cuentas 2010
SGG	Sector Gobierno General
SIAF	Sistema Integrado de Administración Financiera
SIC	Comité de Interpretaciones (predecesor de CINIIF)
TBG	Grupos Basados en Tareas (Task-based Groups)
TDR	Términos de Referencia
TF	Comisiones Especiales (Task Forces)
UE	Unión Europea
UEMOA	Unión Económica y Monetaria de África Occidental
UK	Reino Unido
UNESCO	Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura
UNICEF	Fondo de las Naciones Unidas para la Infancia
WFP	Programa Mundial de Alimentos

Abreviaciones

XRB	Consejo de Información Externa (Nueva Zelanda)
ZATCA	Autoridad Tributaria y Aduanera (Arabia Saudita)
ZiCA	Instituto de Contadores Colegiados de Zambia

I. Introducción: Información General sobre las NICSP y el IPSASB

1. El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público

1.1 Información general

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB) es el único organismo encargado de emitir normas globales de contabilidad para el sector público. La Federación Internacional de Contadores (IFAC) facilita y respalda las estructuras y procesos que sostienen las operaciones del IPSASB.

Las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, o las NICSP, regulan la preparación de la información financiera de las entidades del sector público. Las NICSP son desarrolladas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB). El IPSASB detalla en su pronunciamiento “La Aplicabilidad de las NICSP” (abril de 2016) y en el “Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público” los tipos de entidades del sector público que considera al desarrollar una NICSP o una Guía de Prácticas Recomendadas (GPR). El IPSASB es un consejo independiente fundado en base al antiguo Comité del Sector Público (CSP) por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) para desarrollar y publicar las NICSP.

La IFAC es una organización global para la profesión de contabilidad. La IFAC agrupa más de 180 miembros y entidades asociadas en más de 135 países y jurisdicciones, representando a más de tres millones de profesionales de la contabilidad en diversos ámbitos: práctica pública, educación, servicio gubernamental, industria y comercio. Fue fundada en el año 1977 con domicilio en Nueva York. La IFAC facilita el trabajo del IPSASB, y los demás consejos independientes que establecen normas, mediante sus aportes al presupuesto del IPSASB y la entrega de ayuda en áreas como las finanzas, recursos humanos y capital intelectual.

De acuerdo con los estatutos de la Federación Internacional de Contadores, el propósito es el siguiente: «a través de sus organizaciones miembro, atender el interés público al mejorar la relevancia, la reputación y el valor de la profesión de contabilidad».

La IFAC no tenía esta finalidad en mente cuando estableció el CSP en 1986 como comité técnico. Inicialmente, el CSP se enfocaba en la preparación y publicación de estudios e informes de investigación sobre la contabilidad (internacional) del sector

público. En el 2004, el CSP pasó a denominarse IPSASB. En noviembre de 2011, se ampliaron los Términos de Referencia (TDR), extendiendo el alcance del IPSASB para abarcar no solo los estados financieros de propósito general (EFPG), sino también los informes financieros de propósito general (IFPG), que incluyen información adicional para usuarios que no pueden solicitar reportes personalizados. Los IFPG se refieren a todos los informes financieros que pretenden satisfacer las necesidades de información de los usuarios que no pueden solicitar la preparación de informes financieros ajustados a sus necesidades específicas. Ahora, el IPSASB desarrolla y emite, en el interés público y bajo su propia autoridad, normas contables de alta calidad y otras publicaciones para el uso de entidades del sector público alrededor del mundo en su preparación de los IFPG. Desde el 2015, el Comité de Interés Público (CIP) supervisa el cumplimiento del interés público, lo cual ha sido apoyado por el Grupo Consultivo Asesor (GCA) desde 2016.

El 22 de noviembre de 2011, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y la IFAC anunciaron un acuerdo para fortalecer su cooperación en el desarrollo de normas contables para el sector privado y el sector público. El acuerdo mutuo entre el IASB e la IFAC, en la forma de un **Memorándum de Entendimiento** (MDE), refleja la opinión del IASB y de la IFAC de que “las normas de información financiera de alta calidad contribuyen de manera importante al funcionamiento eficaz de los mercados de capital y el crecimiento económico sólido”.

El acuerdo pretende fortalecer la cooperación entre ambos consejos, con la idea de comprometerse con mejorar las iniciativas de interés común y mutuo. El IPSASB e IASB siguen reuniéndose de forma regular, para mantenerse al tanto de sus programas de trabajo respectivos y para destacar los asuntos de información financiera donde es necesario alinear los requerimientos del IASB y los requerimientos del IPSASB.

El IASB tiene calidad de observador en las reuniones del IPSASB. El IASB también sigue contribuyendo en proyectos técnicos específicos del IPSASB. De mediano a largo plazo, el IASB y la IFAC se consultarán entre sí sobre proyectos en donde ambos sean probablemente favorecidos por la consideración de perspectivas tanto del sector privado como del sector público.

Dado el creciente interés internacional y la demanda de informes de sostenibilidad, en diciembre de 2022, el IPSASB confirmó su liderazgo en el desarrollo de las guías de presentación de informes de sostenibilidad para el sector público. Para esto, este Consejo actualmente colabora con el Consejo de Normas Internacionales de Sostenibilidad (ISSB) y la Iniciativa de Reporte Global (GRI) (ambas siglas en inglés) para el área de informes de sostenibilidad.

1.2 Estructura y organización del IPSASB

Los miembros del IPSASB pueden ser nominados por cualquier parte interesada, inclusive los miembros de la IFAC y los miembros del IPSASB, el Foro de Firmas de la IFAC, organizaciones internacionales, instituciones gubernamentales, y el público general. Las nominaciones se realizan conforme a las recomendaciones del Comité de Nominaciones de la IFAC, y los nombramientos son efectuados por el Consejo de la IFAC, considerando criterios técnicos y profesionales, así como equilibrio geográfico y de género.

El IPSASB puede delegar la responsabilidad de investigación y de la redacción de normas propuestas y guías a los denominados **Task-based Groups (Grupos Basados en Tareas, o TBG** según sus siglas en inglés), a individuos o a su personal técnico. Los TBG son dirigidos por un miembro del IPSASB. Según el tema, los subgrupos también pueden ser conformados por no miembros del IPSASB o de la IFAC (p.ej., observadores). En este caso, los grupos se denominan **Task Forces (Comisiones Especiales, o TF)**. El trabajo de los TBG/TF se enfoca normalmente en la elaboración de Documentos de Consulta (CP) o Proyectos de Norma (ED), que se ponen a disposición del público general. El objetivo de los TBG y los TFs es realizar el trabajo preparatorio para el Consejo. No obstante, la responsabilidad final del proyecto recae en el IPSASB.

La publicación de Documentos de Consulta (CP) y Borradores de Consulta (ED) busca ofrecer a las partes interesadas la oportunidad de enviar comentarios, generalmente en un plazo de cuatro a seis meses. Esto permite que los grupos afectados por las NICSP expresen su opinión antes de la aprobación y publicación de las normas por el IPSASB.

Los observadores del IPSASB incluyen organizaciones con interés en la información financiera del sector público, como la Comisión Europea, Eurostat, el Fondo Monetario Internacional (FMI), la Organización de las Naciones Unidas o el Banco Mundial. Los observadores pueden pedir el derecho a voz, pero no tienen derecho a voto.

Además del apoyo financiero y en especie de la IFAC, el IPSASB recibe contribuciones de diversas fuentes externas, como el Banco Asiático de Desarrollo (BASD), los Contadores Profesionales Certificados de Canadá (CPA Canadá), el Consejo de Normas Contables de Sudáfrica (ASB), el Consejo de Información Externa de Nueva Zelanda (XRB), los gobiernos de Canadá, Nueva Zelanda y Suiza, así como la ONU y el Banco Mundial. La Figura 1 muestra la estructura y organización actual del IPSASB.

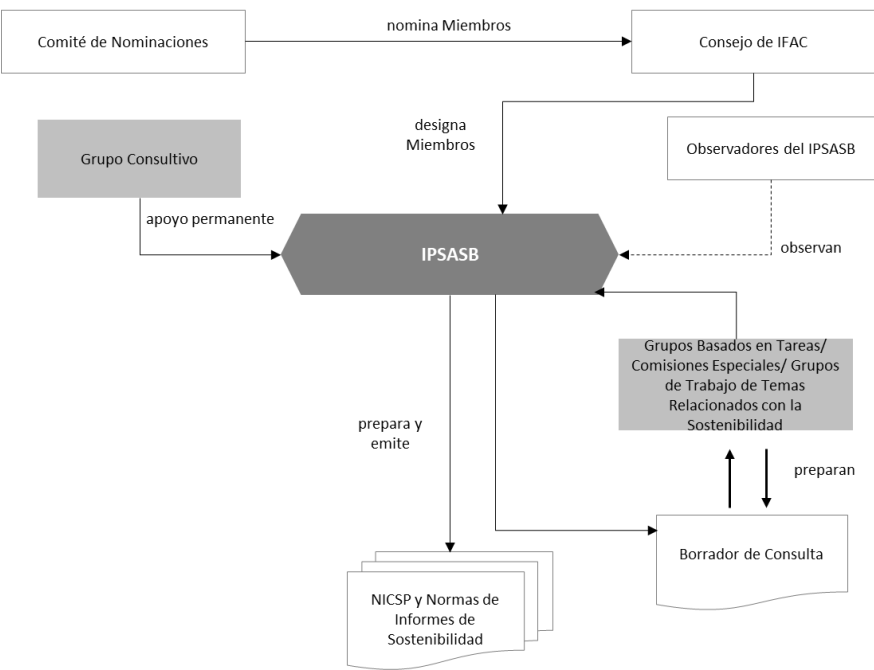


Figura 1: Estructura y organización del IPSASB

Fuente: Elaboración propia

Después de una consulta pública del Grupo de Revisión de Gobernanza, se creó el Comité de Interés Público (CIP) en 2015 para asegurar que el IPSASB vele por el interés público en sus actividades normativas. En el 2016, se estableció el Grupo Consultivo Asesor (GCA) del IPSASB como parte integral e importante del proceso de consulta formal. Además, en 2023, el IPSASB estableció el Grupo de Referencia de Sostenibilidad (GRS) el cual brinda el conocimiento técnico y estratégico necesario en sostenibilidad, y el Grupo de Trabajo de Temas Relacionados con el Clima el cual ofrece conocimientos en este campo y asesoría al IPSASB para apoyar la implementación del proyecto de presentación de informes de sostenibilidad. Esta estructura de gobernanza y supervisión se explica con mayor detalle en el Capítulo 1.4.

1.3 Objetivos del IPSASB

El objetivo del IPSASB es velar por el interés público mediante el establecimiento de normas contables de alta calidad, facilitando la adopción e implementación de estas normas y mejorando la calidad y consistencia de las prácticas a nivel global para fortalecer la transparencia y rendición de cuentas de las finanzas públicas. Puede

surgir interés público en el pronunciamiento de las NICSP, por ejemplo, de una necesidad nacional o supranacional de armonizar la información financiera de las entidades del sector público.

También hay interés público en seguir desarrollando la contabilidad del sector público mediante proyectos de estandarización del IPSASB.

El IPSASB cumple estos objetivos mediante:

- ▶ El desarrollo, establecimiento y emisión de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) para el uso de las entidades del sector público, incluyendo los gobiernos nacionales, regionales, y locales, así como los organismos gubernamentales relacionados;
- ▶ La publicación de Guías de Prácticas Recomendadas (GPR) que representan buenas prácticas sugeridas para el sector público;
- ▶ La emisión de estudios para dar consejos sobre asuntos de información financiera en el sector público en base a las mejores prácticas y los métodos más efectivos para tratar dichos asuntos;
- ▶ La emisión de otros documentos e informes de investigación con información que contribuye al conocimiento sobre los asuntos y desarrollos de información financiera del sector público,
- ▶ El fomento de la participación de los gobiernos y órganos normativos nacionales en el desarrollo de sus normas con comentarios sobre las propuestas señaladas en sus Borradores de Consulta y Documentos de Consulta;
- ▶ El fomento de la adopción de las NICSP y la armonización de los requerimientos nacionales con las NICSP; y
- ▶ La promoción de la aceptación y cumplimiento de estas normas a nivel internacional.

Para más detalles sobre la estrategia y plan de trabajo actuales, ver el Capítulo 1.6 más adelante.

1.4 Gobernanza y supervisión del IPSASB

La necesidad de supervisar el interés público se había reconocido como una debilidad del marco institucional del IPSASB desde su identificación en la revisión de 2003-2004 *Likierman* del antiguo Comité del Sector Público que resultó en la creación del IPSASB con su mejorado enfoque en el establecimiento de normas.

En respuesta a esta debilidad, varios de los constituyentes más importantes del IPSASB establecieron el Grupo de Revisión de Gobernanza (GRG) en 2013. Después de una consulta pública, el GRG publicó su informe de recomendaciones en marzo

de 2015. Posterior a este informe, el Comité de Interés Público (CIP) fue conformado como el único órgano de gobernanza, con la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), el Grupo del Banco Mundial, FMI y la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) como sus miembros fundadores.

En una de sus primeras acciones importantes, el CIP aprobó los documentos orgánicos del IPSASB, CIP, y GCA bajo el nuevo sistema de gobernanza. Estos documentos incluyen los TDR revisados, el Proceso Debido y los Procedimientos de Trabajo del IPSASB, así como los TDR del CIP.

Comité de Interés Público (CIP)

El CIP supervisa la gobernanza y el proceso de establecimiento de normas del IPSASB, para asegurar que sigan el proceso debido y se refleje el interés público. El órgano también supervisa el trabajo del GCA.

El CIP lo comprenden personas con experticia en el sector público o información financiera, y participación profesional en organizaciones con interés en promover una función financiera de alta calidad y comparabilidad internacional. Actualmente, el CIP lo dirige la OCDE y el Banco Mundial. Los miembros del CIP tienen el derecho de asistir a, o ser representados en, todas las reuniones del IPSASB y del GCA.

Grupo Consultivo Asesor (GCA)

El GCA fue establecido en el primer trimestre de 2016. El GCA del IPSASB es una parte integral e importante del proceso de consulta formal del IPSASB. El GCA ofrece consejos sobre diferentes áreas relevantes para el establecimiento de normas en el sector público y ofrece una plataforma para facilitar el intercambio de información entre el IPSASB y los especialistas con detallado conocimiento del sector público, la información financiera y sus requerimientos.

Los TDR del GCA señalan sus objetivos, el alcance de sus actividades, membresía y composición, así como sus procedimientos operativos. El Presidente del GCA del IPSASB puede asistir a reuniones del IPSASB, o nombrar un representante de una organización miembro del GCA para asistir. En las reuniones del IPSASB, El Presidente del GCA del IPSASB, o un representante nombrado, tiene derecho a voz en las reuniones del IPSASB.

El GCA le da asesoría al IPSASB sobre:

- ▶ La estrategia, programa de trabajo y agenda del IPSASB, incluyendo las prioridades de los proyectos;
- ▶ Proyectos, con opiniones sobre los principales asuntos técnicos que pueden impedir la adopción o implementación efectiva de las NICSP; y
- ▶ Otros asuntos de relevancia para las actividades normativas del IPSASB.

La perspectiva de interés público del GCA es especialmente importante. En vez de deliberar o re-deliberar sobre asuntos técnicos, el GCA expone a la atención del IPSASB los asuntos que podrían ser descuidados por abordar asuntos técnicos complejos. En particular, el GCA puede abordar principios fundamentales, como el razonamiento de interés público tras la contabilización de los instrumentos financieros al valor razonable o si se justifica el reconocimiento de elementos del patrimonio histórico, artístico y cultural. El valor de los aportes del GCA depende fuertemente de la variedad de perspectivas, experiencias y antecedentes de sus miembros. El GCA cuenta actualmente con 22 miembros que representan partes interesadas heterogéneas y grupos de usuarios, con un gran enfoque en los elaboradores de la información financiera. Para lograr una transparencia total, de manera similar a las publicaciones y documentos del IPSASB, todos los documentos de las reuniones del GCA y la lista actualizada de miembros pueden accederse en la página web del IPSASB bajo la pestaña "CAG" (www.ipsasb.org/consultative-advisory-group).

Grupo de Referencia de Sostenibilidad (GRS)

El Grupo de Referencia de Sostenibilidad (GRS) se estableció en el 2023 con el fin de brindar al IPSASB el conocimiento técnico y estratégico necesario, incluyendo experiencia científica y relacionada con el clima, y diversidad de perspectivas durante el desarrollo de proyectos de sostenibilidad.

Grupo de trabajo de temas de sostenibilidad

Estos grupos se conformarán por proyecto para complementar la experiencia técnica necesaria y el proceso de desarrollo normativo, incluyendo la redacción de las normas.

1.5 Miembros del IPSASB

El IPSASB está compuesto por 18 miembros (provenientes de organismos miembros de la IFAC y miembros públicos) con amplia experiencia en información financiera del sector público. Todos los miembros son voluntarios, excepto el Presidente, que recibe remuneraciones parciales desde el 1 de enero de 2016. En los últimos años, los miembros del IPSASB corresponden cada vez más a representantes de los ministerios de finanzas, instituciones de auditoría del sector público, profesionales y académicos. Todas las reuniones del IPSASB realizadas para el desarrollo de las NICSP o la aprobación de su publicación son públicas.

Presidente y Vicepresidente del IPSASB

El Presidente, a la fecha de esta publicación, Ian Carruthers, fue nombrado en enero de 2016, habiendo sido miembro desde 2010. El Presidente puede ser nombrado por términos consecutivos de tres años cada uno hasta un total de nueve años. En

circunstancias excepcionales, que serán determinadas por el Comité de Nominaciones, el Presidente puede mantener el cargo por un término consecutivo adicional, hasta un total de 12 años.

El nombramiento de Vicepresidente del IPSASB se considera una posición de liderazgo que apoya al Presidente, y no implica que la persona respectiva llegará a ser presidente electo. En enero de 2023, Scott Showalter de Estados Unidos sucedió a Lindy Bodewig de Sudáfrica como Vicepresidente del IPSASB. En caso de una vacante, el Vicepresidente asumirá las funciones del Presidente como Presidente interino, con todas las facultades, autoridad y responsabilidad del cargo de Presidente para administrar la agenda y el programa de trabajo del Consejo hasta el nombramiento de un nuevo presidente o Presidente Interino.

La Tabla 1 muestra los países representados en el IPSASB:

▶ Brasil	▶ Alemania	▶ Filipinas
▶ Burkina Faso	▶ Japón	▶ Arabia Saudita
▶ Canadá	▶ Kenia	▶ Sudáfrica
▶ China	▶ Malasia	▶ Suiza
▶ Francia	▶ Nueva Zelanda	▶ Reino Unido
	▶ Panamá	▶ Estados Unidos

Tabla 1: Países representados en el IPSASB (a partir de 2024)

Como se mencionó anteriormente, la mayoría de los miembros del IPSASB son de ministerios de finanzas/tesorerías o de contraloría general/tribunales de auditoría. Solo cuatro miembros del IPSASB provienen actualmente de una firma de auditoría del sector privado.

Asesores Técnicos

Los miembros del IPSASB pueden ser acompañados en las reuniones por un asesor técnico. Un asesor técnico, con el consentimiento del miembro del IPSASB que asesora, tiene derecho a voz y puede participar en los proyectos. Se espera que los asesores técnicos tengan las capacidades técnicas para participar en los debates del IPSASB y asistir a las reuniones del IPSASB regularmente para mantenerse al tanto de los asuntos actuales relevantes a su rol.

La Tabla 2 muestra las organizaciones con calidad de observador:

▶ Banco Asiático de Desarrollo
▶ Presidente del GCA del IPSASB
▶ Comisión Europea (CE)
▶ Eurostat

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">▶ Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB)▶ Fondo Monetario Internacional (FMI)▶ Organización de las Naciones Unidas (ONU)▶ Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD)▶ Banco Mundial |
|--|

Tabla 2: Organizaciones con calidad de observador en las reuniones del IPSASB

1.6 Estrategia y plan de trabajo del IPSASB

La estrategia actual del IPSASB se centra en fortalecer la gestión financiera pública a nivel global mediante la adopción de las NICSP de base de devengo, a través de: (i) el desarrollo y mantenimiento de normas y guías de alta calidad; y (ii) la promoción de los beneficios de la adopción del devengo.

La estrategia posiciona firmemente las actividades del IPSASB dentro del entorno más amplio de la administración financiera pública (AFP). El IPSASB considera que una AFP sólida conduce a una prestación eficiente y eficaz de servicios públicos. El objetivo de las NICSP es facilitar información financiera confiable y transparente, para el interés público ya que ayuda a mejorar la toma de decisiones en el sector público y facilita la capacidad de los ciudadanos de exigir la rendición de cuentas por parte de los gobiernos.

El diseño de la estrategia y plan de trabajo actuales del IPSASB es determinado por los siguientes criterios:

- ▶ Prevalencia;
- ▶ Consecuencias;
- ▶ Urgencia; y
- ▶ Viabilidad.

El programa de trabajo actual del IPSASB refleja la necesidad de abordar asuntos específicos del sector público mientras se mantiene la convergencia con las NIIF.

Las Tablas 3, 4 y 5 resumen los proyectos finalizados, actuales y comprometidos del IPSASB:

Proyectos Finalizados del IPSASB de Enero 2019 a Diciembre 2023
▶ NICSP 42, Beneficios Sociales ▶ Mejoras a las NICSP, 2019 ▶ Servicios Colectivos e Individuales (Enmiendas a la NICSP 19) ▶ Enmiendas No Autoritativas a la NICSP 41, Instrumentos Financieros ▶ Enmiendas a la NICSP 5, Costos por Préstamos - Guía No Autoritativa ▶ Mejoras a las NICSP, 2021 ▶ NICSP 43, Arrendamientos ▶ NICSP 44, Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Descontinuadas ▶ Actualización del Marco Conceptual- Capítulo 5, Elementos en los Estados Financieros ▶ Actualización del Marco Conceptual - Capítulo 7, Medición de Activos y Pasivos en los Estados Financieros ▶ NICSP 45, Propiedades, Planta y Equipo ▶ NICSP 46, Medición ▶ NICSP 47, Ingresos ▶ NICSP 48, Gastos por Transferencias ▶ NICSP 49, Planes de Beneficios por Retiro ▶ Actualización del Marco Conceptual - Capítulo 3, Características Cualitativas ▶ Información del Programa de Sostenibilidad - Enmiendas a las GPR 1 y 3: Guía Adicional No Autoritativa

Tabla 3: Proyectos finalizados del IPSASB (de enero 2019 a diciembre 2023)

Proyectos Actuales del IPSASB
▶ Medición - Fase de Aplicación ▶ Otros tipo de acuerdos de arrendamientos ▶ Recursos Naturales ▶ Mejoras ▶ Presentación de Estados Financieros ▶ Consulta sobre Estrategia y Plan de Trabajo 2024-2028 ▶ Informes de Sostenibilidad - Revelaciones Relacionadas con el Clima ▶ Alineación con CINIIF - Enmiendas de alcance limitado

Tabla 4: Proyectos actuales del IPSASB (a diciembre 2023)

Proyectos comprometidos, sin comenzar
▶ Avanzando en los informes de sostenibilidad del sector público: ▸ Requisitos generales para la revelación de información relacionada con la sostenibilidad ▸ Recursos naturales - revelaciones no financieras ▶ NICSP 33, Adopción por primera vez de las NICSP de base de acumulación (o devengo) - actualización de alcance limitado

Tabla 5: Proyectos comprometidos (a diciembre 2023)

El IPSASB está trabajando actualmente en el desarrollo de su próxima estrategia y plan de trabajo para el período entre 2024 y 2028. El IPSASB pretende publicar un Documento de Consulta durante el último trimestre de 2023 y finalizar la estrategia y plan de trabajo durante el segundo semestre de 2024.

2. Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público

2.1 Resumen de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público

El IPSASB desarrolla las NICSP para estados financieros elaborados bajo la base contable de devengo y, en menor medida, bajo la base contable de efectivo.

Las NICSP establecen los principios de reconocimiento, medición, presentación y revelación aplicables a las transacciones y hechos en los estados financieros de propósito general (EFG). Estos estados financieros se caracterizan por el hecho de que se emiten para los usuarios que no pueden solicitar información financiera que satisfice sus necesidades específicas de información.

De acuerdo al Marco Conceptual del IPSASB, los IFPG son un componente central de, apoyan y mejoran, la información financiera transparente por parte de los gobiernos y otras entidades del sector público. Los IFPG se caracterizan por el hecho de que no solo comprenden los EFG, sino que también se refieren a **otros informes financieros** que buscan satisfacer las necesidades de información de los usuarios que no pueden solicitar la preparación de informes financieros ajustados a sus necesidades específicas de información. Los IFPG pueden incluir información sobre el pasado, presente y futuro que es útil para los usuarios - inclusive información cuantitativa y cualitativa financiera y no financiera sobre el logro de los objetivos financieros y de prestación de servicios en el período de información actual, y las

actividades de prestación de servicios y necesidades de recursos que se anticipan en el futuro. El Marco Conceptual del IPSASB ofrece más perspectivas e información sobre el alcance y contenido de los IFPG. Algunos ejemplos típicos de los IFPG, más allá de los EFP, son los informes abordados en las Guías de Prácticas Recomendadas del IPSASB (ver el Capítulo IV para más información).

En el desarrollo de las NICSP bajo base de devengo, el IPSASB procura la convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), adaptándolas cuando sea necesario para reflejar las particularidades del sector público. En muchos casos, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) se usan como punto de partida para el desarrollo de las nuevas NICSP. Sin embargo, el IPSASB adaptará las NIIF solo si el sector público tiene requerimientos contables específicos. Siempre que se tomen en cuenta estos requerimientos específicos del sector público, el IPSASB busca retener el tratamiento contable y texto original de las NIIF. Las características específicas del sector público, como las transacciones sin contraprestación (p.ej., impuestos y transferencias), la prestación de servicios como tarea pública y no para generar efectivo ni para fines de lucro, los requerimientos de Estadísticas de Finanzas Públicas (EFP) o la importancia del presupuesto público, implican que las NICSP abordan áreas de la contabilidad para las cuales no hay una NIIF correspondiente. Estas NICSP contienen principalmente las reglas no cubiertas, o mínimamente cubiertas, por las NIIF existentes.

En los últimos años, la alineación con las EFP – además de la convergencia con las NIIF – llegó a ser prioridad dentro del trabajo normativo de las NICSP. En el 2014, el IPSASB definió el proceso para considerar las directrices de información de las EFP durante el desarrollo de las NICSP y ha emitido un documento de política sobre ese tema. Ese documento describe cómo el IPSASB considera el alcance para reducir las diferencias entre las NICSP y las directrices de información de las EFP durante el desarrollo de su plan de trabajo, el desarrollo de las nuevas NICSP, y las revisiones a las NICSP existentes.

Desde 1997, el IPSASB ha desarrollado 48 NICSP de base acumulación (o devengo), además de tres GPR, una NICSP sobre la presentación bajo la base contable de efectivo y, por supuesto, el Marco Conceptual.

La Tabla 6 presenta un resumen de las normas internacionales de contabilidad para el sector público (al 31 de diciembre de 2023) y las NIIF correspondientes.

NICSP	Título	NIIF correspondiente
NICSP 1	Presentación de Estados Financieros	NIC 1
NICSP 2	Estados de Flujo de Efectivos	NIC 7
NICSP 3	Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores	NIC 8

NICSP	Título	NIIF correspondiente
NICSP 4	Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio	NIC 21
NICSP 5	Costos por Préstamos	NIC 23
NICSP 6	Estados Financieros Consolidados y Separados (reemplazado por NICSP 34-38)	NIC 27
NICSP 7	Inversiones en Entidades Asociadas (reemplazado por NICSP 34-38)	NIC 28
NICSP 8	Participaciones en Negocios Conjuntos (reemplazado por NICSP 34-38)	NIC 31
NICSP 9	Ingresos de Transacciones con Contraprestación (será reemplazada por la NICSP 47 a partir del 1 de enero de 2026)	NIC 18
NICSP 10	Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias	NIC 29
NICSP 11	Contratos de Construcción (será reemplazada por la NICSP 47 a partir del 1 de enero de 2026)	NIC 11
NICSP 12	Inventarios	NIC 2
NICSP 13	Arrendamientos (será reemplazada por la NICSP 43 a partir del 1 de enero de 2025)	NIC 17
NICSP 14	Hechos Ocurredos Después de la Fecha de Presentación	NIC 10
NICSP 15	Instrumentos Financieros: Revelación y Presentación (reemplazado por NICSP 28-30)	NIC 32
NICSP 16	Propiedades de Inversión	NIC 40
NICSP 17	Propiedad, Planta y Equipo (será reemplazada por la NICSP 45 a partir del 1 de enero de 2025)	NIC 16
NICSP 18	Información Financiera por Segmentos	NIC 14
NICSP 19	Provisiones, Pasivos y Activos Contingentes	NIC 37
NICSP 20	Información a Revelar Sobre Partes Relacionadas	NIC 24
NICSP 21	Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo	Sin NIIF directamente correspondiente
NICSP 22	Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General	Sin NIIF directamente correspondiente

NICSP	Título	NIIF correspondiente
NICSP 23	Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias) (será reemplazada por la NICSP 47 a partir del 1 de enero de 2026)	Sin NIIF directamente correspondiente
NICSP 24	Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros	Sin NIIF directamente correspondiente
NICSP 25	Beneficios a los Empleados (reemplazada por NICSP 39)	NIC 19
NICSP 26	Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo	NIC 36
NICSP 27	Agricultura	NIC 41
NICSP 28	Instrumentos Financieros: Presentación	NIC 32/CINIIF 2
NICSP 29	Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición	NIC 39/CINIIF 9/ CINIIF 16
NICSP 30	Instrumentos Financieros: Revelaciones	NIIF 7
NICSP 31	Activos Intangibles	NIC 38/SIC 32
NICSP 32	Acuerdos de Concesión de Servicios - Concedente	Equivalente al SIC 12
NICSP 33	Adopción por Primera Vez de las NICSP de Base de Devengo	NIIF 1
NICSP 34	Estados Financieros Separados	NIC 27 (enmendada 2011)
NICSP 35	Estados Financieros Consolidados	NIIF 10
NICSP 36	Inversiones en Entidades Asociadas y Negocios Conjuntos	NIC 28 (enmendada 2011)
NICSP 37	Acuerdos Conjuntos	NIIF 11
NICSP 38	Información a Revelar Sobre Participaciones en Otras Entidades	NIIF 12
NICSP 39	Beneficios a los Empleados	NIC 19 (emitida 2011)
NICSP 40	Combinaciones del Sector Público	NIIF 3
NICSP 41	Instrumentos financieros	NIIF 9
NICSP 42	Beneficios sociales	Sin NIIF directamente correspondiente
NICSP 43	Arrendamientos	NIIF 16
NICSP 44	Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas	NIIF 5
NICSP 45	Propiedades, Planta y Equipo	NIC 16
NICSP 46	Medición	NIIF 13
NICSP 47	Ingresos	NIIF 15

NICSP	Título	NIIF correspondiente
NICSP 48	Gastos de transferencia	Sin NIIF directamente correspondiente
NICSP 49	Planes de beneficios por retiro	NIC 26
NICSP de base de efectivo	Estados de Flujo de Efectivos	Sin NIIF directamente correspondiente

Tabla 6: Resumen de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (al 31 de diciembre del 2023)

La Tabla 7 resume las NICSP propuestas (Borradores de Consulta - ED) a fines de diciembre del 2023:

Borrador de Consulta (ED)	Título	NIC/NIIF correspondiente
ED 84	Arrendamientos concesionados y activos por derecho de uso en especie	Sin NIIF directamente correspondiente
ED 85	Mejoras a las NICSP	Sin NIIF directamente correspondiente

Tabla 7: Resumen de las NICSP Propuestas (Borradores de Consulta) al 31 de diciembre de 2023

La Tabla 8 presenta un resumen de los Documentos de Consulta (CPs) emitidos hasta finales de diciembre del 2023:

CP	Título	NIC/NIIF correspondiente
CP	Recursos Naturales	Sin NIC/NIIF directamente correspondiente
CP	Avanzando en la sostenibilidad del sector público	Sin NIC/NIIF directamente correspondiente

Tabla 8: Resumen de los CP de NICSP emitidos al 31 de diciembre del 2023

2.2 Historia de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público

Las NICSP se basan en el trabajo del CSP de la IFAC. Este comité ha abordado la contabilidad y auditoría del sector público desde 1986. Sus funciones principales incluyen el desarrollo de conceptos para optimizar la administración financiera e información financiera de las autoridades públicas. En sus inicios, el CSP desarrolló y ratificó una gran cantidad de directrices, estudios e informes de investigación. Sin embargo, estos pronunciamientos no tenían un rol tan importante como las NICSP hoy en día.

El proyecto de normas iniciado en 1997 representó un punto de inflexión en el trabajo del CSP. El propósito del proyecto normativo fue formular NICSP para mejorar la administración financiera y contabilidad de las autoridades públicas y armonizar la contabilidad pública a nivel internacional. Este proyecto transformó el enfoque del CSP, que pasó a considerarse un organismo independiente para la normalización contable del sector público, y posteriormente cambió su nombre a IPSASB en 2004.

Las actividades normativas comenzaron con la convergencia con las normas NIC en las primeras 20 NICSP, el conjunto principal de estas normas. Durante la segunda etapa, el Consejo comenzó a tratar asuntos específicos del sector público y emitió de la NICSP 21 a la NICSP 24. La siguiente etapa fue guiada por la ambición de lograr convergencia con las NIIF/NIC al 31 de diciembre de 2008, lo cual se logró con la aprobación de la NICSP 31, *Activos Intangibles* a fines del 2009. En los siguientes años, el IPSASB se enfocó en el desarrollo del Marco Conceptual, que fue aprobado en septiembre de 2014. Paralelamente, se han emitido normas importantes como la norma sobre “Implementación por Primera Vez” (NICSP 33) y aquellas relacionadas con la consolidación (NICSP 34-38; NICSP 40). Desde entonces, el IPSASB se enfoca en cerrar las principales brechas en su literatura, mientras se mantiene la convergencia con las NIIF en la mayor medida posible.

El último gran hito en la historia del IPSASB fue la implementación del nuevo modelo de gobernanza del IPSASB a partir de 2015. El establecimiento de una nueva gobernanza de un solo nivel al incorporar el CIP en la gobernanza del IPSASB, y de un marco asesor al implementar el GCA, fue un gran logro para el IPSASB y sus partes interesadas alrededor del mundo.

2.3 Aplicabilidad de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público

Las NICSP se aplican a los estados financieros de propósito general (EFGP) de entidades del sector público que cumplen ciertos criterios definidos por el IPSASB. Las entidades del sector público deben cumplir con todos los siguientes criterios:

- ▶ Son responsables de la prestación de servicios a beneficio del público y/o para redistribuir ingresos y riqueza;
- ▶ Principalmente financian sus actividades, directa o indirectamente, con impuestos y/o transferencias de otro nivel de gobierno, contribuciones sociales, deuda o tasas; y
- ▶ No tienen como objetivo principal la generación de ganancias.

El objetivo principal de la mayoría de las entidades del sector público es prestar servicios al público, en vez de generar ganancias y retornos sobre el patrimonio para los inversionistas. Las entidades del sector público generalmente incluyen los

gobiernos nacionales y regionales (p.ej., gobiernos estatales, provinciales, territoriales), autoridades locales (p.ej., localidades y ciudades) además de las entidades gubernamentales relacionadas (p.ej., departamentos, programas, consejos, comisiones, agencias, fondos previsionales, fideicomisos, autoridades reglamentarias) y las organizaciones gubernamentales internacionales.

Por lo general, las guías del IPSASB, que se refieren principalmente a los IFPG que no sean EFPG (p.ej., GPR 1: *Información sobre la Sostenibilidad a Largo Plazo de las Finanzas de una Entidad*), no son parte del conjunto de las NICSP. Por lo tanto, las entidades no deben aplicar estas GPR para poder declarar cumplimiento total con las NICSP. Por consiguiente, este tipo de guía se denomina “Guía de Prácticas Recomendadas (GPR)” y no NICSP.

La definición de una Empresa Pública (EP) en NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*, ha sido suprimida y reemplaza con el término “entidades comerciales del sector público” y, por ende, se hicieron las enmiendas respectivas tanto en las NICSP como en las GPR. Estas enmiendas abordan las inquietudes de los constituyentes sobre la aplicación de las NICSP a las entidades del sector público y las diferentes interpretaciones de la definición de las EP. Las NICSP no se aplican a las entidades comerciales del sector público con fines de lucro. Adicionalmente, el IPSASB reconoce el derecho de los gobiernos y los órganos normativos de establecer normas contables y guías para la información financiera en sus jurisdicciones.

La Tabla 9 presenta un resumen del enfoque anterior y el enfoque nuevo sobre la aplicabilidad de las NICSP:

	Enfoque Anterior	Enfoque Nuevo
Alcance de IPSASB	El IPSASB desarrolló normas y otras publicaciones para el uso de entidades del sector público que no sean EP	Descripción detallada de las características de las entidades del sector público para las cuales se diseñan las NICSP
Definición de EP	Depende de una definición formal de EP en NICSP 1	- Eliminación del término EP y su definición en NICSP 1 - Se usa el nuevo término “entidades comerciales (del sector público)” en referencia a las EP

Alcance de NICSP/GPR	▸ La sección de alcance en cada NICSP y GPR establece que estos pronunciamientos no se aplican a las EP ▸ El prólogo a las NICSP explica que las EP aplican las NIIF	▸ La sección de alcance en cada NICSP y GPR ha sido enmendada, eliminando el párrafo que establece que las EP no aplican las NICSP ▸ Se elimina la declaración en el Prólogo que explica que las EP aplican las NIIF

Tabla 9: Resumen del enfoque anterior y el enfoque nuevo sobre la aplicabilidad de las NICSP

2.4 Estados financieros de propósito general

Los estados financieros que se emiten para los usuarios que no pueden solicitar información financiera para satisfacer sus necesidades específicas de información se denominan EFPG. Algunos ejemplos de estos usuarios de los estados financieros son los ciudadanos, votantes, sus representantes políticos y otros miembros del público general. El término “estados financieros” que se usa en este libro y en las normas cubre todas las revelaciones y notas identificadas como componentes de los EFPG.

Adicionalmente a los EFPG, una entidad del sector público puede preparar estados financieros para otras partes (como los comités ejecutivos, el órgano legislativo y otras partes con funciones supervisoras) que pueden solicitar información financiera ajustada a sus necesidades. Estos estados financieros se denominan “estados financieros de propósito especial”. El IPSASB recomienda que se adopten las NICSP también para los estados financieros de propósito especial donde sea apropiado.

Como se señala anteriormente, las publicaciones del IPSASB comprenden principalmente las normas y las GPR, además de estudios y otras publicaciones. Solo las NICSP se asocian a los EFPG y son autoritativas donde una entidad quiera hacer una declaración incondicional de cumplimiento total con las NICSP. Las GPR son pronunciamientos que brindan directrices sobre las buenas prácticas en la preparación de los IFPG que no son estados financieros. A diferencia de las NICSP, las GPR no entregan directrices sobre el nivel de fiabilidad al cual debería estar sujeta la información.

Los estados financieros preparados sobre la base contable de devengo comprenden un estado de situación financiera, un estado de rendimiento financiero, un estado de flujo de efectivo y un estado de cambios en los activos netos/patrimonio. Para los estados financieros preparados sobre la base contable de efectivo, el estado de

ingresos y egresos de efectivo es el componente principal de los estados financieros, además de las políticas contables y las notas explicativas.

2.5 Autoridad de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público

El IPSASB reconoce el derecho de los gobiernos y los órganos normativos nacionales de establecer normas contables y guías asociadas a sus jurisdicciones. Sus objetivos son “velar por el interés público mediante el establecimiento de normas contables de alta calidad para el sector público, facilitando la convergencia de las normas internacionales y nacionales y mejorando la calidad y consistencia de las prácticas en todo el mundo”. Por lo tanto, el IPSASB se considera en una función de apoyo. Las jurisdicciones que deciden adoptar las NICSP pueden aplicar las NICSP como mejores prácticas internacionales y usarlas como guía en sus propios procesos normativos. Los EFPG de las entidades del sector público pueden regirse por las normas o leyes en su jurisdicción. Estas normas pueden ser reglamentos, directivas o declaraciones sobre la contabilidad y/o normas contables emitidos por los gobiernos, autoridades reguladoras y/o asociaciones profesionales en la jurisdicción.

Sin embargo, ni el IPSASB ni la profesión de contabilidad y auditoría pueden exigir directamente el cumplimiento con las NICSP por su cuenta. Esto significa que las NICSP no tienen un efecto inmediatamente vinculante para las autoridades territoriales u otras entidades del sector público.

No obstante, las NICSP existentes pueden ayudar a los legisladores y órganos normativos nacionales en el desarrollo de nuevas normas o la revisión de las existentes para lograr mejor comparabilidad de los estados financieros de las entidades del sector público a nivel nacional e internacional. Las NICSP pueden ser de gran ayuda, especialmente para todas las jurisdicciones que aún no cuentan con políticas contables de devengo para el sector público.

Los países emergentes también son uno de los principales grupos objetivo de las NICSP. Las instituciones financieras como el Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial y el Banco Asiático de Desarrollo juegan un rol importante como principales donantes e instituciones prestamistas para estos países. Hoy en día, la estrategia de proveer recursos financieros a los países emergentes a través de estas instituciones se enfoca principalmente en la creación de estructuras transparentes y consistentes de información financiera como base para la ayuda financiera a futuro. Por ende, la ayuda financiera por parte de estas instituciones se relaciona a menudo con la implementación de procedimientos y estructuras de información en base a las NICSP. Por ejemplo, el Banco Mundial sugiere que los prestatarios preparen sus informes financieros según las NICSP. Así, las NICSP han adquirido

mayor importancia como el único marco contable aceptado internacionalmente para el sector público.

Sin embargo, también hay una demanda creciente de la adopción de las NICSP en los países desarrollados para efectos de compatibilidad y comparabilidad. Los varios procesos de recaudación y reasignación de recursos empleados por diferentes países, como dentro de la Unión Europea (UE), crean la necesidad de transparencia con respecto a los criterios de asignación y el uso de estos recursos – particularmente en tiempos de recursos económicos limitados. Debido a que las NICSP son el único modelo contable para el sector público aceptado internacionalmente, estas normas fueron una guía para los estados miembros en Europa Oriental que decidieron establecer un sistema contable de vanguardia después de la destrucción de los antiguos sistemas políticos.

Adicionalmente, no queda duda de que los países europeos establecidos, como Alemania y Holanda, necesitan modernizar sus sistemas de presupuesto e información financiera. Las NICSP pueden considerarse como modelo de referencia para la reforma de la contabilidad gubernamental en esos países. El proyecto de la Comisión Europea de desarrollar Normas Europeas de Contabilidad para el Sector Público (NECSP) evaluó la idoneidad de las NICSP para los Estados Miembros en 2013 y concluyó que las NICSP se toman como referencia para la armonización potencial de las cuentas del sector público en la UE (ver el Capítulo III.2 para más detalles).

El IPSASB recomienda enfáticamente la adopción de las NICSP y la armonización de los requerimientos nacionales de contabilidad del sector público y de información financiera con las NICSP. Algunos países y órganos normativos nacionales ya han desarrollado normas contables generalmente aceptadas para el sector público en su jurisdicción. En muchas jurisdicciones, sin embargo, la contabilidad del sector público se encuentra todavía altamente fragmentada y con normas especiales para ciertos subsectores o áreas.

El IPSASB considera que la aplicación de las NICSP, junto con una declaración de cumplimiento, mejora significativamente la calidad de los EFPG preparados por las entidades del sector público. A su vez, esto mejora la base para la toma de decisiones de las autoridades públicas sobre la dotación de fondos, permitiendo mayor consistencia, transparencia y rendición de cuentas.

2.6 Las NICSP de base contable de devengo y de efectivo

Debido a su soberanía financiera, las jurisdicciones tales como países o naciones tienen la autoridad de decidir cómo estructurar la contabilidad del sector público dentro de su jurisdicción. Las encuestas globales de las firmas de servicios profesionales demuestran regularmente que los países a menudo aplican normas

similares a las NICSP a nivel del gobierno nacional/federal. Esto significa que estos países tienen su propio sistema nacional de contabilidad e información financiera, pero utilizan las NICSP como modelo o guía.

Aparte de eso, los requerimientos relacionados con las estadísticas financieras son los que principalmente han tenido un impacto sobre la información financiera pública a la fecha. Este impacto aumentará debido a una tendencia creciente hacia la alineación de los reglamentos estadísticos, como el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2014 del Departamento de Estadísticas del FMI (MEFP 2014), el Sistema de Cuentas Nacionales 2008 (SCN 2008) o el Sistema Europeo de Cuentas (SEC 2010).

Las entidades del sector público que mantienen sus cuentas según las NICSP pueden elegir la contabilidad de devengo o de efectivo. El IPSASB ha decidido emitir una sola norma sobre la base contable de efectivo – la NICSP de base de efectivo. La aplicación de esta norma pretende constituir un paso más en el camino hacia la contabilidad de devengo. Por consiguiente, todas las demás NICSP se desarrollan exclusivamente sobre la base contable de devengo – en línea con el concepto de contabilidad aplicado en las NIIF.

Esto refleja claramente la preferencia del IPSASB hacia esta base contable. Esta preferencia se ve cada vez más en la realidad contable del sector público global. La contabilidad de devengo se utiliza de manera creciente a nivel del gobierno nacional/federal en todas las regiones del mundo. Aunque se sigue usando la base contable de efectivo, especialmente en Asia, Latinoamérica y África, las encuestas han demostrado que estas regiones comparten el desarrollo más dinámico y planes de reforma hacia la contabilidad de devengo. La mayoría de los países en Norteamérica, Europa y Oceanía ya han adoptado la contabilidad de devengo.

2.7 Antecedentes de la aplicación de las normas internacionales contables para el sector público

Internacionalmente, el movimiento de (Nueva) Administración Pública ha ganado importancia considerable en la reforma del sector público. Uno de los componentes de esta nueva forma de administrar los asuntos públicos es la reforma de la contabilidad del sector público y la información financiera. Este nuevo modelo financiero de gobernanza para las organizaciones del sector público a menudo involucra una reforma de sus presupuestos. La base contable de devengo constituye un elemento importante de reforma en este contexto.

La Tabla 10 presenta un resumen de los principales países que han decidido introducir las NICSP o normas contables similares, o que ya las introdujeron.

Austria	Italia	Perú
Brasil	Japón	Portugal
Chile	Kenia	España
China	Lituania	Rusia
Colombia	Nueva Zelanda	Suiza
Costa Rica	Nigeria	Tanzania
Francia	Marruecos	Vietnam
Indonesia	Panamá	

Tabla 10: Resumen de los principales países que han decidido introducir las NICSP/normas contables similares, o que ya las introdujeron

El IPSASB también ha observado que las prácticas contables del sector público en Australia, Canadá, el Reino Unido y los Estados Unidos ya cumplen en gran medida con las NICSP. Por ejemplo, Australia y UK usan las NIIF como base de su contabilidad gubernamental, pero las suplementan con la guía de NICSP donde las NIIF no brindan orientación.

Las organizaciones supranacionales en la Tabla 11 también decidieron introducir las NICSP. Esto es otro ejemplo de la importancia creciente de las NICSP.

► Consejo de Europa
► Comisión Europea
► Agencia Espacial Europea (ESA)
► Organización Europea para la Explotación de Satélites Meteorológicos (Eumetsat)
► OCDE
► Organización del Tratado del Atlántico Norte (OTAN)
► Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)
► Sistema de las Naciones Unidas (inclusive todas sus instituciones, como UNESCO, UNICEF, WFP, etc.)

Tabla 11: Resumen de las organizaciones supranacionales que han decidido introducir las NICSP o que ya las introdujeron

A diferencia de las organizaciones supranacionales, que a menudo adoptan las NICSP de forma directa, los países tienen el poder financiero y legislativo y, por eso, tienden usar ese poder para alinear sus disposiciones contables nacionales con estas normas en vez de adoptarlas directamente.

La adopción de las normas contables internacionales asegura información comparativa y estandarizada sobre las finanzas y la situación financiera de las entidades del sector público en diferentes jurisdicciones. Considerando que las NICSP se derivan de las NIIF, pueden desarrollarse sobre una base contable bien establecida en el sector privado durante las últimas décadas. Esta base común

asegura la convergencia entre la contabilidad del sector privado y público para efectos de comparación, mientras permite divergencia donde se requieran normas adaptadas específicamente al sector público.

Por su orientación hacia satisfacer las necesidades de toma de decisiones, las NICSP ofrecen al poder ejecutivo y al poder legislativo una mejor base para sus decisiones sobre la asignación de recursos. Las NICSP de base de devengo toman en cuenta los indicadores de desempeño operacional como las provisiones, amortización y depreciación. Esto hace que las NICSP sean una base adecuada para una administración pública eficiente y eficaz. Las NICSP de base de devengo pueden promover acciones guiadas por el principio de equidad intergeneracional y contribuir a las acciones administrativas sostenibles.

El IPSASB tiene el objetivo de crear normas contables internacionales para el sector público de alta calidad de forma tal que aseguren la presentación razonable de la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de las entidades del sector público (NICSP 1.27). Adicionalmente, intentan lograr transparencia en la presentación de la situación financiera de las entidades del sector público. Finalmente, las NICSP ayudan a mejorar la rendición de cuentas por parte del poder ejecutivo y del poder legislativo. El objetivo de la contabilidad según las NICSP es el de ofrecer a los ejecutivos en el sector público información relevante para la toma de decisiones, por un lado, y asegurar la rendición de cuentas asociada a los fondos y recursos públicos asignados a la entidad (NICSP 1.15), por el otro. Las NICSP también pueden hacer un aporte significativo al trabajo de los órganos normativos nacionales. Pueden ser útiles para las autoridades responsables de la contabilidad del sector público (p.ej., un órgano normativo especialmente establecido) o para los legisladores cuando deben enmendar o revisar las normas nacionales de base de devengo.

2.8 Disposiciones para la transición desde la base contable de efectivo hacia la base contable de devengo

La NICSP de base de efectivo puede considerarse un paso intermedio para la implementación de la base contable de devengo y una futura implementación de las NICSP de base de devengo. La norma comprende dos partes. La primera parte establece los requerimientos de información sobre la base contable de efectivo. La segunda parte contempla las revelaciones adicionales sugeridas. Esta parte de la NICSP de base de efectivo no es obligatoria y recomienda que las entidades del sector público hagan revelaciones voluntarias sobre la base contable de devengo aun cuando sus estados financieros se preparen sobre la base contable de efectivo. Una entidad del sector público en la transición desde la base contable de efectivo hacia la base contable de devengo puede necesitar incorporar ciertas revelaciones sobre la base de devengo en los estados financieros durante esa etapa.

El IPSASB de por sí facilita el logro del cumplimiento total con las NICSP de base de devengo. En enero de 2015, el Consejo emitió la NICSP 33, *Adopción por Primera Vez de las NICSP de Base de Devengo*. La NICSP 33 aborda la transición desde la base de efectivo, o desde una base de devengo bajo otro marco de información, o desde una versión modificada de la base contable de efectivo o de devengo hacia las NICSP de base de devengo. Resumiendo y armonizando las disposiciones transitorias de las normas existentes específicas, la NICSP 33 otorga exenciones transitorias a las entidades que adoptan las NICSP de base de devengo por primera vez. La NICSP 33 concede a las entidades que adoptan por primera vez un plazo de tres años para reconocer los activos y pasivos especificados, para que así los preparadores tengan el tiempo suficiente para desarrollar modelos confiables para el reconocimiento y medición de los activos y pasivos durante el período de transición. Estos activos y pasivos incluyen los inventarios, propiedades de inversión, propiedad, planta y equipo, planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo, activos biológicos y productos agrícolas, activos intangibles, activos de concesión de servicios y los pasivos asociados, y los instrumentos financieros. Para más información sobre la NICSP 33, ver el capítulo detallado sobre la NICSP 33.

Para facilitar la adopción de las NICSP, el IPSASB también ha preparado el Estudio 14, *Transición hacia la base contable de devengo: Guía para los gobiernos y las entidades gubernamentales (tercera edición)*. Este estudio del IPSASB ofrece una guía sobre la transición desde la base de efectivo hacia la base de devengo, y puede ser útil para las entidades que informan sobre una base de devengo y están considerando adoptar las NICSP de base de devengo. La IFAC lanzó en 2022 la plataforma "Camino hacia el devengo", que se basa en el Estudio 14 con contenido actualizado y una presentación modernizada.

2.9 Procedimientos para el desarrollo de las normas contables

Para desarrollar las NICSP, el IPSASB ha establecido un debido proceso que da tanto a las partes interesadas, como las organizaciones miembros de la IFAC, auditores y contadores, elaboradores de los estados financieros (incluyendo los ministerios de finanzas), órganos normativos y las personas, la oportunidad de presentar sus comentarios. Adicionalmente, la IFAC ha establecido el GCA del IPSASB para hablar de proyectos importantes, asuntos técnicos y prioridades relacionadas con la estrategia y plan de trabajo.

El IPSASB entrega al CIP documentación de apoyo para la aplicación del debido proceso para todas las NICSP nuevas y revisadas antes de su emisión. La consideración del CIP del debido proceso puede requerir que el IPSASB tome más medidas para tratar las inquietudes sobre la aplicación del debido proceso. El CIP no

revisa ni considera los asuntos técnicos o de información financiera acordados por el IPSASB. Esas decisiones son responsabilidad del IPSASB.

En el establecimiento de su estrategia y plan de trabajo, el IPSASB también solicita consejos del CIP sobre la idoneidad de los ítems en el plan de trabajo, y sobre la integridad de la estrategia y plan de trabajo desde la perspectiva del interés público. El IPSASB ajusta su plan de trabajo final para reflejar la perspectiva del interés público del CIP o explica al CIP cómo ha tomado en cuenta sus consejos. El IPSASB también discute regularmente con el CIP sobre los avances en su estrategia y plan de trabajo.

Los procedimientos de trabajo son acciones adoptadas por el IPSASB para facilitar la operación del debido proceso (“normas de conducta”), pero en sí no constituyen parte del debido proceso. Los procedimientos de trabajo pueden ser modificados en la práctica, donde sea necesario, para responder a los cambios en las circunstancias. El IPSASB informa al PIC sobre las modificaciones relevantes realizadas a los procedimientos de trabajo en la práctica y su respectiva justificación.

El debido proceso comienza con una decisión del Consejo sobre si se debería desarrollar una norma o guía sobre un asunto determinado. Esta decisión se hace normalmente dentro de una sesión de planificación de trabajo en una reunión del IPSASB. Por lo general, el IPSASB acuerda seguir con un proyecto en base a la descripción del proyecto, la cual es desarrollada por el personal del IPSASB. El Consejo toma una decisión sobre la descripción del proyecto y establece una guía preliminar para el futuro desarrollo de la norma. Dependiendo del proyecto, el IPSASB elegirá desarrollar un ED de forma directa o comenzar con un CP y desarrollar el ED posteriormente. En la mayoría de los casos, los proyectos generalmente son dirigidos por un TBG o TF. Una vez que el TBG/TF y el personal del IPSASB haya redactado el borrador del CP, el Consejo en su conjunto mantiene una discusión final sobre el CP y lo aprueba. El CP usualmente contiene Temas Específicos para Comentarios sobre asuntos determinados en el documento. Todos los documentos se ponen a disposición del público general en la página web del IPSASB y pueden ser comentados por las partes interesadas. Después de la etapa de consulta y su revisión posterior por parte del personal del IPSASB, se presenta un ED al Consejo para su aprobación. Una vez que el IPSASB apruebe el ED, se publica y se solicitan comentarios del público. En base a los comentarios recibidos, el IPSASB revisará la norma propuesta y finalmente la aprobará como norma. Ocasionalmente, el IPSASB puede volver a emitir el ED como tal si hay asuntos importantes que han sufrido modificaciones producto de los comentarios de los constituyentes.

En todas las etapas descritas anteriormente, los proyectos se deliberan con el GCA para recibir la mayor cantidad de opiniones posible. El Presidente del GCA asiste a las reuniones del IPSASB y asegura que los resultados de las deliberaciones del GCA

se incluyan en la discusión del Consejo. Se ha establecido un “mecanismo de seguimiento” detallado para brindar transparencia sobre la incorporación de las opiniones del GCA por parte del Consejo.

El Presidente del IPSASB y el Director Técnico del IPSASB entregan al CIP un resumen de la aplicación del debido proceso para las NICSP nuevas o revisadas antes de su emisión. El Presidente del GCA es responsable de notificar al CIP si se está cumpliendo con el debido proceso en la interacción del IPSASB con el GCA.

Se requiere una mayoría de dos tercios de los derechos a voto en el IPSASB para la aprobación de los CP, ED o normas. Cada miembro del IPSASB cuenta con un voto. Desde enero de 2012, solo el miembro designado puede ejercer el voto, es decir, los votos ya no pueden delegarse a otros miembros del IPSASB. El texto de un pronunciamiento que es publicado por el IPSASB en inglés se considerará como la versión aprobada del pronunciamiento.

La Tabla 12 presenta la estructura general de una NICSP:

▶ Objetivo
▶ Alcance
▶ Definiciones
▶ Políticas contables/contenido de las NICSP
▶ Fecha de vigencia y transición
▶ Apéndices (Guía de aplicación y enmiendas a otras NICSP)
▶ Fundamentos de las conclusiones
▶ Guía de Implementación (si procede)
▶ Comparación con la NIIF correspondiente (si procede)

Tabla 12: Estructura general de una NICSP

2.10 Proceso de revisión y modificación de los documentos del IASB

El IPSASB aborda los asuntos de información financiera del sector público de dos formas: por un lado, el IPSASB elabora NICSP específicas para el sector público que no tienen una NIIF equivalente. Normalmente, estas NICSP tratan asuntos que no han sido abordados de manera integral o apropiada en las NIIF, o para los cuales no existe una NIIF asociada (p.ej. NICSP 24, *Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros* o NICSP 42 *Beneficios Sociales*). Y por el otro lado, el IPSASB desarrolla NICSP alineadas con las NIIF, adaptándolas al contexto del sector público (p.ej., NICSP 16, *Propiedades de Inversión* o NICSP 45 *Propiedad, Planta y Equipo*).

Para guiar el desarrollo de las NICSP mediante la adaptación de las NIIF/NIC, el IPSASB elaboró su propio “Proceso de revisión y modificación de los documentos

del IASB” en octubre de 2008. El IPSASB utiliza el análisis derivado de este proceso en el desarrollo del documento del IPSASB respectivo para determinar si los asuntos identificados del sector público requieren desviaciones del documento del IASB.

El proceso de revisión de los documentos del IASB es continuo y se evalúa regularmente para determinar si se necesitan cambios para mejorar el proceso.

2.11 Proceso para considerar las directrices de información EFP durante el desarrollo de las NICSP

Aparte de la convergencia con las NIIF, el IPSASB busca lograr alineación con las EFP. El “Proceso para Considerar las Directrices de Información de las Estadísticas de Finanzas Públicas (EFP) Durante el Desarrollo de las NICSP” del IPSASB, describe cómo el IPSASB considera el alcance para reducir las diferencias entre las NICSP y EFP durante:

- a) el desarrollo de su plan de trabajo;
- b) el desarrollo de las nuevas NICSP; y
- c) las revisiones a las NICSP existentes.

Por lo tanto, se deberían evitar diferencias innecesarias entre las directrices de información de EFP y las NICSP. Este proceso busca abordar tanto las diferencias existentes como las posibles diferencias a futuro que podrían surgir del desarrollo de una nueva NICSP para tratar un asunto de información financiera previamente no tratado, o a través de las revisiones de una NICSP existente. Desde el 2014, el personal del IPSASB ha elaborado una tabla de monitoreo de EFP para cada reunión del IPSASB. La tabla ofrece un resumen de las principales diferencias entre los requerimientos de reconocimiento y medición de NICSP y EFP. Incluye evaluaciones de si las diferencias se pueden resolver mediante la adopción de una opción de NICSP alineada con EFP, si las podrían resolverse a futuro mediante un proyecto actual del plan de trabajo de las NICSP, y si las diferencias deben ser abordadas actualmente.

2.12 Proyectos actuales del IPSASB

A continuación se resumen los proyectos del IPSASB a junio del 2023. Los proyectos se ordenan por fecha.

Arrendamientos concesionarios y activos por derecho de uso en especie

El Proyecto de Norma 84 (ED 84 en inglés) se publicó en enero de 2023 como el resultado de la segunda fase del proyecto de arrendamientos, y se concentra en temas específicos del sector público. El ED 84 propone enmiendas a la NICSP 43 - *Arrendamientos* y a la NICSP 23 - *Ingresos de transacciones sin contraprestación (impuestos y transferencias)*, para proporcionar orientación sobre el tratamiento contable de los arrendamientos concesionarios y los activos por derecho de uso en especie. De la misma manera que sucede con los préstamos concesionarios, el ED

84 propone identificar el componente con contraprestación y sin contraprestación en un arrendamiento. El componente sin contraprestación de un arrendamiento concesionado debería tratarse según la NICSP 23, mientras que el componente con contraprestación debería basarse en la NICSP 43. Puede consultar más detalles sobre este proyecto de norma en el Capítulo VI.

Recursos naturales

En mayo de 2022, el IPSASB publicó un Documento de Consulta sobre recursos naturales el cual aborda los temas generales de información financiera de los recursos de subsuelo (depósitos minerales y de petróleo), los recursos vivos (vida animal y vegetal no cultivada) y el agua. Como un siguiente paso, el IPSASB desarrollará dos proyectos de norma: uno se alineará con las guías disponibles de la NIIF 6, *Exploración y evaluación de recursos minerales*, del sector privado, mientras que el otro proyecto proporcionará orientación sobre la información financiera de los recursos naturales en los estados financieros de propósito general. Puede consultar más detalles sobre este Documento de Consulta en el Capítulo VI.

Avanzando en los informes de sostenibilidad del sector público

En mayo de 2022, el IPSASB publicó el "Documento de Consulta, *Avance en los informes de sostenibilidad del sector público*", para evaluar la demanda de orientación sobre informes de sostenibilidad del sector público, así como el grado de apoyo a la participación del IPSASB en el proceso, las áreas prioritarias de orientación y la forma en que se podría abordar esta tema. En diciembre de 2022, el IPSASB decidió liderar el desarrollo de las guías para la presentación de los informes de sostenibilidad para el sector público. En junio de 2023, decidió que los pronunciamientos sobre estos informes deberían emitirse como normas autorizadas y separadas del conjunto actual de NICSP. Asimismo, el IPSASB aprobó el informe del proyecto de revelaciones relacionadas con el clima. El objetivo de este proyecto es desarrollar un punto de referencia global para la revelación de la información consistente y comparable en el sector público relacionada con el clima con el fin de satisfacer las necesidades de los usuarios de los informes en este sector (destinatarios de servicios y proveedores de recursos), para garantizar una mayor transparencia y rendición de cuentas y finalmente mejorarla toma de decisiones. El desarrollo de las normas se basará en la NIIF S2 y en los requerimientos de las normas GRI, adaptadas para el contexto del sector público.

Medición - Fase de aplicación

El proyecto se enfoca en evaluar la aplicabilidad del valor operativo actual como base de medición para los activos en el conjunto actual de NICSP que permiten utilizar el valor razonable después del reconocimiento inicial. Al 30 de junio de 2023, el IPSASB decidió que el Valor Operativo Actual no es una base de medición aplicable para: NICSP 16, *Propiedades de inversión*; NICSP 26, *Deterioro de activos generadores de efectivo*; NICSP 27, *Agricultura*; NICSP 36, *Inversiones en entidades asociadas y*

negocios conjuntos; NICSP 37, Acuerdos conjuntos y NICSP 41, Instrumentos financieros.

3. Marco Conceptual del IPSASB para la Información Financiera de Propósito General de las Entidades del Sector Público

3.1 Antecedentes

El IPSASB inició el proyecto del Marco Conceptual (el Marco) en 2006. Si bien el Consejo realizó las actividades principales de desarrollo entre 2010 y 2014, originalmente era un proyecto de colaboración con varios órganos normativos nacionales y autoridades similares responsables de la información financiera por parte de las entidades del sector público en sus jurisdicciones. El objetivo del proyecto era desarrollar un Marco Conceptual para el sector público aplicable a la preparación y presentación de estados financieros de las entidades del sector público.

Desde el inicio del proyecto, la intención del IPSASB no era simplemente interpretar el Marco del IASB para su aplicación al sector público. Aunque el IPSASB monitorea de cerca el trabajo del IASB y otros órganos normativos, el Marco siempre fue un proyecto específico para el sector público. Este enfoque fue reafirmado por el IPSASB en junio de 2013 cuando el IASB publicó su Documento de Discusión DP 2013/1A, *Revisión del Marco Conceptual para la Información Financiera*.

La Tabla 13 presenta los capítulos del Marco cubiertos en cada etapa. Los Capítulos 1 a 4, así como el capítulo 8, tratan los conceptos aplicables a todos los asuntos dentro del alcance de los IFPG. Los Capítulos 5 a 7 se refieren a conceptos aplicables a los EFPGs y no se aplican a las áreas más integrales de información financiera fuera de los estados financieros.

Capítulo del Marco Conceptual
Capítulo 1: Rol y Autoridad del Marco Conceptual
Capítulo 2: Objetivos y Usuarios de Información Financiera de Propósito General
Capítulo 3: Características Cualitativas
Capítulo 4: Entidad Informante

Capítulo 5: Elementos en los Estados Financieros
Capítulo 6: Reconocimiento en los Estados Financieros
Capítulo 7: Medición de los Activos y Pasivos en los Estados Financieros
Capítulo 8: La Presentación de Información en Informes Financieros de Propósito General

Tabla 13: Resumen de los capítulos del Marco Conceptual del IPSASB

El Consejo priorizó y dedicó muchos de sus recursos a la elaboración del Marco, lo cual llevó a la aprobación del Marco Conceptual para Información Financiera de Propósito General de las Entidades del Sector Público en la reunión del IPSASB en septiembre de 2014, y su publicación el 31 de octubre de 2014. En 2020, el IPSASB inició algunas actualizaciones de alcance limitado a los siguientes capítulos del Marco Conceptual: Capítulo 3, Características cualitativas; Capítulo 5, Elementos de los estados financieros y Capítulo 7, Medición de los activos y pasivos en los estados financieros, las cuales concluyeron en 2023. El IPSASB consideró que la revisión de ciertos aspectos del Marco Conceptual era apropiada, dados los siguientes factores: el proyecto del IPSASB sobre la medición, la publicación del Marco Conceptual de 2018 del Consejo Internacional de Normas de Contabilidad (IASB) y la finalización de la NIIF 13, *Valor razonable*.

El Marco establece los conceptos que deben ser aplicados en el desarrollo de las NICSP y GPR aplicables a la preparación y presentación de los IFPG por parte de las entidades del sector público. El Marco refleja las características principales del sector público en su enfoque con respecto a los elementos de los estados financieros, la medición de activos y pasivos, y la presentación de informes financieros.

3.2 Características principales del sector público

El Prólogo del Marco señala las características del sector público consideradas por el IPSASB en su desarrollo. También aclara que el Marco establece los conceptos que serán aplicados en el desarrollo de las NICSP y GPR aplicables a la preparación y presentación de los IFPG de entidades del sector público. El Prólogo indica que el sector público incluye los gobiernos nacionales y subnacionales (regionales, estatales/provinciales, y locales) y las entidades gubernamentales relacionadas, además de las organizaciones internacionales del sector público. El objetivo principal de la mayoría de las entidades del sector público es la prestación de servicios al público, y no la generación de lucro ni retornos sobre el patrimonio para los inversionistas. Por consiguiente, el desempeño de esas entidades se puede evaluar

solo parcialmente mediante la examinación de su situación financiera, resultados y flujos de efectivo.

A nivel global, el sector público varía considerablemente tanto en sus arreglos constitucionales como en sus modalidades de operación. Sin embargo, el Prólogo destaca que la gobernanza en el sector público generalmente involucra la “responsabilización” del ejecutivo por parte de un órgano legislativo (o su equivalente). Las NICSP se desarrollan para ser aplicadas en países y jurisdicciones con sistemas políticos diferentes, formas de gobierno diferentes y arreglos institucionales y administrativos diferentes para la prestación de servicios a los ciudadanos. Las características principales que son únicas para el sector público son:

- ▶ El volumen y la relevancia financiera de las transacciones sin contraprestación
- ▶ La importancia del presupuesto aprobado
- ▶ La naturaleza de los programas del sector público y la permanencia del sector público
- ▶ La naturaleza y propósito de los activos y pasivos en el sector público
- ▶ El rol regulador de las entidades del sector público
- ▶ La relación con la información estadística.

El establecimiento de normas para el sector público a nivel global debe tomar en cuenta estas características principales, especialmente cuando se evalúa la aplicabilidad de las soluciones contables del sector privado en los proyectos de convergencia.

3.3 Rol y autoridad del Marco

El rol del Marco es establecer los conceptos que sustentan la información financiera de las entidades del sector público que adoptan la base contable de devengo. El IPSASB aplica estos conceptos en el desarrollo de las NICSP y GPR.

El Marco no establece requisitos obligatorios para la información financiera, ni anula los requerimientos de las NICSP o GPR. No obstante, el Marco puede brindar directrices a los usuarios para tratar asuntos no abordados en las NICSP o GPR.

El Marco indica que los IFPG “pretenden satisfacer las necesidades de información de los usuarios que no pueden solicitar la preparación de informes financieros ajustados a sus necesidades de información específicas”. Los IFPGs generalmente comprenden varios informes como la discusión y análisis de estados financieros (FSD&A), informes sobre el rendimiento de servicios o la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas de una entidad. Los IFPGs abarcan los estados financieros (inclusive las notas) e información que mejora, complementa y suplementa los estados financieros. Los EFPG se incluyen en el alcance de los IFPG. La NICSP 1 establece los componentes de un conjunto completo de estados financieros. Según el IPSASB,

los IFPG abarcan un alcance más integral de información financiera que los estados financieros.

El Marco apoya la información financiera de las entidades del sector público que aplican las NICSP. Por lo tanto, aplica a los IFPG de los gobiernos nacionales, regionales, estatales/provinciales y locales. También aplica a los IFPG de una gran variedad de otras entidades del sector público como los ministerios, departamentos, programas, consejos, comisiones, agencias, fondos previsionales del sector público, fideicomisos y autoridades reglamentarias del gobierno, y organizaciones gubernamentales internacionales.

3.4 Objetivos y usuarios de la información financiera de propósito general

El IPSASB define el objetivo de la información financiera de las entidades del sector público como “proporcionar información sobre la entidad que es útil para los usuarios de los informes financieros de propósito general para fines de rendición de cuentas y toma de decisiones”. Por ende, el IPSASB determinó los objetivos de información financiera con referencia a los usuarios de los IFPG y sus necesidades de información. De acuerdo a este amplio enfoque en los usuarios, el IPSASB decidió referirse a los IFPG, que abarcan un alcance más amplio de información financiera que los EFPG. De manera similar al IASB, el IPSASB destaca la importancia de proporcionar información para la toma de decisiones. Sin embargo, el IPSASB también identifica la necesidad de proporcionar información para la rendición de cuentas. El IASB considera la administración como un aspecto de la toma de decisiones.

Con respecto a la importancia de la rendición de cuentas como un aspecto distintivo del Marco del IPSASB, algunos participantes de la consulta pública del IPSASB sobre el Marco sostuvieron que la rendición de cuentas debería identificarse como el objetivo exclusivo o predominante de la información financiera de las entidades del sector público.

En cuanto a los usuarios de los informes financieros, el IPSASB indica que “los IFPG de las entidades del sector público se desarrollan principalmente para responder a las necesidades de información de los beneficiarios de los servicios y los proveedores de recursos que no poseen la autoridad de obligar a una entidad del sector público a revelar la información que necesitan para efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones” (ver Marco Conceptual 2014 par. 2.4). Como los ciudadanos reciben servicios de, y entregan recursos a, el gobierno y otras entidades del sector público, estos se definen como los **usuarios principales de los IFPG**. El IPSASB también reconoce el órgano legislativo (u órgano similar) y los miembros de parlamento (u órgano similar) como los usuarios principales de los IFPG, en su capacidad de representantes de los intereses de los beneficiarios de

servicios y proveedores de recursos. Aunque los usuarios tales como analistas, medios de comunicación, asesores financieros, grupos de interés público y grupos de cabildeo son subgrupos de los beneficiarios de servicios y proveedores de recursos, no se consideran los usuarios principales de los IFPG (denominados “**otros usuarios**”).

A diferencia del sector privado, donde el motivo predominante es el lucro y la rentabilidad, “la función primaria de los gobiernos y otras entidades del sector público es prestar servicios ... que mejoran o mantienen el bienestar de los ciudadanos y otros residentes aptos”. El sector público se caracteriza por servicios prestados como el resultado de transacciones sin contraprestación en un contexto no competitivo. Como consecuencia, “los gobiernos y otras entidades del sector público deben rendir cuentas ante aquellos que les entregan los recursos y aquellos que dependen de ellos para usar los recursos en la prestación de servicios durante el período cubierto y a largo plazo”. Según el IPSASB, el desempeño de las obligaciones de rendición de cuentas requiere:

- El suministro de información sobre la gestión por parte de la entidad de los recursos entregados a ella para la prestación de servicios a los constituyentes y otros, y su cumplimiento con la legislación, reglamentación, u otra autoridad que rige su prestación de servicios y otras operaciones;
- El suministro de información sobre asuntos como los logros de la entidad en la prestación de servicios durante el período de información, y su capacidad de seguir prestando servicios a futuro.

En los Fundamentos de las Conclusiones, el IPSASB aclara que el monitoreo de la implementación del presupuesto aprobado representa el primer método por el cual el órgano legislativo ejerce supervisión, y los ciudadanos y sus representantes elegidos exigen rendición de cuentas por parte del gobierno.

3.5 Características cualitativas

En su definición de las características cualitativas (CC), el IPSASB se refiere a los IFPG, el alcance más amplio de información financiera. Por lo tanto, las CC se aplican a toda la información financiera y no financiera presentada en los IFPG, inclusive información histórica y prospectiva, e información explicativa. Según el IPSASB, las CC son “los atributos que hacen que la información en los IFPG sea útil para los usuarios y respalde el logro de los objetivos de la información financiera.” El enfoque del IPSASB hacia las CC está directamente vinculado con los objetivos de información financiera.

Como el IASB, el IPSASB define: (1) relevancia, (2) representación fiel, (3) comprensibilidad, (4) oportunidad, (5) comparabilidad, y (6) verificabilidad como las

CC de información. Sin embargo, mientras que el IASB distingue entre las **CC fundamentales** (relevancia y representación fiel) y las **CC suplementarias** (comprensibilidad, oportunidad, comparabilidad y verificabilidad), el IPSASB no implementó tal jerarquía en sus CC.

Las **restricciones sobre la información** incluidas en los IFPG son identificadas por el Marco como la materialidad, costo-beneficio y el logro de un equilibrio adecuado entre las CC. La información se considera material si se puede razonablemente esperar que su omisión, tergiversación u oscurecimiento influya en el cumplimiento de la rendición de cuentas por parte de la entidad, o en las decisiones que los usuarios tomen sobre la base de los IFPG que la entidad prepara para el período reportado. Como la información financiera implica costos, la aplicación de la restricción de costo-beneficio contempla la evaluación de si los beneficios de presentar información justificarían los costos incurridos para brindar y usar la información. Finalmente, las CC en su conjunto aportan a la utilidad de la información. El Marco ofrece el ejemplo de que ni la representación fiel de un fenómeno irrelevante ni la representación infiel de un fenómeno relevante genera información útil. El objetivo sería lograr un equilibrio apropiado entre las características para cumplir con los objetivos de la información financiera.

3.6 Entidad que informa

El IPSASB define una entidad del sector público que informa como “un gobierno u otra organización, programa o área de actividad identificable del sector público que prepara los IFPG”. Además, el Marco del IPSASB también aclara que una entidad que informa no necesita tener una identidad jurídica.

El Marco no especifica cuáles entidades del sector público deberían identificarse como entidad que informa o grupo de entidades que informan. El IPSASB deriva el concepto de la entidad que informa de los objetivos de información financiera.

Una entidad del sector público que informa puede contemplar no solo una entidad individual, sino dos o más entidades individuales que presentan los IFPG como si fueran una sola entidad (grupo de entidades que informan). El IPSASB define las características principales de una entidad que informa, o grupo de entidades que informan, de la siguiente forma:

- ▶ Una entidad que recibe recursos de, o en nombre de, los constituyentes y/o usa los recursos para realizar actividades a beneficio de, o en nombre de, esos constituyentes;
- ▶ Hay beneficiarios de servicios o proveedores de recursos que dependen de los IFPG de la entidad para fines de rendición de cuentas o toma de decisiones.

El IPSASB no ofrece directrices sobre las circunstancias en las cuales una entidad tiene la obligación de preparar y presentar estados financieros consolidados. En

cambio, el IPSASB indica que los criterios para la inclusión de una entidad en un grupo de entidades que informan serían desarrollados y totalmente investigados a nivel de las normas.

3.7 Elementos de los estados financieros

El Capítulo 5 del Marco define los elementos utilizados en los estados financieros y brinda explicaciones adicionales de las definiciones. El Capítulo 6 define el reconocimiento y ofrece los criterios para que un elemento sea reconocido en los EFP.

Según el Marco, los elementos sirven para agrupar los efectos financieros de las transacciones y otros hechos en categorías amplias que comparten características económicas en común. El IPSASB se refiere a los componentes utilizados para crear los estados financieros. Los elementos se utilizan para registrar, clasificar y agrupar datos y movimientos económicos. Los mismos estructuran los datos de tal forma que les brinda a los usuarios información que logra los objetivos y cumple con las características cualitativas de la información financiera.

El Consejo ha definido los siguientes seis elementos:

- ▶ Activos;
- ▶ Pasivos;
- ▶ Ingresos;
- ▶ Gastos;
- ▶ Contribuciones de los propietarios;
- ▶ Distribuciones a los propietarios.

Un activo se define como “un recurso que es controlado en el presente por la entidad como resultado de eventos pasados”. En este contexto, un recurso es un derecho al potencial de servicio o a la capacidad de generar beneficios económicos, o bien, un derecho a ambos... El “potencial de servicio” es un concepto específico para el sector público y se refiere a la capacidad de un recurso de ofrecer servicios que contribuyan a alcanzar los objetivos de la entidad. El potencial de servicio permite que la entidad logre sus objetivos sin generar necesariamente flujos de efectivo. Los activos en el sector público que tienen potencial de servicio pueden ser activos recreativos, patrimoniales, comunitarios, de defensa y otros activos mantenidos por los gobiernos y otras entidades del sector público y utilizados para prestar servicios a los constituyentes. El uso y enajenación de tales activos pueden ser restringidos, ya que muchos activos con potencial de servicio son de naturaleza especializada. El potencial de servicio o capacidad de generar beneficios económicos puede surgir del derecho de uso.

Un pasivo se define como «una obligación presente que tiene la entidad para transferir recursos como resultado de eventos pasados». Las obligaciones

presentes son vinculantes y surgen de una o más transacciones o de eventos pasados y tienen el potencial de requerir que la entidad transfiera recursos de ella misma. Un pasivo debe tener una transferencia de recursos desde la entidad para que sea liquidado. El Marco también aclara que la obligación debe ser con un tercero, de otra forma no se considerará un pasivo. Sin embargo, para que exista un pasivo no es esencial conocer la identidad del tercero antes del momento de su liquidación. La contraparte podría ser incluso un grupo de personas no definidas. Una entidad no puede estar obligada a sí misma, aun cuando ha anunciado públicamente su intención de actuar de una manera determinada. El Marco dice que para la implementación de un programa o servicio, una obligación puede ser creada mediante una promesa política (p.ej., promesa electoral), el anuncio de una política, o la introducción al parlamento de un presupuesto para un programa de política social. En esos contextos, el Marco aclara que en sus primeras etapas de implementación, tales programas o servicios probablemente no generen obligaciones presentes que cumplan con la definición de un pasivo. Sin embargo, en las siguientes etapas, p.ej., cuando se cumplen los criterios de elegibilidad para prestar el servicio, esto puede generar obligaciones que satisfacen la definición de un pasivo. El Marco indica que las entidades deben considerar la naturaleza de la obligación para determinar el momento en que una obligación da lugar a un pasivo. Por ejemplo, la introducción o aprobación de un presupuesto puede dar lugar a la identificación de una obligación.

Otro factor a considerar en la determinación de si un fenómeno económico es un pasivo es si la obligación presente surge como resultado de una transacción u otro hecho vinculante en el pasado, y si implica una transferencia de recursos de la entidad. Desde la perspectiva de la información financiera, es esencial evaluar si tales compromisos y obligaciones (inclusive obligaciones no legalmente vinculantes) son obligaciones presentes y si cumplen con la definición de un pasivo.

Ingresos y gastos se definen de manera simétrica. Los ingresos (gastos) se definen como “incrementos (disminuciones) en la situación financiera neta de la entidad, distintos de los incrementos (disminuciones) que surgen de contribuciones de los propietarios”. Los ingresos y gastos pueden surgir de una gran variedad de transacciones, como las transacciones con o sin contraprestación, depreciación y erosión del potencial de servicio y la capacidad de generar beneficios económicos debido al deterioro. Los ingresos y gastos pueden surgir de transacciones individuales o grupos de transacciones.

El ahorro y el desahorro del período no se definen como elementos en el Marco. El ahorro y el desahorro del período de la entidad se definen como la diferencia entre los ingresos y gastos presentados en el estado de rendimiento financiero.

Aportaciones (distribuciones) de los propietarios se definen como entradas (salidas) de recursos hacia (desde) la entidad, contribuidas por (distribuidas a)

terceros en su capacidad de propietarios, que establecen (devuelven) o incrementan (reducen) una participación en la situación financiera neta de la entidad.

El Marco señala que las entradas de recursos procedentes de los propietarios (incluyendo las entradas que inicialmente establecieron la participación en la propiedad), y las salidas de recursos hacia los propietarios en su calidad de tales deben distinguirse de los ingresos y gastos. Por ejemplo, las transacciones en donde la entidad transfiere activos y pasivos a otra entidad del sector público pueden cumplir con la definición de contribuciones o distribuciones de los propietarios.

Tras un debate intensivo durante la revisión de respuestas al CP y ED, *Elementos y Reconocimiento en los Estados Financieros*, el Consejo concluyó que las entradas y salidas diferidas no deberían reconocerse como elementos separados. Sin embargo, el Consejo aceptó la opinión de que ciertos fenómenos económicos que no satisfacen la definición de los seis elementos a veces deben reconocerse en los estados financieros para lograr los objetivos de información financiera. Tal enfoque reconoce que puede haber circunstancias en las que los seis elementos definidos no ofrecen toda la información en los estados financieros para satisfacer las necesidades de los usuarios. Habiéndolo aceptado, el Consejo decidió que las circunstancias en las que “otros recursos” y “otras obligaciones” pueden reconocerse serán determinadas a nivel de las normas, y no en el Marco. El Consejo usa el término global “fenómenos económicos” en la introducción del Capítulo 5 para describir dichas circunstancias.

Durante la discusión del Marco por parte del Consejo, se decidió que el concepto de activos netos generalmente se entiende en contabilidad. Además, el término solo abarca los activos y pasivos (y no los otros fenómenos económicos). Por lo tanto, la **situación financiera neta** se considera una medición residual, definida como la diferencia entre los activos y pasivos después de sumar “otros recursos” y deducir “otras obligaciones” reconocidas en el estado de situación financiera. De esta forma, la situación financiera neta no se define como elemento. El Marco también indica que la situación financiera neta puede ser positiva o negativa.

3.8 Reconocimiento en los estados financieros

En el Capítulo 6: Reconocimiento en los Estados Financieros, el Marco define el reconocimiento como el proceso de incorporar, en los montos señalados en el estado financiero correspondiente, una partida que cumpla con la definición de un elemento y pueda ser medida de tal forma que cumpla con las CC.

Durante el desarrollo del Marco, el Consejo consideró si los criterios de reconocimiento para los elementos deberían ser integrados en las definiciones de los elementos. El Consejo opinó que el reconocimiento debería ser una etapa distinta en el proceso de información financiera y considerarse por separado de las

definiciones de los elementos. El Capítulo 6 identifica los criterios de reconocimiento de los elementos en los estados financieros. Esos criterios son:

- La partida debe cumplir con la definición de un elemento;
- La partida puede ser medido de tal forma que cumpla con las CC.

Cuando el ítem cumple con los criterios de reconocimiento, debe ser reconocido en los estados financieros. Según se señala anteriormente, en algunas circunstancias, una NICSP también puede especificar que, para lograr los objetivos de información financiera, otros recursos u otras obligaciones deben reconocerse en los estados financieros (aun cuando no cumplan con la definición de un elemento), siempre que puedan medirse de tal forma que cumpla con las CC. El reconocimiento incluye una evaluación de incertidumbre con respecto a la existencia y la medición del elemento. El Marco destaca que, para poder reconocer una partida en los estados financieros, es necesario asignarle un valor monetario. Considerando que puede haber incertidumbre asociada a la medición de los importes presentados en los estados financieros, es necesario usar estimaciones. Ya que las condiciones que generan incertidumbre pueden cambiar, las incertidumbres de reconocimiento deben evaluarse en cada fecha de presentación.

3.9 Medición de los activos y pasivos en los estados financieros

Cuando una entidad del sector público determina que una transacción, hecho o fenómeno económico debe reconocerse, el próximo paso a seguir es asignarle un valor monetario para los estados financieros. Para eso, se debe elegir una base de medición apropiada y se debe asegurar que la medición es suficientemente relevante y fielmente representativa de la partida. A la vez, la entidad puede encontrar restricciones debido a la falta de información y otros factores que generan incertidumbres asociadas a la medición de los importes presentados en los estados financieros. El objetivo de la medición, según señala el Marco, la selección de “las bases de medición que reflejen más fielmente el costo de los servicios, la capacidad de funcionamiento y la capacidad financiera de la entidad de forma que sea útil para la rendición de cuentas, y a efectos de toma de decisiones”.

El Marco aclara que, a nivel conceptual, no es posible identificar una sola base de medición que mejor cumpla con el objetivo de medición para todos los tipos de activos y pasivos. Por lo tanto, el Marco no propone una sola base de medición (o combinación de bases).

La medición inicial es al precio de la transacción más los costos de la transacción (para un activo), y al precio de la transacción menos los costos de la transacción (para un pasivo), a menos que no existan datos confiables disponibles sobre el precio de la transacción o exista otra base de medición que sea más representativa.

En los casos donde no existen datos disponibles sobre el precio de la transacción, o si dicho precio no presenta fielmente información relevante sobre el activo o pasivo de la entidad, se utilizará un enfoque de costo atribuido. El costo atribuido es el monto utilizado como sustituto para el precio de la transacción a la fecha de medición. Se determina por medio de una base de medición del valor actual (por ejemplo, valor razonable, valor operativo actual).

La medición posterior se basa en el siguiente marco de medición:

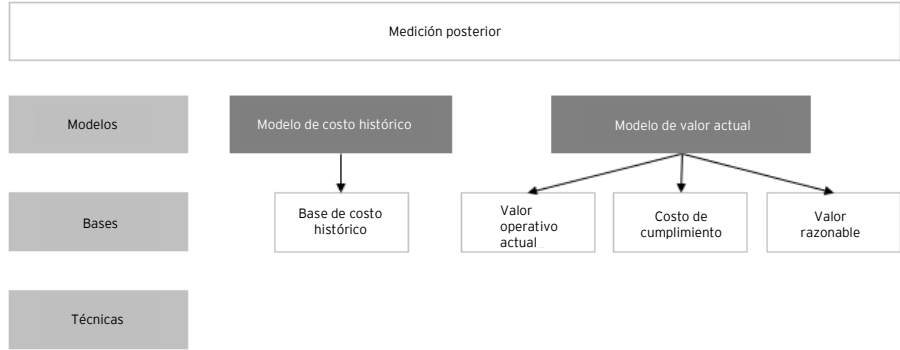


Figura 2: Marco de medición posterior

Fuente: Marco Conceptual Actualizado: Capítulo 7, Medición de activos y pasivos en los estados financieros, párrafo 7.8

- **Los modelos de medición** son enfoques amplios para medir activos y pasivos con el fin de incluirlos en los estados financieros. Según el modelo de costo histórico, los activos y pasivos se miden a valores históricos. Según el modelo de valor actual, los activos y pasivos se miden utilizando información actualizada que refleje los cambios en los precios a la fecha de medición.
- **Las bases de medición** son formas específicas de medir los activos y pasivos bajo el modelo de medición seleccionado. Estas bases brindan la información que mejor cumple con las características cualitativas y al mismo tiempo tienen en cuenta las limitaciones de la información en los informes financieros.
- **Las técnicas de medición** son métodos para estimar el monto por el cual se mide el activo o pasivo bajo la base de medición seleccionada.

El marco identifica dos **modelos de medición**:

El modelo de costo histórico en el cual los activos y pasivos se miden a valores históricos y el modelo de valor actual en el cual los activos y pasivos se miden utilizando información actualizada para reflejar los cambios en los precios a la fecha de medición. Al seleccionar un modelo de medición, la entidad deberá considerar las características del elemento, el objetivo de medición y la información monetaria que se está presentando.

Bases de medición:

Las bases de medición pueden generar valores de entrada o salida. Para los activos, los valores de entrada reflejan el costo de adquisición. El valor operativo actual y el histórico son ejemplos de valores de entrada. Los valores de salida reflejan los beneficios económicos de la venta. Los pasivos también pueden clasificarse en términos de entrada y salida. Los valores de entrada corresponden a la transacción que origina la obligación. Los valores de salida reflejan el monto necesario para cumplir o transferir la obligación.

Las bases de medición que son específicas de la entidad reflejan las restricciones económicas y políticas actuales que podrían afectar los posibles usos de un activo y la liquidación de un pasivo por una entidad en particular. Las oportunidades económicas que no están disponibles para otras entidades y los riesgos que no son experimentados por otras entidades pueden reflejarse en medidas específicas de la entidad. Las medidas no específicas de la entidad reflejan las oportunidades y riesgos generales de mercado. El Marco aclara que la decisión de usar una medida específica o no específica de la entidad se toma con referencia al objetivo de la medición y las características cualitativas.

Ciertas medidas pueden clasificarse como observables o no observables en un mercado abierto, activo y ordenado. Las medidas observables en un mercado generalmente son más comprensibles y verificables que las medidas no observables. Estas también pueden ser más fielmente representativas de los fenómenos que miden.

El Marco aclara que, donde no habrá flujos de efectivo por un tiempo extendido, el activo o pasivo debe ser descontado para reflejar su valor a la fecha de presentación.

El Marco define los siguientes tipos de bases de medición para los activos:

Costo histórico

El concepto del costo histórico de un activo es la consideración dada al adquirir, construir o desarrollar un activo en el momento de su adquisición, construcción o desarrollo, más los costos de transacción... Sin embargo, el Marco aclara que, para las entidades del sector público donde se usa el costo histórico, "el costo de servicios refleja el importe de recursos desembolsados para adquirir o desarrollar los activos consumidos en la prestación de servicios."

Para los activos adquiridos en una transacción con contraprestación, el costo histórico ofrece información sobre los recursos disponibles para el adquirente para la prestación de servicios a futuro. Es un supuesto razonable que el valor del potencial de servicio del activo para la entidad sea al menos equivalente al costo de adquisición, construcción o desarrollo más los costos de transacción.

Para los activos adquiridos en una transacción sin contraprestación, los valores de mercado pueden brindar mejor información que el costo depreciado sobre los recursos disponibles del adquirente para la prestación de servicios a futuro. Por ende, en lugar de utilizar el modelo de costo histórico, los preparadores necesitan utilizar el modelo de valor actual.

Bases de medición para los activos bajo el modelo de valor actual

En esta sección del Marco, el Consejo aclara que las mediciones de valor actual reflejan el ambiente económico predominante a la fecha de presentación.

Valor operativo actual

El valor operativo actual es el monto que la entidad pagaría por el potencial de servicio restante de un activo a la fecha de medición. Este valor presenta una medición específica de la entidad de los activos existentes mantenidos por su capacidad operativa. Refleja el uso y la ubicación existentes del activo, así como el potencial de servicio restante considerando la condición actual del mismo.

Valor razonable

El valor razonable de un activo es el precio que se recibiría al vender el activo en una transacción ordenada entre participantes en el mercado en la fecha de medición. El valor razonable es adecuado cuando el activo se mantiene principalmente por la capacidad de generar beneficios económicos o para la venta (capacidad financiera). El Consejo ha aclarado que el valor razonable, tal como se define en el Marco Conceptual, está alineado con la NIIF 13.

La Tabla 14 resume los diferentes tipos de bases de medición para los activos:

Base de Medición	Entrada o salida	Observable o no observable en un mercado	Específico o no específico de la entidad	Ejemplos Comunes
Costo histórico	Entrada	Generalmente observable	Específico de la entidad	Mobiliario de oficina y equipos, Activos Intangibles*
Valor operativo actual	Entrada	Dependiente de la técnica de valoración	Específico de la entidad	Activos de infraestructura, por ejemplo, vías férreas y sistemas de alcantarillado

Valor razonable en un mercado abierto, activo y ordenado	Salida	Observable	No específico de la entidad	Inversiones tales como valores de patrimonio
Valor razonable en un mercado inactivo	Salida	Depende de la técnica de medición	Depende de la técnica de medición	Instrumentos Financieros p.ej., derivados implícitos

* Dependiendo de la política contable adoptada, la NICSP 45 Propiedades, Planta y Equipo y la NICSP 31 Activos Intangibles permiten que la entidad decida entre el costo o el modelo de valor actual.

Tabla 14: Diferentes tipos de bases de medición para los activos

El Marco define los siguientes tipos de *bases de medición para los pasivos*:

Costo histórico

El costo histórico de un pasivo es la consideración recibida por asumir una obligación menos los costos de transacción en el momento en el que se incurre un pasivo. Las ventajas y desventajas de usar la base del costo histórico para los pasivos son similares a las que aplican para los activos. El costo histórico es apropiado cuando es probable que los pasivos se liquiden en los términos establecidos, en otras palabras, sería inapropiado para los pasivos no corrientes. Sin embargo, el costo histórico no puede aplicarse a los pasivos que no surgen de una transacción, como un pasivo para pagar daños y perjuicios civiles. Adicionalmente, es poco probable que el costo histórico brinde información relevante cuando el pasivo ha sido incurrido en una transacción sin contraprestación, porque no ofrece una representación fiel de los reclamos contra los recursos de la entidad. Además, es difícil aplicar el costo histórico a los pasivos de montos variables, tales como los relacionados con los pasivos por beneficios de pensión definidos.

Costo de cumplimiento

Se refiere a “los costos en que la entidad incurrirá para cumplir con las obligaciones representadas por el pasivo, suponiendo que se hace de la forma menos costosa en la fecha de medición.”

Donde el cumplimiento requiere un trabajo, por ejemplo, donde el pasivo es la rectificación de daños al medioambiente – los costos relevantes son aquellos en que incurrirá la entidad. Puede ser el costo para la entidad de realizar el trabajo de rectificación por sí misma, o el costo de contratar un tercero que realice el trabajo. Sin embargo, los costos de contratación con un tercero solo son relevantes cuando el empleo de un contratista es la forma menos costosa de cumplir con la obligación.

Donde la entidad realizará el cumplimiento por sí misma, el costo de cumplimiento no incluye ningún superávit, porque tal superávit no representa el uso de los

recursos de la entidad. Donde el monto de cumplimiento se basa en el costo de emplear a un contratista, el monto incluirá implícitamente el margen exigido por el contratista, ya que el monto total cobrado por el contratista se pagará contra los recursos de la entidad.

Valor razonable

El valor razonable de un pasivo es el precio que se pagaría para transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de medición. Tal base de medición puede ser apropiada, por ejemplo, cuando el pasivo es atribuible a cambios en una tasa, precio o índice específico y cotizado en un mercado abierto, activo y organizado. Sin embargo, cuando la capacidad de transferir un pasivo se encuentra restringida y los términos de tal transferencia no están claros, los valores razonables (si los hay) son menos apropiados. Esto aplica particularmente para los pasivos que surgen de obligaciones en transacciones sin contraprestación, porque es improbable que haya un mercado abierto, activo y organizado para estos pasivos.

La Tabla 15 resume los diferentes tipos de bases de medición para los pasivos:

Base de Medición	Entrada o salida	Observable o no observable en un mercado	Específico o no específico de la entidad	Ejemplos Comunes
Costo histórico	Entrada	Generalmente observable	Específico de la entidad	Cuentas comerciales por pagar
Costo de cumplimiento	Salida	No observable	Específico de la entidad	Costos de rehabilitación
Valor razonable en un mercado abierto, activo y ordenado	Salida	Observable	No específico de la entidad	Instrumentos derivados
Valor razonable en un mercado inactivo	Salida	Depende de la técnica de medición	Depende de la técnica de medición	Instrumentos Financieros p.ej., derivados implícitos

Tabla 15: Diferentes tipos de bases de medición para los pasivos

3.10 Presentación en los IFPG

El Capítulo 8 *Presentación de Información en los Informes Financieros de Propósito General* del Marco describe los conceptos aplicables a la presentación en los IFPG,

inclusive los estados financieros e información adicional que mejoran, complementan y suplementan los estados financieros. Con un énfasis creciente en, y demanda de los constituyentes de, la rendición de cuentas por parte de los gobiernos y entidades del sector público, la información tales como los informes de desempeño de servicios e informes de sostenibilidad fiscal a largo plazo llegarán a ser cada vez más importantes. Por lo tanto, las directrices que brinda el marco de presentación ayudarán a los elaboradores de la información financiera a organizar la información que sería útil para los usuarios.

Presentación se define en el Marco como “la selección, localización y organización de la información que se presenta en los IFPG”. El Capítulo 8 se enfoca en el alcance integral de la información financiera, pero describe con mayor detalle los conceptos aplicables a los estados financieros. Estas decisiones pueden dar lugar al desarrollo de un nuevo informe, el movimiento de información entre informes, la fusión de informes, o decisiones detalladas sobre la selección, ubicación y organización de la información dentro de un informe.

La presentación puede considerarse la última etapa en el proceso de información financiera. El objetivo de las decisiones de presentación es entregar información que apoya los objetivos y cumple con las características cualitativas de información financiera. Las decisiones sobre la selección, ubicación y organización de información son interconectadas y probablemente se consideren conjuntamente.

La presentación en los IFPG describe los conceptos que son aplicables tanto a los estados financieros como a la información adicional que mejora, complementa y suplementa los estados financieros. Como tal, el Capítulo 8 no especifica una lista de factores a incluirse en un estado financiero o en las notas.

La selección de información debería reflejar qué información se presenta: (a) en los estados financieros; y (b) en los demás IFPG.

Los usuarios necesitan información sobre la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de una entidad. La información derivada de los estados financieros permitirá que los usuarios identifiquen los recursos y pasivos de la entidad y evalúen de manera informada la eficiencia y eficacia de la prestación de servicios de la entidad, además de su rendimiento financiero, liquidez y solvencia.

En los IFPG, la información se selecciona para *exponer* o *revelar*. La información seleccionada para exponer comunica los mensajes claves en un IFPG. Debería ser concisa y fácil de entender para que los usuarios se enfoquen en el mensaje central presentado y no se distraigan con demasiado detalle. La información expuesta se presenta de forma destacada, utilizando técnicas como las etiquetas, márgenes, tablas o gráficos para mejorar su presentación. En los EFP, la información se expone en los estados definidos en la NICSP 1.

La información revelada mejora la utilidad de la información expuesta, entregando detalles para que los usuarios la comprendan mejor, incluyendo (a) la base de la información expuesta, como las políticas o metodología aplicables, (b) desagregaciones de la información expuesta, y (c) partidas que comparten muchos, pero no todos, los aspectos de la información expuesta.

La información revelada en las notas a los estados financieros se considera necesaria para que el usuario entienda los estados financieros. Las revelaciones en las notas generalmente guardan una relación claramente identificable con la información presentada en los estados financieros.

Para la información que debe exponerse o revelarse, el Marco recomienda considerar lo siguiente:

- ▶ Los objetivos de la información financiera;
- ▶ Las características cualitativas y restricciones de la información incluida en los IFPG;
- ▶ Los fenómenos económicos relevantes, u otros fenómenos, para los cuales la información podría ser necesaria.

Las decisiones sobre la selección de información incluyen la priorización y resumen de información. Adicionalmente, el beneficio para los usuarios de haber recibido la información se necesita para justificar el costo de las entidades de preparar y presentar dicha información. La información debe presentarse oportunamente para que los usuarios puedan exigir la rendición de cuentas por parte de la administración y tomar decisiones informadas.

Localización de la información

Las decisiones sobre la localización de la información se enfocan en la asignación de información entre los diferentes informes y su colocación dentro de un informe. La localización de la información es esencial ya que influye en el logro de los objetivos de la información financiera. Las decisiones de la localización pueden afectar la interpretación de la información por parte de los usuarios, además de su comparabilidad. La ubicación puede reflejar la importancia relativa de la información, su naturaleza, y vincular diferentes partidas de información, o distinguir entre la información seleccionada para exponer o revelar.

El Marco define los siguientes factores para la asignación de información entre los diferentes informes:

- ▶ Naturaleza de la información;
- ▶ Factores específicos a la jurisdicción;
- ▶ Vínculos entre la información.

Como se señala anteriormente, el Marco establece que la información expuesta debería presentarse de forma destacada en un informe. Esto asegura de que la información expuesta no sea ocultada por la revelación de otra información más detallada y extensiva. La ubicación de la información en los estados financieros (EFGP) pretende comunicar una imagen financiera integral de una entidad. La información presentada se presenta en el estado respectivo y la información revelada se presenta en las notas. La información detallada sobre la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de la entidad se presenta en las revelaciones de las notas. Para otros IFPG, excluyendo los EFGP, la información expuesta puede colocarse por separado de la información revelada o ubicarse en la misma área, pero debe distinguirse de la información revelada por su estilo de presentación.

Organización de la información

La organización de la información aborda la disposición, agrupación y orden de la información, e incluye decisiones sobre: (a) cómo se ordena la información dentro de un IFPG; y (b) la estructura global de un IFPG. Por lo tanto, se involucra una variedad de decisiones como el uso de referencias cruzadas, tablas, gráficos y el orden de las partidas. El Marco indica que la organización de la información puede afectar la interpretación por parte de los usuarios.

Además, la organización de información toma en cuenta las relaciones importantes entre la información y si la información es para exponer o revelar. Las relaciones importantes incluyen, entre otras: (a) mejora; (b) similitud; y (c) propósito compartido. Pueden existir relaciones entre la información en diferentes IFPG, componentes dentro de un IFPG, y las partes de un solo componente.

La organización de información apoya principalmente el logro de los objetivos de información financiera y ayuda a que la información presentada cumpla con las características cualitativas.

La organización de información dentro de los estados financieros incluye decisiones sobre:

- ▶ El tipo y cantidad de estados;
- ▶ Desagregación de los totales en subcategorías significativas;
- ▶ Orden y agrupación de las partidas expuestas en cada estado;
- ▶ Identificación de agregados (agregaciones y deducciones);
- ▶ Identificación de otra información.

La información revelada en las notas a los estados financieros se organiza para que las relaciones con las partidas presentadas en los estados financieros se muestren claramente.

II. Costos y beneficios de implementar la contabilidad de devengo en el sector público

1. Evaluación de los costos y beneficios de la implementación

La crisis de deuda soberana pasada puso de manifiesto las deficiencias en las prácticas contables y de informes gubernamentales. El objetivo principal de muchos proyectos de conversión a las NICSP es implementar sistemas sólidos de contabilidad de devengo. El IPSASB ofrece normas contables desarrolladas de forma independiente y de alta calidad, respaldadas por un debido proceso extensivo. El Consejo es apoyado por los gobiernos, órganos de contabilidad profesional, y organizaciones internacionales en el desarrollo de las mejores prácticas para las entidades del sector público.

Este capítulo resume los beneficios esperados y los esfuerzos asociados a la implementación de la contabilidad de devengo. Finalmente, describe los desafíos que se les pueden presentar a los gobiernos durante el proceso de implementación de las NICSP.

El objetivo general de las reformas contables en todos los países es mejorar la comparabilidad y transparencia de los estados financieros y permitir una buena toma de decisiones como parte de prácticas administrativas basadas en resultados. Además, la reforma contable busca entregar indicadores claves de desempeño para la evaluación del cumplimiento con los objetivos políticos por parte del gobierno. Sin embargo, los beneficios específicos para los países varían según su respectiva situación.

Mientras las reformas contables en los países desarrollados con una economía sólida pueden tener una motivación intrínseca, para fortalecer la base de información para los procedimientos políticos de toma de decisiones y mejorar la gestión de los recursos, la implementación de las NICSP de base de devengo como un marco contable globalmente aceptado en los países en vías de desarrollo con mayor dependencia financiera a menudo es impulsada por motivación extrínseca y tiene el objetivo de mejorar la confianza y la credibilidad.

Antes de hacer una evaluación de los costos y beneficios en el contexto de una decisión de reforma contable, es importante definir claramente los objetivos, los resultados esperados en términos de entregables concretos y el impacto deseado

del proyecto. En base a esto, se puede determinar el alcance y tamaño del proyecto - incluyendo el parámetro de costos. Probablemente más importante, los grupos relevantes de partes interesadas, como los políticos o altos ejecutivos, deben ser identificados y se debe demostrar cómo los diferentes grupos pueden obtener beneficio de los resultados de la reforma. Solo la comunicación de estos beneficios específicos para las partes interesadas genera su apoyo necesario e involucramiento.

El siguiente subcapítulo ofrece una descripción general de los beneficios observados a nivel mundial. Por las razones indicadas anteriormente, la aplicabilidad y relevancia de los beneficios respectivos pueden variar entre los países.

2. Resumen de los beneficios esperados e impactos positivos de implementar las NICSP

La larga experiencia de los primeros países en adoptar la contabilidad de devengo y/o las NICSP, además de los desarrollos dinámicos en el área de la contabilidad del sector público a nivel mundial, ha brindado durante los últimos años un sin número de observaciones que permiten derivar información sobre los beneficios de las reformas contables. La siguiente lista resume los beneficios más citados de estas reformas:

- ▶ Mejor transparencia y rendición de cuentas
- ▶ Estandarización y comparabilidad de información contable
- ▶ Toma de decisiones mejor informada
- ▶ Mejora de procesos internos, controles y gestión de riesgos

Mejor transparencia y rendición de cuentas: En comparación con la contabilidad de efectivo, las NICSP aumentan la transparencia fiscal ya que requieren el reconocimiento, medición y revelación de más transacciones financieras en los estados financieros (p.ej. inventarios, activos intangibles, propiedad, planta y equipo, cuentas por pagar, beneficios a los empleados devengados) o en las notas a los estados financieros. Al producir los estados financieros de base de devengo conforme a las NICSP, los gobiernos también pueden reflejar el impacto a largo plazo de sus decisiones y pueden rendir cuentas con respecto al buen uso de los fondos públicos en nombre de los ciudadanos que los eligen en procesos democráticos y otras partes interesadas como los proveedores de fondos. A través de la aplicación de las NICSP de base de devengo, la información entregada en estos estados puede demostrar y revelar cómo se han utilizado los recursos financieros en un período determinado.

Con información sobre la situación financiera y el rendimiento financiero, junto con los estados de flujo de efectivo, el estado de cambios en los activos netos y el estado de comparación de los montos presupuestarios y los montos reales, las NICSP de

base de devengo pueden entregar información mejorada e integral para la toma de decisiones. Esto da lugar a mejor información financiera, permitiendo que la entidad del sector público brinde información más significativa para los usuarios de sus estados financieros. Solo sobre esa base pueden los gobiernos informar sus logros en el área de administración financiera, p.ej., usando el valor presente para la medición de pasivos financieros para mostrar los resultados de la reestructuración de deuda (reducción en la tasa de interés, aplazamiento de los pagos).

Las NICSP requieren que las entidades del sector público tengan una contabilidad completa y documentada de sus activos, pasivos, ingresos y gastos en sus estados financieros, para mejorar la administración de sus finanzas y recursos.

El reconocimiento de activos tangibles e intangibles dará lugar a una mejor gestión de activos para las entidades, permitiendo que la administración mejore sus decisiones de asignación de recursos. Bajo las NICSP, las entidades gubernamentales deben reconocer los activos como los activos de infraestructura en sus estados financieros, para evaluar mejor el costo (inclusive depreciación) y la condición de los activos. La adopción de las NICSP de base de devengo también mejorará la visibilidad de los activos intangibles existentes (p.ej., software generado internamente, licencias, patentes) para que los gobiernos tengan mejor monitoreo y control de estos activos. La contabilidad de devengo basada en las NICSP implica una gestión de activos mejorada y más sofisticada por parte de las entidades del sector público, lo cual ayuda a responder las preguntas tales como “¿Cuáles activos necesita una entidad para prestar los servicios públicos?” “¿En qué condición se encuentran estos activos?” o “¿Cuál es la relación entre la depreciación y las inversiones?”. Las respuestas a estas preguntas entregan perspectivas sobre las futuras capacidades operacionales de la entidad del sector público y permiten una mejor planificación de recursos. Al identificar y reconocer la propiedad, planta y equipo y activos intangibles, la entidad del sector público puede planificar mejor sus futuros desembolsos de capital y el financiamiento respectivo.

La adopción de las NICSP también facilitará una mejor y más transparente gestión de cuentas por cobrar y el ajuste de las provisiones en base a la experiencia histórica de pagos.

Como resultado de las NICSP, las entidades del sector público obtienen una mejor visión global de todas las obligaciones, incluyendo las provisiones y pasivos contingentes. La contabilidad de devengo extiende el concepto tradicional de los pasivos (financieros) para incluir los denominados “pasivos implícitos”. Los pasivos implícitos son cubiertos en los estados financieros conforme a las NICSP mediante las provisiones (como las provisiones de pensión). Un mejor conocimiento de todos los pasivos existentes apoya las decisiones financieras prospectivas para asegurar el cumplimiento de todas las obligaciones.

Mejor transparencia financiera y rendición de cuentas dan lugar a mayor confianza en la información financiera del gobierno. Al aplicar las NICSP de base de devengo - un marco contable globalmente aceptado - los gobiernos pueden aumentar la confianza dentro de la comunidad internacional, inclusive los inversionistas y donantes, auditores, además de los usuarios internos y externos de la información. Una información financiera confiable promueve la confianza entre los ciudadanos y otros proveedores de recursos, y genera mayor apoyo fiscal y político.

Otro aspecto de la transparencia y rendición de cuentas es el reconocimiento oportuno de ingresos (ingresos con y sin contraprestación, como los impuestos y subsidios). Un reconocimiento oportuno de ingresos significa que, según la base contable de devengo, los ingresos se reconocen cuando se incurren y no cuando se recibe realmente la entrada de efectivo asociada. Al reconocer los ingresos en el momento de devengo, el gobierno o entidad del sector público puede entender mejor sus entradas en concepto de ingresos, dando lugar a una mejor gestión y pronóstico de los flujos de efectivo, y una mejor comprensión de los saldos devengados que se traspasan de un período a otro. Además del beneficio para la propia entidad del sector público, el reconocimiento oportuno de ingresos permite que las partes externas obtengan una mejor visión de la capacidad financiera y operativa de la entidad del sector público.

La asignación de los gastos al período de información respectivo también contribuye a la transparencia y rendición de cuentas. Como para los ingresos, las NICSP requieren el reconocimiento de gastos en base al principio de devengo. Por lo tanto, la entidad del sector público informa los gastos en el período de información en que se incurren independiente del momento de los flujos de efectivo asociados. Como consecuencia, el enfoque en el caso de los activos con una vida útil de más de un período de información, es brindar información sobre el consumo de este recurso en el período de información respectivo y no en la salida de efectivo ocurrida para adquirir el recurso. Esto ayuda a evitar ilusiones fiscales como “compra ahora, paga después”, que es un aspecto típico de la contabilidad sobre la base de efectivo. Esto ayudará a la entidad del sector público a entender mejor el costo de las operaciones en el período financiero en que ocurre la actividad, mejorando de esta forma la gestión presupuestaria.

Estandarización y comparabilidad de la información contable: A pesar de que las NICSP contienen ciertas opciones contables, la implementación de la contabilidad de devengo es la base para mejorar la comparabilidad entre los gobiernos de diferentes países (comparabilidad internacional). Como consecuencia, se puede mejorar la supervisión de las finanzas gubernamentales a nivel nacional, supranacional o internacional. Considerando el contexto de heterogeneidad de la contabilidad en los diferentes niveles de administración dentro de los países, las NICSP de base de devengo también pueden constituir un marco de referencia nacional para mejorar la

comparabilidad dentro de las estructuras gubernamentales de un país (comparabilidad intra-nacional). Sin embargo, para lograr una aplicación consistente de las normas, se han desarrollado manuales detallados de contabilidad que traducen los requerimientos de las normas a directrices contables claras. En estos manuales, los gobiernos también pueden evitar diferencias no deseadas en el tratamiento contable al ejercer las opciones ofrecidas por las normas NICSP.

Toma de decisiones mejor informada: La información financiera sólida ofrece al parlamento y a la alta administración perspectivas sobre las operaciones gubernamentales en base a información sobre su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo. Las proyecciones del impacto de ciertas decisiones sobre la situación financiera y el rendimiento financiero de los próximos años permitirán una mejor evaluación por parte de los tomadores de decisiones del desempeño administrativo de las entidades gubernamentales en base al uso efectivo de los recursos en el período actual y una mejor toma de decisiones para el futuro.

Mejores procesos internos, controles y gestión de riesgos:

Mejores procesos internos: En primer lugar, la contabilidad de devengo requiere un proceso contable estable. Tales procesos requieren y promueven una comunicación permanente entre las unidades organizacionales descentralizadas del gobierno y su función contable. En segundo lugar, un proceso sólido de cierre de los estados financieros asegura información confiable a través de la consistencia de los procedimientos y los controles implementados.

Mejores controles: Un sistema de control interno sólido y operativo también asegura un mejor cumplimiento del programa y los requerimientos contables.

Mejor gestión de riesgos: Un monitoreo de cerca de los hechos y transacciones (como litigios y todas las obligaciones legales y no legalmente vinculantes) en el contexto de la contabilización de pasivos contingentes, provisiones y otros pasivos permite la gestión temprana de los riesgos. Esa gestión temprana de riesgos permite que las futuras salidas de efectivo se reduzcan o incluso se eviten.

Otros beneficios:

Mejor revelación de instrumentos financieros: Las NICSP requieren que las entidades del sector público revelen las estrategias de tesorería tomadas para mitigar sus riesgos e incertidumbres, inclusive las estrategias de cobertura, exposiciones de moneda y cualquier riesgo de inversión. Al revelar la estrategia y, bajo ciertas circunstancias, reconocer estos instrumentos en los estados financieros, los usuarios de los estados financieros pueden entender mejor el riesgo e incertidumbre inherentes en las operaciones de la entidad del sector público.

Mejor reclutamiento y mayor movilidad: El uso de la base de devengo para la contabilidad gubernamental puede facilitar el reclutamiento de personal de finanzas

del sector privado donde estas prácticas se encuentran firmemente establecidas. Además, la aplicación de normas armonizadas en las regiones mejorará la movilidad del personal de finanzas y contabilidad del sector público entre países y regiones.

En resumen, una mejor entendimiento de sus activos, pasivos, ingresos y gastos puede ayudar a una entidad del sector público a conocer y gestionar mejor sus requerimientos de recursos a futuro, sus riesgos e incertidumbres. Las partes interesadas son capaces de obtener perspectivas sobre la situación financiera y rendimiento financiero de estas entidades.

3. Costos esperados de la implementación de las NICSP

En el contexto de las discusiones sobre la implementación de contabilidad de devengo/NICSP, los opositores a las reformas a menudo sostienen que la implementación es demasiado costosa en comparación con los beneficios logrados. No hay duda respecto a la importancia de los costos y esfuerzos exigidos por tal reforma. Sin embargo, vale la pena examinar estos costos en detalle. Los costos típicos que se incurren en las reformas de contabilidad de devengo/NICSP son:

- ▶ Costo de desarrollo de nuevas políticas contables
- ▶ Costo de reingeniería y documentación de procesos administrativos y operacionales
- ▶ Costo de recopilar los datos necesarios para el balance de apertura (p.ej., registro de todos los activos, valorización de estos activos)
- ▶ Costo de diseño de los estados financieros y las notas correspondientes
- ▶ Costo de reorganización del ambiente informático (p.ej., implementación de un sistema ERP adecuado y los módulos asociados)
- ▶ Costo de personal adicional (p.ej., para la contabilidad y gestión de activos)
- ▶ Costo de desarrollo de capacidad y capacitación
- ▶ Costo de asesores y consultores.

Los costos predominantes en los proyectos de contabilidad de devengo/NICSP son los costos informáticos, especialmente cuando la entidad del sector público sigue aplicando la base contable de efectivo al comienzo de la implementación de las NICSP. En muchos casos, las reformas de contabilidad de devengo/NICSP se combinan con reformas informáticas. En estos casos, los costos informáticos deben diferenciarse de los costos asociados a la implementación de contabilidad de devengo/NICSP y la inversión relacionada con el cambio/actualización de los sistemas informáticos.

Los costos incrementales de implementación de las NICSP pueden crear una mayor carga financiera para el sector público (preparadores de la información financiera) y también para los contribuyentes. El impacto sobre los contribuyentes puede ser expresado como un costo por habitante o costo por hogar. Por ejemplo, en el contexto de la UE, el costo del trabajo necesario para lograr cumplimiento total con las NICSP - un marco estrechamente alineado con los requerimientos de las NICSP - ha sido valorizado en términos de un costo estándar (PwC, "Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards", Bruselas, 1 de agosto de 2014, p. 11 y ss.). Dependiendo del escenario y el costo de reforma tomado como referencia, la estimación de costos escalados a nivel de la UE varía entre EUR 1,2 mil millones y EUR 6,9 mil millones, lo cual representa un costo promedio de 0,009% a 0,053% del PIB de un país. El

costo promedio por habitante dentro de la UE va de EUR 2,35 a EUR 13,58. El estudio destaca que, para estimar confiablemente el costo de implementación de las NECSP para la UE en su totalidad o para un gobierno particular, se requiere una evaluación profunda a nivel de cada gobierno dentro de cada Estado Miembro, considerando su situación y características particulares.

Sin embargo, se debe tomar en cuenta que los costos estimados de la implementación de las NICSP son costos que se incurren una sola vez (aún cuando se puede distribuir el impacto presupuestario a lo largo de la duración del proyecto de NICSP/contabilidad de devengo). Aparte de los costos, los beneficios de mejor información y control perdurarán en el tiempo. Aun cuando se considera que los costos recurrentes de operar y mantener los sistemas de contabilidad de devengo serán más altos que para la base contable de efectivo, la relación costo-beneficio para la generación y presentación de información financiera es mayor que para el sistema contable de efectivo.

De acuerdo con lo señalado anteriormente, la contabilidad de devengo requiere habilidades contables más avanzadas que la contabilidad de efectivo. La implementación de las NICSP puede representar un desafío para el personal de finanzas (preparadores) y los políticos acostumbrados al ambiente basado en efectivo. Por eso, puede tomar tiempo para que ciertos profesionales de finanzas públicas adquieran las habilidades necesarias para trabajar de manera eficiente y eficaz dentro del nuevo ambiente contable. El mayor nivel de complejidad también exigirá una inversión por parte de los tomadores de decisiones, i.e., los administradores y los legisladores, para que puedan usar esta información de forma apropiada y, a su vez, obtener los beneficios esperados para efectos de toma de decisiones.

En resumen, se puede afirmar que la estandarización y modernización de la contabilidad e información pública es una inversión para el futuro en vez de un costo. Esta inversión aporta una toma de decisiones mejor informada, transparencia, rendición de cuentas, y mayor confianza entre las partes interesadas, para así generar un impacto positivo sobre el crecimiento económico.

4. Desafíos esperados de la implementación de las NICSP

Para generar los diferentes beneficios de la implementación de las NICSP, se deben abordar algunos desafíos que podrían enfrentar las entidades del sector público durante el proyecto de implementación de las NICSP.

Los desafíos de una conversión a las NICSP de base de devengo dependen considerablemente de la situación inicial de la entidad en términos de madurez contable y datos disponibles. Las entidades que ya aplican una base (modificada) de devengo probablemente enfrentarán menos desafíos que una entidad que aplica una contabilidad pura o modificada de base de efectivo. Por consiguiente, una entidad que ya aplica la base de devengo incurrirá en menos gastos de conversión para la implementación de las NICSP de base de devengo en comparación con una entidad que aplica una contabilidad pura o modificada de base de efectivo.

Hay diferentes métodos de conversión a las NICSP de base de devengo. Uno de esos consiste en primero implementar la NICSP de base de efectivo como paso intermedio antes de implementar la contabilidad de devengo total (por ejemplo, en Malasia o Nigeria). Otra forma de implementar las NICSP de base de devengo es cambiar directamente de la base de efectivo a las NICSP de base de devengo (“enfoque big-bang”). Este enfoque es claramente más exigente e implica cambios considerables en las áreas de TI, procesos, organización y contabilidad/información financiera.

Uno de los principales desafíos enfrentados por las entidades del sector público en su conversión a las NICSP de base de devengo es conseguir el apoyo adecuado del nivel político y ejecutivo. Las reformas de NICSP a menudo son complejas y largas e involucran partes importantes de la organización. Durante el transcurso del proyecto, puede haber resistencia hacia la reforma y fatiga. Especialmente durante estas etapas del proyecto, es fundamental que los encargados del proyecto obtengan el apoyo adecuado de los políticos y los altos ejecutivos mediante la comunicación transparente de los beneficios y productos de la reforma. De otro modo, las reformas pueden fracasar o demorarse significativamente. Una comunicación regular de los logros y éxitos también ayuda evitar la fatiga mencionada anteriormente.

El desarrollo del marco legal subyacente es un aspecto importante al comienzo de las conversiones a las NICSP. En la mayoría de las reformas, las NICSP no se aplican directamente, sino indirectamente, transformando los reglamentos de NICSP en leyes nacionales. Según se indica anteriormente, la mera transformación de las NICSP en ley nacional no es suficiente para llegar a finalizar la conversión - se necesita directrices detalladas subordinadas, incluyendo manuales de contabilidad y lineamientos de valorización. El desafío de desarrollar tales directrices es contar con una visión global completa e integral de todos los tipos relevantes de

transacciones y áreas contables dentro de una jurisdicción para poder alcanzar la cobertura exigida y abordar las necesidades de todas las entidades involucradas.

Las otras dos áreas fundamentales pero desafiantes de una reforma de NICSP son el desarrollo de capacidad y la implementación de un sistema informático/ERP. En cuanto al desarrollo de capacidad, es importante entregarle al personal, a los ejecutivos y a los políticos el conocimiento y habilidades adecuadas en el área de la contabilidad de devengo, contabilización de registro doble y las NICSP. Las medidas de capacitación deben adaptarse a las necesidades de los respectivos grupos objetivo. Contar con las habilidades adecuadas y el acceso a las capacidades suficientes del personal a lo largo del proyecto de reforma es fundamental, ya que la incertidumbre entre los empleados con respecto a las futuras demandas profesionales da lugar a una falta de apoyo por parte del personal, y es uno de los riesgos principales del proyecto. El personal asignado al proyecto deberá no solo cumplir con sus responsabilidades diarias, sino también tener la capacidad de mantenerse al día con el trabajo del proyecto. Por lo tanto, es esencial que los líderes del proyecto evalúen cómo se pueden liberar los recursos para dedicarse al trabajo del proyecto y/o cómo se pueden brindar capacidades adicionales al proyecto.

En cuanto a la implementación del sistema informático/ERP, la elección de un sistema ERP adecuado en base a los requerimientos predefinidos de función y de usuario es un primer paso fundamental para asegurar que el sistema información satisface las necesidades de la organización, los requerimientos legales y los modelos diseñados. Uno de los asuntos en este contexto es la administración y transición de las interfaces informáticas. Las administraciones públicas generalmente tienen una gran cantidad de sistemas de preprocesamiento que deben conectarse al nuevo sistema de ERP (p.ej., para efectos de cálculo y recaudación de impuestos). A menudo se subestima la complejidad de estas interfaces. Cualquier proyecto importante de transformación informática requiere recursos dedicados, un buen entendimiento de las mejores prácticas, una capacidad de transformar los requerimientos del negocio en requerimientos funcionales específicos, además de habilidades de gestión de cambios y de proyectos. Considerando la criticalidad de los sistemas informáticos existentes, el diseño y planificación del enfoque de implementación es fundamental para lograr una transición fluida. Para evitar un posible período de interrupción en el cambio de sistema, el sistema informático antiguo y el nuevo a menudo se operan en paralelo durante el período de transición.

Debido al amplio alcance de las reformas de contabilidad de devengo, los departamentos y unidades organizacionales a lo largo de la organización son afectados. Los procesos existentes pueden requerir un nuevo diseño, puede ser necesario implementar nuevos procesos (p.ej., un proceso para la contabilización de activos) y - donde sea necesario - puede ser necesario adaptar los procesos al nuevo ambiente informático, además del impacto sobre las funciones de contabilidad. En la práctica, las reformas contables se usan frecuentemente para eliminar los procedimientos y estructuras que ya no son necesarios o eficientes.

Durante la preparación del balance de apertura, el registro y medición de los activos y pasivos no financieros del gobierno es un paso fundamental en la implementación de las NICSP de devengo. Según la base de datos subyacente, el alcance del trabajo en esta área puede ser importante. Adicionalmente, las entidades que no tienen la disponibilidad inmediata de los datos necesarios para la valorización de los activos y pasivos tendrán que idear un enfoque viable para determinar los importes en el balance de apertura. El inventario debe asegurar que toda la información relevante para los futuros procedimientos contables se recopile en el formato apropiado.

Durante esta etapa, el uso de un enfoque gradual o por etapas (involucrando primero las entidades gubernamentales con la mayoría de los activos y pasivos), la aplicación del concepto de la materialidad (enfocándose en los activos y pasivos principales dentro de las entidades) y la simplificación (como por ejemplo la agregación de tipos de activos similares) pueden ayudar a disminuir los desafíos. Idealmente, esto se debería conversar directamente con la institución de auditoría responsable.

Un cambio de mentalidad en los funcionarios públicos también es esencial para lograr una reforma exitosa. En un sistema contable de devengo, el efectivo “ya no es el único rey”. La contabilización de ingresos y gastos sigue una lógica contable diferente que la contabilidad de entradas y salidas de efectivo. Sin embargo, la mejor información contable no ayuda a mejorar la toma de decisiones si no es utilizada por aquellas personas responsables del uso de los recursos públicos y la prestación de servicios públicos.

En conclusión, un componente integral de gestión de cambio debería ser una parte esencial de las reformas de contabilidad de devengo. Contar con una estrategia de gestión de cambio y una comunicación integral (sobre el propósito, avances, cronograma del proyecto, etc.) es fundamental para superar las barreras organizacionales y convencer a los ciudadanos, políticos, ejecutivos y funcionarios públicos de los beneficios de las reformas.

III. Desarrollos Internacionales en la Contabilidad del Sector Público

1. África

1.1 Situación actual en África

Por lo general, los países africanos han tenido una recepción positiva de la adopción de las NICSP, y muchos han manifestado la necesidad o intención de modernizar y mejorar su administración financiera pública e información financiera. La adopción de las NICSP se incluye a menudo como parte de una agenda más amplia de reforma de la administración financiera pública (AFP), lo cual parece ser tendencia en el continente. En una economía global de crecimiento estancado, África ha experimentado una presión considerable para mantenerse como destino atractivo de los fondos de donantes e inversiones extranjeras directas. A pesar de que el crecimiento proyectado del continente es superior a las proyecciones en regiones más desarrolladas, su logro depende de la capacidad de los gobiernos de construir economías estables, transparentes y sostenibles. Los donantes exigen cada vez más rendición de cuentas por parte de los países en vías de desarrollo con respecto a su evidencia de una mejor administración general y específica de los fondos que aportan. La información financiera integral, transparente y estandarizada es una parte importante de esto, y las NICSP son reconocidas por la mayoría de los donantes como el modelo a seguir.

Lo que es particularmente notable sobre la actitud de África hacia las NICSP es la mayor disposición en algunas partes para adoptar los estándares de manera holística con poca o ninguna localización o adaptación con el fin de beneficiarse mejor de la credibilidad que esto otorga, y sin la necesidad de justificar desviaciones. (por ejemplo, Sudán del Sur, Mauricio, ver el índice de Responsabilidad de la IFAC 2020). Hay algunas excepciones donde el emisor de estándares local desarrolla una versión local de las NICSP, pero es más común que los países africanos adopten los estándares directamente.

Una razón para esta actitud positiva hacia las NICSP en África puede ser que muchos países africanos tienen una historia más reciente de desafíos políticos, sociales y económicos, generando la percepción de que los gobiernos vienen de una base contable relativamente menos sofisticada y confiable. Por lo tanto, hay poca motivación de cuestionar la idea de que las NICSP serán una gran mejoría sobre sus prácticas contables actuales. Sin embargo, esta percepción puede estar fuera de lugar dado que en algunos países más desarrollados también están usando la contabilidad de efectivo a nivel del gobierno federal. Otro factor relevante podría

ser la dependencia del continente de los fondos de donación, y los donantes como el Banco Mundial están promoviendo activamente una reforma de NICSP. Esto parece ser común en otras regiones del mundo en vías de desarrollo, como Sudamérica y partes de Asia, donde las NICSP se están acogiendo a una velocidad mayor.

Por consiguiente, durante los últimos cinco años, muchos gobiernos africanos se han comprometido con, o manifestado su intención de hacer la transición hacia las NICSP. También se puede notar que, actualmente, África está relativamente bien representada en el Consejo de las NICSP, con tres de los dieciocho miembros representando los países africanos en 2024 (Burkina Faso, Kenia y Sudáfrica). A pesar de la actitud positiva indicada anteriormente, algunos países africanos puede que hayan sido demasiado ambiciosos, comprometiéndose públicamente con cronogramas poco realistas. A otros países les hizo falta claridad inicial en sus anuncios sobre su intención de adoptar la NICSP de base de efectivo o las NICSP de base de devengo. Tomando en cuenta que la mayoría de los gobiernos africanos siguen aplicando la contabilidad de efectivo, la NICSP de base de efectivo se ve como el primer paso en la transición hacia las NICSP de base de devengo. Adicionalmente, cualquier informe de avance o comunicado de prensa que se publique debe considerarse en el contexto de si se están utilizando las disposiciones transitorias, particularmente porque no es apropiado declarar cumplimiento con las NICSP al menos que se cumplan todos los requerimientos y las disposiciones transitorias hayan expirado. Por esta razón, los avances reales desde la fecha de anuncio hacia la implementación completa son a menudo más lentos que lo esperado en los informes originales, con varios falsos arranques. De hecho, ha habido varios casos en los que se han tenido que prorrogar los plazos anunciados inicialmente para la migración a las NICSP de base de devengo.

Las principales barreras para ampliar la adopción de las NICSP en el continente parecen ser la falta de apoyo político, una capacidad inadecuada (en forma de funcionarios del área de finanzas públicas hábiles y calificados quienes estén familiarizados con la contabilidad de devengo), sistemas de finanzas públicas incompatibles o anticuados y una falta de financiamiento. La falta de apoyo político puede parecer contradictorio dada la recepción positiva hacia las NICSP señalada anteriormente; sin embargo, no es solo el ministerio de finanzas el que necesita estar convencido de los beneficios. En última instancia, las reformas de esta escala deben ser reguladas en la legislación del país, y ahí es donde el conflicto entre las prioridades sociales, políticas y económicas llegan a obstaculizar los avances de la reforma.

1.2 Movimientos de reforma en proceso en África

No obstante los desafíos mencionados anteriormente, hay algunos países que han hecho avances importantes hacia la implementación de las NICSP de base de devengo en los últimos años, muchos de los cuales se encuentran en el proceso de revisar sus planes para generar hojas de ruta más medidas, realistas y detalladas para sus reformas. Esto se debe en parte a los esfuerzos de varias organizaciones en el continente que han intentado diseminar las directrices y compartir experiencias en cada oportunidad que se presente. Las conferencias de AFP son cada vez más comunes en el continente, y las organizaciones regionales se están organizando más en su enfoque para impulsar las reformas. Las NICSP casi siempre tienen una posición predominante en la agenda de toda conferencia de AFP en África, incluso en las regiones donde la adopción ha sido más lenta.

Si bien es cierto que constantemente surgen nuevos datos y deben evaluarse, parece probable que las reformas de la AFP se vean afectadas negativamente por la reducción de la financiación debido a una nueva priorización en el contexto de la pandemia de COVID-19 hacia otros temas urgentes como la atención médica y el estímulo económico. En consecuencia, muchas de las fechas límite y de los compromisos asumidos por los gobiernos, algunos de los cuales se mencionan en la siguiente sección, pueden estar sujetos a revisiones futuras y deben leerse en este contexto. Es de esperar que, a medida que el continente emerge lentamente de la pandemia y empieza a construir su camino hacia la recuperación, el enfoque se centre nuevamente en la implementación de reformas estructurales clave en la contabilidad gubernamental la cual pueda apoyar el flujo de inversión y los fondos de los donantes que serán aún más necesarios durante este tiempo.

Un estudio realizado por el IFAC en 2022¹ reportó que, de las 54 jurisdicciones en África, únicamente tres han adoptado completamente las NICSP (a saber, Nigeria, Mauricio y Tanzania)². Otras 18 las han adoptado de manera parcial y el estado de las demás se refleja como desconocido según el sitio web del IFAC. La información sobre el progreso de los no miembros de la IFAC es difícil de obtener, lo que dificulta medir adecuadamente el progreso de estas jurisdicciones, ya que las fuentes a veces son contradictorias.

La siguiente sección examina la diversidad actual en la contabilidad del sector público en África, considerando una selección de países de cada región.³ Se enfoca en las entidades gubernamentales para las cuales se esperaría que las NICSP sean relevantes. Intentamos incluir los países que no se abarcaron anteriormente en la actualización de las NICSP de EY África.

¹ <https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/public-sector-financial-accountability-index>

² <https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/public-sector-financial-accountability-index>

África del Norte

Egipto

El Ministerio de Finanzas de Egipto es responsable de adoptar las normas contables para el sector público. Actualmente, las normas contables del sector público basadas en efectivo que se promulgaron a nivel nacional constituyen la base de la contabilidad del sector público en Egipto. La Asociación Egipcia de Contadores y Auditores (ESAA en inglés) reportó que no existe una línea de tiempo ni planes para adoptar las NICSP en un futuro inmediato, sin embargo, están trabajando para crear consciencia de dichas normas y promover su adopción.

Túnez

Túnez todavía no ha adoptado las NICSP, sin embargo, según la información sobre los miembros del IFAC, el Ministerio de Finanzas ha estado realizando acciones para explorar su adopción. Dicho Ministerio es responsable de adoptar las normas contables para el sector público bajo la Ley No. 73-81 del Código de Contabilidad Pública. Las normas actuales son normas nacionales sobre la base de efectivo (IFAC, CIPFA 2021) las cuales se planea trasladar a normas nacionales con referencia a las NICSP sobre la base de devengo para el 2025.

Sur de África

Mozambique

La adopción de las normas contables para el sector público en Mozambique es responsabilidad del gobierno. Según la Ley No. 9/2012, Mozambique actualmente aplica las normas contables nacionales basadas en efectivo (IFAC, CIPFA 2020). Con el fin de trabajar en la adopción de las NICSP, se ha dedicado un equipo que trabajará en colaboración con el Ministerio de Finanzas, según lo reporta el Ordem dos Contabilistas e Auditores de Moçambique (OCAM). El objetivo es lograr adoptar las NICSP para el 2026.

Namibia

El Instituto de Contadores Públicos de Namibia (ICAN en inglés) reporta que ciertas autoridades regionales han tomado la decisión de adoptar las NICSP, por ejemplo, el consejo municipal de Windhoek, sin embargo, no existe ningún plan conocido para adoptarlas a nivel jurisdiccional. El ICAN respaldó las NICSP como un marco de presentación de informes bajo el principio de los mejores esfuerzos. Este respaldo brinda a las entidades de Namibia la opción de adoptar las NICSP para la presentación de informes financieros a pesar de que el ICAN no tiene la autoridad de hacer cumplir el uso de marcos de información específicos para las entidades del sector público.

No obstante, se ha dado un cambio gradual en las decisiones de adoptar las NICSP con algunos bancos comerciales que ahora requieren que los estados financieros

estén alineados con estas normas para tener acceso al capital. El ICAN trabaja en este tema, de forma regular, junto con la Oficina del Auditor General y el Ministerio de Finanzas y, en 2016, formalizó Términos de Referencia para el Comité del Sector Público, compuesto por representantes del Ministerio, del Auditor General y del Contador General. Este Comité busca crear una plataforma que permita tener discusiones acerca de las NICSP y de cómo el instituto puede respaldar su adopción, iniciando con una base de efectivo.

En 2021, el ICAN constituyó formalmente el Comité del Sector Público. En 2022, este Comité se reunió con la organización responsable de capacitar al sector público en Namibia sobre el progreso de la capacitación en las NICSP y los desafíos que esto conlleva. Además, el ICAN vinculó al PAFA con respecto a la forma cómo pueden colaborar en el proceso. El enfoque en 2023 fue colaborar con el Contador General y el Ministerio de Finanzas para comprender el progreso y ofrecer soporte⁴.

Sudáfrica

Las Normas Contables para el Sector Público son prescritas por el Consejo de Normas Contables (ASB). El ASB desarrolla y emite una versión local de las NICSP en la forma de Normas de Prácticas Contables Generalmente Reconocidas (GRAP). Este marco se basa en las NICSP de base de devengo agregando interpretaciones, guías y normas relevantes al contexto local, mientras se mantienen generalmente consistentes con los principios de NICSP. Alineación con las NICSP generalmente se mantiene. Algunos ejemplos de asuntos donde Sudáfrica ha implementado normas adicionales más allá de las NICSP incluyen una norma sobre los bienes del patrimonio artístico y cultural, una norma para la contabilidad de principales y agentes, y una norma sobre las cuentas por cobrar reglamentarias. El ASB monitorea de cerca los desarrollos de NICSP y presenta las nuevas normas NICSP para consulta local antes de adoptarlas en el marco de GRAP. Actualmente, todas las entidades públicas (salvo las empresas públicas que reportan según las NIIF) y todas las municipalidades y órganos constitucionales deben aplicar las GRAP. Sin embargo, los departamentos (ministerios) gubernamentales siguen aplicando una base contable modificada de efectivo, codificada en una "Norma Modificada de Efectivo". Se espera que solo los departamentos gubernamentales implementen las GRAP una vez que se finalice la implementación del sistema integrado de administración financiera (SIAF).

Zimbabue

La Ley de Contadores de 2008 estipula que el Instituto de Contadores Colegiados de Zambia (ZICA) adoptará, promoverá y aplicará las normas de prácticas internacionalmente comparables, las cuales incluyen las normas contables para el sector público. El país logró adoptar de manera exitosa las NICSP base efectivo en 2014, marcando un hito significativo en el proceso de implementación.

⁴ <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/institute-chartered-accountants-namibia>

Seguidamente, el enfoque cambió hacia una transición de la contabilidad basada en efectivo a una basada en devengo según los requerimientos de las NICSP.

Con el fin de facilitar la transición, Zambia ha estado trabajando en alinear los sistemas, las políticas y procedimientos financieros con las NICSP basadas en el devengo. Esto incluye mejorar los controles internos, los marcos de presentación de informes financieros y el uso de la tecnología para apoyar las prácticas contables basadas en el devengo. Actualmente, el ZiCA reporta que las NICSP de base efectivo se siguen utilizando y que se espera completar la adopción de todas las NICSP de base de devengo en 2024.⁵

África Central

Comunidad Económica y Monetaria de África Central

A nivel regional, la Comunidad Económica y Monetaria de África Central (CEMAC) ha establecido guías integrales para la contabilidad del sector público. Estas guías incluyen la Directiva No. 02/08-UEAC-190-CM-17, la cual establece las reglas generales de contabilidad pública, y la Directiva No. 05/08-UEAC-190-CM-17, la cual detalla el plan específico de contabilidad gubernamental. Estas directivas funcionan como un marco para la gestión financiera y las prácticas de presentación de informes en los países miembros del CEMAC. Como reconocimiento de la importancia de alinear las normas contables para el sector público con las mejores prácticas internacionales, el CEMAC emitió la Directiva No. 02/11-UEAC-190-CM-22 en 2011. El objetivo de esta directiva es armonizar las normas contables del sector público dentro de la región y alinearlas con las normas internacionales. Es importante destacar que Camerún es el único país miembro del IFAC en la región. Por el momento, no se dispone de información confiable con respecto al progreso de las jurisdicciones que no pertenecen al IFAC.

Camerún

El ONECCA (Instituto de Contadores Colegiados de Camerún) promueve la adopción de las NICSP como parte de nuevas leyes introducidas en 2017 y 2018 sobre la contabilidad pública, la transparencia y el buen gobierno en la administración financiera pública a pesar de que las normas no se mencionen últimamente en la legislación final, no se ha aclarado por qué.

Gracias al Foro de la Administración de Finanzas Públicas (PFM), realizado en Adis Abeba en 2019, se estableció la Asociación de Contadores Generales de África la cual destaca el compromiso colectivo de los gobiernos africanos de adoptar las NICSP como un medio para mejorar la transparencia y responsabilidad financieras en el sector público. Además, se ha comprometido con el Instituto de Contadores Colegiados de Nigeria y la Asociación de Contadores Certificados Colegiados para

⁵ <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/profile/zambia>

ofrecer la capacitación en las NICSP en 2021, la cual continúa hasta la fecha. El instituto ha estado trabajando continuamente para expandir su membresía y permitir que los contadores del sector público se unan.⁶

Oeste de África

Unión Económica y Monetaria del Oeste de África

La Unión Económica y Monetaria del Oeste de África (UEMOA) ha establecido normas contables para el sector público mediante la Regulación No. 09/2009/CM/UEMOA. El Artículo 6 de esta directiva estipula que la contabilidad general del gobierno debe basarse en las NICSP y que todos los estados miembros están vinculados por esta regulación. Se han llevado a cabo distintas revisiones a dicha regulación con el fin de incorporar una cantidad significativa de NICSP, las cuales fueron completadas por el Consejo de Contabilidad de África occidental y se encuentran sujetas a revisión por parte del UEMOA.

Burkina Faso

Burkina Faso promulgó el Decreto No. 2005-255/PRES/PM/MFB en 2005, el cual establece las normas contables nacionales basadas en devengo. En diciembre de 2019, el gobierno publicó sus primeros estados financieros basados en la contabilidad de devengo. No obstante, de acuerdo con el Índice Internacional de Contabilidad Financiera para el Sector Público de 2020, el marco de presentación de informes financieros de Burkina Faso se basa en un devengo parcial.

El ente contable en este país, ONECCA-BF, tiene una responsabilidad directa limitada en el establecimiento de normas contables para el sector público y su membresía en dicho sector es relativamente pequeña. Sin embargo, el ONECCA-BF ha estado diseminando las NICSP tal como las emitió el IPSASB con el fin de mantener informadas a las partes interesadas a través de su sitio web.

Además, el ONECCA-BF participa en el Comité de Monitoreo de alto nivel de la Estrategia de Aplicación de la Administración de Finanzas Públicas (PFM), junto con distintos representantes del gobierno. A través de esta plataforma, el instituto monitorea el progreso y participa en un diálogo con el Ministerio de Finanzas y los departamentos de Tesorería sobre la adopción de las NICSP basadas en devengo. En junio de 2021, el ONECCA-BF facilitó una capacitación sobre los requerimientos de las NICSP para sus miembros. En octubre de 2021, fue coanfitrión, junto con el PAFA y el IPSASB, de una mesa redonda para los miembros y contadores del sector público de la región UEMOA.

Además, el instituto destaca que inició discusiones durante el Foro de Reguladores Normativos del PAFA entre otros países de la UEMOA para conversar sobre la

⁶ <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/profile/cameroon>

evaluación que realizó el ONECCA-BF de las normas que Burkina Faso aplica para fortalecer sus conclusiones y resultados posteriores, debido a que el marco del sector público es similar al de otros estados miembros. El ONECCA-BF indica que está colaborando con distintas universidades para llevar a cabo un estudio comparativo entre las NICSP y el marco contable público local.⁷

Ghana

De conformidad con la Ley de Contadores Públicos de 1963, el Instituto de Contadores Públicos de Ghana (ICAG) es responsable de adoptar las normas de contabilidad del sector público. Ha adoptado oficialmente las NICSP como marco de presentación de informes financieros para las entidades del sector público. En octubre de 2014, se anunció la intención de adoptar las NICSP basadas en el devengo en colaboración con el Ministerio de Finanzas, y dicha adopción es una política oficial del Gobierno de Ghana. El Ministerio de Finanzas señaló, en el momento del anuncio, que las NICSP, junto con el nuevo Sistema de Información y Finanzas del país, facilitarían una preparación más eficaz y transparente del presupuesto y de las cuentas públicas, lo que redundaría en una gestión eficiente de los activos y pasivos del gobierno y en mejores decisiones.

El Ministerio de Finanzas, con el apoyo del ICAG y el Servicio de Auditoría de Ghana, ha establecido un grupo de trabajo y una hoja de ruta estratégica para la aplicación de las NICSP de devengo. Se esperaba que el cumplimiento de estas normas se lograra en un plazo de cinco años a partir del anuncio en 2014, es decir, para 2019. Sin embargo, este plazo se ha ampliado hasta 2023 debido a las limitaciones de recursos. Las Cuentas Anuales de la Administración Pública en su Conjunto de 2022 se elaboraron en valores devengados de conformidad con el Reglamento 208 del Reglamento de PFM de 2019 (L.I. 2378) y las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).

Liberia

En 2009, el gobierno de Liberia puso en marcha la Ley de Gestión de las Finanzas Públicas y adoptó las NICSP basadas en el efectivo como normas oficiales para la contabilidad del sector público en Liberia. La intención era pasar a las NICSP de devengo en 2014; sin embargo, el brote del virus del Ébola en ese momento provocó un retraso en la transición. A partir de 2019, el Instituto de Contadores Públicos Certificados de Liberia (LICPA) ha colaborado activamente con el Ministerio de Finanzas y Planificación del Desarrollo (MFPD) para establecer un nuevo calendario para la transición a las NICSP de devengo. El LICPA estableció un comité para

⁷ <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/profile/burkina-faso>

facilitar las discusiones con el MFPD y otras partes interesadas del gobierno sobre este tema.⁸

Senegal

La responsabilidad de adoptar las normas de contabilidad del sector público recae en el Ministerio de Finanzas del Senegal. En la actualidad, Senegal sigue las normas de contabilidad basadas en el efectivo, pero existe la intención de hacer la transición a la contabilidad en valores devengados. Sin embargo, las NICSP no fueron adoptadas en el país según la IFAC en 2022. ONECCA-Senegal, el organismo profesional de contabilidad en Senegal, no tiene autoridad para establecer normas en esta área, y sus miembros no trabajan directamente en el sector público. No obstante, el instituto mantiene una relación de colaboración con el gobierno y aboga activamente por la adopción de las NICSP basadas en el devengo. Como parte de estos esfuerzos de promoción, el ONECCA-Senegal compartió una versión traducida al francés de las NICSP 2005 y organizó un evento de dos días en 2015, en colaboración con el IFAC, la Federación Panafricana de Contadores y la Federación Internacional de Contadores de Habla Francesa. Este evento tenía por objeto promover el uso de las NICSP de devengo en la gestión de las finanzas públicas y desde entonces se ha convertido en una reunión anual para la comunidad de contadores profesionales africanos de habla francesa.

Además, el ONECCA-Senegal informa que tiene un acuerdo de asociación tanto con el Contador y Auditor General como con el Tribunal de Auditores. El instituto colabora estrechamente con este Tribunal para prestar apoyo técnico y mejorar su capacidad. Además, el ONECCA-Senegal menciona su participación en un Comité Directivo establecido por el Ministerio de Finanzas, el cual se centra específicamente en la adopción e implementación de normas de contabilidad basadas en el devengo.⁹

Nigeria

Como una de las economías más grandes y de más rápido crecimiento del continente, Nigeria fue inicialmente uno de los defensores más progresistas de las NICSP, y varias de sus entidades gubernamentales federales han realizado importantes esfuerzos y avances hacia la adopción de estas normas sobre la base de devengo. Sin embargo, debido a la estructura federal del gobierno, ha sido difícil evaluar con precisión el progreso general a nivel nacional, ya que los estados individuales pueden estar progresando a diferentes ritmos. En general, el Consejo de Información Financiera de Nigeria (FRC) es responsable de establecer las normas de contabilidad del sector público en Nigeria. La Ley FRC exige que el FRC establezca normas que estén en consonancia con las emitidas por el IPSASB.

⁸ <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/liberian-institute-certified-public-accountants>

⁹ <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/profile/senegal>

El FRC elaboró una hoja de ruta para la adopción e implementación gradual de las NICSP de devengo en todos los niveles del gobierno, con la plena adopción desde enero de 2016.

África Oriental

Etiopía

Aunque no es miembro del IFAC, Etiopía adoptó la norma internacional de información financiera, las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), con la proclamación 847/2014 al otorgar pleno mandato a la Junta de Contabilidad y Auditoría de Etiopía (AABE). Además, ha recibido apoyo de diversas organizaciones internacionales (FMI, Banco de Trabajo, Banco Africano de Desarrollo) y asociados para el desarrollo en el proceso de adopción de las NICSP. Estas asociaciones proporcionan asistencia técnica, capacitación y programas de fortalecimiento de capacidades para promover la implementación exitosa de las NICSP en el país.

Si bien se han logrado avances significativos, la plena adopción y aplicación de las NICSP en Etiopía es un camino continuo. El gobierno sigue esforzándose por armonizar sus prácticas de presentación de informes financieros con estas normas a fin de mejorar la rendición de cuentas y la transparencia en el sector público.¹⁰

Kenia

El Consejo de Normas de Contabilidad del Sector Público (PSASB, por sus siglas en inglés) se estableció en 2014 de conformidad con la Ley PFM de 2012. El PSASB está autorizado a establecer normas generalmente aceptadas para el desarrollo y la gestión de los sistemas contables y financieros por parte de todos los órganos estatales y entidades públicas. En 2014, la Junta adoptó las NICSP emitidas por el IPSASB para su uso en todas las entidades públicas.

En la actualidad, las entidades del sector público utilizan estas normas sin modificaciones sobre la base de valores devengados parciales. El gobierno ha anunciado recientemente la adopción de las NICSP sobre la base de devengo a partir del año 2024 en todas las entidades del sector público de Kenia. Se han logrado varios avances, incluido el hecho de tener un representante de Kenia en el IPSASB. En 2022, el Instituto de Contadores Públicos Certificados de Kenia (ICPAK, por sus siglas en inglés) constituyó un Subcomité del Sector Público cuyo mandato era asesorar en áreas relacionadas con la implementación de normas en la presentación de informes del sector público.

¹⁰ <http://www.aabe.gov.et/wp-content/uploads/2016/06/AABE-IPSAS-Adoption-Road-Map-Presentation-to-Charities-by-Dawit-M.pdf>

Sudán del sur

Sudán del Sur es la nación africana más reciente en lograr un reconocimiento generalizado como Estado soberano. No obstante, ha logrado avances significativos hacia la adopción de las NICSP, lo que la convierte en una de las pocas jurisdicciones africanas en adoptarlas directamente. La Ley de Finanzas Públicas y Rendición de Cuentas de 2011, concretamente en su artículo 60(1), obliga a todos los niveles de gobierno de Sudán del Sur a adherirse a las NICSP, las mejores prácticas y la responsabilidad fiscal con el fin de garantizar la asignación y el gasto adecuados de los fondos públicos en consonancia con los respectivos presupuestos gubernamentales. En la actualidad, el país ha estado preparando estados financieros basados en el efectivo, de conformidad con las NICSP, pero no se han confirmado los planes para una posible transición a valores devengados.¹¹

Tanzania

Tanzania es considerado uno de los países más avanzados del continente en la adopción de las NICSP, y ya ha convertido las NICSP de devengo en todas las entidades de las administraciones públicas. En 2004, el gobierno de Tanzania emitió un pronunciamiento en el que adoptaba las NICSP sobre la base de devengo tanto para el gobierno central como para los gobiernos locales, y comenzó a aplicar las NICSP sobre la base de devengo en 2012/13.

Uganda

De acuerdo con la Ley de Contadores de 2013 y la Ley de Gestión de las Finanzas Públicas de 2015 en Uganda, el Instituto de Contadores Públicos Certificados de Uganda (ICPAU) y el Contador General tienen la autoridad para adoptar y aprobar normas de contabilidad del sector público para los estados financieros gubernamentales. Si bien el ICPAU confirma la adopción de todas las NICSP sin modificaciones, el gobierno funciona actualmente sobre la base de valores devengados modificados como medida transitoria hacia la plena aplicación de las NICSP de devengo.

El objetivo del ICPAU es contribuir a la estrategia de aplicación esbozada en la hoja de ruta, principalmente mediante la mejora de la competencia y la capacidad profesionales a través de iniciativas de formación. En 2018, se llevó a cabo un taller sobre las NICSP, y está previsto que continúe con estos talleres anualmente. El Grupo de Trabajo sobre Contabilidad del Sector Público (PSAWG) ayudará a determinar las necesidades y deficiencias en materia de capacitación para orientar los períodos de sesiones futuros. Además, el ICPAU ha revisado su plan de estudios para incluir más contenidos relacionados con el sector público, que están disponibles desde 2021. El instituto ofrece el Manual de las NICSP de 2023 en su sitio web,

¹¹ https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/Standards-Adoption-by-Country.pdf

sensibiliza sobre las normas y alienta a los miembros a que presenten sus comentarios sobre los borradores de exposición y los documentos de consulta publicados por el IPSASB¹².

1.3 Perspectivas

Este capítulo muestra que las NICSP son de gran prioridad en la agenda de la mayoría de los países africanos, a pesar de sus variadas formas y, en algunos casos, nombres diferentes. Debido a la diversidad de los planes de implementación y los avances, evidenciada en los ejemplos seleccionados en la sección anterior, es difícil resumir el estado de implementación de las NICSP para el continente africano en su totalidad. A diferencia de la situación en Europa, por ejemplo, no hay un enfoque centralizado y coordinado en África, lo que hace difícil monitorear y pronosticar los avances. Esto podría ser mitigado por los bloques económicos que avanzan hacia dicha adopción como la Unión Europea.

Sin embargo, se puede llegar a la conclusión de que la aplicación predominante de las NICSP de base de devengo, particularmente a nivel del gobierno nacional, probablemente ocurrirá dentro de tres a cinco años en la mayoría de los países africanos, y posiblemente después para los países que aún no se encuentran formalmente en la etapa de transición.

Finalmente, habrá cada vez más incentivos para que los países en vías de desarrollo dejen de aplazar esta reforma, ya que su postergación dificultará su acceso a los fondos de donación e inversión que se requieren en un clima económico global cada vez más exigente.

En la medida en que las asociaciones económicas y políticas regionales lleguen a ser más coordinadas e influyentes, se espera que estas impulsen los avances hacia prácticas contables estandarizadas en el sector público, con las NICSP de base de devengo mostrándose ya como una preferencia clara y objetivo final en la mayoría de las regiones. A pesar de que el continente enfrenta desafíos obvios en términos de crecimiento económico y la eliminación de pobreza y desempleo, los cuales probablemente constituyan prioridades más importantes en la agenda de muchos de los gobiernos africanos, se percibe cada vez más que la estandarización y modernización de la información financiera del gobierno permite una mejor toma de decisiones y entendimiento más claro de la situación financiera del país, y por ende, será un catalizador valioso del crecimiento y sostenibilidad a largo plazo.

¹² <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/profile/uganda>

2. El Reino de Arabia Saudita y Emiratos Árabes Unidos

Reino de Arabia Saudita

El Reino de Arabia Saudita, uno de los países G20, se encuentra dentro de los países líderes que lanzaron la ambiciosa Visión 2030 en el año 2016. Esta visión diseña una hoja de ruta para que el Reino se convierta en el corazón del mundo árabe, en una potencia de inversión y en un centro que conecta tres continentes.

Con el fin de mejorar la calidad general de la contabilidad financiera del sector público, se ha iniciado el proyecto de transición del efectivo al devengo en todas las entidades presupuestarias, es decir, en las entidades gubernamentales que son financiadas directamente por el gobierno central para sostener sus operaciones y en las entidades extrapresupuestarias como el Zakat, la Autoridad Tributaria y Aduanera (ZATCA). Las reformas contables y financieras para adoptar la contabilidad de devengo y la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) surgieron en base al Decreto Real 13095, con fecha del 15 de diciembre de 2016.

Arabia Saudita ha adoptado el programa de transformación de la contabilidad de devengo mediante la implementación indirecta de las NICSP, lo cual significa que el Reino de Arabia Saudita (KSA en inglés) ha derivado sus normas nacionales de las NICSP (No obstante, bajo un proceso debido que limita las desviaciones de las NICSP a casos específicos.) El programa de transformación de contabilidad de devengo busca mejorar la calidad de las cuentas financieras y la transparencia a través del sistema contable del gobierno y la implementación de normas de contabilidad internacionales. Este es uno de los pilares clave de la Visión 2030 del Reino.

El proyecto de transformación basado en el devengo de la contabilidad y la aplicación de normas contables internacionales en el sector público es una de las iniciativas que emanan del Programa de Transformación Nacional dentro de la Visión 2030. Esta iniciativa fue adoptada por el Ministerio de Finanzas y es una extensión de lo que el Reino busca desarrollar mediante la asociación del sector público y privado. Se espera que la transformación basada en el devengo brinde información transparente, completa, precisa y oportuna sobre la situación financiera y ayude a optimizar y sostener el uso de recursos financieros para respaldar la toma de decisiones.

El programa de transformación de contabilidad buscará alcanzar beneficios clave como:

- ▶ Brindar una información financiera más integral y de mejor calidad.
- ▶ Mejorar la presentación de los informes para las organizaciones de financiamiento internacionales.
- ▶ Fortalecer la gobernanza de la gestión financiera pública.

- ▶ Mejorar la toma de decisiones al hacer que la información financiera sea más transparente y comparable.
- ▶ Mejorar la sostenibilidad fiscal a largo plazo ya que el Reino de Arabia Saudita apunta a privatizar algunos sectores.

El programa de transformación dirigido por el Ministerio de Finanzas se compone de cuatro fases:

- ▶ Primera fase: El Ministerio de Finanzas llevó a cabo una evaluación del estado actual y de las brechas para analizar la preparación que tienen las agencias gubernamentales para la transformación.
- ▶ Segunda fase: Esta fase abarcó los principales componentes del programa de transformación que lidera la emisión de los estados financieros consolidados del gobierno y la preparación de un conjunto de habilitadores y manuales, por ejemplo, políticas, procedimientos, catálogos de cuentas, manuales y sistemas contables.
- ▶ Tercera fase: Esta fase abarcó la preparación del plan de transición al estimar el tiempo, el alcance y el costo de cada entidad para convertirse a la contabilidad de devengo según el cronograma establecido por el Decreto Real. También, determinó la metodología de ejecución (algunas sub iniciativas se realizaron de forma centralizada en el Ministerio de Finanzas, mientras que otras iniciativas y actividades se ejecutaron de manera descentralizada a nivel de la entidad). Esta tercera fase también incluyó realizar un ejercicio piloto con cuatro entidades gubernamentales diferentes de distintos sectores con el fin de asegurar que el manual y los habilitadores desarrollados en etapas tempranas fuera ejecutables y registrar una lista de lecciones aprendidas durante la preparación para la cuarta fase.
- ▶ Cuarta fase: Para el 2023, el programa de transformación se encontraba en esta fase. La etapa de ejecución para todas las actividades e iniciativas de transición a nivel del Ministerio de Finanzas y de las entidades gubernamentales. Esta etapa asegurará que los sistemas de contabilidad financiera dentro de cada entidad gubernamental, junto con los recursos humanos, puedan respaldar la implementación continua de un nuevo marco contable. Asimismo, la etapa incluye la preparación de los estados financieros agregados/consolidados a nivel nacional.

Durante la implementación de las cuatro fases, el Ministerio de Finanzas capturó los desafíos clave y las lecciones aprendidas de distintos países mediante la implementación local de proyectos piloto. Como tal, el Ministerio de Finanzas estableció un número de habilitadores para abordar los desafíos que deberían generar beneficios a lo largo de la implementación, entre ellos:

- ▶ La conformación de comités clave que sean representados por los encargados de la toma de decisiones en el Reino con el fin de monitorear el progreso de las cuatro fases y brindar las directrices requeridas o el soporte necesario. Un ejemplo clave de estos comités es el comité técnico el cual estudia los nuevos lanzamientos de normas internacionales y determina la aplicabilidad en el sector público en el Reino.
- ▶ El desarrollo de un plan de implementación y un conjunto de iniciativas como:
 - ▶ Preparación de balances de apertura y registros contables.
 - ▶ Verificación, etiquetado y valoración de activos fijos e infraestructura.
 - ▶ Auditoría externa de estados financieros.
 - ▶ Iniciativa del sistema de Planificación unificada de los recursos gubernamentales (PURG) que albergará los módulos de contabilidad y finanzas, recursos humanos, adquisiciones, inventario y almacenamiento en el Ministerio de Finanzas y se integrará con la mayoría de las agencias gubernamentales y del sector público. La planificación de recursos gubernamentales unificados es un factor habilitador clave para las reformas de la gestión financiera pública ya que consiste en los siguientes elementos:
 - ▶ Procesos y procedimientos contables y financieros comunes a nivel gubernamental
 - ▶ Preparación e implementación del presupuesto a nivel de todas las agencias gubernamentales y empoderamiento de los controles, el cumplimiento y el seguimiento de los recursos financieros
 - ▶ Habilitar el cambio de una contabilidad basada en el efectivo a una basada en el devengo diario
 - ▶ Gestión de recursos humanos y salarios de los procesos de los empleados gubernamentales
 - ▶ Compras, contratos y procesos de facturación del gobierno
 - ▶ Operaciones de gestión de inventario y bodegas, etc.
- ▶ El desarrollo de un sistema de contabilidad financiera unificado.
- ▶ El establecimiento de un centro de excelencia.
- ▶ El desarrollo de manuales unificados como:
 - ▶ Políticas contables
 - ▶ Plan de cuentas
 - ▶ Identificación y valoración de activos fijos

- ▶ El plan de gestión de cambios, la estrategia, materiales de capacitación y plataformas digitales para desarrollar las capacidades humanas en cuanto a la contabilidad de devengo.
- ▶ Servir de enlace con la entidad fiscalizadora superior del Reino en lo que respecta al desarrollo de la capacidad de auditoría pública.

Emiratos Árabes Unidos (EAU) - Entidades federales

En línea con sus esfuerzos para mejorar la planificación financiera del país según las prácticas líderes internacionales, en junio de 2020, el Ministerio de Finanzas de EAU anunció el exitoso lanzamiento de la primera fase de las entidades gubernamentales en la transición hacia la contabilidad de devengo en el sector público. La primera fase del proyecto incluía al Ministerio de Economía, el Ministerio de Desarrollo Comunitario, el Ministerio de Estado para Asuntos del Consejo Nacional Federal, las Autoridades Tributarias Federales, las Autoridades de Aduanas Federales y la Agencia Espacial de los EAU.

La transición hacia las normas de contabilidad de devengo del gobierno federal representa un paso fundamental que aumenta la eficiencia del presupuesto federal y mejora la gestión financiera pública del país.

Emiratos Árabes Unidos busca, a través de la implementación de la contabilidad de devengo, un efecto positivo en la economía y sociedad del país en términos de lograr el desarrollo y la sostenibilidad del sistema financiero y gestionar los recursos financieros del gobierno federal de forma eficiente y efectiva. Asimismo, permitirá que las autoridades mejoren la transparencia de los informes financieros.

El sistema financiero integrado que permite la transición hacia la contabilidad de devengo fue lanzado. A través de este sistema se registran todas las transacciones, saldos y cierres. Con respecto a esto, las entidades federales llevan a cabo ciertas actividades, incluyendo:

- ▶ La actualización integral de los registros de los activos para las entidades federales
- ▶ La capacitación continua en actividades y normas contables para todas las entidades federales y el establecimiento de guías para que las políticas contables apliquen uniformemente la contabilidad de devengo, respaldadas por plantillas de estados financieros.
- ▶ El desarrollo de soluciones técnicas en las aplicaciones del sistema financiero federal con el fin de permitir extraer informes financieros que contengan información de devengo y de efectivo modificada el mismo tiempo.

3. Europa

Las secciones a continuación revisan el estado actual de la contabilidad del sector público en Europa e introduce la reforma de las NECSP actualmente en desarrollo por parte de la Comisión Europea.

3.1 Situación actual en Europa

La contabilidad gubernamental en Europa sigue siendo bastante heterogénea, entre los Estados Miembros y dentro de los mismos. Se hacen las siguientes observaciones **generales** sobre la UE:

- ▶ Los Estados Miembros con un nivel de gobierno estatal o regional (i.e., estados federales) tienen las disposiciones contables más complejas, debido a que los gobiernos locales generalmente siguen sus propias normas contables - principalmente por razones de independencia - lo que a veces genera diferencias importantes entre un estado y otro. En algunos Estados Miembros, por ejemplo, ciertos gobiernos estatales aplican la contabilidad de devengo mientras otros siguen usando la contabilidad de efectivo;
- ▶ La proporción de los países que han implementado la contabilidad de devengo (o que se encuentran en el proceso de implementación) es mayor en los miembros recientes de la UE (i.e. los que se unieron después de 2004) que en los miembros históricos de la UE (i.e. los que se unieron antes de 2004);
- ▶ La cantidad de Estados Miembros que han implementado la contabilidad de devengo ha aumentado en años recientes. Países como Chipre, Grecia, Irlanda, Italia, Luxemburgo o Malta han implementado o están en camino a implementar la contabilidad de devengo en el sector público. Por el momento, existen únicamente algunos Estados Miembros pendientes, como Alemania o Países Bajos, los cuales utilizan principalmente la contabilidad en efectivo para el sector público.

Los párrafos a continuación examinan el panorama actual de la contabilidad del sector público en Europa a través de una selección de Estados Miembros.

Bélgica

La administración pública en Bélgica se divide en tres niveles de gobierno: el gobierno Central, los gobiernos regionales (i.e. las Regiones y Comunidades), y los gobiernos locales (i.e. las provincias y municipalidades). Cada uno de los tres niveles tiene facultades distintas y es responsable de un dominio político diferente.

Bélgica ha experimentado una modernización importante de sus sistemas de contabilidad pública durante las últimas dos décadas. Como resultado, las entidades en todos los niveles de gobierno han evolucionado desde la contabilidad de presupuesto/efectivo hacia un sistema doble de presupuesto y contabilidad de

devengo parcialmente inspirado en la contabilidad del sector privado belga (Brusca et al., 2015, p. 31).

A pesar de esta modernización de los sistemas contables, las prácticas contables en Bélgica siguen siendo heterogéneas, entre los niveles de gobierno y dentro de los mismos. Las administraciones a nivel del gobierno central operan ahora efectivamente bajo la contabilidad de devengo y se encuentran integradas dentro del sistema contable "FEDCOM" (Brusca et al., 2015, pp. 34-35). A pesar del presupuesto federal general y las regulaciones contables de los gobiernos regionales, Flandes, Valonia, Bruselas Capital y la región de habla alemana han completado efectivamente las implementaciones respectivas de la contabilidad de devengo basada en sus propios sistemas y normas contables (Brusca et al., 2015, pp. 36-37). La razón principal de la heterogeneidad es la necesidad actual de reformar las normas federales que datan del 2003 y 2009. Finalmente, desde 2014, el sistema contable y de gestión de los gobiernos locales flamencos tiene un doble propósito: para el consejo, utilizan una contabilidad en efectivo/presupuestaria moderna, pero para la administración y terceros, el sistema contable y los informes se basan en las NICSP. En cuanto a los gobiernos locales de Valonia y Bruselas, el nivel de modernización contable sigue siendo limitado (Brusca et al., 2015, p. 39).

Finlandia

La administración pública en Finlandia consiste en dos niveles de gobierno: El gobierno central y los gobiernos locales (municipalidades). Las prácticas contables varían entre los niveles, pero son uniformes dentro de cada nivel de gobierno.

El movimiento de la Nueva Administración Pública inspiró las reformas finlandesas del sector público en los años 90. Para el gobierno central finlandés, las normas contables son establecidas por la ley y estatuto del Presupuesto Finlandés, mientras que para los gobiernos locales son estipuladas en la Ley de Gobierno Local. Actualmente, las entidades en ambos niveles gubernamentales aplican la contabilidad de devengo según el modelo contable nacional y los principios de la contabilidad para el sector privado.

Francia

La administración pública en Francia se divide en dos niveles principales: El gobierno central y los gobiernos territoriales. El último abarca las regiones, departamentos, municipalidades e inter-municipalidades.

La contabilidad a nivel del gobierno se basa totalmente en el devengo y es mayoritariamente comparable con las NICSP. De hecho, durante el Estudio en 2014 de PwC (*Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards*), se evaluó que el gobierno central de Francia tenía una madurez contable de 89%, lo que refleja el nivel de cumplimiento de sus normas contables con las NICSP. Esta madurez contable se confirmó en la

actualización de junio de 2020 de los niveles de madurez contable de los gobiernos de la UE y el costo de implementación de NECSP (Comisión Europea, Eurostat, 2020). Las normas contables del gobierno central de Francia se emiten según un Marco Conceptual cuyos principios y objetivos coinciden con los del Marco Conceptual de las NICSP.

Recientemente, el Consejo de Normas de Contabilidad Pública de Francia (CNOCP) adoptó un compendio de normas de contabilidad para las entidades públicas locales. El compendio es un conjunto coherente de normas que pretende ser complementado por opiniones (en el sentido de interpretaciones) emitidas por el Consejo de Normas de Cuentas Públicas. La fecha de aplicación propuesta para la primera versión del compendio es el 1 de enero de 2024, con la posibilidad de una solicitud anticipada. Con esta reforma, se logrará la armonización de la contabilidad del sector público en los gobiernos locales.

Alemania

La administración pública en Alemania se subdivide en tres niveles de gobierno: Federal, estatal (i.e. "Bundesländer") y local (municipalidades). De hecho, las prácticas contables del sector público en los tres niveles de gobierno se caracterizan por un alto grado de disparidad.

Según la Ley de Modernización de los Principios Presupuestarios del 2009, el Gobierno Federal y los gobiernos de los estados federales pueden adoptar cualquier sistema contable como base para su administración financiera que consideren adecuado. De hecho, la Ley de Modernización de los Principios Presupuestarios estableció la libertad de elección entre la contabilidad de devengo y la contabilidad de efectivo. Sin embargo, también especificó que cuando la entidad federal o estatal opte por la contabilidad de devengo, tendrá que seguir las denominadas "Standards staatlicher Doppik" (Normas de Contabilidad de Devengo del Gobierno). Por lo tanto, se puede lograr la armonización de la contabilidad del sector público a nivel federal y estatal de forma voluntaria.

Actualmente, la mayoría de las autoridades federales (especialmente los ministerios federales) siguen optando por el "sistema contable cameral", que es un sistema de base de efectivo. A nivel estatal, algunos estados federales (como Bremen, Hamburgo o Hessen) usan sistemas de base de devengo; sin embargo, la mayoría de los estados en Alemania (como Baviera, Berlín, Baja Sajonia, Sajonia o Schleswig-Holstein) siguen operando la contabilidad de efectivo. La tendencia es la contraria a nivel municipal, donde la clara mayoría de las entidades ya ha implementado efectivamente la contabilidad de devengo.

Grecia

La administración pública en Grecia se organiza en dos niveles principales de gobierno: el Gobierno Central y los gobiernos locales. Los gobiernos locales se subdividen en regiones y municipalidades que operan bajo diferentes normas y

sistemas contables. En general, el gobierno central, las regiones y municipalidades aplican sistemas contables fundamentalmente diferentes.

A pesar de los esfuerzos actuales de reforma, el gobierno central sigue operando sobre una base modificada de efectivo, a pesar de tomar elementos de las NIIF y las NICSP. Las regiones aplican una forma de contabilidad aún más simple, la cual es solamente de base de efectivo. En cambio, las municipalidades tienen los sistemas contables más avanzados, inspirados en las normas contables del sector privado griego y que son de base de devengo. En 2018, el gobierno griego inició un nuevo plan de reforma, que pretende implementar la contabilidad de devengo para todas las entidades del gobierno general. Originalmente, la fecha de aplicación estaba prevista para el 1 de enero de 2023. En julio de 2022, la fecha de aplicación del plan de reforma se aplazó hasta el 1 de enero de 2025; sin embargo, es posible una aplicación más temprana del nuevo marco contable de devengo basado en el Decreto Presidencial 54/2018.

Portugal

La administración pública en Portugal se organiza en dos niveles de gobierno: El Gobierno central y los gobiernos locales (municipalidades y parroquias civiles). La gran reforma del marco de contabilidad pública en Portugal, que generalizó el uso de la contabilidad de devengo para ambos niveles de gobierno, ocurrió en 1997 con la aprobación de la ley POCP (*Plano Oficial de Contabilidade Pública/ Plan Oficial de Contabilidad Pública*).

Desde 1997, POCP ha operado como el marco común de contabilidad pública en Portugal. De hecho, el sistema contable utilizado a nivel del gobierno central se basa en POCP, mientras que el sistema utilizado a nivel del gobierno local (i.e. POCAL - *Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais/ Plan Oficial de Contabilidad de los Gobiernos Locales*) se deriva directamente de él.

Como consecuencia de la crisis de deuda soberana, se llevó a cabo una importante reforma contable. Posterior a una solicitud de Portugal el 7 de abril de 2011, la CE, BCE y FMI negociaron un Programa de Ajuste Económico para Portugal. Portugal aceptó adoptar un plan de cuentas de entrada doble y políticas contables consistentes con las NICSP a fines de 2012. En el 2012, se revisaron las organizaciones y funciones del órgano normativo. Se creó un Comité de Contabilidad del Sector Público (CNCP, *Comissão de Normalização Contabilística*). A partir del 2013, el Comité estuvo trabajando en un nuevo sistema contable para el sector público (SNC-AP) para toda la administración pública portuguesa. El desarrollo de las normas contables para el sector público portugués se finalizó en 2016. Desde fines de 2016/inicios de 2017, las nuevas normas se están implementando en instituciones piloto. Después de la implementación en instituciones piloto, la implementación general de SNC-AP aún está en curso.

3.2 Movimientos de reforma en proceso en Europa

La sección anterior demostró que la contabilidad del sector público en Europa sigue siendo específica a cada país y varía entre los Estados Miembros y dentro de los mismos, en términos de las leyes contables aplicables y de sofisticación de los sistemas contables (efectivo vs. devengo, encontrando muchas variantes entre esos dos extremos, como por ejemplo “efectivo modificado”). No obstante, a pesar de la variedad de prácticas contables aplicables, todos los gobiernos europeos deben, en principio, cumplir con el Sistema Europeo de Cuentas 2010 (SEC 2010).

La política macroeconómica y supervisión fiscal en la UE dependen de datos producidos por el SEC 2010 (por ejemplo, déficit público y datos de deuda). Como marco contable estadístico de nivel macro, el SEC 2010 no fue diseñado para la contabilidad a nivel de la entidad (a diferencia de las NICSP, por ejemplo). Sin embargo, el SEC usa datos contables a nivel de la entidad producidos por los sistemas de contabilidad del sector público de los Estados Miembros en la recopilación de sus estadísticas. Las limitaciones de este sistema (que busca producir estadísticas comparables y confiables, usando datos de fuente que varían dentro de y entre los países) han sido expuestas durante la crisis de deuda soberana.

La crisis de deuda soberana como punto de partida para el Proyecto de las NECSP

La crisis de deuda soberana ha demostrado la necesidad de una reforma contable y la armonización de información financiera en el sector público europeo. La transparencia fiscal ha llegado a ser esencial para la estabilidad macroeconómica, monitoreo y política en la UE. Lograr transparencia fiscal es fundamental para el funcionamiento adecuado del marco europeo multilateral de monitoreo presupuestario y el mercado común.

Los datos macro (estadísticos) y la coordinación fiscal a nivel de la UE ya se encuentran basados en datos de devengo, pero las prácticas contables del gobierno varían mucho entre los Estados Miembros y dentro de los mismos: las prácticas de contabilidad de devengo que se aplican no son comparables y todavía hay Estados Miembros y entidades gubernamentales que operan sobre la base de efectivo. La falta de una base de devengo en la contabilidad del sector público en Europa en algunos países importantes lleva a la conclusión de que no hay transparencia en la situación financiera y en el rendimiento financiero de esas entidades gubernamentales.

Para lograr mejor transparencia y rendición de cuentas, los Estados Miembros deben entregar información comparable y más integral sobre su situación financiera y rendimiento financiero. La Directiva de Marcos Presupuestarios de 2011 (Directiva del Consejo 2011/85/EU) señaló que los datos fiscales completos y confiables, que sean comparables entre los Estados Miembros, son una precondition para la producción de estadísticas de alta calidad y, por ende, fundamentales para evitar los

déficits gubernamentales excesivos a futuro. En esta directiva, el Consejo Europeo solicita a la Comisión Europea evaluar la conveniencia de las NICSP para los Estados Miembros.

La Comisión publicó su informe sobre la conveniencia de las NICSP en 2013 (Informe de la Comisión al Consejo y el Parlamento Europeo - Towards implementing harmonised public sector accounting standards in the Member States, marzo de 2013). En este informe, la Comisión concluye que, aun cuando el conjunto de NICSP no sea idónea para implementación en los Estados Miembros de la UE en su condición actual, las normas representan una referencia indiscutible para el desarrollo de las futuras Normas Europeas de Contabilidad para el Sector Público. Como resultado, fue lanzado el proyecto para desarrollar e implementar las NECSP en Europa.

Para apoyar la evaluación de la Comisión, un primer estudio de las prácticas de contabilidad y auditoría en el sector público de los Estados Miembros fue realizado por EY para Eurostat en 2012. Luego, con la finalidad de avanzar en el Proyecto de las NECSP, en 2014 se publicó otro estudio para analizar los posibles costos y beneficios de la implementación de contabilidad de devengo armonizada en los Estados Miembros de la UE. En este último estudio, las NICSP se tomaron como base para así estimar los posibles costos y beneficios de la implementación de las NECSP en los Estados Miembros. En 2020, se publicó una actualización de este estudio. En él, se proporcionó una actualización de las puntuaciones de madurez contable de los gobiernos de la UE y las estimaciones asociadas de los costes de implementación de las NECSP. Los resultados de ambos estudios de Eurostat se encuentran en la página web de Eurostat: <https://ec.europa.eu/eurostat/web/government-finance-statistics/>.

3.3 Estado actual del Proyecto de las NECSP

La Comisión Europea (CE) planea seguir un enfoque voluntario y progresivo para la implementación de NECSP en los Estados miembros de la UE. La Comisión tiene la intención de hacerlo en dos fases:

- ▶ **Fase 1:** La CE prevé aumentar la transparencia fiscal en los Estados miembros a corto y mediano plazo mediante la promoción de la contabilidad de devengo y las NICSP y, paralelamente, el desarrollo del marco NECSP (es decir, la gobernanza, los principios y las normas contables del NECSP). La Fase 1 aún está en curso. Todavía no se ha fijado una fecha en la que se completará esta fase.
- ▶ **Fase 2:** En esta fase, el objetivo es abordar la comparabilidad dentro de los Estados Miembros y entre ellos a medio y largo plazo. Este objetivo se alcanzará mediante la aplicación de NECSP. Además, para la fase 2, la Comisión aún no ha definido un calendario específico.

La Figura 3 resume las actividades requeridas por la CE y los Estados Miembros para implementar las NECSP exitosamente durante un período total de 10 años:

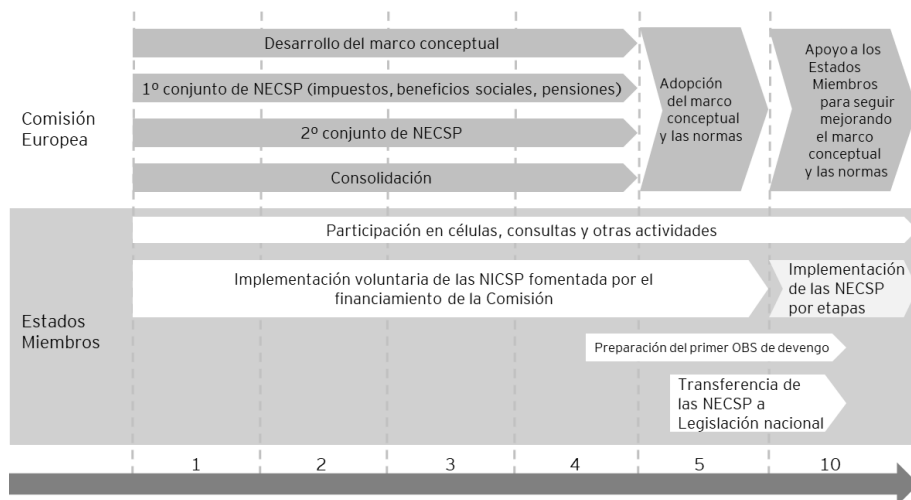


Figura 3: Actividades exigidas de la CE y los Estados Miembros para implementar las NECSP

Inicialmente, la Comisión Europea consideraba que la base legal de las NECSP debería establecerse primero en un Marco Regulator, y que el trabajo técnico para desarrollar las normas debería iniciar posteriormente. Sin embargo, según el enfoque actualizado para la implementación de las NECSP incorporado en la reunión del Grupo de Trabajo en septiembre de 2015, se decidió iniciar el desarrollo técnico de las normas desde antes de la aprobación del Marco Regulator o la base legal comparable. El objetivo es brindar a los políticos una imagen clara de los productos del Proyecto de las NECSP y permitir discusiones políticas mejor informadas.

Como se señala anteriormente, por el momento se exhorta a los Estados Miembros para que, de forma voluntaria, utilicen las NICSP de base de devengo o para que tomen los primeros pasos hacia la contabilidad de base de devengo según la guía de implementación por primera vez desarrollado por el proyecto, ya que la CE considera como primera prioridad mejorar la transparencia. Considerando la heterogeneidad de las prácticas contables en Europa, además del hecho de que algunos Estados Miembros siguen usando una base de efectivo, es claro que las NECSP solo pueden ser implementadas en una perspectiva de mediano o largo plazo. Por otro lado, para los Estados Miembros que ya implementaron la contabilidad de devengo y/o NICSP, la reforma de las NECSP no debería representar un retroceso.

Dentro de las conversaciones técnicas y desarrollos, el enfoque inicial del establecimiento de las NECSP es hacia los asuntos específicos del sector público, tales como la contabilización de impuestos o información sobre los beneficios

sociales. Por lo tanto, para poder comenzar el desarrollo técnico de las NECSP, Eurostat encargó a EY en 2016 con la preparación de 10 Documentos Temáticos sobre los asuntos contables específicos del sector público. Los 10 Documentos abarcan temas como *Contabilidad de impuestos* (Documento Temático 3), *Contabilidad de pensiones* (Documento Temático 5), *Contabilidad de beneficios sociales* (Documento Temático 6), o *Contabilidad de activos de infraestructura y militares* (Documentos Temáticos 7 y 9).

Sin embargo, Eurostat ya aclaró al inicio del proyecto que las consideraciones de materialidad deben tomarse en cuenta. Esto significa que las entidades pequeñas y menos riesgosas, por ejemplo, a nivel del gobierno local, tendrán acceso a algunas excepciones de los requerimientos de las NECSP. Aún sigue la discusión detallada sobre los criterios de “pequeñas y menos riesgosas” y cómo se brindarán las excepciones (p.ej. la exención total de la aplicación de NECSP en general o la exención de la aplicación de determinados requisitos de las normas) continúa en curso y, mientras tanto, también ha llegado al IPSASB en su proyecto sobre «Información financiera diferenciada». Para efectos de entregar más información para estas discusiones, EY ha preparado un Documento Temático sobre las *Excepciones para entidades pequeñas y menos riesgosas* dentro de los 10 documentos mencionados anteriormente.

Paralelamente, se encargó a EY la realización de un estudio para evaluar los resultados sobre los beneficios a largo plazo de las NECSP y la armonización de la contabilidad pública. En la Parte 1 de este estudio, se ofrece información actualizada sobre el estado actual de los sistemas de contabilidad del sector público. Luego, las partes 2 y 3 se centraron en un análisis cualitativo y cuantitativo de los beneficios a largo plazo de NECSP. En las partes 4 y 5, EY proporcionó dos análisis específicos: uno centrado en el impacto de las NECSP en los mercados de deuda soberana y el otro en el impacto de las NECSP en la rendición de cuentas y el escrutinio democrático.

En 2017, Eurostat adjudicó un nuevo contrato para la continuación del trabajo iniciado por EY (preparación del primer grupo de 10 Documentos Temáticos mencionada anteriormente). El objetivo era apoyar el desarrollo técnico de las NECSP a través de la preparación del próximo grupo de 10 Documentos Temáticos sobre temas contables específicos del sector público. Estos Documentos Temáticos se prepararon entre 2017 y 2018 y se centraron en temas como el plan de cuentas, las subvenciones y otras transferencias.

Junto a los 10 Documentos Temáticos, Eurostat encargó a PwC el diseño de una metodología destinada a medir los principales aspectos de la transparencia de la información financiera. El objetivo de esta metodología era evaluar en qué medida las entidades públicas de cada Estado Miembro de la UE comunican datos transparentes. En un estudio adicional publicado en noviembre de 2018, PwC proporcionó información adicional y actualizada relacionada con los impactos

potenciales de la implementación de la contabilidad de devengo en el sector público. El objetivo de este estudio fue analizar los problemas críticos de implementación derivados de riesgos insuficientemente comprendidos o inadecuadamente mitigados. El estudio aprovechó la experiencia de un grupo de ocho instituciones del sector público y proporcionó sugerencias prácticas para abordar o mitigar problemas críticos y garantizar una aplicación eficaz y sostenible de las NECSP.

A finales de 2017, EY dedicó 18 meses a la redacción de documentos analíticos relacionados con los impactos potenciales de la implementación de la contabilidad de devengo en el sector público. Además, EY proporcionó un servicio de asistencia para consultas específicas en apoyo de la elaboración de normas europeas armonizadas de contabilidad del sector público y de información financiera con fines generales.

A finales de 2018 y principios de 2019, PwC recibió el mandato para servicios de apoyo adicionales para el desarrollo de normas contables europeas armonizadas para el sector público. Con el apoyo de PwC, Eurostat publicó un documento en el que se reflexiona sobre el vínculo entre la contabilidad pública y las medidas de respuesta de muchos Estados miembros de la UE en relación con la COVID-19 puestas en marcha. Además, PwC proporcionó una actualización de las puntuaciones de madurez contable de los gobiernos de la UE y las estimaciones asociadas de los costes de implementación de NECSP.

Un proyecto importante de Eurostat que comenzó en otoño de 2020 fue el desarrollo de los informes de evaluación de NECSP (véase Comisión Europea/Eurostat, Introducción y visión general de los informes de investigación de NECSP, Consulta previa a la reunión del grupo de trabajo de NECSP que se celebrará en otoño de 2020, Luxemburgo, 19 de junio de 2020). El objetivo de estos informes era evaluar la coherencia de las distintas NICSP, teniendo en cuenta el proyecto de marco conceptual de las NECSP y el principio de bien público europeo, y servir de base para el futuro establecimiento de normas de las NECSP. El análisis reflejó si las NICSP respectivas cumplían los criterios del proyecto de marco conceptual de las NECSP. En total, se elaboraron 36 informes de evaluación con el apoyo de EY y PwC.

El proyecto actual de Eurostat consiste en la redacción de los componentes de las futuras Normas Europeas de Contabilidad del Sector Público específicas y/o de las orientaciones adicionales de aplicación de la UE. Para la 14.^a reunión del Grupo de Expertos de NECSP, celebrada en Madrid en noviembre de 2022, Eurostat desarrolló algunas primeras ideas sobre la estructura potencial de un futuro conjunto de normas NECSP y de normas NECSP individuales. La siguiente tabla proporciona un esquema ilustrativo de una estructura de NECSP basada en ocho áreas contables que podrían dividirse provisionalmente en 13 posibles normas de NECSP de la siguiente manera:

No.	Norma NECSP	NICSP relacionadas
1	Estados Financieros	1, 2, 22, 24, ORI
2	Informes	3, 4, 14, 18, 20
3	Consolidación	34, 35, 36, 37, 38, 40
4	Activos	
4.1	Activos Fijos	5, 16, 17, 21, 26, 31
4.2	Acuerdos Basados en Activos	13, 32
4.3	Inventarios y Activos Biológicos	12, 27
4.4	Activos Contingentes	19
5	Pasivos	
5.1	Provisiones y Pasivos Contingentes	19
5.2	Beneficios a Empleados	39
5.3	Beneficios Sociales	42
6	Instrumentos Financieros	28, 30, 41
7	Ingresos	9, 11, 23, 47
8	Gastos	19 (servicios colectivos e individuales), 48

La cuestión de la hiperinflación (NICSP 10) no se abordó en el cuadro anterior, ya que se consideró que no era pertinente para la UE. En general, los Estados Miembros apoyaron el enfoque propuesto. Sin embargo, dado que seis NICSP estarán cubiertas por la norma de activos fijos, una posible norma futura sobre activos fijos podría ser demasiado larga y compleja según los Estados Miembros. Además, se cuestionó la estructura de las normas NECSP. Se sugirió que se diera más importancia a los ingresos y gastos. Como alternativa a incluir revelaciones en todas las normas, se podría considerar la posibilidad de crear una norma separada que incluya todas las revelaciones de las normas NECSP.

En la reunión del Grupo de Expertos de NECSP de mayo de 2023, sobre la base de los debates mantenidos en la reunión de noviembre de 2022, Eurostat propuso que:

1. las normas de Ingresos y Gastos deben ser las normas N.º 3 y N.º 4.
2. la parte de la NICSP 44 que se refiere a las operaciones discontinuadas y, posiblemente, también la NICSP 46 debería añadirse a la norma de presentación de informes (Norma N.º 2).

3. la parte de la NICSP 44 que se refiere a los activos no corrientes mantenidos para la venta se añadirá a la norma de activos fijos.
4. la norma «Acuerdos basados en Activos» debería cambiarse de nombre por el de «Acuerdos de Arrendamiento y Concesión de Servicios».
5. como alternativa, en lugar de contar con una norma para la presentación de informes, la Norma N.º 2 podría pasar a denominarse «Principios generales» y abarcar únicamente las NICSP 3, 4, 14 y 46. Además, los requisitos de revelación de las NECSP podrían trasladarse a una única norma que comprendiera también las NICSP 18, 20 y 44 en relación con las operaciones discontinuadas.

El principal argumento a favor de tener una norma de revelación separada fue que las revelaciones pueden considerarse separadas del cuerpo central de la norma. En consecuencia, esto permitiría un acceso más fácil a esa información y facilitaría un examen más detallado de la necesidad general y la carga de la revelación. Las principales desventajas serían que los preparadores están acostumbrados a tener requerimientos de revelación junto a los requerimientos de reconocimiento y medición y no en una norma separada. Además, también es previsible que una norma separada para todas las revelaciones sería bastante completa.

En cuanto a la estructura de cada una de las normas NECSP, Eurostat prevé actualmente los cinco componentes siguientes: 1. Objetivos y alcance; 2. Definiciones; 3. Cuerpo de la norma (reconocimiento y medición); 4. Revelaciones; 5. Guías. Como se mencionó anteriormente, la propuesta alternativa es incluir todas las revelaciones en NECSP separadas.

Desde la crisis de deuda soberana en 2009, y hasta su estado actual hoy en día (descrito en los párrafos anteriores), la Figura 4 resume los principales hitos logrados en la “hoja de ruta hacia las NECSP”:

Hito 1	2009	Crisis de Deuda Soberana
Hito 2	2011	Directiva del Consejo 2011/85/EU (directiva sobre marcos presupuestarios)
Hito 3	2013	Informe de CE 'Towards implementing harmonized public sector accounting standards in the Member States' Estudio de EY 'Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States'
Hito 4	2014	Consulta de Eurostat sobre gobernanza de NECSP Estudio de PwC para Eurostat para recopilar información sobre el impacto potencial, incluyendo costos, de la implementación de contabilidad de devengo en el sector público, con un análisis técnico de la adecuación de las NICSP y una evaluación de la madurez contable de los Estados Miembros
Hito 5	2015	Establecimiento de un Grupo de Trabajo NECSP y preparación de una propuesta del marco conceptual de NECSP
Hito 6	2016 – 2017	Eurostat contrató a EY para comenzar el desarrollo técnico de las NECSP Primera serie de 10 Documentos de Asuntos específicos de la contabilidad del sector público Estudio de EY sobre los beneficios a largo plazo de las NECSP y de la armonización contable en el sector público
Hito 7	2018 – 2019	Segunda serie de 10 Documentos de Asuntos específicos de la contabilidad del sector público Desarrollo de una metodología para la medición y monitoreo de los principales aspectos de la Transparencia fiscal en el sector público Estudio de PwC sobre información adicional y actualizada en relación a los impactos potenciales de la implementación de la contabilidad de devengo en el sector público
Hito 8	2020	Eurostat publicó un artículo que refleja el vínculo entre la contabilidad pública y las medidas de respuestas de muchos Estados Miembros de la UE en relación a la COVID-19. PwC brindó una Actualización e los puntajes de madurez contable de los gobiernos dentro de la UE, y los costos de implementación estimados de las NECSP
Hito 9	2021 – 2022	Desarrollo de informes de evaluación con el objetivo de evaluar la coherencia de las NICSP individuales en relación con el borrador del marco conceptual de las NECSP y el principio del bien público Europeo, con vistas a informar el futuro establecimiento de normas NECSP
Hito 10	2021 – en curso	Desarrollo de los componentes de las futuras NECSP y/o las guías adicionales de implementación europeas

Figura 4: Hoja de Ruta hacia las NECSP

3.4 Marco y gobernanza de las NECSP

El objetivo de Eurostat es desarrollar el denominado “Marco de las NECSP” en base a los siguientes componentes:

- Los principios de gobernanza;
- El mecanismo de gobernanza;
- El debido proceso;

- La capacidad normativa;
- Las NICSP como primera base de referencia.

El desarrollo del marco de NECSP se lleva a cabo en estrecha cooperación con los Estados Miembros. Las ideas desarrolladas para este marco no se han discutido en varios años. No obstante, cabe asumir que habrá más desarrollos en el futuro.

Los siguientes órganos apoyan este desarrollo:

- *Grupo de Trabajo de las NECSP*: El Grupo de Trabajo de las NECSP es un grupo de expertos técnicos que comprende representantes de los Estados Miembros cuyas funciones oficiales son ayudar a la Comisión (Eurostat) en la preparación de propuestas legislativas e iniciativas políticas y facilitar el intercambio de información, experiencias y buenas prácticas entre los Estados Miembros y la Comisión. Todo Estado Miembro tiene el derecho de enviar hasta 3 representantes. En el cumplimiento de sus funciones, el Grupo de Trabajo ofrece a la Comisión consejos y experticia sobre el desarrollo de normas contables armonizadas para el sector público europeo sobre una base de devengo. El Grupo de Trabajo tuvo su primera reunión en septiembre de 2015 y se ha reunido 15 veces, con su última reunión en mayo del 2023.
- *Célula de Implementación de las NECSP por Primera Vez (IPV)*: El objetivo de la célula de IPV fue apoyar a Eurostat en la preparación de documentos de trabajo a nivel técnico en base a la experiencia y experticia de un grupo reducido de expertos. Esta Célula finalizó su trabajo con la publicación del Informe sobre la Implementación por Primera Vez.
- *Célula de Principios Relacionados con las NECSP*: La Célula de Principios relacionados con las NECSP busca elaborar un conjunto de principios relacionados con las NECSP. El trabajo de esta célula se completó con la publicación del borrador del marco conceptual de NECSP.
- *Célula de Principios de Gobernanza de las NECSP*: El objetivo de la célula de principios de gobernanza es seguir la discusión de y elaborar un conjunto final de principios que subyacen la gobernanza de las NECSP. La Célula debe redactar un borrador de los principios que subyacen la futura gobernanza de las NECSP, considerando los resultados de las consultas públicas sobre los futuros principios de gobernanza de las NECSP, la estructura de gobernanza planificada para las NECSP (ver Figura 5), los requerimientos legales y límites establecidos por la ley europea y consistencia con las referencias existentes en la ley europea en términos de contabilidad e información financiera.

La Figura 5 ilustra la estructura de gobernanza prevista de las NECSP:

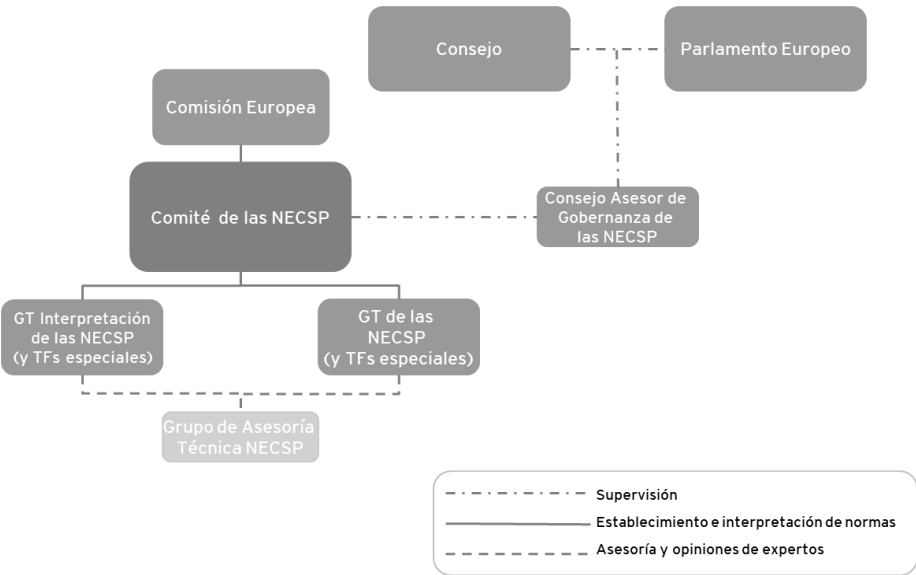


Figura 5: Estructura de gobernanza prevista de las NECSP

Fuente: Eurostat, Documento de consulta pública sobre los futuros principios y estructuras de gobernanza de las NECSP, 25 de noviembre de 2013

Próximos pasos del Proyecto de las NECSP

Eurostat tiene previsto seguir celebrando reuniones periódicas del grupo de expertos de NECSP. La Comisión Europea y Eurostat también quieren continuar apoyando las iniciativas de los Estados Miembros para reformar la contabilidad del sector público. El objetivo también es compartir las mejores prácticas sobre desarrollos e innovaciones en la contabilidad del sector público. De cara al futuro, desde la perspectiva de Eurostat, las NECSP podrían aplicarse de forma totalmente voluntaria, parcial o totalmente obligatoria. Eurostat hace hincapié en que la reciente labor técnica apoyaría cualquiera de esas opciones. Sin embargo, Eurostat también aclaró que es poco probable que la Comisión presente una propuesta sobre las NECSP hasta 2024.

4. Latinoamérica y el Caribe

4.1 Situación actual en Latinoamérica y el Caribe

El continente está en movimiento. Durante los últimos años, la mayoría de los países de Latinoamérica y el Caribe (LAC) están haciendo esfuerzos importantes para modernizar su administración financiera y alinear sus sistemas de contabilidad en el sector público con las NICSP. Se pueden observar planes de reforma amplios y ambiciosos en toda la región. El Foro de Contadurías Gubernamentales de América Latina (FOCAL), integrado por 18 países¹³, desempeña un papel protagónico en el intercambio de conocimientos y experiencias técnicas contables en la región. El FOCAL organiza reuniones y conferencias periódicas para abordar temas de interés en la región. Desde 2020, los contadores generales del FOCAL se reúnen periódicamente para analizar los avances actuales de las NICSP y contribuir al proceso de establecimiento de normas internacionales de contabilidad con la presentación de cartas de comentarios a los proyectos del IPSASB, como Ingresos, Gastos de Transferencia y Medición. El FOCAL es un ejemplo destacado de una colaboración exitosa de la profesión contable entre países.

La adopción de las NICSP debe verse en el contexto de las reformas globales de la administración financiera pública (AFP). Esta tendencia en el continente hacia las reformas de AFP tiene un gran apoyo por parte de las organizaciones donantes internacionales. Los orígenes de las reformas de AFP se encuentran en las crisis económicas de los años 80. Muchos gobiernos emprendieron reformas estructurales y ajustes económicos para reaccionar a los altos niveles de deuda y déficit presupuestario. Los ajustes estructurales vinieron de la mano de programas de modernización estatal, incluyendo reformas de administración financiera (Araya-Leandor et al. (2015), p. 269). Los avances principales, especialmente desde inicios de los años 90, además de los componentes centrales de estas reformas de AFP, se analizan en un estudio presentado por el Banco Interamericano de Desarrollo en 2015 (Pimenta y Pessoa (2015), p. 269).

Las reformas de AFP se encuentran dentro del marco de la adopción de normas fiscales, la introducción de una gestión moderna de deuda y efectivo, la implementación de buenos mecanismos de contrataciones públicas, el desarrollo de sistemas modernos e integrados de administración de la información financiera, la contabilización de costos y nuevas herramientas para un presupuesto más confiable (p.ej. marcos presupuestarios de mediano plazo o presupuesto en base a resultados), además de herramientas y políticas de gestión de tesorería como la

¹³ Argentina, Bolivia, Brazil, Chile, Colombia, Costa Rica, República Dominicana, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, Mexico, Nicaragua, Panama, Paraguay, Peru, Uruguay and Venezuela.

Cuenta Única de Tesorería (Pimenta y Pessoa (2015), p. 183). Si bien la mayoría de las primeras reformas de la PFM en América Latina se centraron en las cuestiones presupuestarias y de política fiscal, al menos desde las últimas dos décadas, la contabilidad y la presentación de informes gubernamentales se han convertido en un elemento prioritario en la agenda de reforma de la PFM. Como parte de las primeras reformas de la PFM desde la década de 1990, muchos países de LAC ya han avanzado hacia sistemas nacionales de devengo (por ejemplo, Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador). Otros siguen funcionando con un sistema de contabilidad de devengo parcial (por ejemplo, Costa Rica, Paraguay, Uruguay). Las tablas 16 y 17, así como las figuras 6 y 7, presentan un resumen de la base de reporte financiero en LAC en 2020 y el pronóstico para 2025 según el Índice Internacional de Responsabilidad Financiera del Sector Público 2021 publicado por la Federación Internacional de Contadores y el Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (en adelante «Índice de Responsabilidad IFAC-CIPFA 2021»). Como se puede observar en la Tabla 16 y la Figura 6, la mayoría de los países de América Latina informan bajo la base de devengo parcial o devengo completo (50% y 44%, respectivamente). En el Caribe, el 47% de los países informan sobre la base de la contabilidad de caja, el 42% sobre la base de contabilidad de devengo parcial y sólo el 11% sobre la base de devengo. El pronóstico para 2025 muestra que un número cada vez mayor de países latinoamericanos informarán sobre la base contable de devengo (69%), mientras que en el Caribe se espera que se mantenga la preferencia por la contabilidad de caja (39%) y el devengo parcial (39%).

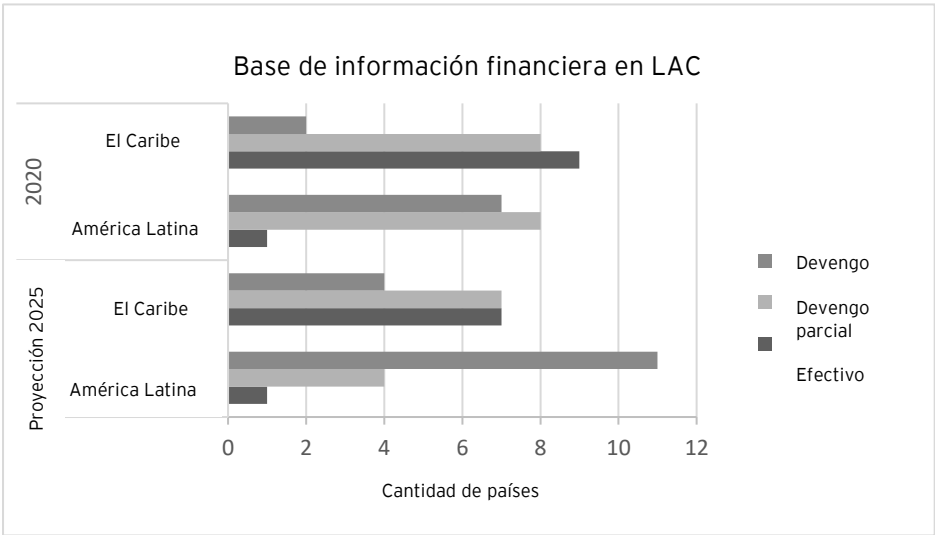


Figura 6. Base de reporte financiero 2020 y 2025 en LAC

Fuente: Elaboración propia con datos del Índice de Responsabilidad Financiera IFAC-CIPFA 2021

Base de información financiera	2020					
	Latinoamérica			El Caribe		
	Cant.	%	Países	Cant.	%	Países
Efectivo	1	6%	Nicaragua	9	47%	Anguila, Belice, Islas Vírgenes Británicas, Guyana, Jamaica, Montserrat, San Cristóbal y Nieves, Islas Turcas y Caicos
Devengo parcial	8	50%	Bolivia, Costa Rica, El Salvador, Honduras, México, Panamá, Paraguay, Uruguay	8	42%	Antigua y Barbuda, Aruba, Bahamas, Barbados, Granada, Haití, Santa Lucía, San Vicente y las Granadinas
Devengo	7	44%	Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, Guatemala, Perú	2	11%	Islas Caimán, República Dominicana
Totales	16	100%		19	100%	
Base de información financiera	Proyección 2025					
	Latinoamérica			El Caribe		
	Cant.	%	Países	Cant.	%	Países
Efectivo	1	6%	Nicaragua	7	39%	Anguila, Islas Vírgenes Británicas, Granada, Guyana, Jamaica, Montserrat, San Cristóbal y Nieves
Devengo parcial	4	25%	El Salvador, México, Panamá, Uruguay	7	39%	Antigua y Barbuda, Aruba, Barbados, Belice, Haití, Santa Lucía, San Vicente y las Granadinas
Devengo	11	69%	Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, Guatemala, Honduras, Paraguay, Perú	4	22%	Bahamas, Islas Caimán, República Dominicana, Islas Turcas y Caicos
Totales	16	100%		18	100%	

Tabla 16: Base de reporte financiero 2020 y 2025 en LAC

Fuente: Elaboración propia con datos del Índice de Responsabilidad Financiera IFAC-CIPFA 2021

En los países latinoamericanos, se puede observar una fuerte tendencia hacia las NICSP de devengo o contabilidad nacional de devengo basada en las NICSP de devengo. En el Cuadro 17 y el Gráfico 7, se observa una fuerte tendencia hacia las NICSP de devengo o la contabilidad nacional de devengo basada en las NICSP. Por el contrario, muchos países del Caribe han optado por adoptar las NICSP de base de efectivo como objetivo realista de la reforma. Dado que el IPSASB considera que esta norma es un hito en el camino hacia el devengo, a nivel mundial muchos países decidieron adoptar en primer lugar las NICSP de base de efectivo antes de pasar a las NICSP de devengo. Sin embargo, en LAC solo uno de los países parece optar por este camino (Islas Turcas y Caicos).

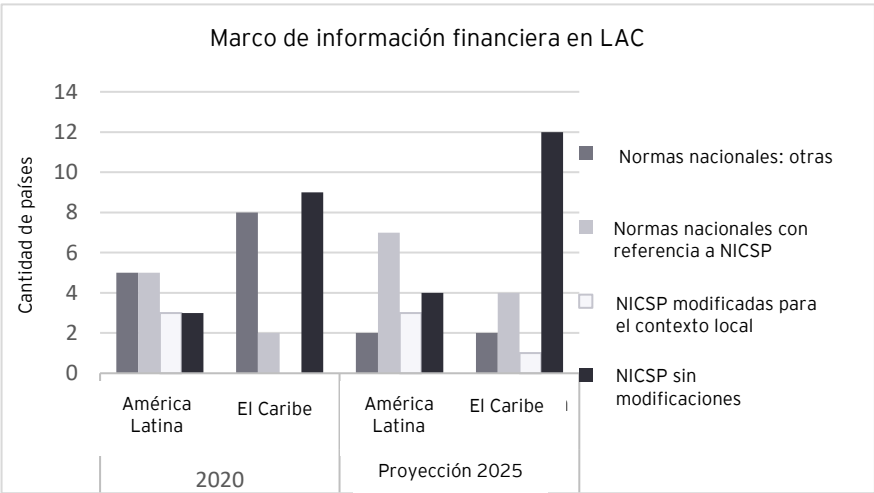


Figura 7: Marco de reporte financiero 2020 y 2025 en LAC

Fuente: Elaboración propia con datos del Índice de Responsabilidad Financiera IFAC-CIPFA 2021

Base de información financiera	2020					
	Latinoamérica			El Caribe		
	Cant.	%	Países	Cant.	%	Países
Normas nacionales: otras	5	31%	Argentina, Bolivia, El Salvador, Guatemala, Uruguay	8	42%	Aruba, Belice, Guyana, Haití, Jamaica, Santa Lucía, San Vicente y las Granadinas, Trinidad y Tobago
Normas nacionales con referencia a las NICSP	5	31%	Brasil, Ecuador, México, Panamá, Perú	2	11%	Antigua y Barbuda, Bahamas
NICSP modificadas para el contexto local	3	19%	Chile, Colombia, Paraguay	0	0%	N/A
NICSP sin modificaciones	3	19%	Costa Rica, Honduras, Nicaragua	9	47%	Anguila, Barbados, Islas Vírgenes Británicas, Islas Caimán, Granada, Montserrat, República Dominicana, San Cristóbal y Nieves, Islas Turcas y Caicos
Totales	16	100%		19	100%	

Base de información financiera	Proyección 2025					
	Latinoamérica			El Caribe		
	Cant.	%	Países	Cant.	%	Países
Normas nacionales: otras	2	12%	Argentina, Uruguay	2	11%	Aruba, Haití
Normas nacionales con referencia a las NICSP	7	44%	Bolivia, Brasil, Ecuador, El Salvador, Guatemala, México, Panamá	4	21%	Antigua y Barbuda, Belice, Santa Lucía, San Vicente y las Granadinas
NICSP modificadas para el contexto local	3	19%	Chile, Colombia, Paraguay	1	5%	Bahamas
NICSP sin modificaciones	4	25%	Costa Rica, Honduras, Nicaragua, Perú	12	63%	Anguila, Barbados, Islas Vírgenes Británicas, Islas Caimán, República Dominicana, Granada, Guyana, Jamaica, Montserrat, San Cristóbal y Nieves, Trinidad y Tobago, Islas Turcas y Caicos
Totales	16	100%		19	100%	

Tabla 17: Marco de reporte financiero 2020 y 2025 en LAC

Fuente: Elaboración propia con datos del Índice de Responsabilidad Financiera IFAC-CIPFA 2021

El sistema contable en la mayoría de los países latinoamericanos se basa principalmente en la tradición española (o portuguesa) de derecho civil, lo que significa que tienen un marco legal fuertemente jerárquico. Los sistemas de administración financiera pública y contabilidad son definidos por ley. La entidad a cargo de la contabilidad gubernamental usa la legislación secundaria (p.ej. reglamentos, decretos, manuales o guías de contabilidad) para definir los principios contables generales (Pimenta y Pessoa (2015), p. 195). Debido a esta tradición jurídica, se observa una fuerte preferencia por la aplicación indirecta de las NICSP en el continente, donde las reglamentaciones nacionales hacen referencia a las mismas o se adaptan al contexto local. La duración del proceso de reforma es más larga, ya que un organismo local de normalización elabora normas de contabilidad locales basadas en las NICSP y, en la mayoría de los casos, se puede observar una cierta adaptación de las normas internacionales a las necesidades nacionales específicas. En los países del Caribe que aplican una contabilidad de efectivo, hay una tendencia a adoptar un enfoque de aplicación directa haciendo referencia directa a la publicación de la IFAC de la NICSP de base de efectivo.

De acuerdo con un estudio realizado por EY en nombre del Banco Interamericano de Desarrollo en 2016/2017 (Banco Interamericano de Desarrollo (2017)), se observa una preferencia en los países de LAC por implementar las reformas contables de manera gradual y por fases. Un cierto nivel de gradualismo es indispensable para manejar la complejidad de tales emprendimientos, ya que el alcance de muchos programas de reforma contable en la región abarca todo el sector público, incluidos los municipios. Algunos países han dividido el cronograma de conversión en fases sucesivas para los diferentes niveles de gobierno (por ejemplo, Chile). Otros países están trabajando con entidades piloto seleccionadas de diferentes niveles de gobierno en una primera etapa antes de compartir las experiencias al resto del sector público, o bien priorizan ciertas áreas contables y están implementando normas seleccionadas antes que otras.

4.2 Movimientos de reforma en proceso en LAC

Esta sección resume los movimientos de reforma contable en el continente y revisará las estrategias de implementación de los países que están avanzando actualmente en términos de la implementación de las NICSP de devengo. La información se basa principalmente en los resultados de una encuesta realizada por EY en nombre del Banco Interamericano de Desarrollo en 2016/2017 (Banco Interamericano de Desarrollo (2017)), el Índice de Rendición de Cuentas IFAC-CIPFA 2021, la encuesta sobre los desafíos de la implementación de las NICSP (FOCAL, 2021) y el libro Contabilidad Gubernamental en América Latina y convergencia a las NICSP (FOCAL, 2019).

Brasil

Con la Resolución N° 184 del Ministerio de Finanzas y el Decreto N° 6976 en 2009, el gobierno brasileño decidió convergir las normas contables del sector público brasileño hacia las NICSP, con el Departamento de Tesorería Nacional dentro del Ministerio de Finanzas siendo el responsable del proceso de convergencia (Pimenta y Pessoa (2015), p. 210 y ss.). El alcance de la reforma contable incluye todos los niveles de gobierno. Mientras la Tesorería tiene una función fiscalizadora, la Asociación Nacional de Contabilidad de Brasil emite las normas contables técnicas. Brasil no adopta las NICSP de forma textual, sino que emite normas nacionales basadas en las NICSP. Para discutir y diseñar estas normas contables, se creó el Grupo de Asesoría para las Normas Contables Brasileñas que comprende representantes de la Tesorería Nacional, la Asociación Nacional de Contabilidad, entidades subnacionales y académicos.

En 2015 se inició el proceso de convergencia de las normas brasileñas con respecto a las NICSP. Desde 2016, se han emitido 29 normas, así como el marco conceptual. La norma emitida más recientemente es NBC TSP 29, Beneficios Sociales, emitida en octubre de 2020, que está en consonancia con la NICSP 42, Beneficios Sociales. Los principales desafíos y riesgos con respecto al cronograma de convergencia son la falta de capacidad técnica en algunos estados y municipios, especialmente aquellos con menos de 50.000 habitantes, las normas complejas que desafían los sistemas de TI vigentes y la falta de recursos para desarrollar o adquirir sistemas de TI que permitan procesar altos niveles de datos y respaldar la preparación de estados financieros confiables y consistentes.

Chile

Como parte del amplio proceso de modernización estatal, la Contraloría General de la República decidió en 2010 realizar la adopción indirecta de las NICSP de devengo mediante la emisión de normas nacionales denominadas las "NICSP-CGR Chile". Con la Resolución N.º16, el Marco Conceptual, el alcance y el cronograma de la reforma contable fueron presentados en 2015. El alcance abarca todas las entidades del gobierno. En la primera etapa, todas las entidades del Gobierno Central han adoptado las "NICSP-CGR Chile" al 1 de enero de 2016 con un período transitorio de 3 años. En la segunda etapa, la cobertura se expandirá a las municipalidades. Para las universidades, la CGR decidió emitir normas específicas basadas en las NIIF, complementadas con la NICSP 21, Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, y la NICSP 24, Presentación de información presupuestaria en los estados financieros, para asegurar la comparabilidad de los estados financieros entre las universidades del sector público y privado, debido a que las universidades ya estaban aplicando las NIIF con anterioridad al proceso de convergencia hacia las NICSP.

La implementación a nivel gubernamental comenzó con un análisis de brechas de la legislación nacional actual que permitió identificar todos los ajustes necesarios,

clasificarlos por su complejidad e identificar cuáles normas internacionales no se aplican debido a las circunstancias específicas del país. Pero la estrategia de implementación no solo se enfoca en la legislación. También considera los sistemas informáticos y el desarrollo de capacidad como tareas prioritarias. La mayoría de las entidades del sector público cuentan con herramientas informáticas independientes para las cuales se debe verificar la compatibilidad con los nuevos requerimientos de información financiera.

Colombia

El sector público en Colombia está operando sobre un sistema nacional de contabilidad de devengo. En el 2007, un nuevo sistema contable fue adoptado, el cual ya incluía elementos orientados hacia las NICSP y comprendía tres componentes: un Plan General de Contabilidad Pública, un Manual de Procesos Operativos y los Principios de Contabilidad Pública. En el 2009, se estableció oficialmente la intención de convergir el reglamento contable con las NICSP mediante la ley 1314, siendo con la Contaduría General responsable de la implementación (Pimenta y Pessoa (2015), p. 200). En 2015, el Contador General publicó el marco conceptual para la preparación y presentación de la información financiera y las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los eventos económicos. Se han adoptado indirectamente las NICSP ajustando las normas internacionales al contexto contable nacional. En 2018, Colombia contó por primera vez con información financiera individual de entidades del sector público de acuerdo con el nuevo marco de normas de contabilidad (en convergencia con las NICSP y las NIIF). Como resultado, en 2019 Colombia pudo publicar sus primeros estados financieros consolidados en convergencia con las NICSP y las NIIF para el período de referencia de 2018.

Costa Rica

En el contexto de la reforma de AFP “Programa de Rendición de Cuentas Públicas”, Costa Rica declaró su intención de implementar las NICSP de devengo en 2001 y emitió la Ley de Administración Financiera y Presupuesto Público (Pimenta y Pessoa (2015), p. 212 y ss.). La Dirección General de Contabilidad Nacional (DGCN) es el órgano responsable de la elaboración de las reglas específicas y guías técnicas sobre la contabilidad gubernamental.

Costa Rica es uno de los pocos países que ha adoptado las NICSP de devengo al pie de la letra en sus legislaciones nacionales de contabilidad, lo que plantea desafíos adicionales para mantenerse al día con la evolución de las NICSP. El proceso de aplicación de las NICSP comenzó oficialmente en 2009 y ha sido un proceso difícil debido a la falta de sistemas financieros integrados, la complejidad de las entidades del sector público, las limitaciones presupuestarias y de recursos humanos. Por otra parte, la situación fiscal de Costa Rica dificultó la incorporación de importantes recursos al proceso de reforma y el plazo se ha extendido en varias ocasiones.

En 2017, la DGCN publicó una herramienta de autoevaluación para monitorear los avances en la implementación de las NICSP. Las entidades del sector público presentan trimestralmente sus estados financieros a la DGCN junto con las respuestas a la herramienta de autoevaluación, identificando las brechas actuales con las NICSP y los planes de acción desarrollados para cerrar esas brechas. En 2021, la DGCN formalizó la adopción de la versión 2018 de las NICSP en español y la DGCN planea desarrollar un plan de continuidad para adoptar las futuras nuevas normas emitidas por el IPSASB. Finalmente, el Ministerio de Hacienda lanzó en 2020 el proyecto «Hacienda Digital», que incorpora los requisitos del sistema de información para implementar las NICSP. Se espera que Hacienda Digital se implemente en 2026 en la Administración Central y facilitaría enormemente el proceso de implementación de las NICSP en el país.

República Dominicana

La Dirección General de Contabilidad Gubernamental (DIGECOG) inició la alineación del sistema nacional de contabilidad con las NICSP en 2014 y emitió un plan estratégico de implementación (PEINICSP). El país ha adoptado las NICSP sobre la base del devengo directamente y su aplicación se está iniciando progresivamente con las NICSP que afectan a las operaciones y transacciones más recurrentes. La estrategia de implementación ha implicado la creación de alianzas estratégicas con otras instituciones del sector público y organismos normativos, incluidos auditores internos y externos. Además, el Ministerio de Finanzas ha promovido la inclusión de nuevos módulos en el sistema financiero, como el inmovilizado material, los inventarios, las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, a fin de apoyar la aplicación de las normas.

Ecuador

En el 2010, Ecuador aprobó el Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas que define el devengo como el principio contable a aplicarse en el sector público. En el 2014, se realizó un análisis de brechas con las NICSP de devengo revelando la necesidad de ajustes. Una parte de estos ajustes ya se incluyó en las normas contables locales publicadas por el Ministerio de Economía y Finanzas en 2016. En 2021 y 2022, se incorporaron nuevos ajustes en las normas de contabilidad para reflejar las NICSP más recientes, como la NICSP 41, *Instrumentos financieros*, la NICSP 42, *Beneficios sociales*, y la NICSP 43, *Arrendamientos*. En los últimos años, el Ecuador ha modernizado su sistema integrado de administración financiera, lo que se espera tenga un impacto positivo en la aplicación de las NICSP. El Ministerio de Economía y Finanzas ha hecho hincapié en el aspecto del fomento de la capacidad, con la realización de cursos de capacitación periódicos sobre las NICSP y la prestación de apoyo al personal clave para obtener la certificación de NICSP expedida por organizaciones internacionales.

El Salvador

En 2005, la Dirección General de Contabilidad Gubernamental inició un estudio sobre las posibles consecuencias y beneficios de la adopción de las NICSP, al que siguió un plan de aplicación para ajustar el sistema de contabilidad gubernamental existente a las NICSP de devengo emitidas en 2014. De 2013 a 2016 se han desarrollado varios documentos y herramientas de apoyo para la fase de implementación. En 2016, el Ministerio de Hacienda autorizó la implementación de las NICSP en el gobierno central con la implementación del nuevo sistema de información SAFI II. Sin embargo, en los últimos años se han producido retrasos en la aplicación del SAFI II, lo que también ha retrasado los progresos en la aplicación de las NICSP.

Guatemala

En Guatemala, la contabilidad nacional de base de devengo fue adoptada en el sector público en 1997 con la Ley Orgánica del Presupuesto. El proceso de implementación de las NICSP comenzó en 2005 como parte del proyecto de sistemas financieros (SIAF) dirigido por la Dirección de Contabilidad (Pimenta y Pessoa (2015), p. 200). En 2011, se formó un Comité Directivo de Implementación de las NICSP, con representantes de diferentes direcciones del Ministerio de Finanzas Públicas y la Contraloría General de Cuentas con el objetivo de definir los documentos de respaldo necesarios y los reglamentos para el proceso de implementación (Araya-Leandor et al. (2015), p. 271). En 2019, el Ministerio de Finanzas Públicas aprobó la aplicación indirecta de las NICSP. La implementación de las normas se divide en cuatro fases que definen el enfoque por etapas para la implementación de las distintas NICSP en los respectivos años hasta 2022 (FOCAL, 2019, pp. 192-193).

Honduras

Desde la introducción de la Ley Orgánica del Presupuesto en 2004, Honduras está operando con un sistema contable nacional modificado de devengo. En el 2014, la Junta Técnica de Normas de Contabilidad y Auditoría (JUNTEC) publicó una resolución sobre la adopción de las NICSP. El alcance de esta resolución abarca todos los niveles de gobierno. El sector público en su totalidad debería aplicar las NICSP de base de devengo, con excepción de las empresas públicas que operan bajo las NIIF. El Contador General de la República es responsable de la implementación de las normas contables.

México

En México, la Ley General de Contabilidad Gubernamental, vigente desde el 2009, exigió la transición desde procedimientos contables de base de efectivo hacia una base de devengo para todo el gobierno. El Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC) es el responsable de establecer las normas contables y emitir los marcos y guías. Según el Marco Conceptual publicado en 2009, las normas contables del gobierno deben basarse en las normas NICSP, además de las NIIF. Los primeros estados financieros a nivel federal emitidos bajo este nuevo marco fueron publicados en abril de 2015 (Pimenta y Pessoa (2015), p. 201). Según una encuesta

aplicada por el Banco Mundial en 2014, se espera que el 2020 sea el primer año de estados financieros en base a las NICSP para todo el sector público (Grupo del Banco Mundial (2014), p. 7).

Perú

Las NICSP de base de devengo fueron adoptadas para todo el sector público a través de una resolución en septiembre de 2013. Perú es uno de los pocos países en América Latina que ha decidido adoptar las NICSP de base de devengo utilizando el método directo. La Dirección General de Contabilidad Pública de Perú (DGCP) es responsable de la implementación Perú y se encuentra actualmente en el período de preparación para la implementación y se espera que la transición a las NICSP ocurra durante 2024-2026.

El Caribe

Según el Índice de Responsabilidad de la IFAC 2021, un proceso de reforma dinámico también se está extendiendo a la gran mayoría de los países del Caribe. Aunque parece haber una fuerte preferencia hacia las NICSP de base de devengo en los países latinoamericanos, los países del Caribe también toman en cuenta la NICSP de base de efectivo. Nueve de estos 19 países ya están aplicando las NICSP y han llevado a cabo la reforma de las NICSP basadas en el efectivo (Anguila, Islas Vírgenes Británicas, Montserrat, Saint Kitts y Nevis, Islas Turcas y Caicos), en devengo parcial (Barbados y Granada) o en devengo (República Dominicana, Islas Caimán).

Actualmente, se pueden observar reformas contables en proceso en los siguientes países

a) hacia la NICSP de base de efectivo:

- ▶ Guyana tiene previsto introducir plenamente las NICSP basadas en el efectivo hasta 2025.
- ▶ Jamaica tiene previsto pasar de las NICSP basadas en efectivo nacionales a las NICSP basadas en el efectivo hasta 2025.

b) hacia las NICSP de base de devengo o normas nacionales basadas en las NICSP de base de devengo:

- ▶ Las Bahamas se encaminan de un devengo parcial hacia un devengo en con las NICSP modificadas para el contexto local hasta el 2025.
- ▶ Belice busca hacer la transición desde la base de efectivo hacia la base contable de devengo con normas nacionales basadas en las NICSP;
- ▶ Santa Lucía está alineando las normas nacionales con las NICSP de devengo hasta el 2025.

- ▶ San Vicente y las Granadinas están cambiando de un sistema modificado de efectivo a un sistema nacional de devengo basado en las NICSP de devengo;
- ▶ Trinidad y Tobago esperan una transición desde la contabilidad de efectivo hacia las NICSP de devengo hasta el 2025;

La IFAC no ha observado signos de reformas contables importantes en Aruba, Haití (que actualmente utiliza el devengo parcial basado en las normas nacionales), Antigua y Barbuda (que actualmente utiliza el devengo parcial con las normas nacionales con referencia a las NICSP), así como en Barbados (devengo parcial que utiliza las NICSP sin modificaciones).

Aparte de los países caribeños mencionados anteriormente, hay algunos países en Latinoamérica (Argentina, Bolivia) sin publicaciones mayores disponibles sobre sus planes de reforma hacia las NICSP. Argentina cambió su reglamento nacional por última vez en 1996 y ha implementado un sistema contable nacional de devengo.

4.3 Perspectivas

La encuesta sobre los desafíos de la implementación de las NICSP (FOCAL, 2021) destacó que, para la mayoría de los países de América Latina, la pandemia de COVID-19 aumentó los esfuerzos necesarios para obtener información contable y financiera como consecuencia del trabajo remoto y la falta de una infraestructura informática adecuada. La encuesta identificó que la mayoría de los países enfrentan desafíos para la valoración de inventarios y el deterioro de activos debido a la pandemia y el trabajo remoto, lo que ha provocado una falta de conciliación entre los registros contables y los inventarios físicos. Por otro lado, la pandemia también ha aumentado la necesidad de una mayor rendición de cuentas y transparencia en el gasto público para hacer frente a los impactos de la pandemia.

A pesar de que algunas de las reformas contables en proceso siguen enfrentando desafíos tales como la capacidad limitada de los sistemas informáticos existentes, las capacidades limitadas en las entidades afectadas, la falta de recursos o la inestabilidad política y la pandemia que podrían generar demoras en el cronograma de conversión, la ambición es evidente, y es probable que la mayoría de los países de LAC logren la transición hacia las NICSP de base de devengo durante la próxima década. Esto se debe a que la mayoría de los países de América Latina han considerado la aplicación de las NICSP en un largo plazo que permite flexibilidad y una aplicación gradual de las normas (FOCAL, 2021). Como consecuencia de las reformas actuales, la presión de seguir esta tendencia robusta y dinámica de reforma en el continente surge para aquellos países que aún no comienzan o deciden iniciar una reforma contable.

El ritmo actual de la implementación de este tipo de reformas parece ser alto y esto se debe a que los gobiernos se encuentran bajo presión interna y externa. Para financiar y mantener el crecimiento acelerado, los gobiernos dependen de recursos externos provenientes de inversionistas directos, los mercados de capital y las organizaciones donantes internacionales. La adopción de normas internacionales mejora la comparabilidad de los datos y la confianza en la calidad de los datos entre las partes interesadas internacionales. La aplicación de las NICSP es un factor, entre otros, considerado en las Evaluaciones de Riesgo Fiduciario e índices como el Gasto Público y Rendición de Cuentas (PEFA) y los Informes sobre la Observancia de Códigos y Normas (ROSC) del FMI. Por consiguiente, la implementación de las normas internacionales puede tener un impacto considerable sobre la reputación de un país entre las partes interesadas internacionales y los posibles inversionistas. Adicionalmente, las organizaciones donantes internacionales exhortan activamente a los gobiernos a implementar normas internacionales de contabilidad.

Aunque los gobiernos en LAC siguen enfrentando desafíos graves en términos de crecimiento económico, pobreza, desempleo, salud y educación, parece haber un fuerte apoyo político entre las partes interesadas nacionales para la modernización de las normas de contabilidad pública e información financiera. Para mantener este apoyo y fomentar los movimientos de reforma hacia las NICSP, las organizaciones donantes internacionales fortalecen el intercambio de conocimiento vía grupos como FOCAL y ofrecen apoyo económico para facilitar la relación costo-beneficio, especialmente con respecto a los considerables costos de invertir en nuevos sistemas informáticos o en el desarrollo de capacidades.

A pesar de que estas reformas de contabilidad pública son proyectos complejos, costosos y a largo plazo, la estandarización y modernización de la contabilidad pública e información financiera se concibe cada vez más como una inversión en el futuro que contribuye a la rendición de cuentas a una toma de decisiones mejor informada, rendición de cuentas, una mayor confianza y un consecuente impacto positivo en el crecimiento económico.

IV. Resumen de las NICSP de base de devengo

NICSP 1: Presentación de Estados Financieros

Objetivo

La NICSP 1 establece las bases para la presentación de los **estados financieros de 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 del sector público. La norma presenta consideraciones generales para la presentación de estados financieros preparados bajo la **base contable de devengo**, y ofrece directrices sobre la estructura y requisitos mínimos del contenido de dichos estados financieros. El reconocimiento y la medición de las transacciones y otros hechos particulares, y los requisitos de revelación correspondientes son abordados en otras Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público.

Norma NIIF Asociada

NIC 1, *Presentación de Estados Financieros*

Contenido

Definiciones principales

Activos son los recursos controlados por una entidad como consecuencia de hechos pasados y de los cuales se espera que la entidad obtenga, en el futuro, beneficios económicos o potencial de servicio.

Pasivos son las obligaciones presentes de la entidad que surgen de hechos pasados, y cuya liquidación se espera generar para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio.

Activos netos/patrimonio es la porción residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

Ingresos es la entrada bruta de beneficios económicos o potencial de servicio ocurrida durante el periodo sobre el que se informa, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en los activos netos/patrimonio, que no esté relacionado con los aportes de capital de los propietarios.

Gastos son las reducciones de los beneficios económicos o del potencial de servicio incurridas 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.

El término **entidad económica** significa un grupo de entidades que comprende una entidad controladora y una o más entidades controladas.

Alcance

La NICSP 1 es de relevancia particular para la información financiera de las entidades del sector público, ya que se aplica a todos los estados financieros de propósito general preparados bajo la base contable de devengo.

Finalidad de los estados financieros

El objetivo de los **estados financieros de propósito general** es suministrar información que cubra las necesidades de los usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades particulares. Los usuarios de los estados financieros de propósito general incluyen los contribuyentes, legisladores, acreedores, proveedores, medios de comunicación y los funcionarios públicos.

Los estados financieros preparados según las NICSP deben presentar razonablemente la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de caja de la entidad (NICSP 1.27). Para eso, la entidad del sector público debe primero respetar las características cualitativas generales de la información financiera.

Antes de publicar el Marco Conceptual, el Apéndice 1 de la NICSP 1 describía las “características cualitativas de la información financiera”. Según señala el Capítulo I.3, el Marco Conceptual define las limitaciones generales sobre la información. Con la publicación del Marco Conceptual del IPSASB, las características cualitativas se suprimieron del Apéndice 1.

Además, la NICSP 1 define las normas generales para la preparación de los estados financieros. Estas incluyen el supuesto de negocio en marcha (NICSP 1.38 y ss.), la congruencia de la presentación (NICSP 1.42 y ss.), la materialidad y agrupación de datos (NICSP 1.45 y ss.), la compensación (NICSP 1.48 y ss.) y la información comparativa (NICSP 1.53 y ss.).

Componentes de los estados financieros

Un conjunto completo de estados financieros conforme a las NICSP de base de devengo consta de los siguientes componentes (NICSP 1.21):

- ▶ Un estado de situación financiera
- ▶ Un estado de rendimiento financiero
- ▶ Un estado de cambios en los activos netos/patrimonio
- ▶ Un estado de flujo de efectivo
- ▶ Cuando una entidad ponga a disposición pública su presupuesto aprobado, una comparación de los importes presupuestados y reales, ya sea como un estado

financiero adicional separado o como una columna de presupuesto en los estados financieros

- Notas con un resumen de las políticas contables significativas, y otras notas explicativas.
- Información comparativa con respecto al ejercicio anterior según lo señalado en la NICSP 1.53 y 1.53A

Las entidades del sector público cuyos estados financieros cumplen con las NICSP deben revelar este hecho en las notas a los estados financieros. Los estados financieros que no cumplen con todos los requerimientos de las NICSP aplicables no deben indicar que han sido preparados según las NICSP. Solo en casos muy excepcionales en los cuales la administración de una entidad del sector público ha llegado a la conclusión de que el cumplimiento con un requerimiento de las NICSP daría lugar a una presentación errónea, puede la entidad desviarse de este requerimiento. La Figura 8 ilustra las relaciones principales entre la presentación razonable y el cumplimiento con las NICSP:

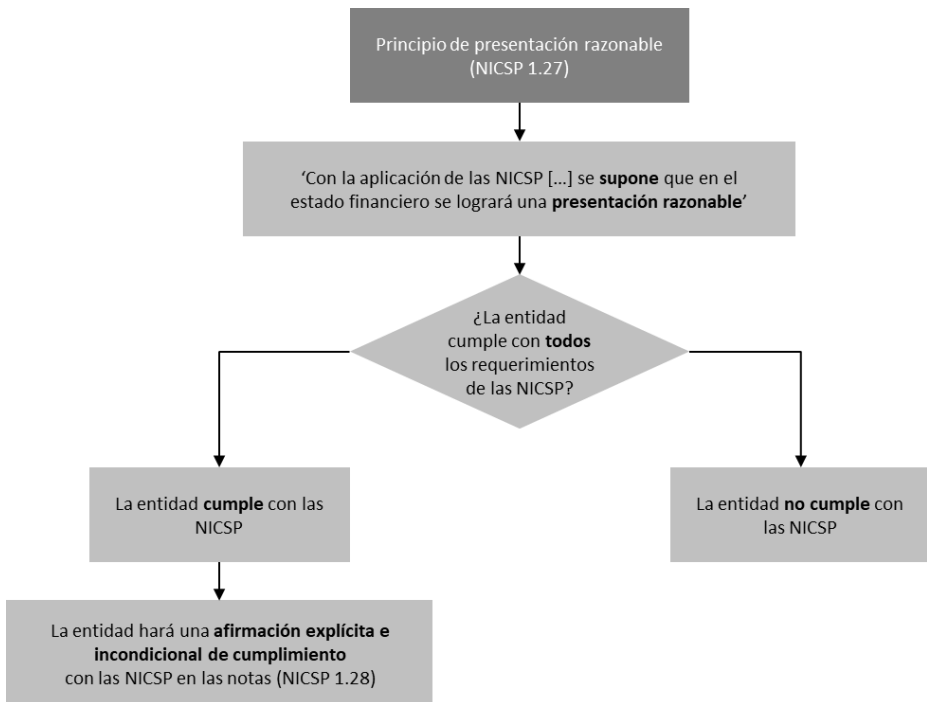


Figura 8: Relación entre la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP

En la preparación de los estados financieros, la entidad del sector público debe realizar una evaluación sobre la posibilidad de que la entidad continúe como negocio en

marcha (NICSP 1.38). Generalmente, los estados financieros de una entidad del sector público se preparan en base al principio de que la entidad es un negocio en marcha, salvo que exista la intención de liquidarla o cesar las operaciones comerciales o administrativas, o bien no exista otra alternativa. Cuando la administración de la entidad del sector público tiene incertidumbres importantes con respecto a la capacidad de la entidad de seguir como negocio en marcha, tales incertidumbres deben ser reveladas. En el caso de que los estados financieros no se preparen sobre la base del negocio en marcha, la entidad del sector público tiene la obligación de revelar tal hecho, junto con los fundamentos de tal evaluación y las bases sobre las cuales se preparan los estados financieros (NICSP 1.38).

La presentación y clasificación de los rubros en los estados financieros deben ser uniformes entre un ejercicio y el otro, a menos que se requiera lo contrario debido a un cambio importante en la naturaleza de las operaciones de la entidad o un cambio en una o más de las NICSP (NICSP 1.42).

Se debe presentar por separado cada clase material de rubros en los estados financieros (NICSP 1.45). La agrupación de los rubros de diferente naturaleza o función se permite solamente si cada uno es inmaterial por sí solo.

Los activos y pasivos, y los ingresos y gastos, no podrán ser compensados salvo que dicha compensación se permita o se requiera expresamente en otra NICSP (NICSP 1.48).

La información comparativa del ejercicio anterior debe presentarse para todos los importes presentados en los estados financieros y notas (NICSP 1.53). Se incluye la información comparativa también para la información de tipo narrativo y descriptivo si es relevante para la adecuada comprensión de los estados financieros del período actual. En caso de modificar la presentación o clasificación, también se deben reclasificar los importes comparativos, a menos que resulte imposible hacerlo. Se debe revelar la naturaleza e importes reclasificados, y la justificación de dicha reclasificación.

Los estados financieros se presentan por lo menos una vez al año (NICSP 1.66). Si la fecha de presentación cambia y los estados financieros se presentan para un período mayor o menor de un año, esta circunstancia debe ser revelada.

Estado de situación financiera

La NICSP 1 especifica los conceptos mínimos a presentar en el estado de situación financiera y el estado de rendimiento financiero, e incluye directrices para identificar si se requieren conceptos adicionales, encabezados y subtotales (ver Tabla 16).

No hay un requerimiento específico sobre el formato de presentación del estado de situación financiera (NICSP 1.90). Puede ser presentado en el formato por cuenta o el formato vertical.

Conforme a la NICSP 1.70, el estado de situación financiera presenta los activos y pasivos clasificados como corrientes o no corrientes según su fecha de vencimiento. Solo se puede hacer una excepción si la clasificación por liquidez ofrece una presentación más representativa y relevante.

Los activos y pasivos se clasifican como corrientes cuando se esperan recuperar o liquidar en el transcurso de las operaciones normales o dentro de los 12 meses de la fecha de emisión de los estados financieros (para más información, ver NICSP 1.76 y ss. y NICSP 1.80 y ss.). Una entidad del sector público debe revelar el monto que espera recuperar o liquidar después de los 12 meses para cada rubro de activos y pasivos que combine importes que se esperan recuperar o liquidar dentro y después de los 12 meses de la fecha de emisión de los estados financieros.

Información a presentar en el estado de situación financiera:

- a) Propiedad, planta y equipo
- B) Propiedades de Inversión
- c) Activos intangibles
- d) Activos financieros (excluidos los montos presentados en (e), (g), (h) e (i))
- e) Inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación
- f) Inventarios
- g) Cuentas por cobrar provenientes de transacciones sin contraprestación (impuestos y transferencias)
- h) Cuentas por cobrar provenientes de transacciones con contraprestación
- i) Efectivo y equivalentes al efectivo
- j) Impuestos y cuentas por pagar
- k) Cuentas por pagar provenientes de transacciones con contraprestación
- l) Provisiones
- m) Pasivos financieros (excluidos los montos presentados en (j), (k) y (l))
- n) Participaciones no controladoras, presentadas dentro de los activos netos/patrimonio
- o) Activos netos/patrimonio atribuibles a los propietarios de la entidad controladora

Tabla 18: Requerimientos mínimos del estado de situación financiera conforme a la NICSP 1.88

Los requerimientos específicos sobre el reconocimiento y medición de los rubros individuales del estado de situación financiera se establecen en las normas correspondientes y no en la NICSP 1.

Estado de rendimiento financiero

La clasificación mínima del estado de rendimiento financiero se establece en la NICSP 1.102 (ver Tabla 19).

Las entidades del sector público deben presentar un análisis de los gastos en el estado de rendimiento financiero o en las notas (NICSP 1.109 y ss.). Los gastos se clasifican por su naturaleza o función, según la clasificación que resulte más representativa y relevante.

Si una entidad decide clasificar los gastos por función, también debe presentarlos en las notas por naturaleza, inclusive los gastos por depreciación y amortización y los gastos por beneficios a los empleados.

Información a presentar en el estado de rendimiento financiero:		
	20X1	20X0
a) Ingresos, presentados por separado: ingresos por intereses calculados utilizando el método del interés efectivo; y las ganancias y pérdidas derivadas de la baja en cuentas de activos financieros medidos a costo amortizado.	X	X
b) Costos financieros	X	X
ba) Pérdidas por deterioro determinadas de conformidad con la NICSP 41.		
c) Participación en el resultado (ahorro o desahorro) de las entidades asociadas y negocios conjuntos contabilizados utilizando el método de participación	X	X
ca) Si un activo financiero se reclasifica fuera de la categoría de medición del costo amortizado para que se mida 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 reclasificación.	X	X
d) Ganancia o pérdida antes de los impuestos, reconocidas en la disposición de activos o liquidación de pasivos atribuibles a operaciones en discontinuación	X	X
e) Resultado (ahorro o desahorro) del periodo	X	X

Tabla 19: Requerimientos mínimos del estado de rendimiento financiero conforme a la NICSP 1.102

Estado de cambios en los activos netos/patrimonio

La NICSP 1 también contiene disposiciones sobre la presentación del estado de cambios en los activos netos/patrimonio (ver Tabla 20). El objetivo es entregar un

detalle de los movimientos en el patrimonio, que no se reconocen en el resultado (ahorro o desahorro) ni tampoco en el estado de rendimiento financiero (NICSP 1.118 y ss.).

Información a presentar en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio:

- a) El resultado (ahorro o desahorro) del período
- b) Cada concepto de ingresos y gastos del período que, según lo requerido por otras normas, se reconozcan directamente en los activos netos/patrimonio, y el total de estas partidas
- c) El total de los ingresos y gastos del período (calculado como la suma de (a) y (b)), mostrando por separado los montos totales atribuibles a los propietarios de la entidad controladora y a las participaciones no controladoras
- d) Para cada componente de activos netos/patrimonio revelado por separado, los efectos de los cambios en las políticas contables y en la corrección de errores reconocidos según la NICSP 3

Tabla 20: Requerimientos mínimos del estado de cambios en los activos netos/patrimonio según la NICSP 1.118

Las entidades del sector público deben presentar los importes de las transacciones con los propietarios actuando en tal capacidad en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio o en las notas, y mostrar las distribuciones o asignaciones a los propietarios por separado.

Estado de Flujos de Efectivo

Los requerimientos del estado de flujos de efectivo y su estructura se rigen por la NICSP 2.

Notas a los estados financieros

La NICSP 1 contiene una lista extensiva de los requerimientos mínimos de revelación para las notas a los estados financieros. La norma prescribe las siguientes revelaciones en las notas, complementando las revelaciones requeridas por las NICSP específicas.

- ▶ Revelación de las bases de medición utilizadas
- ▶ Revelación de las políticas contables relevantes para la comprensión de los estados financieros
- ▶ Información requerida por las NICSP que no se presenta en el estado de situación financiera, el estado de rendimiento financiero, el estado de cambios en los activos netos/patrimonio ni en el estado de flujos de efectivo
- ▶ Revelación del uso de las disposiciones transitorias

- ▶ Presentación de los juicios de la administración en la aplicación de las políticas contables de la entidad del sector público que tiene un efecto importante en los importes reconocidos en los estados financieros
- ▶ Revelación de los supuestos clave acerca del futuro, y otras fuentes de incertidumbre en las estimaciones, que conllevan un riesgo significativo de causar ajustes materiales en los valores contables de los activos y pasivos durante el siguiente año financiero. Con respecto a esos activos y pasivos, las notas deberán incluir un detalle de su naturaleza y su importe en libros a la fecha de presentación de los estados financieros.
- ▶ Revelación del domicilio y forma jurídica de la entidad
- ▶ Descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad y sus actividades principales.
- ▶ Referencia a la legislación relevante que rige las operaciones de la entidad
- ▶ Revelación del nombre de la entidad controladora y la controladora final de la entidad económica

La guía de implementación para la NICSP 1 ofrece estados financieros ilustrativos que comprenden el estado de situación financiera, el estado de rendimiento financiero y el estado de cambios en los activos netos/patrimonio de las entidades del sector público.

Fecha de vigencia

Los períodos que comienzan a partir del 1 de enero de 2008. Desde el año 2010, la NICSP 1 ha sido enmendada por otras NICSP y también mejoras a las NICSP. Para las fechas de vigencia de estas enmiendas, ver NICSP 1.153A y ss.

En particular, se enmendaron los párrafos 29, 44, 70, 73, 74, 109, y 116, y el Apéndice A “Características Cualitativas de la Información Financiera” fue suprimido por las mejoras realizadas a los proyectos de NICSP en el año 2015 y emitidas en 2016. Las entidades deben aplicar estas enmiendas para los estados financieros anuales para períodos que comienzan a partir del 1 de enero de 2017. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la enmienda para un período que comienza antes del 1 de enero de 2017, deberá revelar este hecho.

NICSP 2: Estado de Flujos de Efectivo

Objetivo

Esta norma requiere la presentación de información sobre los cambios históricos en el efectivo y equivalentes al efectivo de una entidad a través del estado de flujos de efectivo que clasifica los flujos de efectivo durante el período por actividades de operación, de inversión y de financiamiento. El estado de flujos de efectivo identifica las fuentes de los ingresos de efectivo, los conceptos para los cuales se desembolsó efectivo durante el período sobre el que se informa, y el efectivo y equivalentes al efectivo a la fecha de presentación de la información. El estado de flujos de efectivo pretende suministrar a los usuarios de los estados financieros información tanto para efectos de rendición de cuentas como para efectos de toma de decisiones. La información sobre los flujos de efectivo permite que los usuarios comprendan cómo una entidad del sector público obtuvo el efectivo que necesitaba para financiar sus operaciones comerciales y administrativas y cómo se utilizó tal efectivo.

Norma NIIF Asociada

NIC 7, *Estado de Flujos de Efectivo*

Contenido

Definiciones principales

El **estado de flujo de efectivo** informa los flujos de efectivo durante un período sobre el que se informa y sirve para analizar los cambios en el efectivo y equivalentes a efectivo.

Flujos de efectivo son entradas y salidas de efectivo y equivalentes a efectivo.

Efectivo comprende tanto el dinero disponible en caja como los depósitos bancarios a la vista, mientras que los **equivalentes a efectivo** son inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo, estando sujetos a un riesgo insignificante de cambios en su valor. En algunos países, también se consideran los préstamos bancarios de corto plazo (línea de crédito) como parte del efectivo, ya que son pagaderos a la vista, y formando así parte integral de la gestión de efectivo de la entidad (NICSP 2.10). El efectivo generalmente no incluye inversiones de patrimonio.

Presentación, estructura y contenido de los estados de flujo de efectivo

Los flujos de efectivo se informan por separado según la siguiente clasificación: **actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiación**. La Figura 9 resume la forma en que se dividen las diferentes actividades en el estado de flujos de efectivo.

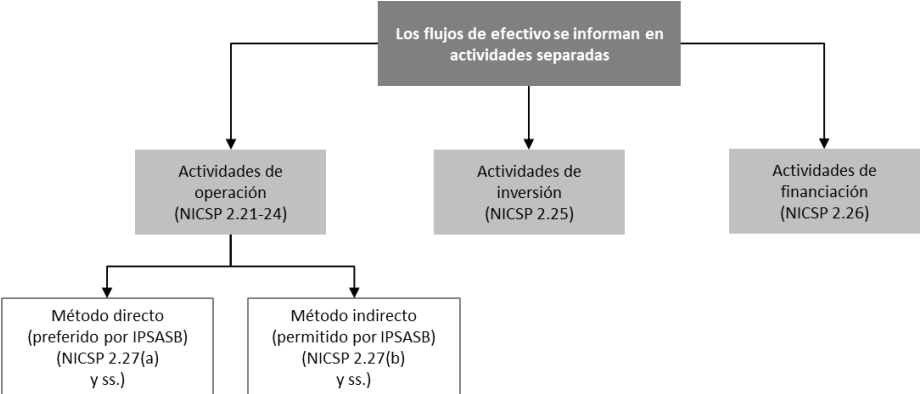


Figura 9: Presentación de flujos de efectivo separados por actividad

El importe de los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación de una entidad del sector público son un indicador del grado en que las operaciones de la entidad son financiadas por impuestos, la venta de bienes o la prestación de servicios, por ejemplo. Otros ejemplos de flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación según la NICSP 2.22 se pueden apreciar en la Tabla 21:

a) Cobros en efectivo procedentes de impuestos, contribuciones y multas
b) Cobros en efectivo en concepto de cargos por bienes y servicios suministrados por la entidad
c) Cobros en efectivo procedentes de subvenciones o transferencias y otras asignaciones o dotaciones presupuestarias hechas por el gobierno central u otras entidades del sector público
d) Cobros en efectivo procedentes de regalías, derechos, comisiones y otros ingresos
da) Pagos en efectivo a los beneficiarios de los regímenes de prestaciones 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 efectos de negociación
k) Cobros o pagos en efectivo procedentes de operaciones discontinuadas
l) Cobros o pagos en efectivo derivados de la resolución de litigios

Tabla 21: Ejemplos de flujos de efectivo procedentes de actividades de operación

Según la NICSP 2.27, los flujos de efectivo procedentes de actividades de operación se informan a través del **método directo** (recomendado por el IPSASB) o el **método indirecto**. Para el método directo, cada contabilización debe contener la información de una transacción que involucra un flujo de efectivo. Con el método indirecto, los ingresos y egresos de efectivo se derivan de una comparación de las cuentas al principio y al final del período sobre el que se informa (ej., cuentas por cobrar y por pagar). Se sugiere que las entidades del sector público que informan flujos de efectivo utilizando el método directo entreguen una conciliación del superávit/déficit procedente de las actividades ordinarias (estado de rendimiento financiero) con el flujo de efectivo neto de las actividades de operación (estado de flujo de efectivo) ya sea en el estado de flujo de efectivo o en las notas.

Los flujos de efectivo procedentes de actividades de inversión comprenden principalmente los pagos de efectivo para adquirir recursos que pretenden aportar a la prestación de servicio futuro por parte de la entidad. Algunos ejemplos de los flujos de efectivo procedentes de actividades de inversión según la NICSP 2.25 se pueden apreciar en la Tabla 22:

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> a) Pagos en efectivo por la adquisición de propiedad, planta y equipo, activos intangibles y otros activos fijos. Estos pagos incluyen los relacionados a los costos de desarrollo capitalizados y a las propiedades, planta y equipo construidas por la entidad b) Cobros en efectivo por la venta de propiedad, planta y equipo, activos intangibles y otros activos fijos c) Pagos en efectivo para la adquisición de instrumentos de patrimonio o de pasivo emitidos por otras entidades, así como participaciones en negocios conjuntos (distintos de los pagos por los instrumentos considerados equivalentes al efectivo, y los mantenidos para efectos de negociación) d) Cobros en efectivo por la venta de instrumentos de deuda o de capital emitidos por otras entidades y participaciones en negocios conjuntos (distintos de los pagos por los instrumentos considerados equivalentes al efectivo, y los mantenidos para efectos de negociación) e) Anticipos de efectivo y préstamos a terceros (distintos de los anticipos y préstamos hechos por instituciones financieras públicas) f) Cobros en efectivo derivados del reembolso de anticipos y préstamos otorgados a terceros (distintos de los anticipos y préstamos otorgados por una instituciones financieras públicas) g) Pagos en efectivo de contratos de futuros, contratos a término, opciones y contratos de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantengan por motivos de intermediación o comercialización o los pagos se clasifiquen como actividades de financiación h) Cobros en efectivo derivados de contratos de futuros, a término, opciones y de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantengan por motivos de intermediación u otros acuerdos comerciales, o bien cuando los anteriores pagos se clasifiquen como actividades de financiación |
|---|

Tabla 22: Ejemplos de flujos de efectivo procedentes de actividades de inversión

Los flujos de efectivo procedentes de las actividades de financiación presentan información valiosa ya que muestran las necesidades de efectivo a futuro para cubrir los compromisos con los que han aportado capital a la entidad. Algunos ejemplos de los flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación según la NICSP 2.26 se pueden apreciar en la Tabla 23:

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">a) Cobros en efectivo procedentes de la emisión de obligaciones, préstamos, pagarés, bonos, hipotecas, y otros fondos tomados en préstamos a largo o corto plazob) Reembolsos en efectivo de los fondos tomados en préstamoc) Pagos en efectivo realizados por el arrendatario para reducir la deuda pendiente asociada a un arrendamiento |
|--|

Tabla 23: Ejemplos de flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación

Las entidades del sector público tienen la obligación de presentar por separado todas las categorías principales de ingresos y egresos brutos de efectivo procedentes de las actividades de inversión y financiación, salvo que la norma permita explícitamente la presentación de flujos de efectivo en términos netos (NICSP 2.32-35).

Los flujos de efectivo procedentes de las transacciones en moneda extranjera se registran en la moneda funcional de la entidad, aplicando el tipo de cambio entre la moneda funcional y la moneda extranjera a la fecha en que se produce el flujo de caja. Para el concepto de moneda funcional, ver NICSP 4.

Los flujos de efectivo procedentes de intereses y dividendos recibidos y pagados serán revelados por separado y clasificados de manera uniforme entre un ejercicio y el otro como procedentes de actividades de operación, inversión o financiación.

Los flujos de efectivo que surgen de impuestos sobre la ganancia neta serán clasificados como flujos de efectivo procedentes de actividades de operación, salvo que se puedan atribuir a actividades específicas de financiación o inversión.

Los flujos de efectivo agregados derivados de las adquisiciones y enajenaciones de filiales u otras unidades de negocio se presentarán por separado y se clasificarán como actividades de inversión. También se requieren otras revelaciones específicas.

Según la NICSP 2.56, las entidades deben revelar los componentes de efectivo y equivalentes a efectivo y presentar una conciliación de los saldos en su estado de flujo de efectivo con los conceptos equivalentes informados en el estado de situación financiera.

La Tabla 24 muestra un ejemplo de la estructura según el método directo:

	20X0	20X1
Flujos de efectivo procedentes de actividades de operación		
Cobros		
Impuestos	X	X
Venta de bienes y servicios	X	X
Subsidios	X	X
Intereses cobrados	X	X
Otros ingresos	X	X
Pagos		
Costos de los empleados	(X)	(X)
Pensiones	(X)	(X)
Proveedores	(X)	(X)
Beneficios sociales	(X)	(X)
Intereses pagados	(X)	(X)
Otros pagos	(X)	(X)
Flujos de efectivo netos procedentes de las actividades de operación	X	X
Flujos de efectivo procedentes de las actividades de inversión		
Adquisición de propiedad, planta y equipo	(X)	(X)
Cobros por la venta de propiedad, planta y equipo	X	X
Cobros por la venta de inversiones	X	X
Compra de valores en moneda extranjera	(X)	(X)
Flujos de efectivo netos procedentes de las actividades de inversión	(X)	(X)
Flujos de efectivo procedentes 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 procedentes de actividades de financiación	X	X
Incremento/(disminución) neta en el efectivo y equivalentes al efectivo	X	X
Efectivo y equivalentes al efectivo al inicio del periodo	X	X
Efectivo y equivalentes al efectivo al final del periodo	X	X

Tabla 24: Ejemplo de un estado de flujo de efectivo preparado con el método directo según la NICSP 2
(Ejemplos Ilustrativos de las NICSP)

Fecha de vigencia

Los períodos que comienzan a partir del 1 de julio de 2001. Desde el año 2010, la NICSP 2 también ha sido enmendada por *Mejoras a las NICSP* y otras normas. Para la fecha de vigencia de estas enmiendas, ver NICSP 2.63A y ss.

NICSP 3: Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores

Objetivo

Esta norma rige el proceso de selección y cambio de las políticas contables, además de la contabilización y revelación de los cambios en las políticas contables, cambios en las estimaciones contables y la corrección de errores. La NICSP 3 establece una jerarquía normativa que la administración debe considerar cuando no hay una norma que se aplique específicamente a un concepto. La norma pretende mejorar la relevancia y fiabilidad de los estados financieros de una entidad del sector público, además de la comparabilidad de dichos estados financieros en el tiempo y con los estados financieros de otras entidades.

Los requerimientos de revelación para las políticas contables, excepto los referentes a cambios en las políticas contables, son establecidos en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*".

Norma NIIF Asociada

NIC 8, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*

Contenido

Definiciones principales

Políticas contables son los principios, bases, convencionalismos, reglas y prácticas específicas adoptadas por la entidad en la preparación y presentación de sus estados financieros.

La **aplicación retroactiva** consiste en aplicar una nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones, como si se hubiera aplicado siempre.

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 después de la fecha en que se cambió la política; y
- (b) El reconocimiento del efecto del cambio en la estimación contable para el período actual y los períodos posteriores, afectados por tal cambio.

Un **cambio en la 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.

Las omisiones o errores son **materiales** si podrían, de manera individual o colectiva, influir en las decisiones o análisis hechos por los usuarios en base a los estados financieros.

Errores de períodos anteriores son las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más períodos anteriores, resultantes del no uso o mal uso de información representativa confiable que (a) estaba disponible cuando los estados financieros para tales períodos fueron autorizados para su emisión; y (b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tomado en cuenta en la preparación y presentación de dichos estados financieros.

Disposiciones generales

Cuando una NICSP se refiere explícitamente a una transacción, otro suceso o condición, las políticas contables aplicables a tal concepto son determinadas aplicando la norma y considerando cualquier Guía de Implementación relevante emitida por el IPSASB para la norma.

En ausencia de una NICSP aplicable a una transacción, otro suceso o condición, la administración debe usar su juicio en el desarrollo y aplicación de una política contable que genere información que:

- ▶ Sea relevante a las necesidades de rendición de cuenta y toma de decisiones de los usuarios
- ▶ Represente de forma fidedigna la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad
- ▶ Cumpla con las características cualitativas de comprensibilidad, oportunidad, comparabilidad, y verificabilidad, y
- ▶ Tome en cuenta las limitaciones sobre la información incluida en los informes financieros de propósito general y el equilibrio entre las características cualitativas.

En ausencia de una NICSP aplicable a una transacción, otro suceso o condición, la NICSP 3 se refiere a la **jerarquía normativa** y prescribe que la administración determine las políticas contables relevantes con referencia a las siguientes fuentes según el orden a continuación:

- ▶ Primero, se deben consultar los requerimientos en las NICSP que traten temas similares y afines.
- ▶ Segundo, la administración debería consultar las definiciones y criterios de reconocimiento y medición de los activos, pasivos, ingresos y gastos descritos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público.

- Finalmente, la administración también puede consultar los últimos pronunciamientos emitidos por otros órganos normativos y entidades reconocidas del sector público y privado, siempre y cuando no entren en conflicto con las fuentes señaladas anteriormente. Estos incluyen particularmente los pronunciamientos emitidos por la Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) (inclusive el Marco), las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y todas las interpretaciones publicadas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) o su predecesor, el Comité de Interpretaciones (SIC).

La Figura 10 resume la jerarquía normativa del IPSASB:



Figura 10: Jerarquía normativa del IPSASB

Cambios en las políticas contables

Los cambios en las políticas contables pueden realizarse solo cuando los requiere una NICSP o cuando tales cambios hacen que los estados financieros suministren información más fidedigna y relevante sobre los efectos de las transacciones, otros sucesos o condiciones sobre la situación financiera, rendimiento financiero o flujos de efectivo de la entidad.

Un cambio de una base contable a otra (ej. desde la base contable de efectivo hacia la base contable de devengo) o cambios en la contabilización, reconocimiento o medición dentro de la misma base contable (ej. la base contable de devengo) se consideran cambios en las políticas contables de una entidad del sector público según NICSP 3.19 y 3.20.

En cambio, (a) la aplicación de una política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que difieren sustancialmente de aquellos 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, carecieron de materialidad **no** son cambios en las políticas contables. Además, se debe considerar que la aplicación inicial de una política contable para revalorizar activos según la NICSP 17, *Propiedad, Planta, y Equipo*, o la NICSP 31, *Activos Intangibles*, es un cambio de política contable que debe ser tratado como una revalorización de acuerdo con la NICSP 17 o la NICSP 31, y no con esta norma (NICSP 3.22).

Al aplicar cambios en las políticas contables debido a la aplicación inicial de una norma, las entidades del sector público deben considerar cualquier disposición transitoria (NICSP 3.24 (a)).

Al cambiar una política contable tras la adopción inicial de una norma que no incluye ninguna disposición transitoria que aplique a tal cambio, las entidades deben aplicar el cambio de forma retroactiva (ver Figura 11). Lo mismo aplica cuando las entidades cambian una política contable de manera **voluntaria** (NICSP 3.24(b)).

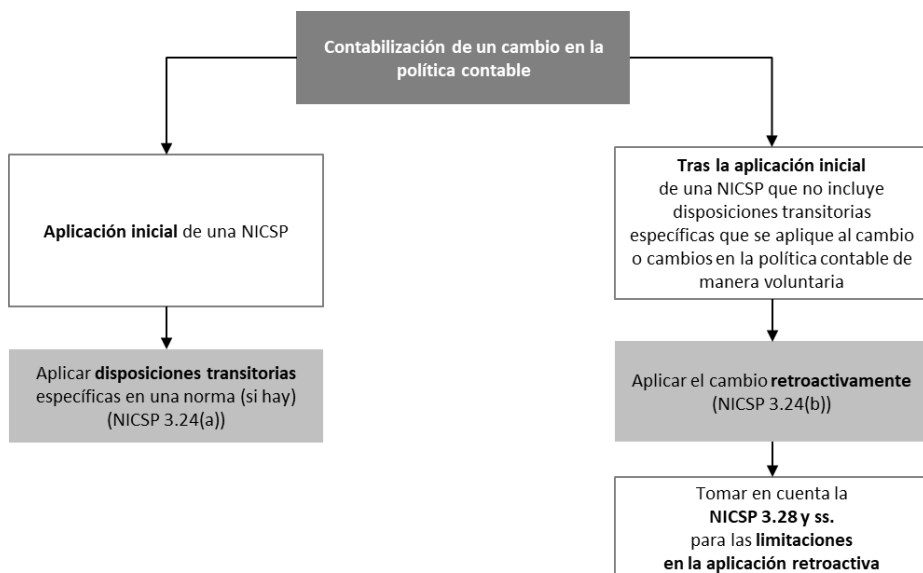


Figura 11: Contabilización de un cambio en la política contable

Cuando se requiere la aplicación retroactiva de acuerdo a la NICSP 3.24 (a) o (b), un cambio en la política contable debe ser aplicado de forma retroactiva, salvo que sea impracticable determinar los efectos específicos al período o el efecto acumulativo del cambio.

Cuando un cambio en la política contable se aplica retroactivamente, las entidades del sector público ajustan el saldo inicial de cada componente afectado de los activos netos/patrimonio para el período anterior más antiguo que se presente y los demás importes comparativos revelados para cada período anterior presentado, como si la política contable se hubiese aplicado siempre.

Principio de consistencia

Las políticas contables deben aplicarse de manera **consistente** para las transacciones similares, salvo que una norma permita o requiera establecer categorías de partidas para las cuales podría ser apropiado aplicar diferentes políticas. Si una norma requiere o permite establecer esas categorías, se seleccionará una política contable adecuada, y se aplicará de manera consistente a cada categoría.

Cambios en las estimaciones contables

Los efectos de los **cambios en las estimaciones contables** se reconocen de forma prospectiva según la NICSP 3.41 con efecto en el resultado (ahorro o desahorro):

- a) del período en que ocurre el cambio, si el cambio solo afecta ese período (ej. cambios en la estimación de una cuenta por cobrar dudosa), o
- b) del período en que ocurre el cambio y los períodos posteriores si el cambio afecta tanto el período sobre el que se informa y los períodos posteriores (ej. cambios en las estimaciones contables sobre la vida útil de un activo sujeto a depreciación).

En la medida que un cambio en una estimación contable dé lugar a cambios en los 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 período en que ocurre el cambio (NICSP 3.42).

Corrección de errores

Las entidades del sector público deben corregir todo **error material de períodos anteriores** de forma retroactiva en el primer conjunto de estados financieros autorizados para su emisión después de haberlos descubierto, a través de: (a) la reexpresión de los montos comparativos para los períodos anteriores presentados en el período en que ocurrió el error; o (b) si el error ocurrió antes del período anterior más antiguo presentado, la reexpresión de los saldos de apertura de los activos, pasivos y activos netos/patrimonio para el período anterior más antiguo. Se puede hacer una excepción a esta regla cuando es impracticable determinar los efectos en cada período específico o el efecto acumulado del error.

Fecha de vigencia

Los períodos que comienzan a partir del 1 de enero 2008. La NICSP 3 fue enmendada por las *Mejoras a las NICSP* y otras normas. Para las fechas de vigencia de estas enmiendas, ver NICSP 3.59A y ss.

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

Objetivo

Hay dos formas en las que las entidades del sector público entran en relaciones comerciales a nivel internacional. Tales relaciones comerciales pueden ser transacciones en moneda extranjera con una contraparte o negocio extranjero o bien puede realizar operaciones administrativas en el exterior. Además, las entidades del sector público pueden presentar sus estados financieros en una moneda extranjera. El objetivo de esta norma es prescribir cómo contabilizar las transacciones en moneda extranjera y las operaciones en el exterior en los estados financieros de las entidades del sector público, y cómo convertir los estados financieros a la moneda de presentación. En particular, esta norma aborda los temas generales como el tipo de cambio a usar y cómo reconocer en los estados financieros los efectos de variación en el tipo de cambio.

Norma NIIF Asociada

NIC 21, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio*

Contenido

Definiciones principales

Moneda funcional es la moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad. Normalmente, el entorno económico principal de una entidad se refiere a aquel donde principalmente genera y desembolsa el efectivo.

Moneda de presentación es la moneda en que se presentan los estados financieros.

Alcance

Las entidades del sector público que preparan los estados financieros según la base contable de devengo deben aplicar la NICSP 4:

- a) Al contabilizar las transacciones y saldos en moneda extranjera, salvo 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 operaciones en el exterior que se incluyen en los estados financieros de la entidad por consolidación, consolidación proporcional o el método de participación
- c) Al convertir el rendimiento financiero y la situación financiera de la entidad en una moneda de presentación

Concepto de moneda funcional

Los factores relevantes para la determinación de la moneda funcional de una entidad del sector público se enumeran en la NICSP 4.11 y ss.

La moneda funcional refleja las transacciones, sucesos y condiciones subyacentes de relevancia para la entidad del sector público. Una vez determinada, la moneda funcional solo puede ser modificada si se ha producido un cambio en las transacciones, sucesos y condiciones subyacentes.

Si la moneda funcional es la moneda de una economía hiperinflacionaria, los requerimientos de la NICSP 10, *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias* deben ser respetados en los estados financieros de la entidad.

Contabilización de transacciones en monedas extranjeras

Como las entidades del sector público tienden a hacer pocas transacciones en moneda extranjera y hacen negocios u operaciones administrativas en el exterior solo a baja escala, la NICSP 4 no es tan relevante para el sector público como la NIIF correspondiente para el sector privado.

En la preparación de los estados financieros, toda entidad del sector público - sea entidad independiente, entidad con operaciones en el exterior (ej. una casa matriz) o un negocio en el exterior (ej. filial o sucursal) - debe determinar su **moneda funcional**.

Tras el **reconocimiento inicial**, **las transacciones en moneda extranjera** se reconocen en la **moneda funcional** al convertir el monto en la moneda extranjera al **tipo de cambio** entre la moneda funcional y la moneda extranjera a la fecha de la transacción.

Reconocimiento posterior (NICSP 4.27): En cada fecha de presentación

- a) Las **partidas monetarias** en moneda extranjera se convierten al **tipo de cambio de cierre**.
- b) Las **partidas no monetarias** medidas en términos de costo histórico en moneda extranjera se convierten al tipo de cambio a la fecha de la transacción.
- c) Las **partidas no monetarias** que se miden a **valor razonable** en moneda extranjera se convierten al tipo de cambio a la fecha en que se determinó el valor razonable.

Las diferencias de cambio que surjan tras liquidar las partidas monetarias y convertir las partidas monetarias a tipos de cambio diferentes de los que se utilizaron para su reconocimiento inicial, se reconocen en el resultado. Las diferencias de cambio surgidas de una partida monetaria que es parte de la inversión neta de la entidad que informa en una operación (comercial o administrativa) en el exterior se reconocen como componente separado en los activos netos/patrimonio en los estados financieros consolidados. Los estados financieros consolidados también incluyen los estados financieros separados de las operaciones en el exterior. Tras la enajenación

de una inversión neta, las diferencias de cambio asociadas se reconocen en el resultado (ahorro o desahorro).

Conversión a la moneda de presentación

La NICSP 4 permite que las entidades que informan en el sector público elijan libremente su(s) moneda(s) de presentación. Además, la situación financiera y el rendimiento financiero de cada entidad individual dentro de la entidad que informa cuya moneda funcional es diferente de la moneda de presentación deben ser convertidos a la moneda de presentación de la entidad informante. La conversión de los estados financieros a la moneda de presentación se rige por la NICSP 4.43 y ss. Al convertir una operación (comercial o administrativa) en el exterior, también se deben observar los requerimientos de la NICSP 4.50 y ss.

Los resultados y la situación financiera de una entidad del sector público cuya moneda funcional no es moneda de una economía hiperinflacionaria se traducen a otra moneda de presentación, de la siguiente manera:

- ▶ Los activos y pasivos para cada estado de situación financiera presentado (la información comparativa) se convierten al tipo de cambio de cierre a la fecha de dicho estado de situación financiera.
- ▶ Los ingresos y gastos en todos los estados de rendimiento financiero (inclusive la información comparativa) se convierten al tipo de cambio a la fecha de la transacción y todas las diferencias de cambio que se producen se reconocen como componente por separado de los activos netos/patrimonio.
- ▶ Se aplican reglas especiales para la conversión del rendimiento financiero y la situación financiera a la moneda de presentación de una entidad cuya moneda funcional es moneda de una economía hiperinflacionaria (NICSP 4.48).

Modificación de la moneda funcional

Al **modificar la moneda funcional**, las entidades del sector público deben aplicar los procedimientos de conversión aplicables a la nueva moneda funcional **de forma prospectiva** a la fecha de transición.

Fecha de vigencia

Los períodos que comienzan a partir del 1 de enero de 2010. La NICSP 4 ha sido enmendada por otras normas. Para las fechas de vigencia de estas enmiendas, referirse a la NICSP 4.71A y ss.

NICSP 5: Costos por Préstamos

Objetivo

La NICSP 5 prescribe el tratamiento contable de los costos por préstamos. La Norma establece como regla general el reconocimiento inmediato como gastos de los costos por préstamos, pero permite, como tratamiento alternativo, la capitalización de los costos por préstamos que son directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo elegible.

Norma NIIF Asociada

NIC 23, *Costos por Préstamos*

Contenido

Definiciones principales

Los **costos por préstamos** son los intereses y otros gastos incurridos por una entidad en conexión con las operaciones de endeudamiento. Los costos por préstamos pueden incluir:

- ▶ Gastos por intereses calculados utilizando el método del interés efectivo descrito en la NICSP 41, *Instrumentos financieros*
- ▶ Intereses sobre arrendamientos, obligaciones y acuerdos de concesión de servicios
- ▶ Las diferencias de cambio que surgen de préstamos en moneda extranjera en la medida que califiquen como un ajuste a los costos por intereses.

Un **activo elegible** es un activo que necesariamente requiere un período de tiempo sustancial antes de estar listo para su uso previsto o venta. Algunos ejemplos relevantes para el sector público incluyen los edificios de oficinas, hospitales, y activos de infraestructura, tales como las carreteras, puentes e instalaciones de generación de energía eléctrica. Adicionalmente, los inventarios que requieren un período de tiempo sustancial antes de estar listos para su uso o venta también son activos elegibles (NICSP 5.13).

Reconocimiento

Las entidades del sector público pueden recurrir al mercado de deuda para financiar los activos elegibles.

Por lo general, la NICSP 5 ofrece dos métodos alternativos para la contabilización de costos por préstamos:

- Bajo el **tratamiento de referencia**, los costos por préstamos se reconocen como **gasto** en el período en que se incurre en ellos. En este caso, los préstamos no tienen que ser asignados directamente a los activos individuales. El tratamiento de referencia es el método preferido según la NICSP 5 (ver la sección “Cambios Propuestos a la NICSP 5” a continuación).
- Bajo el **tratamiento alternativo permitido**, los costos por préstamos que son directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo elegible se **capitalizan** como parte del costo de ese activo.

Cuando una entidad del sector público decide adoptar el tratamiento alternativo permitido, la NICSP 5.20 requiere que el tratamiento se aplique de manera consistente a todos los costos por préstamos que son directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de los activos elegibles de esa entidad del sector público.

Si los fondos se toman en préstamo específicamente para efectos de obtener un activo elegible, el monto de los costos por préstamos que se pueden capitalizar sobre ese activo se determina al restar de los costos por préstamos realmente incurridos durante el período cualquier rendimiento obtenido por la inversión temporal de dichos fondos.

Para los fondos que se piden en préstamo inicialmente sin un propósito específico previsto y que después se usan para efectos de obtener un activo elegible, el monto de los costos por préstamos que se puede capitalizar se determina aplicando una tasa de capitalización a los desembolsos asociados a ese activo. La tasa de capitalización es el promedio ponderado de los costos por préstamos aplicables a los préstamos recibidos por la entidad que han estado vigentes durante el período, distintos de aquellos préstamos efectuados específicamente para obtener un activo elegible. El importe de los costos por préstamos capitalizados durante un período no debe exceder el total de los costos por préstamos incurridos durante ese período.

La **capitalización de los costos por préstamos** como parte del costo de un activo calificado comienza cuando (a) se haya incurrido en un desembolso con relación al activo, (b) se haya incurrido en costos por préstamos, y (c) está en proceso el trabajo necesario para preparar el activo para su uso o venta prevista.

Se suspende la capitalización de costos por préstamos y, por lo tanto, **se registra como gasto** cuando el desarrollo del activo elegible se interrumpe durante un período prolongado.

Se termina la capitalización de costos por préstamos cuando se finalizan sustancialmente todas las actividades necesarias para preparar el activo elegible para su uso previsto o venta.

Cuando la **construcción de un activo elegible se completa por partes** y cada parte puede ser utilizada mientras continúa la construcción de las otras partes, la capitalización de los costos por préstamos se finaliza, siempre y cuando se hayan finalizado las actividades necesarias para preparar tal parte para su uso o venta prevista. Un complejo de oficinas que comprende varios edificios, cada uno de los cuales puede ser utilizado de forma independiente, es un ejemplo de un activo elegible para el cual cada parte puede utilizarse mientras se continúa la construcción de las otras partes.

Según la NICSP 5.16, el tratamiento contable de los costos por préstamos debe ser revelado en los estados financieros.

Fecha de vigencia

Los períodos que comienzan a partir del 1 de julio de 2001. La NICSP 5 ha sido enmendada por otras normas. Para las fechas de vigencia de estas enmiendas, referirse a NICSP 5.42A y ss.

NICSP 9: Ingresos de Transacciones con Contraprestación

Objetivo

Esta norma prescribe el tratamiento contable de los ingresos que surgen de transacciones y hechos con contraprestación, y la pregunta principal es **cuándo reconocer los ingresos**. Los ingresos se reconocen cuando es probable que los beneficios económicos futuros o potencial de servicio fluyan hacia la entidad y estos beneficios se puedan medir de manera confiable. La NICSP 9 identifica las circunstancias en las cuales se satisfacen estos criterios y cuándo se deben reconocer los ingresos. La NICSP 9 también ofrece directrices prácticas sobre la aplicación de estos criterios.

Norma NIIF Asociada

NIC 18, *Ingresos*

Contenido

Definiciones principales

Los **ingresos** son las entradas brutas de beneficios económicos o potencial de servicio durante el período sobre el que se informa cuando esas entradas generan un aumento en los activos netos/patrimonio, aparte de los aumentos relacionados con los aportes de los propietarios.

Las **transacciones con contraprestación** son aquellas donde una entidad recibe activos o servicios, o cancela pasivos, y entrega a cambio un valor aproximadamente equivalente (principalmente en la forma de efectivo, bienes, servicios, o el uso de activos) directamente a otra entidad. Algunas transacciones con contraprestación típicas son la compra o venta de bienes o servicios a precios de mercado.

Las **transacciones sin contraprestación** son aquellas que no son transacciones con contraprestación. En una transacción sin contraprestación, una entidad recibe valor de otra entidad sin entregar directamente un valor aproximadamente igual a cambio, o da valor a otra entidad sin recibir directamente un valor aproximadamente igual a cambio. En el sector público, algunos ejemplos típicos de ingresos de transacciones sin contraprestación son los impuestos y contribuciones, transferencias y donaciones.

Aplicación

La NICSP 9 se aplica a los ingresos que surgen de las siguientes transacciones y hechos con contraprestación:

- La prestación de servicios
- La venta de bienes

- El uso por parte de otros de los activos de la entidad que generan intereses, regalías y dividendos

Hay otras normas que abordan algunos aspectos específicos que deben ser reconocidos como ingresos, y por lo tanto estos se excluyen del alcance de esta norma. Por ejemplo, las ganancias provenientes de la venta de propiedad, planta y equipo se tratan específicamente en las normas sobre la propiedad, planta y equipo y, por ende, no son cubiertas en esta norma.

Medición de ingresos

Tal como en el sector privado, los ingresos de transacciones con contraprestación se miden al **valor razonable** de la contraprestación recibida o por recibir, considerando el monto de cualquier descuento comercial o rebaja por volumen permitido por la entidad. En el caso de los términos de pago a largo plazo, la NICSP 9.16 estipula que se debe utilizar el valor presente de todos los ingresos a percibirse en el futuro.

Reconocimiento de ingresos de la prestación de servicios

Cuando el resultado de una transacción que supone la prestación de servicios puede ser estimado de manera confiable, los ingresos asociados a la transacción se reconocen con referencia al estado de avance de la transacción a la fecha de información (NICSP 9.19 y ss.). Así, la NICSP 9.19 establece el reconocimiento de ingresos según el estado de avance, también denominado el método del porcentaje de realización. El estado de avance de una transacción puede ser determinada de diferentes formas. La NICSP 9.23 instruye que las entidades del sector público deben utilizar el método que mide de manera confiable los servicios realizados. Dependiendo de la naturaleza de la transacción, los métodos pueden ser:

- a) Inspección del trabajo realizado
- b) Servicios realizados a la fecha como porcentaje del total de servicios a realizar
- c) La proporción que los costos incurridos a la fecha llevan en cuanto al total de los costos estimados de la transacción. Solo los costos que reflejan los servicios realizados a la fecha se incluyen en los costos incurridos a la fecha. Solo los costos que reflejan los servicios realizados o por realizar se incluyen en el total de costos estimados de la transacción.

Esta lista de métodos suministrada en la NICSP 9.23 no es exhaustiva. La NICSP 9.23 también se refiere al hecho de que los pagos por hitos y anticipos recibidos de los clientes no siempre reflejan los servicios realizados, i.e., el estado de avance no puede ser inferido a partir de ellos.

Para efectos prácticos, la NICSP 9.24 permite el reconocimiento de ingresos de manera lineal durante un período específico cuando se realizan los servicios en una cantidad de pasos indeterminado durante un período de tiempo específico, salvo cuando haya evidencia de un método que represente mejor el estado de avance.

El **resultado de una transacción que supone la prestación de servicios** puede ser estimada **de manera confiable** solo cuando se cumplen las siguientes condiciones (NICSP 9.19):

- a) El importe de los ingresos se puede medir de manera confiable.
- b) Es probable que los beneficios económicos o potencial de servicio asociados a la transacción fluyan hacia la entidad.
- c) El estado de avance de la transacción puede medirse de manera confiable a la fecha de presentación (NICSP 9.22 para más información).
- d) Los costos incurridos en la prestación del servicio y los costos para culminar la prestación se pueden medir de manera confiable.

Cuando el resultado de la transacción, que implique la prestación de servicios no puede ser estimada de manera confiable, los ingresos pueden ser reconocidos según la NICSP 9.25 solo hasta el importe de los gastos reconocidos que son recuperables.

Reconocimiento de ingresos de la venta de bienes

Los ingresos procedentes de la venta de bienes se reconocen cuando todas las siguientes condiciones se han cumplido (NICSP 9.28):

- a) La entidad ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos de la propiedad de los bienes.
- b) La entidad no conserva para sí ninguna participación en la gestión de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado a la propiedad, ni retiene control efectivo sobre los bienes vendidos.
- c) El importe de los ingresos se puede medir de manera confiable.
- d) Es probable que los beneficios económicos o potencial de servicio asociados a la transacción fluyan hacia la entidad.
- e) Los costos incurridos y por incurrir con respecto a la transacción se pueden medir de manera confiable.

La evaluación de cuándo una entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas significativos de la propiedad de los bienes requiere una examinación de las circunstancias de la transacción según la NICSP 9.29. Si la entidad retiene riesgos significativos de la propiedad, la transacción no constituye una venta, y por lo tanto, los ingresos no se reconocen. Es posible que una entidad del sector público retenga riesgos significativos de la propiedad de diferentes formas (ej., por medio de garantías). Si una entidad retiene solo un riesgo insignificante de la propiedad, la transacción constituye una venta y los ingresos se reconocen (NICSP 9.31). Otro criterio principal con respecto a la confiabilidad del reconocimiento de los ingresos es que una entrada de recursos sea probable. En algunos casos, esto puede no ser probable hasta que se reciba la contraprestación o hasta que una incertidumbre

determinada desaparezca. Por ejemplo, los ingresos de una entidad del sector público pueden depender de la capacidad de otra entidad de entregar bienes según arreglos contractuales (ejemplo ofrecido en la NICSP 9.32). Si existen dudas sobre la entrada de recursos, no se reconocen los ingresos hasta que desaparezcan las dudas. Cuando los bienes se han entregado, se elimina la incertidumbre y los ingresos se pueden reconocer.

Reconocimiento de ingresos de intereses, regalías y dividendos

Los ingresos derivados del uso de los activos de la entidad por parte de terceros - inclusive intereses, regalías y dividendos según la NICSP 9.33 - se reconocen siempre que sea probable que los beneficios económicos o potencial de servicio asociados a la transacción fluyan hacia la entidad y el importe de los ingresos se pueda medir de manera confiable. Si el ingreso satisface estas condiciones, el mismo se reconoce de la siguiente forma:

- ▶ Los intereses se reconocen en proporción al tiempo, considerando el retorno efectivo sobre el activo.
- ▶ Las regalías se reconocen en la medida que se acumulen (o devenguen), según las disposiciones del acuerdo relevante.
- ▶ Los dividendos o sus equivalentes se reconocen cuando se establece el derecho del propietario o de la entidad de recibir el pago.

La Figura 12 resume los requerimientos generales y específicos para el reconocimiento de las transacciones con contraprestación bajo las NICSP.

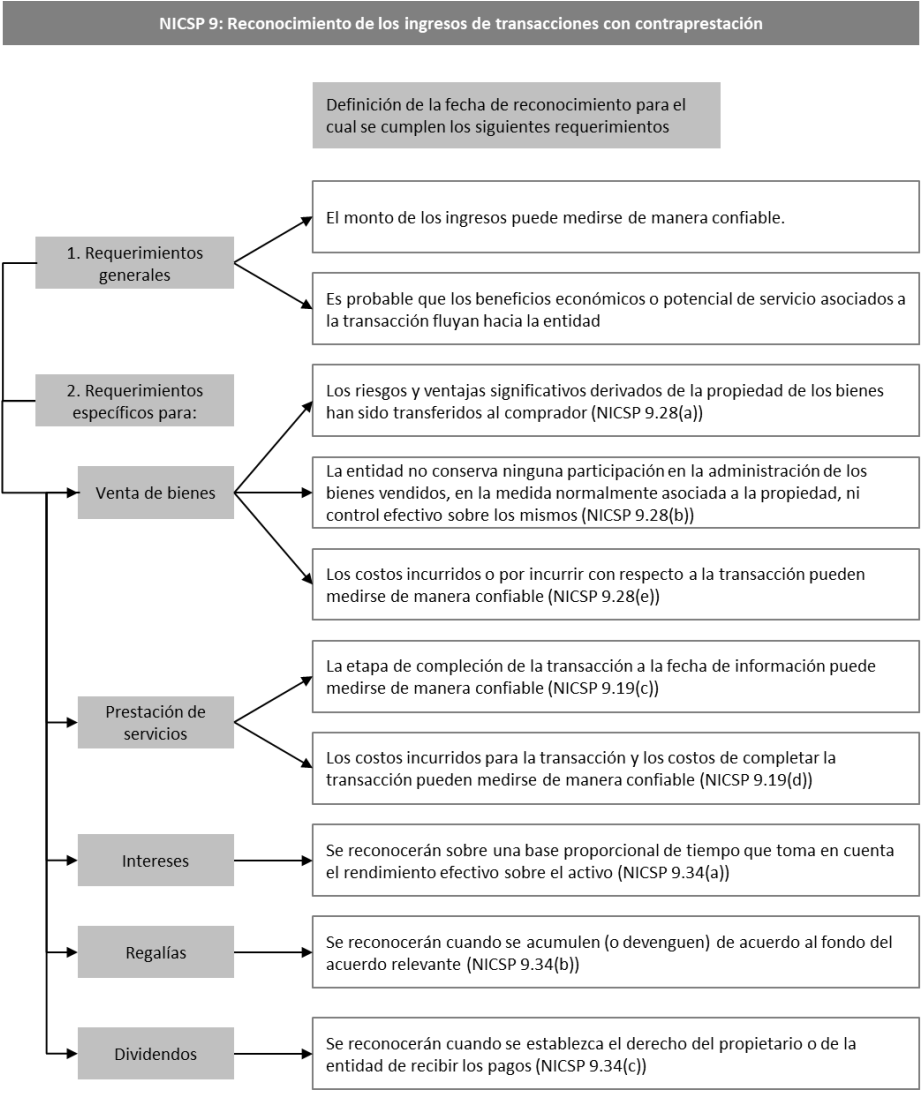


Figura 12: Resumen del reconocimiento de los ingresos de transacciones con contraprestación

El Apéndice de la NICSP 9 contiene ejemplos ilustrativos de la determinación de cuándo reconocer los ingresos procedentes de ciertas transacciones con contraprestación.

Fecha de vigencia

Períodos que comiencen a partir del 1 de julio de 2002. En el momento de la finalización de este libro, las NICSP habían publicado la NICSP 47 - Ingresos, que sustituirá a la NICSP 9 - Ingresos procedentes de operaciones cambiarias, la NICSP 11

- Contratos de construcción, y la NICSP 23 - Ingresos de transacciones sin contraprestación (impuestos y transferencias), con fecha de entrada en vigor el 1º de enero de 2026. Se permite la aplicación temprana.

NICSP 10: Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias

Objetivo

En una economía hiperinflacionaria, el dinero pierde su poder adquisitivo a tal ritmo que la comparación de los importes de las transacciones y otros hechos ocurridos en diferentes momentos resulta engañosa, incluso dentro del mismo período de presentación. Por lo tanto, la información financiera en la moneda local sin re-expresar es poco útil. La NICSP 10 rige los estados financieros de entidades del sector público cuya moneda funcional es la moneda de una economía hiperinflacionaria.

Norma NIIF Asociada

NIC 29, *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*

Contenido

Definiciones principales

Moneda funcional es la moneda del entorno económico principal en que opera la entidad. Normalmente, el entorno económico principal de una entidad se refiere a aquel donde principalmente genera y desembolsa efectivo.

Moneda de presentación es la moneda en que se presentan los estados financieros (NICSP 4.10).

Partidas monetarias son unidades de monedas mantenidas y activos y pasivos por cobrar o pagar en una cantidad fija o determinable de unidades de una moneda (NICSP 4.10).

Aplicación

La NICSP 10 se aplica a los estados financieros principales, incluyendo los estados financieros consolidados, de cualquier entidad cuya moneda funcional sea la moneda de una economía hiperinflacionaria.

La NICSP 10 no establece una tasa absoluta sobre la cual se considere que exista la hiperinflación. Determinar cuándo se deben re-expresar los estados financieros según esta norma es cuestión de juicio. La hiperinflación es indicada por las características del entorno económico de un país, entre las cuales se incluye, la lista señalada en la NICSP 10.5.

Re-expresión de los estados financieros

Los estados financieros de una entidad que los presenta en una moneda de una economía hiperinflacionaria deben expresarse en términos de una unidad de medición vigente a la fecha de presentación. Las cifras comparativas del período anterior

exigidas por la NICSP 1, *Presentación de los Estados Financieros* y cualquier información con respecto a los períodos anteriores, deben expresarse en términos de la unidad de medición vigente a la fecha de presentación. Para efectos de presentar los montos comparativos en una moneda de presentación diferente, referirse a la NICSP 4.48 (b) y a la NICSP 4.49. Las ganancias o pérdidas sobre la posición monetaria neta deben ser incorporadas en el ahorro o desahorro del período y reveladas por separado en el estado de rendimiento financiero.

La re-expresión de los estados financieros según la NICSP 10 (ej., por aplicación de un índice de precio general) requiere la aplicación de ciertos procedimientos además del juicio. La aplicación uniforme de estos procedimientos y juicios de período a período es más importante que la exactitud precisa de los montos resultantes incluidos en los estados financieros re-expresados.

Cuando una economía deja de ser hiperinflacionaria y deja de preparar y presentar sus estados financieros conforme a esta norma, debe tratar los importes expresados en la unidad de medida vigente al cierre del período de presentación anterior como base para los importes en libros en sus estados financieros posteriores.

Fecha de vigencia

Los períodos que comienzan a partir del 1 de julio de 2002. La NICSP 10 ha sido enmendada por las *Mejoras a las NICSP* y otras normas. Para las fechas de vigencia de estas enmiendas, ver la NICSP 10.38A y ss.

NICSP 11: Contratos de Construcción

Objetivo

La NICSP 11 regula el tratamiento contable de los ingresos y costos asociados a los contratos de construcción en los estados financieros de entidades del sector público que actúan como contratistas en tales contratos. La norma

- ▶ Identifica los acuerdos que pueden clasificarse como contratos de construcción,
- ▶ Ofrece guías sobre los tipos de contratos de construcción que puedan surgir en el sector público, y
- ▶ Especifica la base para el reconocimiento y revelación de los gastos del contrato y, si es pertinente, los ingresos del contrato.

Debido a la naturaleza de las actividades realizadas en los contratos de construcción, la fecha de inicio de la actividad contractual y la fecha de finalización generalmente caen en períodos de presentación diferentes.

En muchas jurisdicciones, los contratos de construcción celebrados por las entidades del sector público no especifican un monto de ingresos del contrato. En su lugar, el financiamiento que respalda la actividad de construcción se provee mediante la apropiación o asignación similar de los ingresos generales del gobierno, o mediante fondos de asistencia o subsidios. En estos casos, el tema principal en la contabilización de los contratos de construcción es la asignación de los costos de construcción al período de presentación en que se ejecutan las obras de construcción y el reconocimiento de los gastos asociados.

En algunas jurisdicciones, los contratos de construcción celebrados por las entidades del sector público pueden establecerse sobre una base comercial o una base no comercial o una base de recuperación completa o parcial de los costos. En estos casos, el tema principal 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 períodos de presentación en que se ejecutan las obras de construcción.

Norma NIIF Asociada

NIC 11, *Contratos de Construcción*

Definiciones principales

Un **contrato de construcción** es un contrato, o acuerdo vinculante similar, específicamente pactado para la construcción de un activo o combinación de activos estrechamente interrelacionados o interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o en relación con su propósito o uso final (NICSP 11.4 y para más información NICSP 11.5 y ss.).

La NICSP 11 distingue esencialmente entre los **contratos de precio fijo** y los **contratos de margen sobre el costo** (o contratos basados en el costo) (NICSP 11.8 y

ss.). Un **contrato de precio fijo** es un contrato de construcción en que el contratista acepta un precio fijo para el contrato, o una tasa fija por unidad de producción, en algunos casos sujeto a cláusulas de revisión si aumentan los costos. Un **contrato de margen sobre el costo** es un contrato de construcción en el que el contratista es reembolsado por los costos permisibles o de otra forma definidos y, en el caso de un contrato de tipo comercial, un porcentaje adicional de estos costos o un honorario fijo, si lo hubiera. En la práctica, la distinción entre ambos tipos de contratos no siempre es tan clara.

Observación general

La NICSP 11 rige la contabilización de los contratos de construcción en casos muy excepcionales en el sector público donde una entidad del sector público actúa como contratista. Es mucho más común que las entidades del sector público asuman el rol de entidad contratante, por ejemplo, en una licitación pública.

Aplicación

Los requerimientos de la NICSP 11 normalmente se aplican por separado a cada contrato de construcción. Sin embargo, en ciertas circunstancias, es necesario aplicar la norma a los componentes individuales identificables de un solo contrato o de un grupo de contratos para reflejar la esencia de los mismos.

Si un contrato cubre varios activos, la construcción de cada activo será tratada como un contrato de construcción separado cuando se cumplan las condiciones señaladas en la NICSP 11.13.

En algunos casos, un grupo de contratos, ya sea con un solo cliente o con varios clientes, debe ser tratado como un solo contrato de construcción. Para más información, ver la NICSP 11.14.

Un contrato puede estipular la construcción de un activo adicional a opción del cliente o se puede modificar para incluir la construcción de un activo adicional. La construcción del activo adicional debe tratarse como un contrato de construcción separado, siempre que se cumplan las condiciones señaladas en la NICSP 11.15.

Ingresos del contrato y costos del contrato

Los **ingresos del contrato** comprenden (NICSP 11.16):

- a) El importe inicial de los ingresos pactados en el contrato; y
- b) Las modificaciones en la obra contratada, los reclamos y pagos de incentivos, en la medida en que
 - i) sea probable que generen ingresos y
 - ii) puedan ser medidos de manera confiable.

Los ingresos del contrato se miden al **valor razonable** de la contraprestación recibida o por recibir.

Los **costos del contrato** comprenden (NICSP 11.23):

- a) Los costos directamente relacionados con el contrato específico (NICSP 11.24 y ss. para más detalles);
- b) Los costos atribuibles a la actividad del contrato en general y que pueden ser asignados a los contratos específicos (NICSP 11.26 para más detalles); y
- c) Cualesquiera otros costos que se pueden cargar específicamente al cliente bajo los términos del contrato (NICSP 11.27).

Los costos no atribuibles a la actividad del contrato o que no se pueden asignar al contrato se deben excluir de los costos de un contrato de construcción. Estos costos incluyen (NICSP 11.28):

- a) Los costos generales de administración cuyo reembolso no esté especificado en el contrato;
- b) Los costos de venta;
- c) Los costos de investigación y desarrollo cuyo reembolso no esté especificado en el contrato;
- d) La depreciación de planta y equipos que no se usan en un contrato particular.

Reconocimiento

Cuando los resultados de un contrato de construcción pueden ser estimados de manera confiable, los ingresos del contrato y costos del contrato asociados al contrato de construcción se reconocen como ingresos y gastos, respectivamente, en relación con el **estado de avance** de la actividad del contrato a la fecha de presentación. Un déficit previsto para un contrato de construcción se reconoce inmediatamente como gasto según la NICSP 11.44. El reconocimiento de los ingresos y gastos según el estado de avance de un contrato a menudo se denomina el método del porcentaje de obra realizada.

En el caso de un **contrato de precio fijo**, el resultado del contrato de construcción puede estimarse de manera confiable cuando se satisfacen todas las condiciones a continuación (NICSP 11.31):

- a) Se puede medir de manera confiable el total de los ingresos del contrato, si hay;
- b) Es probable que los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al contrato fluyan hacia la entidad;
- c) Tanto los costos del contrato para finalizar el contrato como el estado de avance del contrato a la fecha de presentación pueden medirse de manera confiable; y

- d) Los costos del contrato atribuibles al contrato pueden ser identificados claramente y medidos de manera confiable de manera que los costos del contrato realmente incurridos puedan ser comparados con las estimaciones previas de los mismos.

En el caso de un **contrato de margen sobre el costo**, el resultado del contrato de construcción puede estimarse de manera confiable cuando se satisfacen todas las condiciones a continuación (NICSP 11.32):

- a) Es probable que los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al contrato fluyan hacia la entidad; y
- b) Los costos del contrato atribuibles al contrato, sean o no específicamente reembolsables, pueden ser identificados claramente y medidos de manera confiable.

Hay varias formas para determinar el **estado de avance de un contrato**. Las entidades del sector público deberían aplicar el método que mida confiablemente el trabajo realizado. Dependiendo de la naturaleza del contrato, los métodos pueden incluir (NICSP 11.38):

- a) La proporción de los costos incurridos a la fecha con relación al total de los costos estimados del contrato;
- b) La inspección del trabajo realizado; o
- c) La culminación de una proporción física del trabajo contratado.

Cuando no se puede medir de manera confiable el resultado de un contrato de construcción, los ingresos se reconocen solamente hasta el monto de los costos del contrato incurridos probablemente recuperables, y los costos del contrato se reconocen como gasto en el período en que se incurren. Un déficit previsto para un contrato de construcción se reconoce inmediatamente como gasto según la NICSP 11.44.

El método de porcentaje de obra realizada se aplica de manera acumulativa en cada período de presentación a las estimaciones de los ingresos y los costos del contrato a la fecha. Por lo tanto, el efecto de un cambio en la estimación de los ingresos del contrato o los costos del contrato, o el efecto de un cambio en la estimación del resultado de un contrato, se contabiliza como un cambio en la estimación contable (NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*). Las estimaciones revisadas se utilizan al determinar el monto de ingresos y gastos reconocidos en el estado de rendimiento financiero en el período en que ocurre el cambio y en los períodos posteriores.

Fecha de vigencia

Los períodos que comienzan a partir del 1 de julio de 2002. La NICSP 11 ha sido enmendada por otras normas. Para las fechas de vigencia de estas enmiendas, referirse a la NICSP 11.57A y ss.

Al momento de la finalización de este libro, las NICSP habían emitido la NICSP 47 - Ingresos, que reemplaza a la NICSP 9 - *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*, la NICSP 11- *Contratos de Construcción* y la NICSP 23 *Ingresos de transacciones sin contraprestación (impuestos y transferencias)*, con una fecha de vigencia del 1 de enero de 2026. Se permite su aplicación anticipada.

NICSP 12: Inventarios

Objetivo

El objetivo de esta norma es prescribir el tratamiento contable de los inventarios. Un tema fundamental en la contabilidad de los inventarios es el importe del costo que debe reconocerse como activo, para diferirlo hasta que los ingresos asociados sean reconocidos. Esta norma facilita una guía práctica sobre la determinación del costo y su reconocimiento posterior como gasto, inclusive cualquier reducción al valor neto realizable. También entrega directrices sobre las fórmulas de costo utilizadas para atribuir costos a los inventarios.

Norma NIIF Asociada

NIC 2, *Inventarios*

Contenido

Según la NICSP 12.9, los **inventarios** son activos

- a) En la forma de materiales e insumos que se consumirán en el proceso productivo;
- b) En la forma de materiales e insumos que se consumirán o se distribuirán en la prestación de servicios;
- c) Mantenidos para la venta o distribución en el curso ordinario de las operaciones;
o
- d) En proceso de producción para la venta o distribución.

Los inventarios incluyen los bienes comprados para la reventa, como las mercancías compradas por un vendedor minorista y mantenidas para la reventa o el terreno y otras propiedades mantenidas para la venta. Adicionalmente, los inventarios comprenden los productos terminados o en proceso de producción, e incluyen los materiales e insumos que serán utilizados en el proceso productivo. Específicamente en el sector público, los inventarios también comprenden los bienes comprados o producidos por la entidad que se distribuyen a terceros de forma gratuita o a un valor nominal. Un ejemplo sería los libros infantiles producidos por un ministerio de asuntos familiares para su donación a las escuelas.

Otros ejemplos de inventarios en el sector público señalados en NICSP 12.12 son: inventarios militares, materiales consumibles, materiales de mantenimiento, repuestos, reservas estratégicas (ej., reservas de energía o medicina), existencias de moneda no emitida, estampillas, obras en proceso y propiedad mantenida para la venta.

El **valor realizable neto** es el precio de venta estimado durante el curso ordinario de las operaciones menos los costos estimados de finalización y los costos estimados necesarios para efectuar la venta, intercambio o distribución.

Aplicación

La NICSP 12 se aplica para todos los inventarios, con la excepción de:

- a) Obras en proceso provenientes de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicios directamente relacionados (NICSP 11, *Contratos de Construcción*)
- b) Instrumentos financieros (ver la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación* y la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*;
- c) Activos biológicos asociados a la actividad agrícola y a los productos agrícolas al momento de cosecha (ver NICSP 27, *Agricultura*); y
- d) Trabajo en proceso de los servicios que serán prestados por un valor nominal o sin contraprestación o por parte de los receptores.

La NICSP 12 no se aplica para la medición de los siguientes inventarios:

- a) Los inventarios del productor de productos agrícolas o silvestres, productos agrícolas después de la cosecha, y minerales o productos minerales, en la medida que se midan al valor realizable neto según las prácticas establecidas en ciertas industrias. Cuando tales inventarios se miden al valor realizable neto, los cambios en el valor se reconocen en los resultados del período en que ocurre el cambio.
- b) Los inventarios de los intermediarios de productos que miden sus inventarios al valor razonable menos los costos de venta. Cuando tales inventarios se miden al valor razonable menos los costos de venta, los cambios en el valor se reconocen en los resultados del período en que ocurre el cambio.

Medición de los inventarios

Los inventarios deben ser medidos al menor valor entre el **costo** y el **valor realizable neto** (NICSP 12.15)

Los inventarios adquiridos a través de una transacción sin contraprestación se miden al **valor razonable** a la fecha de adquisición (NICSP 12.16).

En cambio, los inventarios

- mantenidos para la distribución gratuita o a un valor nominal
- mantenidos para el consumo durante el proceso productivo de bienes que serán distribuidos de forma gratuita o a un valor nominal, serán medidos al menor valor entre el **costo** y el **costo actual de reposición** (NICSP 12.17).

El costo de los inventarios comprende todos los costos de adquisición, costos de conversión y otros costos incurridos para darles su condición y ubicación actuales (NICSP 12.18).

La Figura 13 ofrece una visión general de la medición de los inventarios:

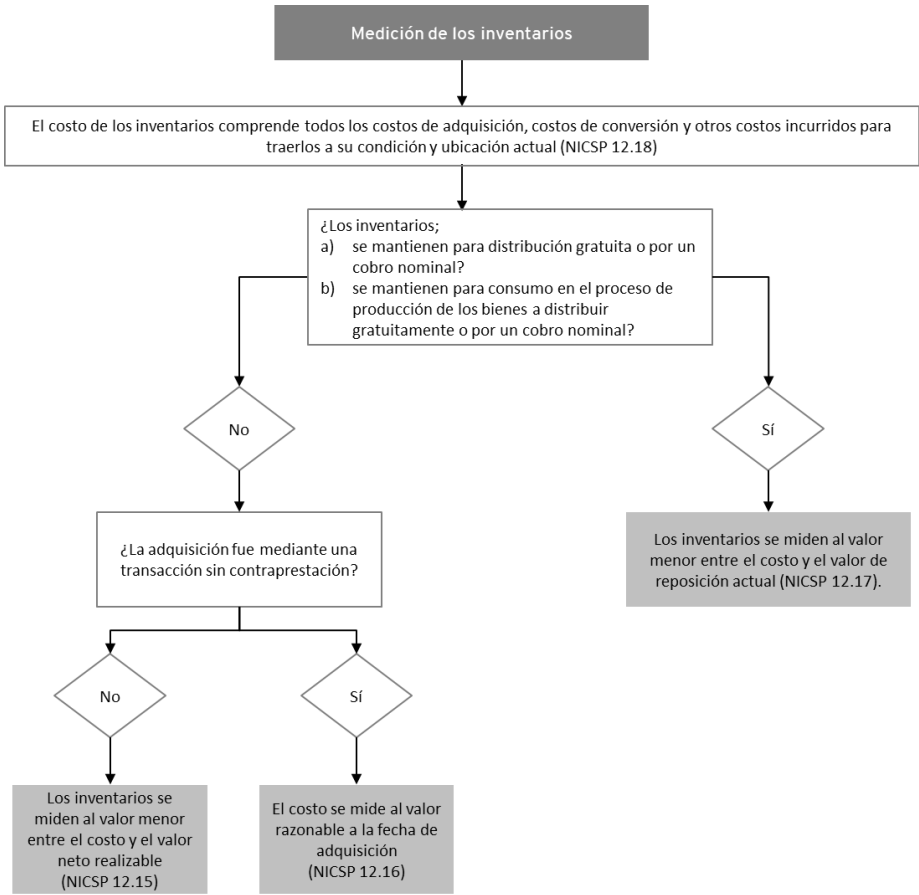


Figura 13: Medición de los inventarios

Los costos de adquisición de los inventarios comprenden el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que la entidad no puede recuperar por parte de las autoridades fiscales), el transporte, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, materiales e insumos. Los descuentos comerciales, las rebajas y otros similares se deducirán al determinar el costo de adquisición. Los costos de conversión de los inventarios bajo la NICSP 12.20 y ss. incluyen los costos relacionados con la producción total. Los costos

de conversión se determinan en base a lo señalado en la NICSP 12.20-23 (costos de conversión) y la NICSP 12.24-27 (otros costos).

La Tabla 25 muestra la fórmula para calcular los costos de conversión de los inventarios:

	Costos directos
+	Gastos generales fijos de producción
+	Gastos generales variables de producción
+	Otros costos
	Costos de conversión

Tabla 25: Cálculo de los costos de conversión para los inventarios

Según la NICSP 12.32 y ss., para medir los inventarios se debe aplicar el principio de la identificación específica según el cual se miden los activos de manera individual. En la medición subsecuente, las entidades del sector público deben revisar los inventarios existentes para determinar si su costo se puede recuperar o no (por ejemplo, en caso de daños), si los inventarios se han vuelto parcial o totalmente obsoletos, o si el precio de venta ha disminuido. Para estos efectos, se debe determinar el valor neto realizable a la fecha de información (NICSP 12.38 y ss.). Los inventarios generalmente se rebajan hasta el valor neto realizable partida por partida. Sin embargo, según la NICSP 12.39, en algunas circunstancias puede ser apropiado agrupar las partidas similares o afines.

Métodos de medición simplificados

Según la NICSP 12.32 y ss., los inventarios generalmente se miden de manera individual. Sin embargo, cuando se almacenan los inventarios, estos puede que no se almacenen estrictamente segregados y con la fluctuación de precios en el tiempo, muchas veces es impracticable determinar cuál porción del activo o cuáles activos ya se han consumido y cuáles se mantienen en existencias. Sin embargo, si hay una gran cantidad de inventarios y normalmente son intercambiables, se pueden aplicar métodos de medición simplificados (NICSP 12.33 y ss.). En caso de cumplir con estas condiciones, los costos de adquisición o de conversión de los inventarios se calculan según la fórmula PEPS (Primero en entrar, primero en salir) o la fórmula del costo promedio ponderado. Para todos los inventarios de naturaleza y uso similares para la entidad, las entidades del sector público deben aplicar la misma fórmula de costo. Para los inventarios de naturaleza o uso diferente, se puede justificar la aplicación de fórmulas de costo diferentes. Esto no se aplica para los inventarios que normalmente no son intercambiables, y aquellos bienes, productos o servicios que se producen o se segregan para proyectos específicos (NICSP 12.33).

Reconocimiento de gastos asociados a los inventarios

Cuando los inventarios son vendidos, intercambiados o distribuidos, el importe de estos se reconoce como gasto en el mismo período en el que se registran los ingresos

correspondientes (NICSP 12.44). Si no hay ingresos asociados, el gasto se reconoce cuando los bienes son distribuidos o el servicio relacionado es prestado. El monto de cualquier rebaja de inventarios y toda pérdida de inventarios debe ser reconocido en el período en que ocurre la rebaja o pérdida.

Cualquier reversión de la rebaja de los inventarios se deduce de los inventarios reconocidos como gasto en el período en que ocurre la reversión.

Las revelaciones exigidas en las notas con respecto a los inventarios se señalan en la NICSP 12.47 y ss.

Fecha de vigencia

Los períodos que comienzan a partir del 1 de enero de 2008. La NICSP 12 ha sido enmendada por las *Mejoras a las NICSP* y otras normas. Para las fechas de vigencia de estas enmiendas, ver NICSP 12.51A y ss.

NICSP 13: Arrendamientos

Objetivo

El objetivo de esta norma es prescribir, para los **arrendatarios** y **arrendadores**, las políticas contables y revelaciones apropiadas que deben aplicarse con respecto a los **arrendamientos financieros y operativos**.

Norma NIIF Asociada

NIC 17, *Arrendamientos*

Contenido

Definiciones principales

Un **arrendamiento** es un acuerdo por el cual el arrendador cede al arrendatario, a cambio de un pago o serie de pagos, los derechos de uso de un activo por un plazo acordado.

Un **arrendamiento financiero** es un arrendamiento que transfiere sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de un activo. La propiedad de este puede eventualmente ser transferida o no. Todos los demás arrendamientos son **arrendamientos operativos**. Los arrendamientos operativos no transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de un activo.

Pagos mínimos de arrendamiento son los pagos durante el plazo del arrendamiento que el arrendatario se obliga a pagar, excluyendo los pagos de arrendamiento contingentes, los costos de servicios y, donde aplique, los impuestos por pagar o reembolsar al arrendador, además de:

- a) Para un arrendatario, cualquier monto garantizado por el arrendatario o por una parte relacionada del arrendatario
- b) Para un arrendador, cualquier valor residual garantizado al arrendador por:
 - i) El arrendatario
 - ii) Una parte relacionada del arrendatario
 - iii) Un tercero independiente no relacionado con el arrendador que tenga la capacidad económica de atender las obligaciones asumidas bajo la garantía

Sin embargo, el resultado será diferente si el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente más reducido que el valor razonable del activo en el momento en que la opción sea ejercitable, de forma que, al inicio del arrendamiento, se pueda prever con razonable certeza que la opción será ejercida. En este caso, los pagos mínimos de arrendamiento comprenderán tanto los pagos mínimos a satisfacer en el plazo de éste hasta la fecha esperada de ejercicio de

la citada opción de compra, como el pago necesario para ejercitar esta opción de compra.

Alcance

La NICSP 13 debería aplicarse para la contabilización de todos los arrendamientos, a excepción de:

- a) Arrendamientos para la exploración o utilización de minerales, petróleo, gas natural y otros recursos no renovables similares
- b) Acuerdos de licenciamiento para conceptos como películas, grabaciones de video, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor

La NICSP 13 no se aplica para la medición de:

- a) Propiedades poseídas por arrendatarios que se contabilizan como propiedades de inversión (NICSP 16, *Propiedades de Inversión*)
- b) Propiedades de inversión entregadas por arrendadores bajo arrendamientos operativos (NICSP 16)
- c) Activos biológicos poseídos por arrendatarios bajo arrendamientos financieros (NICSP 27, *Agricultura*); o
- d) Activos biológicos entregados por arrendadores bajo arrendamientos operativos (NICSP 27).

Distinción entre arrendamientos financieros y operativos

La clasificación de un arrendamiento como financiero u operativo depende de la sustancia de la transacción y no de la forma del contrato (NICSP 13.15). Los siguientes ejemplos representan situaciones que individual o conjuntamente determinarían la clasificación como arrendamiento financiero:

- a) El arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario al final del plazo del arrendamiento.
- b) El arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente más reducido que el valor razonable del activo en el momento en que la opción sea ejercitable, de forma que, al inicio del arrendamiento, se pueda prever con razonable certeza que la opción será ejercida.
- c) El plazo de arrendamiento corresponde a la mayor parte de la vida útil del activo, aun cuando no se transfiera la propiedad.
- d) Al inicio del arrendamiento, el valor presente de los pagos mínimos de arriendo es igual o superior a sustancialmente todo el valor razonable del activo arrendado.

- e) Los activos arrendados son de tal naturaleza especializada que solo el arrendatario los puede usar sin mayores modificaciones.
- f) Los activos arrendados no pueden ser fácilmente reemplazados por otro activo.

Según la NICSP 13.16, otros indicadores de que un arrendamiento puede clasificarse, de manera individual o conjunta, como arrendamiento financiero son:

- a) Si el arrendatario puede cancelar el arrendamiento, las pérdidas del arrendador asociadas a la cancelación son asumidas por el arrendatario.
- b) Las ganancias o pérdidas de la fluctuación en el valor razonable del residual se devengan al arrendatario (por ejemplo, en la forma de una rebaja en el arriendo que equivale la mayoría de las ganancias por venta al final del arrendamiento).
- c) El arrendatario tiene la capacidad de continuar el arrendamiento por un segundo plazo a un arriendo sustancialmente inferior al arriendo de mercado.

De acuerdo con la NICSP 13.20A, los elementos de terreno y edificios en un arrendamiento de terreno y edificios se consideran por separado para efectos de la clasificación del arrendamiento. El diagrama de flujo en la Figura 14 busca aclarar la clasificación de los acuerdos de arrendamiento.

Contabilización de los arrendamientos en los estados financieros de los arrendatarios

a) Arrendamientos financieros

Al comienzo del plazo del arrendamiento, los arrendatarios deben reconocer los activos adquiridos bajo arrendamientos financieros como activos y las obligaciones asociadas al arrendamiento como pasivos en sus estados de situación financiera (NICSP 13.28). Los activos y pasivos se reconocen por importes iguales al valor razonable de la propiedad arrendada, o si fuera menor, por el valor presente de los pagos mínimos de arriendo, determinados cada uno al inicio del arrendamiento. La tasa de descuento para calcular el valor presente de los pagos mínimos de arriendo corresponde a la tasa de interés implícito en el arrendamiento, siempre que sea practicable determinarla; de lo contrario se usará la tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario.

Los pagos mínimos de arriendo serán prorratados entre el cargo financiero y la reducción del pasivo pendiente (NICSP 13.34). El cargo financiero será asignado a cada período durante el plazo del arrendamiento para así generar una tasa de interés periódica sobre el saldo restante del pasivo. Los arriendos contingentes serán cargados como gastos en el período en que se incurrén.

Un arrendamiento financiero da lugar a un gasto por depreciación para los activos depreciables, además del cargo financiero señalado anteriormente para cada ejercicio contable. La política de depreciación para los activos arrendados depreciables debe ser coherente con la política para los activos propios depreciables, y la depreciación reconocida debe calcularse según la NICSP 17, *Propiedad, Planta y Equipo*, y la NICSP

31, *Activos Intangibles*, según aplique. Si no hay certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al final del plazo del arrendamiento, el activo debe depreciarse totalmente durante el plazo del arrendamiento o la vida útil, lo que resulte más corto.

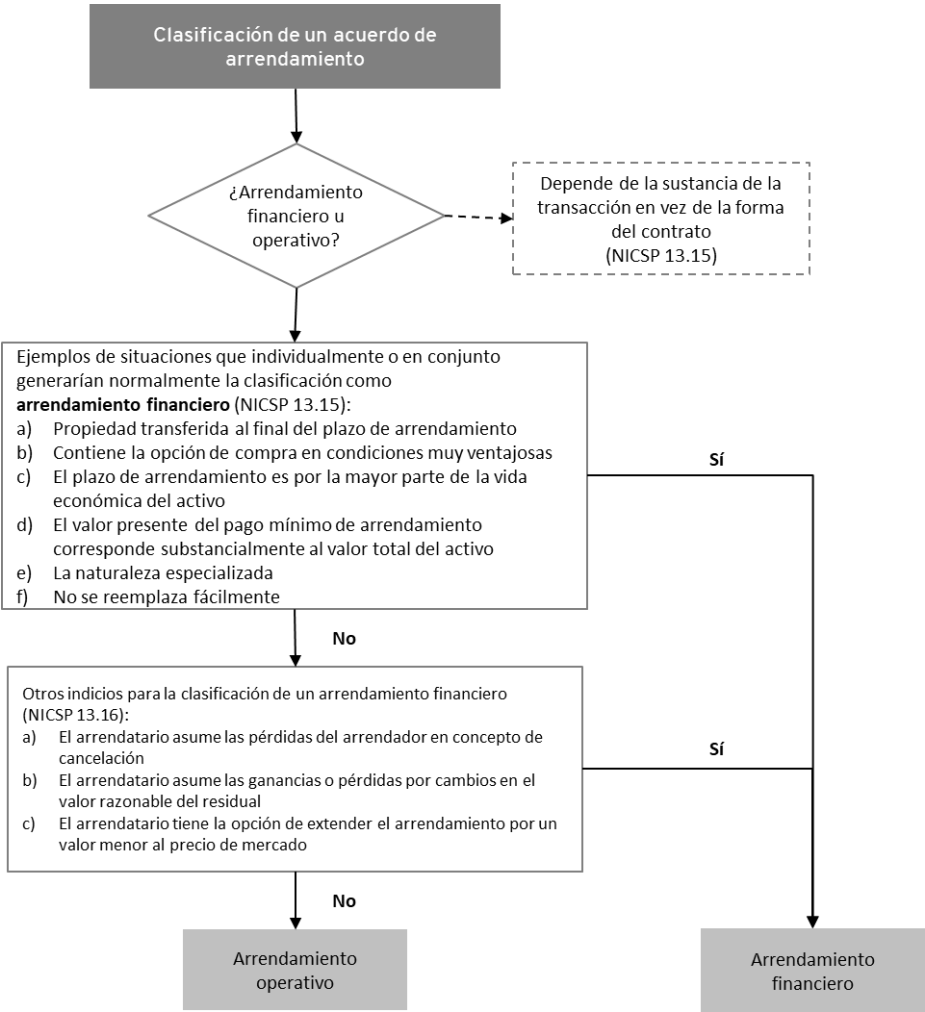


Figura 14: Clasificación de un acuerdo de arrendamiento

b) Arrendamientos operativos

Según la NICSP 13.42, los pagos de arrendamiento bajo un arrendamiento operativo serán reconocidos como gastos de forma lineal durante el plazo del arrendamiento, a menos que otra base sistemática sea más representativa del patrón cronológico del beneficio del usuario.

Arrendamientos en los estados financieros de los arrendadores

a) Arrendamientos financieros

es un arrendamiento que transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de un activo desde el arrendador hacia el arrendatario. Bajo la suposición de que el activo arrendado será comprado por el arrendatario, el arrendador no reconoce (o deja de reconocer) el activo arrendado en sí. Según la NICSP 13.48, los arrendadores reconocerán los pagos de arriendo por cobrar bajo un arrendamiento financiero como activos en sus estados de situación financiera. Se presentan tales activos como cuentas por cobrar por un monto equivalente a la inversión neta en el arrendamiento.

El resultado del arrendamiento para el arrendador son los **ingresos financieros no percibidos** que el arrendador debe distribuir a lo largo del plazo del arrendamiento. Los ingresos financieros no percibidos corresponden al total de los pagos por parte del arrendatario (inversión bruta) y el valor razonable del activo arrendado (inversión neta). La NICSP 13.51 establece que el reconocimiento de los ingresos financieros debería basarse en un patrón que refleje una tasa periódica constante de retorno sobre la inversión neta del arrendador en el arrendamiento financiero.

En caso de aplicar tasas de interés artificialmente bajas, cualquier ganancia o pérdida en la venta de activos debe ser restringida a la que se habría obtenido si se cobrara una tasa de interés de mercado.

b) Arrendamientos operativos

Los arrendadores deben presentar los activos sujetos a arrendamientos operativos en sus estados de situación financiera según la naturaleza del activo.

Los ingresos procedentes de arrendamientos operativos deben ser reconocidos como ingresos de forma lineal a lo largo del plazo del arrendamiento, salvo que otra base sistemática resulte más representativa del patrón temporal de agotamiento de los beneficios derivados del activo arrendado.

Los costos directos iniciales, incurridos por el arrendador en la negociación y celebración de un arrendamiento operativo, se agregan al valor contable del activo arrendado y se reconocen como gasto a lo largo del plazo del arrendamiento de igual forma que los ingresos procedentes del arrendamiento.

La política de depreciación para los activos arrendados depreciables debe ser coherente con la política normal de depreciación del arrendador para los activos similares. La depreciación debe calcularse de acuerdo a la NICSP 17, o la NICSP 31, según aplique.

Contabilización de transacciones de venta con arrendamiento posterior

El tratamiento contable para una transacción de venta con arrendamiento posterior depende principalmente de la clasificación del arrendamiento como financiero u operativo.

Si la transacción de venta con arrendamiento posterior resulta en un arrendamiento financiero, cualquier exceso del importe de la venta sobre el valor contable no se reconocerá inmediatamente como ingresos del vendedor-arrendatario. Este exceso se diferirá y amortizará a lo largo del plazo del arrendamiento.

Si la transacción de venta con arrendamiento posterior resulta en un arrendamiento operativo, y queda claro que la transacción se ha establecido al valor razonable, se debe reconocer inmediatamente cualquier ganancia o pérdida. Las pérdidas serán diferidas si resultan compensadas por pagos futuros de arrendamiento por debajo de los precios de mercado. Si el precio de venta fuese superior al valor razonable, el exceso sobre el valor razonable se diferirá y amortizará durante el período en que se espera que el activo sea utilizado. Si el valor razonable es inferior al valor contable, toda pérdida será reconocida inmediatamente.

Fecha de vigencia

Los períodos que comienzan a partir del 1 de enero de 2008. La NICSP 13 ha sido enmendada por las *Mejoras a las NICSP* y otras normas. Para las fechas de vigencia de estas enmiendas, ver NICSP 13.85A y ss.

En el momento de la finalización de este libro, el IPSASB había emitido la NICSP 43, Arrendamientos, que está alineada con la NIIF 16, *Arrendamientos*. La NICSP 43 sustituirá a la NICSP 13, Arrendamientos, con fecha de entrada en vigor el 1 de enero de 2025. Se permite la aplicación anticipada para las entidades que aplican la NICSP 41, Instrumentos financieros, en la fecha de aplicación inicial de la NICSP 43 o antes.

NICSP 14: Hechos Ocurredos Después de la Fecha de Presentación

Objetivo

El objetivo de la NICSP 14 es prescribir:

- a) Cuándo una entidad debería ajustar sus estados financieros por hechos ocurridos después de la fecha de presentación
- b) Las revelaciones que una entidad debería hacer en cuanto a la fecha en que los estados financieros se autorizaron para emisión y sobre los hechos ocurridos después de la fecha de presentación

La norma también requiere que una entidad no prepare sus estados financieros sobre la hipótesis de un negocio en marcha si los hechos ocurridos después de la fecha de presentación indican que esta hipótesis no es apropiada (NICSP 14.1).

Norma NIIF Asociada

NIC 10, *Hechos Posteriores a la Fecha del Balance*

Contenido

Definiciones principales

Hechos ocurridos después de la fecha de presentación son los eventos que ocurren entre la fecha de presentación y la fecha en que los estados financieros son autorizados para la emisión. Estos hechos pueden ser favorables o desfavorables para la entidad.

Fecha de presentación es la fecha en que cae el último día del período de información asociado a los estados financieros.

La NICSP 14.5 distingue entre dos tipos de hechos:

- a) Hechos ocurridos después de la fecha de presentación que dejan en evidencia condiciones que existían a la fecha de presentación (hechos ocurridos después de la fecha de presentación que generan ajustes)
- b) Hechos ocurridos después de la fecha de presentación que indican condiciones que surgieron después de la fecha de presentación (hechos ocurridos después de la fecha de presentación que no generan ajustes)

Para determinar cuáles hechos cumplen con la definición de los hechos ocurridos después de la fecha de presentación, es necesario identificar tanto la fecha de presentación como la fecha en que los estados financieros fueron autorizados para emisión. La **fecha de autorización para emisión** es la fecha en que los estados financieros han sido aprobados por la persona u órgano con la autoridad de finalizar

los estados para su emisión. Podría ser el congreso o un consejo local (NICSP 14.8). La NICSP 14.8 señala que la fecha de autorización para la emisión de los estados financieros será determinada en el contexto de la jurisdicción particular. La opinión de los auditores se emite en base a estos estados financieros.

Durante el período entre la fecha de presentación y la fecha de autorización para emisión, los funcionarios gubernamentales elegidos pueden anunciar las intenciones del gobierno con respecto a ciertos asuntos (NICSP 14.9). La determinación de si estas intenciones anunciadas del gobierno requieren o no su reconocimiento como eventos que generan ajustes dependerá de la entrega de información adicional sobre las condiciones existentes a la fecha de presentación y de si hay evidencia suficiente de que las intenciones pueden y serán llevadas a cabo. En la mayoría de los casos, el anuncio de las intenciones del gobierno no generará el reconocimiento de eventos con ajustes. En cambio, se revelan generalmente como eventos que no generan ajustes.

La Figura 15 muestra definiciones específicas y el período relevante para la NICSP 14:

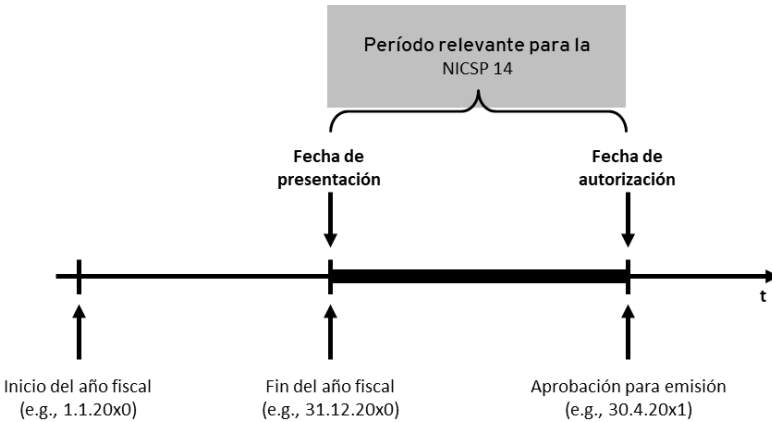


Figura 15: Definiciones específicas y período relevante para la NICSP 14

Tratamiento contable de los hechos ocurridos después de la fecha de presentación

Según la NICSP 14.10, una entidad debe ajustar los montos reconocidos en sus estados financieros para reflejar los **hechos ocurridos después de la fecha de presentación** que generan ajustes. Un ejemplo de este tipo de hecho después de la fecha de presentación podría ser la liquidación de un litigio, confirmando que la entidad tenía una obligación presente a la fecha de presentación. La entidad ajusta cualquier provisión previamente reconocida para este litigio según la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos y Activos Contingentes* o reconoce una nueva provisión.

La obtención de información después de la fecha de presentación que indica el deterioro de un activo a la fecha de presentación, o que el monto de una pérdida por deterioro de un activo previamente reconocido debe ser ajustado, también califican como hechos que generan ajustes después de la fecha de presentación. Por eso la

quiebra de un deudor que ocurre después de la fecha de presentación generalmente confirma que una pérdida ya existía a la fecha de presentación sobre una cuenta por cobrar y que la entidad debe ajustar el valor contable de la cuenta por cobrar.

Según la NICSP 14.12 una entidad no puede ajustar los montos reconocidos en sus estados financieros para reflejar los **hechos ocurridos después de la fecha de presentación** que no generan ajustes. Por ejemplo, en el caso de una entidad que generalmente mide su terreno al valor razonable conforme a la NICSP 17.44, una reducción en el valor razonable del terreno entre la fecha de presentación y la fecha de autorización para emisión no genera ajustes. La reducción en el valor razonable del terreno generalmente no tiene nada que ver con su condición a la fecha de presentación, sino que refleja un cambio en las circunstancias en el siguiente período de información.

En las notas, una entidad debe revelar la siguiente información para cada categoría material de eventos sin ajustes después de la fecha de presentación:

- La naturaleza del hecho
- Una estimación de su efecto financiero o una declaración de que tal estimación no se puede hacer

La Figura 16 da algunos ejemplos de hechos ocurridos después de la fecha de presentación que generan y que no generan ajustes.

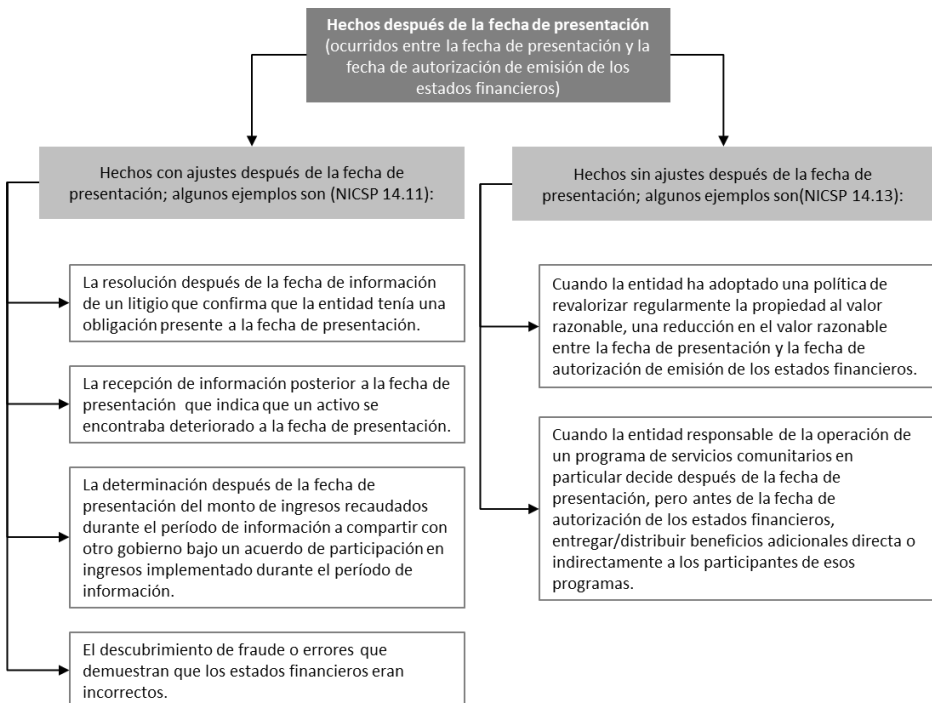


Figura 16: Ejemplos de hechos ocurridos después de la fecha de presentación

Negocio en marcha

Cada entidad debe considerar y determinar si el supuesto de negocio en marcha es apropiado. Sin embargo, en el sector público es probable que la evaluación de un negocio en marcha sea de mayor relevancia para las entidades individuales que para el gobierno en su conjunto. Por ejemplo, un gobierno puede decidir transferir las actividades de una entidad a otra agencia gubernamental. Esto podría impactar el supuesto de negocio en marcha para la entidad que transfiere sus actividades y su contabilidad. Para más información sobre el supuesto de negocio en marcha en el sector público, ver el Prólogo al Marco Conceptual, párrafos 10-13 en “La Naturaleza de los Programas del Sector Público y la Longevidad del Sector Público”.

Según la NICSP 14.18, una entidad no puede preparar sus estados financieros sobre la hipótesis de negocio en marcha si los responsables de la preparación de los estados financieros o el órgano rector determinan después de la fecha de presentación que existe la intención de liquidar la entidad o de cesar sus operaciones, o que no hay otra alternativa realista que la de proceder de este modo.

En el caso de las entidades cuyas operaciones son financiadas sustancialmente con el presupuesto, los temas de negocio en marcha surgen generalmente solo ante el anuncio del gobierno de su intención de dejar de financiar la entidad (NICSP 14.20).

Si el supuesto de negocio en marcha ya no es apropiado, la NICSP 14.22 establece que la entidad debe reflejarlo en sus estados financieros. Se requiere juicio profesional para determinar si es necesario una modificación del valor contable de los activos y pasivos, o si se deben crear pasivos adicionales (NICSP 14.22 y ss.). En los casos en que el supuesto de negocio en marcha ya no sea apropiado, pueden haber efectos sobre el vencimiento y la clasificación de los pasivos (p.ej., debido disposiciones contractuales que hacen que los pasivos sean inmediatamente exigibles en algunos casos).

Otras obligaciones de revelación

La NICSP 14.26 señala que una entidad debe revelar la fecha en la cuál los estados financieros fueron autorizados para su emisión y quién otorgó tal autorización. Si otro órgano tiene la facultad de enmendar los estados financieros después de su emisión, la entidad también debe revelar tal hecho.

Fecha de vigencia

Los períodos que comienzan a partir del 1 de enero de 2008. La NICSP 14 ha sido enmendada por las *Mejoras a las NICSP* y otras normas. Para las fechas de vigencia de estas enmiendas, ver la NICSP 14.32A y ss.

NICSP 16: Propiedades de Inversión

Objetivo

El objetivo de la NICSP 16 es prescribir el tratamiento contable de las propiedades de inversión y las exigencias de revelación correspondientes.

Norma NIIF Asociada

NIC 40, *Propiedades de Inversión*

Contenido

Definiciones principales

Propiedades de inversión son propiedades (terreno o edificio, o parte de un edificio, o ambos) que se mantienen para efectos de ganancias por arrendamientos o plusvalía o ambos, y no para:

- ▶ Usar en la producción de bienes o prestación de servicios o para efectos administrativos
- ▶ Vender en el curso ordinario de las operaciones

Observaciones generales

Las propiedades de inversión generan flujos de efectivo generalmente de forma independiente de los otros activos mantenidos por la entidad, distinguiéndolas de otros terrenos y edificios controlados por las entidades del sector público, incluyendo las propiedades ocupadas por el propietario.

Hay varias situaciones en que las entidades del sector público poseen propiedades para efectos de arrendamiento o plusvalía. Por ejemplo, una entidad del sector público podría establecerse con el objetivo de administrar la cartera de propiedades del gobierno para efectos comerciales.

Alcance

La NICSP 16 no se aplica para

- a) Activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (ver NICSP 27, *Agricultura* y NICSP 17, *Propiedad, Planta y Equipo*); y
- b) Derechos minerales y reservas minerales como el petróleo, gas natural gas, y otros recursos no renovables similares.

Reconocimiento

Según la NICSP 16.20, las propiedades de inversión deberían reconocerse como activo cuando, y solamente cuando:

- a) Es probable que los beneficios económicos futuros del potencial de servicio asociados a las propiedades de inversión fluyan hacia la entidad; y
- b) El costo o valor razonable de las propiedades de inversión puede ser medido de manera confiable.

Con respecto a la medición confiable, la norma especifica que la información confiable es libre de error y prejuicio material, y los usuarios pueden confiar en que represente fielmente lo que pretende representar o lo que se espera razonablemente que represente.

Medición de las propiedades de inversión: Medición inicial

Según la NICSP 16.23, una entidad evalúa todas sus propiedades de inversión al costo en el momento en que son incurridos. Estos costos incluyen los costos incurridos inicialmente para adquirir una propiedad de inversión y los costos incurridos posteriormente para añadir a, sustituir parte de o mantener la propiedad. Sin embargo, el valor contable de una propiedad de inversión no incluye los costos del mantenimiento diario de tal propiedad (NICSP 16.24), sino que estos costos se reconocen en los resultados (déficit o superávit) en la medida en que son incurridos. Los costos de mantenimiento diario son principalmente los costos de la mano de obra y los insumos, y podrían incluir el costo de partes menores.

Una propiedad de inversión se mide inicialmente al costo. Los costos de la transacción se incluyen en la medición inicial. Cuando se adquiere una propiedad de inversión a través de una transacción sin contraprestación, su costo se mide al valor razonable a la fecha de adquisición.

La Figura 17 resume la medición inicial de las propiedades de inversión:

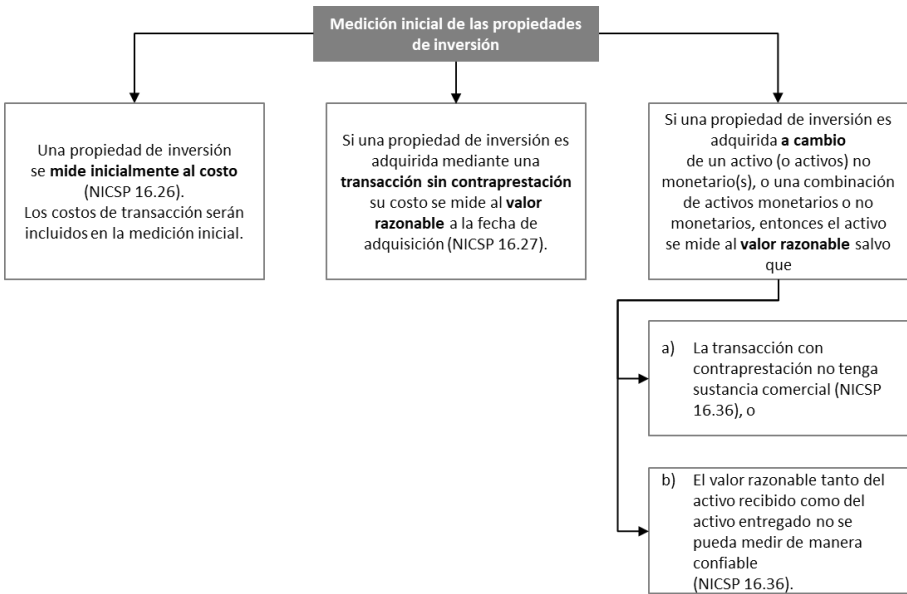


Figura 17: Medición inicial de las propiedades de inversión

Medición de las propiedades de inversión posterior al reconocimiento

Para efectos de la medición posterior al reconocimiento, una entidad puede elegir el modelo del valor razonable o el modelo del costo (ver Figura 18):

- **Modelo del valor razonable:** Las propiedades de inversión se miden al valor razonable. Una ganancia o pérdida que surja de un cambio en el valor razonable de la propiedad de inversión se reconoce en los resultados del período en que surge.
- **Modelo del costo:** Las propiedades de inversión se miden al costo menos cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro (NICSP 17, *Propiedad, Planta y Equipo*).

El modelo de medición elegido debe ser aplicado de manera uniforme a todas las propiedades de inversión de la entidad.

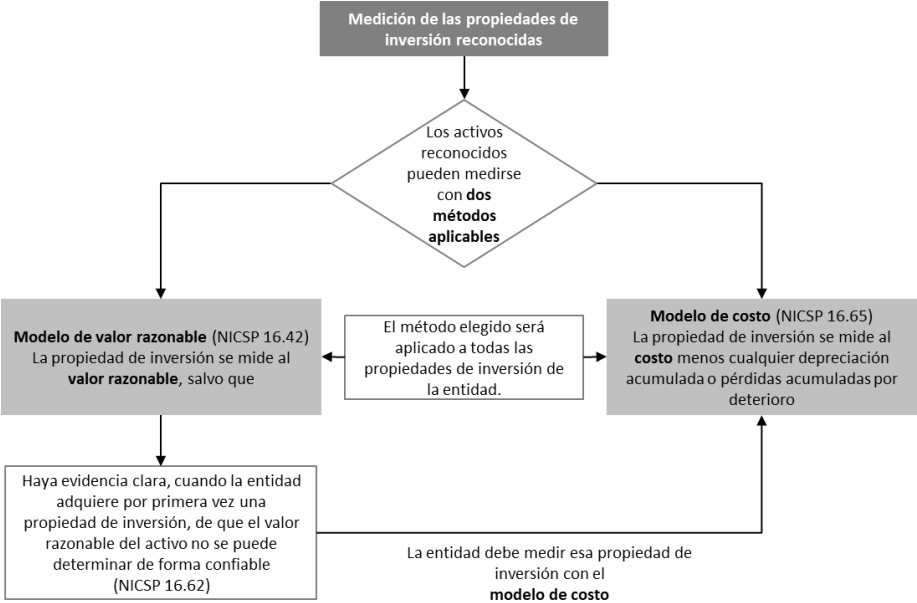


Figura 18: Medición de las propiedades de inversión reconocidas

Existe una suposición refutable de que una entidad puede determinar el valor razonable de una propiedad de inversión de manera continua. Si una entidad aplica el modelo del valor razonable y si, en casos excepcionales, hay evidencia clara cuando la entidad adquiere por primera vez una propiedad de inversión de que el valor razonable de esta propiedad de inversión no se puede determinar de forma confiable y continua, la entidad debe medir esa propiedad de inversión con el modelo del costo conforme a la NICSP 17 hasta su enajenación. En este caso, se supondrá que el valor residual de esta propiedad de inversión es igual a cero.

Tratamiento contable de la enajenación o retiro de las propiedades de inversión

Una propiedad de inversión debería ser dada de baja (eliminada del estado de situación financiera) tras su enajenación o cuando las propiedades de inversión se retiren de forma permanente de uso y no se esperen futuros beneficios económicos o un potencial de servicio a partir de su disposición.

Las ganancias o pérdidas que surjan del retiro o enajenación de las propiedades de inversión generalmente se determinan como la diferencia entre los ingresos netos de la enajenación y el valor en libros del activo y se reconocen en los resultados del período del retiro o enajenación.

Fecha de vigencia

Los períodos que comienzan a partir del 1 de enero de 2008. La NICSP 16 ha sido enmendada por las *Mejoras a las NICSP* y otras normas. Para las fechas de vigencia de estas enmiendas, ver la NICSP 16.101A y ss.

NICSP 17: Propiedad, Planta y Equipo

Objetivo

El objetivo de la NICSP 17 es establecer el tratamiento contable de la propiedad, planta y equipo para que los usuarios de estados financieros pueden tener información sobre la inversión de una entidad en su propiedad, planta y equipo y cualquier cambio en tales inversiones. Los temas principales en la contabilidad de propiedad, planta y equipo son el reconocimiento de los activos, la determinación de su valor contable y los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro que deben reconocerse al respecto.

Norma NIIF Asociada

NIC 16, *Propiedad, Planta y Equipo*

Contenido

Definiciones principales

Propiedad, planta y equipo se refieren a los activos tangibles que (a) se mantienen para su uso en la producción de bienes o prestación de servicios, para arrendarlos a otros, o para efectos administrativos; y (b) se esperan utilizar durante más de un período de información.

El importe en libros (para uso de esta norma) es el monto en el cual un activo es reconocido después de restar la depreciación y las pérdidas por deterioro, ambas acumuladas.

El monto por depreciar es el costo de un activo u otro monto sustituido por el costo menos su valor residual.

La depreciación es la asignación sistemática del monto por depreciar de un activo sobre su vida útil.

El valor residual de un activo es el monto estimado que una entidad obtendría actualmente del retiro del activo, después de restar los costos estimados de dicho retiro, si el activo ya tuviera el plazo y la condición esperada al final de su vida útil.

La vida útil es (a) el período sobre el cual se espera que un activo esté disponible para que una entidad lo utilice; o (b) el número de producción o unidades similares que una entidad espera obtener de un activo

Una **planta productora** es una planta viva que (a) se utiliza en la producción o suministro de productos agrícolas; (b) se espera que produzca por más de un período; y (c) tiene poca probabilidad de ser vendida como producto agrícola, salvo para la venta de residuos incidentales.

Alcance

La NICSP 17 no se aplica a los activos biológicos asociados a la actividad agrícola distintos de las **plantas productoras**, y tampoco a los derechos minerales y reservas minerales como el petróleo, gas natural y otros recursos no renovables similares.

Reconocimiento

Según la NICSP 17.14, el costo de un bien de **propiedad, planta y equipo** se reconoce como activo cuando, y solamente cuando:

- a) Es probable que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio asociados al bien fluyan hacia la entidad; y
- b) El costo o valor razonable del bien puede ser medido de manera confiable (ver Figura 19).

La NICSP 17 no establece la unidad de medición para el reconocimiento, i.e., lo que constituye **un bien de propiedad, planta y equipo**. Por lo tanto, se requiere de juicio profesional al aplicar los criterios de reconocimiento a las circunstancias específicas de una entidad. Puede ser apropiado agrupar los bienes individualmente insignificantes, como libros de biblioteca y accesorios computacionales, y aplicar los criterios al valor global.

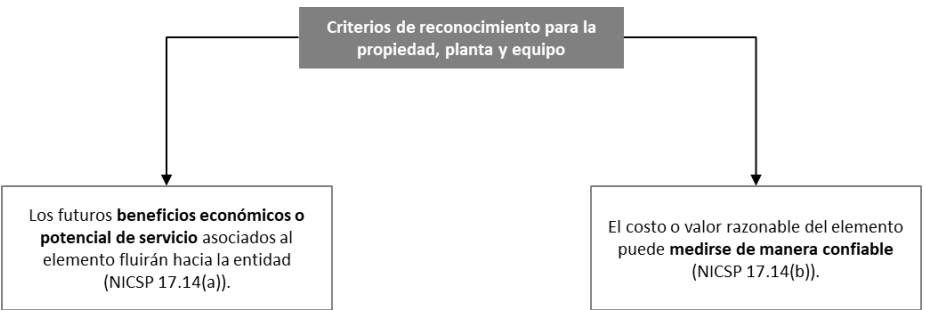


Figura 19: Criterios de reconocimiento para la propiedad, planta y equipo

La NICSP 17 no requiere ni prohíbe el reconocimiento de bienes del patrimonio histórico, artístico o cultural. Una entidad que reconoce los bienes del patrimonio histórico, artístico o cultural en sus estados financieros debe aplicar los requerimientos de revelación de la NICSP 17 a los bienes del patrimonio histórico, artístico o cultural reconocidos. No obstante, no tiene la obligación de aplicar los demás requerimientos de la NICSP 17 con respecto a esos bienes del patrimonio histórico, artístico o cultural.

Los sistemas de armas, como los buques de guerra, submarinos, aeronaves militares, porta misiles y lanzamisiles, normalmente cumplen con la definición de propiedad, planta y equipo y, por ende, serán reconocidos como activos. Los activos de

infraestructura, como las redes de carreteras o sistemas de alcantarillado, también deben ser reconocidos según los principios de la NICSP 17. En mayo de 2023, el IPSASB emitió la NICSP 45, *Propiedad, planta y equipo*, la cual sustituye a la NICSP 17 e incluye dentro de su alcance a los bienes del patrimonio histórico, artístico o cultural.

Medición inicial de la propiedad, planta y equipo

Un bien de propiedad, planta y equipo que cumple las condiciones para ser reconocido como activo debería **ser medido inicialmente al costo**.

La NICSP 17.30 establece que el costo de un bien de propiedad, planta y equipo comprende:

- a) Su precio de compra, incluyendo los aranceles de importación e impuestos a la venta no reembolsables, después de deducir los descuentos comerciales y rebajas;
- b) Cualquier costo directamente atribuible a las actividades para darle al activo la ubicación y condición necesarias para su uso previsto por la administración;
- c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del bien y la restauración del sitio donde está ubicado. Esta obligación es incurrida por la entidad en el momento de adquisición o como consecuencia del uso del bien durante un período determinado para efectos distintos de producir inventarios durante ese tiempo.

Si un activo se adquiere en una transacción sin contraprestación, su costo es determinado al **valor razonable** al momento de adquisición. Los bienes de propiedad, planta y equipo adquiridos en una **transacción con contraprestación** (incluyendo un intercambio de bienes similares) se miden al valor razonable salvo que a la transacción con contraprestación le falte sustancia comercial o el valor razonable no se pueda medir de manera confiable ni para el activo recibido ni para el activo entregado (NICSP 17.38).

La Figura 20 resume la medición inicial de la propiedad, planta y equipo.

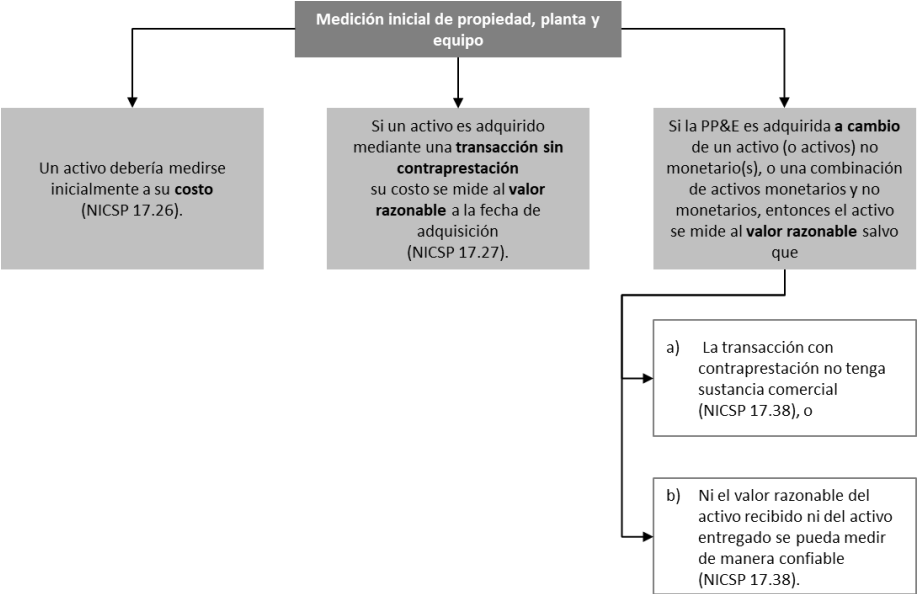


Figura 20: Medición inicial de propiedad, planta y equipo

Medición de la propiedad, planta y equipo posterior al reconocimiento

Para efectos de la **medición posterior al reconocimiento**, la NICSP 17.42 y ss. brindan la opción de dos modelos contables que deben aplicarse de manera uniforme a toda la clase de propiedad, planta y equipo (ver Figura 21):

- **Modelo del costo:** El activo se registra al costo menos cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro.
- **Modelo de revalorización:** Después del reconocimiento inicial como activo, un bien de propiedad, planta y equipo cuyo valor razonable puede medirse de manera confiable será registrado a un monto revalorizado, siendo este su valor razonable a la fecha de revalorización menos cualquier depreciación acumulada posterior y cualquier pérdida acumulada por deterioro posterior.

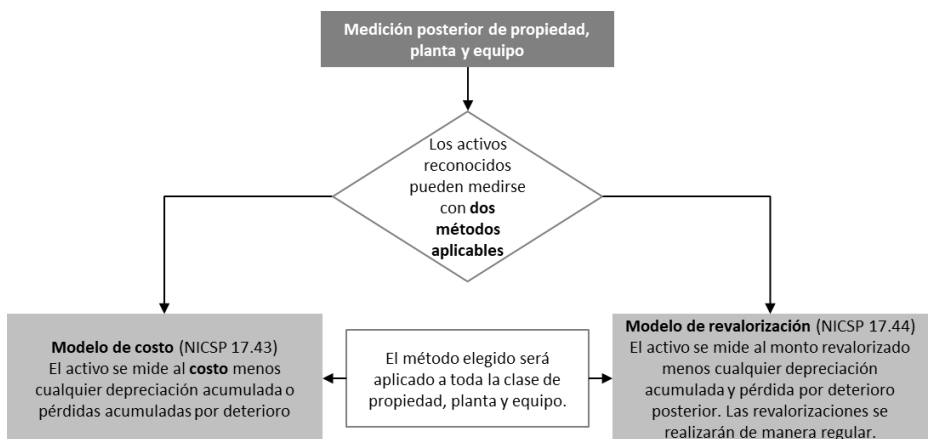


Figura 21: Medición posterior de propiedad, planta y equipo

Una clase de propiedad, planta y equipo representa la agrupación de activos de naturaleza o función similar en las operaciones de una entidad. La NICSP 17.52 enumera los siguientes ejemplos de clases de propiedad, planta y equipo (ver Figura 22):

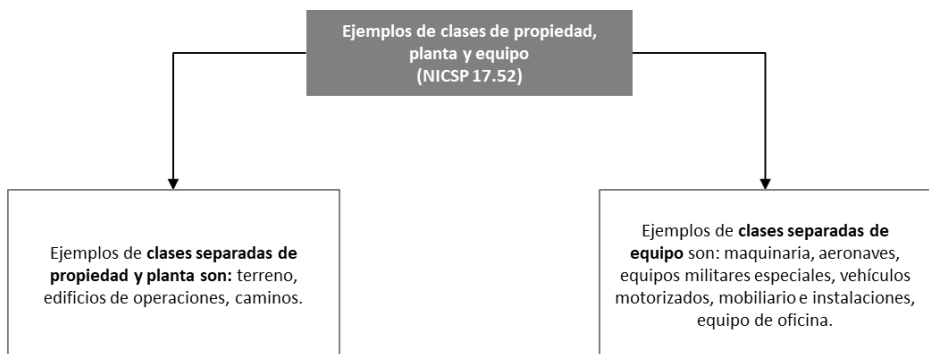


Figura 22: Ejemplos de clases de propiedad, planta y equipo

En caso de usar el modelo de revalorización, las revalorizaciones deben hacerse con regularidad suficiente para asegurar que el valor en libros no difiera materialmente del valor que sería determinado según el valor razonable a la fecha de presentación. No solo los activos individuales sino todos los bienes de una clase existente de propiedad, planta y equipo deben ser medidos nuevamente en este caso.

Tratamiento contable para la medición de propiedad, planta y equipo posterior al reconocimiento

Si el valor contable de una clase de activos aumenta debido a una revalorización, el aumento se acredita directamente a la ganancia por revalorización. Sin embargo, el

aumento se reconoce en los resultados en la medida en que revierta una disminución por revalorización de la misma clase de activos previamente reconocida en los resultados. Si el valor contable de una clase de activos disminuye debido a una revalorización, la disminución se resta inicialmente de la ganancia por revalorización con respecto a la misma clase de activos. En la medida que la disminución supere el monto de la ganancia por revalorización correspondiente, el exceso se reconoce en los resultados. En caso de vender un activo revalorizado, la reserva de revalorización se reclasifica directamente a la reserva de ingresos. El reconocimiento en los resultados no es permitido.

Los aumentos y disminuciones por revalorización de los activos individuales de propiedad, planta y equipo deben compensarse entre sí dentro de la misma clase. Sin embargo, no deben compensarse activos de clases diferentes.

Cada parte de un bien de propiedad, planta y equipo cuyo costo es significativo con respecto al costo total del bien debe depreciarse por separado. En el caso de un sistema de carreteras, por ejemplo, la formación, puentes, túneles, iluminación y veredas deben depreciarse por separado.

La **depreciación** se carga sistemáticamente a lo largo de la vida útil. El cargo por depreciación de cada período se reconoce en los resultados, salvo que se incluya en el valor contable de otro activo. El método de depreciación debe reflejar el patrón según el cual se espera que la entidad consuma los futuros beneficios económicos o potencial de servicio del activo. No es apropiado un método basado en los ingresos generados a través del uso del activo ya que generalmente refleja factores distintos del consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio del activo. El valor residual de un activo debe revisarse por lo menos en cada fecha de presentación anual y debe corresponder al monto que la entidad obtendría actualmente de la enajenación del activo si ese activo ya tuviera la edad y condición esperadas al final de su vida útil. Si una de las condiciones para seguir operando un bien de propiedad, planta y equipo (por ejemplo, una aeronave) es la realización de inspecciones mayores regulares, el costo de cada inspección mayor se reconoce en el valor contable del bien de propiedad, planta y equipo como reemplazo si se satisfacen los criterios de reconocimiento. Si las expectativas difieren de las estimaciones anteriores, el(los) cambio(s) debe(n) ser contabilizado(s) como un cambio en una estimación contable según la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

El terreno y los edificios son activos separables y pueden ser contabilizados por separado, aun cuando se adquieran juntos. Con algunas excepciones, como las canteras y sitios utilizados como relleno sanitario, el terreno tiene una vida útil ilimitada y, por ende, no se deprecia. Los edificios tienen una vida útil limitada y, por lo tanto, son activos depreciables. Un aumento en el valor del terreno donde está ubicado un edificio no afecta la determinación del monto depreciable del edificio.

Para determinar si un bien de propiedad, planta y equipo se encuentra **deteriorado**, una entidad aplica la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo* o la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*.

Baja de la propiedad, planta y equipo

La NICSP 17.82 señala que el valor contable de un bien de propiedad, planta y equipo se dará de baja en la contabilidad:

- Tras su disposición; o
- Cuando no se espere obtener futuros beneficios económicos o potencial de servicio de su uso o disposición.

La ganancia o pérdida que surja de la baja de un bien de propiedad, planta y equipo generalmente se incluye en los resultados cuando el bien se da de baja. Las ganancias no se clasifican como ingresos. La ganancia o pérdida que surja de la baja de un bien de propiedad, planta y equipo se determina como la diferencia entre el monto neto que, en su caso, se obtenga por la disposición y el valor en libros del bien, independiente de si se midió anteriormente al costo o al valor razonable.

Se deben hacer revelaciones extensivas para la propiedad, planta y equipo (NICSP 17.88 y ss.).

Finalmente, la Figura 23 resume las relaciones entre las NICSP 12, 13, 16 y 17.

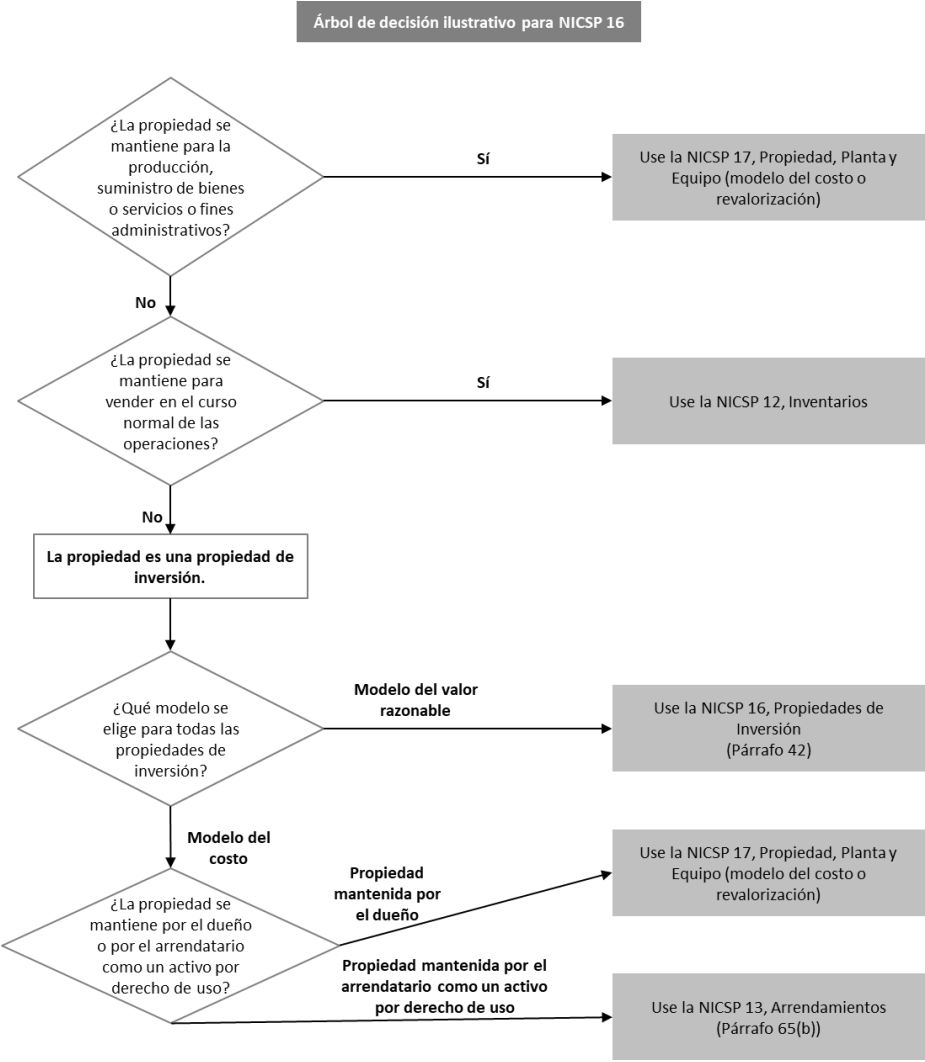


Figura 23: Árbol de decisión ilustrativo

Fuente: Federación Internacional de Contadores (IFAC), Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público, Edición 2022, Volumen 1, p. 352

Fecha de vigencia

Períodos que comienzan el 1 de enero de 2008 o después. Desde 2010, la NICSP 17 también ha sido enmendada por otras NICSP, así como por Mejoras a las NICSP. Para las fechas de vigencia de estas enmiendas, consulte la NICSP 17.106A y siguientes.

En el momento de la finalización de este libro, el IPSASB había publicado la NICSP 45, *Propiedad, planta y equipo*, que sustituirá a la NICSP 17, *Propiedad, planta y equipo*, con fecha de entrada en vigor el 1 de enero de 2025. Se permite la aplicación anticipada a las entidades que aplican las NICSP 43, *Arrendamientos*, NICSP 44, *Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas*, y NICSP 46, *Medición*, en la fecha de aplicación inicial de la NICSP 45 o antes.

NICSP 18: Información Financiera por Segmentos

Objetivo

El objetivo de la NICSP 18 es establecer los principios para la presentación de información financiera por segmentos. La revelación de esta información:

- a) Ayudará a los usuarios de los estados financieros a comprender mejor el rendimiento de la entidad en el pasado y a identificar los recursos asignados para apoyar las actividades principales de la entidad
- b) Mejorará la transparencia de la información financiera y permitirá que la entidad cumpla mejor con sus obligaciones contables

Norma NIIF Asociada

NIC 14, *Información Financiera por Segmentos* (revisada en 1997)

Contenido

Definiciones principales

Un **segmento** es una actividad o grupo de actividades de la entidad, que son identificables y para las cuales es apropiado presentar la información financiera por separado para efectos de evaluar el rendimiento pasado de la entidad en el cumplimiento de sus objetivos y para tomar decisiones sobre la asignación de recursos a futuro.

La NICSP 18 distingue entre los **segmentos de servicio** y **segmentos geográficos**. Un segmento de servicio se refiere a un componente identificable de una entidad que participa en la entrega de bienes o servicios afines, o en el cumplimiento de ciertos objetivos operativos de acuerdo con la misión general de cada entidad. Un segmento geográfico es un componente identificable de una entidad que participa en la entrega de bienes o servicios, o en el cumplimiento de ciertos objetivos operativos dentro de un área geográfica determinada.

Alcance

Una entidad que prepara y presenta los estados financieros según la base contable de devengo debería aplicar la NICSP 18 en la presentación de información por segmentos. La NICSP 18 debería aplicarse en el conjunto completo de los estados financieros publicados (según la NICSP 1.21) que cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP 18.4).

Si se presentan los estados financieros consolidados de un gobierno u otra entidad económica junto con los estados financieros separados de la entidad matriz, la información por segmentos solo debe ser presentada en base a los estados financieros consolidados.

Identificación de segmentos a revelar

Una entidad generalmente identifica los segmentos de servicio y geográficos en base a su estructura organizacional y sistema interno de información. En la mayoría de los casos, las clasificaciones principales de las actividades identificadas en la documentación presupuestaria reflejarán mejor la estructura de segmentos (NICSP 18.14). En la mayoría de los casos, los segmentos revelados al órgano rector y la alta administración de la entidad pública también reflejarán los segmentos revelados en los estados financieros.

Los departamentos y agencias gubernamentales normalmente se administran según líneas de servicio ya que esto refleja la manera en que los productos principales son identificados, los logros monitoreados, y las necesidades de recursos identificadas y presupuestadas. Las NICSP 18.19 y NICSP 18.22 señalan los criterios para la definición de los segmentos de servicio y los segmentos geográficos. Los factores que se considerarán en la determinación de si los productos (bienes y servicios) son relacionados y deberían agruparse como **segmentos** para efectos de información financiera según la NICSP 18.19 incluyen los siguientes:

- a) Los objetivos operativos principales de la entidad y los bienes, servicios y actividades relacionados con el logro de cada uno de esos objetivos, y si los recursos se asignan y se presupuestan sobre la base de grupos de bienes y servicios;
- b) La naturaleza de los bienes o servicios entregados o actividades desarrolladas;
- c) La naturaleza del proceso de producción y/o prestación de servicios y el proceso o mecanismo de distribución;
- d) El tipo de cliente o consumidor de los bienes o servicios;
- e) La forma en que se administra la entidad y se presenta la información financiera a la alta administración y consejo rector;
- f) Si aplica, la naturaleza del entorno regulatorio (por ejemplo, el departamento o autoridad legal) o de los sectores del gobierno (p.ej., el sector de finanzas, servicios públicos, o gobierno general).

Los siguientes factores se consideran en la determinación de si la información financiera se debería informar por **segmentos geográficos** (NICSP 18.22):

- a) Similitud de las condiciones económicas, sociales y políticas en regiones diferentes;
- b) Relaciones entre los objetivos principales de la entidad y las regiones diferentes;
- c) Si las características de prestación de servicio y las condiciones operativas difieren entre regiones diferentes;

- d) En caso de que esto refleje la forma en que se administra la entidad y se presenta la información financiera a la alta administración y consejo rector;
- e) Necesidades, capacidades, o riesgos especiales asociados a las operaciones en un área determinada.

Revelaciones de segmentos

Una entidad debe revelar **los ingresos por segmento y gastos por segmento** para cada segmento (ver la NICSP 18.27 para una definición de los ingresos por segmento y gastos por segmento). Los ingresos por segmento provenientes de la asignación de presupuesto o similar, los ingresos por segmento provenientes de otras fuentes externas, y los ingresos por segmento provenientes de transacciones con otros segmentos deberían informarse por separado. Una entidad también debe revelar el valor contable total de los **activos por segmento y los pasivos por segmento** para cada segmento (ver la NICSP 18.27 para una definición de los activos por segmento y pasivos por segmento). Una entidad también debe revelar el costo total incurrido durante el período para adquirir los activos por segmento que se espera utilizar durante más de un período para cada segmento (NICSP 18.52-56).

Según la NICSP 18.43, la información por segmento debería ser preparada conforme a las políticas contables adoptadas para la preparación y presentación de los estados financieros del grupo consolidado o entidad.

La NICSP 18.47 establece que los activos utilizados conjuntamente por dos o más segmentos deberían ser asignados a los segmentos cuando, y solamente cuando, sus ingresos y gastos asociados también se asignen a tales segmentos.

Si un segmento se identifica como segmento por la primera vez en el período actual, los datos del segmento del período anterior presentados para efectos comparativos deberían re-expresarse para reflejar el nuevo segmento informado como un segmento separado, salvo que sea impracticable (NICSP 18.49).

Segmentación múltiple

Conforme a la NICSP 18.23, una entidad podría presentar su información en base a más de una estructura de segmentos, por ejemplo, tanto por segmentos de servicio como por segmentos geográficos. Se puede adoptar una estructura primaria y secundaria por segmentos para la información financiera, haciendo solo revelaciones limitadas con respecto a los segmentos secundarios.

Revelaciones

Los requerimientos de revelación en la NICSP 18.52-75 son necesarios para cada segmento (NICSP 18.51).

Fecha de vigencia

Los períodos que comienzan a partir del 1 de julio de 2003. La NICSP 18 ha sido enmendada por las *Mejoras a las NICSP* y otras normas. Para las fechas de vigencia de estas enmiendas, ver NICSP 18.76A y ss.

NICSP 19: Provisiones, Pasivos y Activos Contingentes

Objetivo

El objetivo de la NICSP 19 es definir las provisiones, pasivos y activos contingentes, identificar las circunstancias en que se deberían reconocer las provisiones, cómo se miden y cuáles revelaciones se tienen que hacer al respecto. La norma también requiere la revelación de información determinada sobre los pasivos contingentes y los activos contingentes para que los usuarios comprendan su naturaleza, oportunidad e importe.

Norma NIIF Asociada

NIC 37, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

Contenido

Definiciones principales

Un **pasivo** es una obligación presente de la entidad que surge de eventos en el pasado, y cuya liquidación se espera represente para la entidad un desembolso de recursos que reflejen beneficios económicos o potencial de servicio.

Una **provisión** es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía y oportunidad.

La NICSP 19.18 define un **pasivo contingente** como:

- a) Una posible obligación que surge de eventos en el pasado y cuya existencia será confirmada solo por la ocurrencia o no ocurrencia de uno o más eventos a futuro que no están totalmente bajo el control de la entidad, o
- b) Una obligación presente que surge de eventos en el pasado, pero sin ser reconocida debido a que:
 - i) No es probable que se requiera un desembolso de recursos que reflejen beneficios económicos o potencial de servicio para cancelar la obligación, o
 - ii) El monto de la obligación no puede medirse con suficiente confiabilidad.

La NICSP 19.18 define un **activo contingente** como un posible activo que surge de eventos en el pasado y cuya existencia será confirmada solo por la ocurrencia o no ocurrencia de uno o más eventos a futuro que no están totalmente bajo el control de la entidad.

Alcance

En la NICSP 19.1 se establece expresamente que la contabilización de las provisiones y los pasivos contingentes derivados de los beneficios sociales en el ámbito de aplicación de la NICSP 42, *Beneficios Sociales*, no está regulada por la NICSP 19. Además, la NICSP 19 no se aplica a los instrumentos financieros que están comprendidos en el ámbito de aplicación de la NICSP 41 (incluidas las garantías), Instrumentos financieros. Sin embargo, la NICSP 19 se aplica a las provisiones para la reestructuración (incluidas las operaciones que se suspenden).

Reconocimiento

Según la NICSP 19.22, una **provisión** se reconocerá cuando:

- a) Una entidad tiene una obligación presente (legal o constructiva) como resultado de un evento en el pasado,
- b) Es probable que se requiera un desembolso de recursos que reflejen beneficios económicos o potencial de servicio para cancelar la obligación, y
- c) Se puede estimar de manera confiable el monto de la obligación.

Si estas condiciones no se cumplen, la provisión no será reconocida (ver Figura 24).

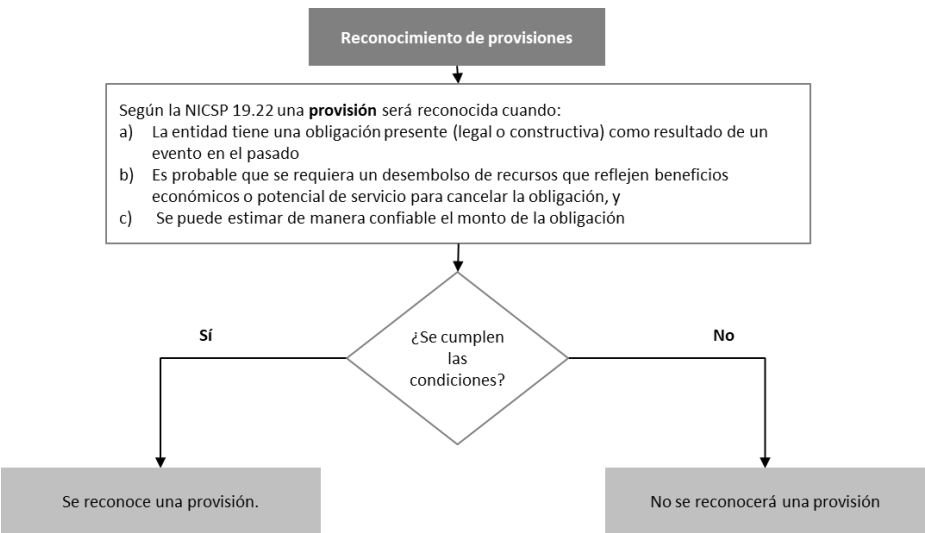


Figura 24: Reconocimiento de provisiones

No siempre está claro si existe una obligación presente. En estos casos, se considera que un evento en el pasado da lugar a una obligación presente si, considerando toda la evidencia disponible, es más probable que exista una obligación presente a la fecha de presentación a que no exista. La NICSP 19.24 da el ejemplo de un litigio.

En los casos donde no se cumplen los criterios para el reconocimiento, se podrían exigir revelaciones para los **pasivos contingentes** (ej., NICSP 19.31, NICSP 19.34). Una entidad **no debería reconocer** los pasivos contingentes o activos contingentes (NICSP 19.35 y NICSP 19.39) conforme a la Figura 26.

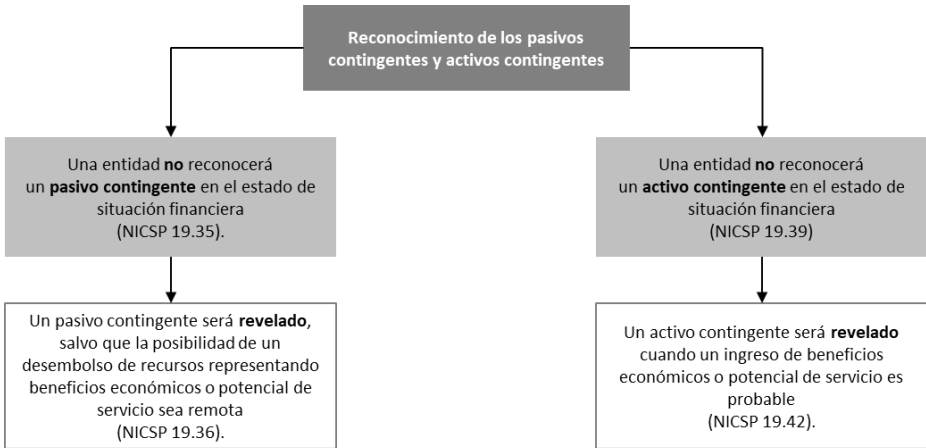


Figura 26: Reconocimiento de los pasivos contingentes y activos contingentes

La Figura 27 brinda una guía de cuándo se debería reconocer una provisión, revelar un pasivo contingente y cuándo no se debería mostrar nada en los estados financieros:

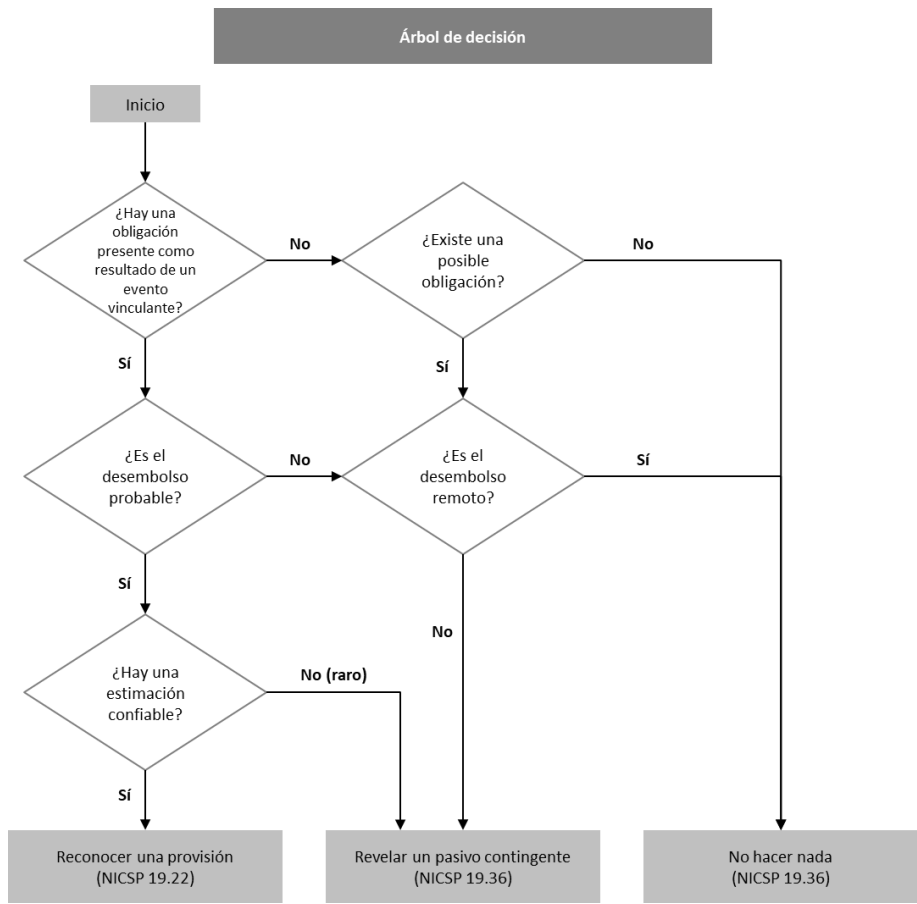


Figura 27: Árbol de decisión

Fuente: Federación Internacional de Contadores (IFAC), Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público, Edición 2022, Volumen 1, p. 429

Medición

El monto reconocido como provisión sería la mejor estimación del desembolso requerido para cancelar la obligación presente a la fecha de presentación. Según la NICSP 19.45, la mejor estimación del desembolso requerido para cancelar la obligación presente es el monto que una entidad pagaría de forma razonable para cancelar la obligación a la fecha de presentación o para cederla a un tercero en ese momento. Las estimaciones de los resultados y efecto financiero se determinan principalmente a juicio de la administración de la entidad (NICSP 19.46). Además, las fuentes objetivas de información incluyen la experiencia en transacciones similares y, en algunos casos, informes de expertos independientes. Los hechos ocurridos después de la fecha de presentación también deben tomarse en cuenta en las estimaciones (NICSP 19.46).

Para determinar la mejor estimación, la NICSP 19.47 y ss. se refieren a un método estadístico de estimación del **valor esperado**. Según la NICSP 19.47, el método del valor esperado debería aplicarse cuando la provisión que se está midiendo contempla una gran población de ítems y la obligación se basa en una distribución de probabilidades. El alcance global de las obligaciones se estima al ponderar todos los resultados posibles por sus probabilidades asociadas. Cuando hay un rango continuo de resultados posibles, y cada punto en ese rango tiene la misma probabilidad, se utiliza el punto medio del rango.

Cuando se está midiendo una sola obligación y no hay experiencia estadística disponible, la NICSP 19.48 establece que el resultado individual más probable podría ser la mejor estimación del pasivo. Según la NICSP 19.50, los riesgos e incertidumbres que inevitablemente rodean ciertos hechos y circunstancias deben ser considerados para lograr la mejor estimación de la provisión. Esto significa que los demás desarrollos posibles también deben ser incluidos y podrían necesitar una provisión mayor o menor según las circunstancias. Sin embargo, la NICSP 19.51 no aconseja una contabilidad excesivamente precavida.

Donde el efecto del valor del dinero en el tiempo es material, el monto de la provisión debería ser el valor presente de los desembolsos que se espera sean necesarios para cancelar la obligación (NICSP 19.53), para así evitar una sobreestimación de las provisiones. Por eso, los futuros desembolsos de recursos esperados deben ser descontados.

Los hechos a futuro que podrían afectar el monto requerido para cancelar una obligación deberían reflejarse en el monto de la provisión, cuando hay evidencia objetiva suficiente de que vayan a ocurrir (NICSP 19.58). Si los hechos a futuro se relacionan con un nuevo proyecto de ley, sus efectos solo pueden ser considerados por la entidad del sector público cuando es virtualmente cierto que el proyecto será ratificado (NICSP 19.60).

Reembolsos

En los casos en que se espera que algunos o todos los desembolsos requeridos para cancelar una provisión sean reembolsados por otra parte, el reembolso debería reconocerse cuando, y solamente cuando, sea virtualmente cierto que el reembolso será recibido si la entidad cancela la obligación. El reembolso debería tratarse como activo independiente. El monto reconocido para el reembolso no debería superar el monto de la provisión. En el estado de rendimiento financiero, el gasto asociado a la provisión puede presentarse como importe neto del monto reconocido para un reembolso.

Cambios en y uso de las provisiones

Las provisiones deberían revisarse en cada fecha de presentación y ajustarse para reflejar la mejor estimación actual. Si ya no es probable que se requiera un desembolso

de recursos reflejando beneficios económicos o potencial de servicio para cancelar la obligación, la provisión debería ser revertida (NICSP 19.69).

Una provisión solo debería ser usada para los desembolsos para los cuales se reconoció la provisión originalmente (NICSP 19.71).

Aplicación de las reglas de reconocimiento y medición

Las provisiones no deberían ser reconocidas para las pérdidas netas de actividades operativas a futuro (NICSP 19.73). Si la entidad cuenta con un contrato oneroso, la obligación presente (neta de los montos recuperados) del contrato debería reconocerse y medirse como provisión (NICSP 19.76).

La NICSP 19.81 y ss. abordan el reconocimiento y medición de las provisiones para medidas de reestructuración.

Revelaciones en las notas

Para cada clase de provisión, la entidad debería revelar (NICSP 19.97):

- a) El valor contable al inicio y al final del período
- b) Las provisiones adicionales establecidas durante el período, incluyendo los aumentos en las provisiones existentes
- c) Los montos usados (i.e., incurridos y cargados contra la provisión) durante el período
- d) Los montos no usados revertidos durante el período
- e) El aumento durante el período en el monto descontado que surge con el paso del tiempo y el efecto de cualquier cambio en la tasa de descuento.

No se requiere información comparativa.

Una entidad debería revelar lo siguiente para cada clase de provisión (NICSP 19.98):

- a) Una descripción breve de la naturaleza de la obligación y la oportunidad esperada de cualquier desembolso asociado de beneficios económicos o potencial de servicio
- b) Una indicación de las incertidumbres con respecto a la cuantía u oportunidad de esos desembolsos. Cuando sea necesario entregar información adecuada, la entidad debería revelar las suposiciones principales que se hacen con respecto a los futuros hechos, conforme a la NICSP 19.58
- c) El monto de cualquier reembolso esperado, indicando el importe de cualquier activo reconocido para ese reembolso esperado

Para otros requerimientos de revelación con respecto a las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, ver la NICSP 19.100 y ss.

Fecha de vigencia

Los períodos que comienzan a partir del 1 de enero de 2004. La NICSP 19 ha sido enmendada por las *Mejoras a las NICSP* y otras normas. Para las fechas de vigencia de estas enmiendas, ver la NICSP 19.111A y ss.

NICSP 20: Información a Revelar Sobre Partes Relacionadas

Objetivo

El objetivo de la NICSP 20 es exigir la revelación de la existencia de relaciones entre partes relacionadas donde existe control. La revelación de información sobre las transacciones entre la entidad y sus partes relacionadas también se exige en determinadas circunstancias. Esta información se exige para efectos de contabilidad y para facilitar una mejor comprensión de la situación financiera y el rendimiento financiero de la entidad informante. Los temas principales en la revelación de información sobre partes relacionadas incluyen la identificación de las partes que controlan o influyen significativamente en la entidad informante y la determinación de la información a revelar sobre las transacciones con esas partes.

Norma NIIF Asociada

NIC 24, *Información a Revelar Sobre Partes Relacionadas*

Contenido

Definiciones principales

Parte relacionada: Las partes se consideran relacionadas si una de las partes tiene la capacidad de controlar a la otra o ejercer influencia significativa sobre ella en las decisiones financieras y operativas, o si la parte relacionada y otra entidad están sujetas a control común. Las partes relacionadas incluyen:

- a) Las entidades que controlan, o son controladas por, la entidad informante, de forma directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios;
- b) Las entidades asociadas;
- c) Las personas que poseen, directa o indirectamente, un interés en la entidad informante que les da influencia significativa sobre la entidad, y los familiares inmediatos de esas personas;
- d) El personal clave de la gerencia, y sus familiares inmediatos; y
- e) Las entidades en que una de las personas descritas en (c) o (d) posee, directa o indirectamente, una participación sustancial, o sobre las cuales esas personas pueden ejercer influencia significativa.

El personal clave de la gerencia comprende todos los directores o miembros del órgano rector de la entidad, cuando tal órgano tiene la autoridad y responsabilidad de planificar, dirigir y controlar las actividades de la entidad (NICSP 20.6). A nivel del gobierno total, el órgano rector puede estar compuesto de representantes elegidos o

designados (por ejemplo, un presidente o gobernador, ministro, concejales o sus nominados).

Requerimientos de revelación

Según la NICSP 20.25, se deberían revelar las relaciones de partes relacionadas cuando existe control, independientemente de si se han producido transacciones entre las partes relacionadas.

Con respecto a las transacciones entre las partes relacionadas distintas de las transacciones que habrían ocurrido dentro de una relación normal de proveedor o cliente/receptor bajo términos y condiciones ni más ni menos favorables que aquellos que razonablemente se espera que la entidad habría adoptado, si estuviera negociando con un individuo o entidad en una transacción normal en las mismas circunstancias, la entidad informante debería revelar (NICSP 20.27):

- a) La naturaleza de la relación entre las partes relacionadas;
- b) Los tipos de transacciones que han ocurrido; y
- c) Los elementos de las transacciones que se necesitan para aclarar la importancia de estas transacciones para sus operaciones y que sean suficientes para que los estados financieros entreguen información relevante y fielmente representativa para la toma de decisiones y rendición de cuentas.

Las siguientes situaciones son ejemplos donde las transacciones entre partes relacionadas pueden producir revelaciones por parte de la entidad que informa (NICSP 20.28):

- a) Prestación o recepción de servicios;
- b) Compras o cesiones/ventas de bienes (terminados o no terminados);
- c) Compras o cesiones/ventas de propiedad y otros activos;
- d) Arreglos de representación;
- e) Arreglos de arrendamientos;
- f) Transferencia de investigación y desarrollo;
- g) Arreglos de licenciamiento;
- h) Finanzas (incluyendo préstamos y aportes de capital); y
- i) Garantías.

Según la NICSP 20.32, las partidas de naturaleza similar pueden ser reveladas en conjunto, salvo cuando la revelación por separado sea necesaria para entregar información relevante y fielmente representativa para la toma de decisiones y rendición de cuentas.

Una entidad debe revelar lo siguiente con respecto a la **remuneración del personal clave de la gerencia** (NICSP 20.34):

- a) La remuneración total del personal clave de la gerencia y la cantidad de personas, determinada en base al equivalente de jornada completa, que reciben remuneraciones dentro de esta categoría. Esto debe mostrar por separado las clases principales de personal clave de la gerencia, incluyendo una descripción de cada clase; y
- b) El monto total de otras remuneraciones y compensaciones entregadas al personal clave de la gerencia, y sus familiares inmediatos, por la entidad informante durante el período de información, mostrando por separado los montos totales entregados al:
 - i) Personal clave de la gerencia;
 - ii) Los familiares inmediatos del personal clave de la gerencia; y
- c) Con respecto a los préstamos que generalmente no se encuentran disponibles para las personas que no sean personal clave de la gerencia y los préstamos cuya disponibilidad no es de conocimiento público, para cada miembro del personal clave de la gerencia y cada familiar inmediato de ellos:
 - i) El monto de los préstamos anticipados durante el período y los términos y condiciones de estos
 - ii) El monto de los préstamos reintegrados durante el período
 - iii) El monto del saldo de cierre de todos los préstamos y cuentas por cobrar; y
 - iv) Cuando la persona no es director o miembro del órgano rector o grupo de alta administración de la entidad, la relación de la persona con tal órgano o grupo.

Estructura de las revelaciones conforme a la NICSP 20

La guía de implementación de la NICSP 20 contiene ejemplos de cómo pueden estructurarse las revelaciones sobre las partes relacionadas.

Fecha de vigencia

Los períodos que comienzan a partir del 1 de enero de 2004. La NICSP 20 ha sido enmendada por las *Mejoras a las NICSP* y otras normas. Para las fechas de vigencia de estas enmiendas, ver la NICSP 20.42A y ss.

NICSP 21: Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo

Objetivo

El objetivo de la NICSP 21 es establecer los procedimientos que una entidad aplica para determinar si un activo no generador de efectivo se encuentra deteriorado y para asegurar que las pérdidas por deterioro se reconozcan. La norma también especifica cuando una entidad revertirá una pérdida por deterioro y prescribe las revelaciones.

Norma NIIF Asociada

La NIC 36, *Deterioro del Valor de los Activos* generalmente corresponde a la NICSP 21. Sin embargo, ya que la NICSP 21 se refiere solamente a los activos no generadores de efectivo, la NIC 36 y la NICSP 21 no se corresponden en todos los aspectos.

Contenido

Definiciones principales

Activos generadores de efectivo son activos mantenidos con el objetivo principal de generar un retorno comercial. **Activos no generadores de efectivo** son activos no mantenidos con el objetivo principal de generar un retorno comercial (NICSP 21.14).

Depreciación (amortización) es la asignación sistemática del monto depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.

La NICSP 21.14 establece que el **deterioro** es una pérdida en los beneficios económicos futuros o potencial de servicio de un activo, más allá del reconocimiento sistemático de la pérdida de los futuros beneficios económicos o potencial de servicio a través de la depreciación.

Una **pérdida por deterioro** de un activo no generador de efectivo es el monto por el cual el valor contable de un activo supera su valor recuperable de servicio.

Valor recuperable de servicio es el mayor entre el valor razonable del activo no generador de efectivo menos los costos de venta y su valor de uso. El valor de uso de un activo no generador de efectivo es el valor presente del potencial de servicio restante del activo.

Alcance

La NICSP 21 generalmente se aplica a todos los activos no generadores de efectivo.

La NICSP 21 no se aplica a:

- a) Inventarios (NICSP 12, *Inventarios*)
- b) Activos procedentes de contratos de construcción (NICSP 11, *Contratos de Construcción*)
- c) Activos financieros incluidos dentro del alcance de la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*
- d) Propiedades de inversión que se miden según el método del valor actual (NICSP 16, *Propiedades de Inversión*)
- e) [eliminado]
- f) [eliminado]
- g) Otros activos para los cuales los requerimientos contables de deterioro se encuentran dentro de otra NICSP

Las entidades del sector público que poseen activos generadores de efectivo deben aplicar la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo* a tales activos.

Procedimiento de medición

Un **activo no generador de efectivo** se encuentra **deteriorado** cuando el valor en libros del activo supera su valor recuperable de servicio. El **valor recuperable de servicio** es el mayor del valor razonable del activo no generador de efectivo menos los costos de venta y su valor de uso (ver Figura 28).

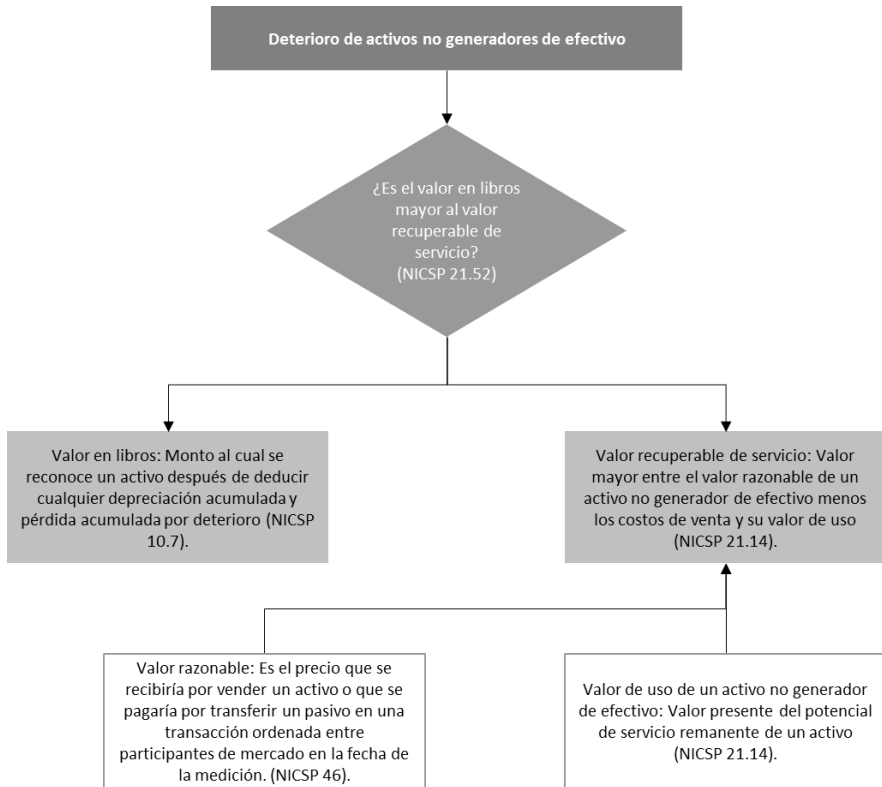


Figura 28: Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo

Pruebas de deterioro

La NICSP 21.26 señala que una entidad debe evaluar en cada fecha de presentación si hay indicios de que un activo podría estar deteriorado. Si existe tal indicio, la entidad debe estimar el valor recuperable de servicio del activo. Cada año, las entidades también deben probar si los activos intangibles con vida útil indefinida o los activos intangibles que aún no están disponibles para utilizar tienen algún signo de deterioro al comparar el importe en libros con el monto de servicios recuperables (NICSP 21.26A).

La NICSP 21.27 describe algunos indicios que muestran si un activo se encuentra deteriorado. Se distinguen entre las fuentes de información internas y externas. Si existe uno de esos indicios, la entidad debe hacer una estimación formal del valor recuperable de servicio. Si no existe ningún signo de pérdida por deterioro, la NICSP 21 no requerirá que la entidad realice una estimación formal del monto de servicios recuperables (excepto para los activos intangibles con vida útil indefinida o los que aún no están disponibles para utilizar).

No siempre es necesario determinar tanto el valor razonable menos los costos de venta como el valor de uso. Si cualquiera de estos montos supera el valor contable, el activo no se encuentra deteriorado y no es necesario estimar el otro valor.

Medición del valor recuperable de servicio

a) Determinación del valor razonable menos los costos de venta

Podría ser posible determinar el valor razonable menos los costos de venta, aun cuando un activo no se cotea en un mercado activo. Si no existe un mercado activo para el activo, la NICSP 21.42 describe los posibles enfoques alternativos para determinar el valor razonable menos los costos de venta. Sin embargo, a veces no será posible determinar el valor razonable menos los costos de venta ya que no hay una base para hacer una estimación confiable del monto que se podría obtener de la venta de un activo en una transacción entre partes independientes y dispuestas. En este caso, la entidad puede usar el valor de uso del activo como su valor razonable de servicio.

b) Determinación del valor de uso

La NICSP 21 define el **valor de uso de un activo no generador de efectivo** como el valor presente del potencial de servicio restante del activo. El valor presente del potencial de servicio restante del activo no generador de efectivo se determina según uno de los siguientes tres enfoques, dependiendo de los datos disponibles y la naturaleza del deterioro (NICSP 21.45-49).

- ▶ **Enfoque del costo de reposición depreciado** (NICSP 21.45 y ss.): 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 reemplazar el potencial de servicio bruto del activo. El costo del activo se deprecia para reflejar adecuadamente el envejecimiento técnico, físico y/o económico del activo. Un activo puede ser reemplazado ya sea a través de la reproducción (réplica) del activo existente o a través de la reposición de su potencial de servicio bruto. El costo de reposición depreciado puede ser medido como el costo de reproducir o reemplazar el activo, lo que resulte menor, menos la depreciación acumulada calculada en base a tal costo, para reflejar el potencial de servicio ya consumido o vencido del activo.
- ▶ **Enfoque del costo de rehabilitación** (NICSP 21.48): El valor presente del potencial de servicio restante del activo es determinado al restar el costo estimado de rehabilitación del activo del costo actual de devolver el potencial de servicio restante del activo antes del deterioro. Este último costo generalmente se determina como el menor entre el costo de reproducción depreciado o el costo de reposición del activo, lo que resulte menor.
- ▶ **Enfoque de unidades de servicio** (NICSP 21.49): El valor presente del potencial de servicio restante del activo es determinado al reducir el costo actual del potencial de servicio restante del activo antes del deterioro para ajustarlo a la cantidad

reducida de las unidades de servicio que se esperan del activo en su estado de deterioro. Como en el enfoque del costo de rehabilitación, el costo actual para reemplazar el potencial de servicio restante del activo generalmente se determina como el costo de reproducción o reemplazo depreciado del activo antes del deterioro, lo que resulte menor.

La elección del enfoque más apropiado para medir el valor de uso depende de los datos disponibles y la naturaleza del deterioro (ver NICSP 21.50 para más detalles). La Figura 29 resume la elección del enfoque más apropiado para determinar el valor de uso de un activo no generador de efectivo:

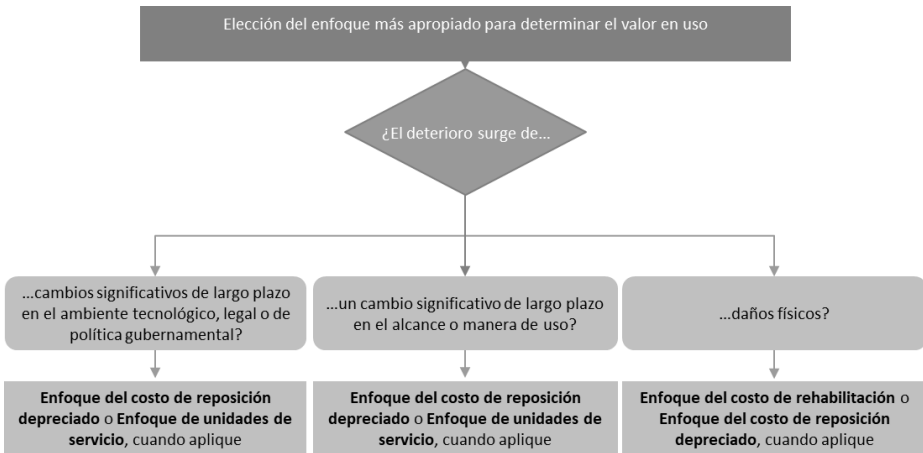


Figura 29: Resumen de los enfoques más apropiados para determinar el valor en uso de un activo no generador de efectivo

Reconocimiento y medición de una pérdida por deterioro

Si resulta que el valor recuperable de servicio de un activo es inferior a su valor en libros, entonces el valor contable del activo debe ser reducido a su valor recuperable de servicio. La pérdida por deterioro es la diferencia entre el valor contable de un activo no generador de efectivo y su valor recuperable de servicio. Una pérdida por deterioro debe ser reconocida inmediatamente en los resultados, salvo que el activo se registre al monto revalorizado según otra norma (p.ej. NICSP 17 o NICSP 31). Cualquier pérdida por deterioro de un activo revalorizado será tratada como una rebaja por revalorización según la otra norma.

Reversión de una pérdida por deterioro

Una pérdida por deterioro reconocida para un activo en períodos anteriores será revertida si ha habido un cambio en las estimaciones usadas para determinar el valor recuperable de servicio desde que se reconoció la última pérdida por deterioro. En este caso, el valor contable del activo será aumentado a su valor recuperable de servicio (reversión de una pérdida por deterioro). Una reversión de una pérdida por

deterioro debe ser reconocida inmediatamente en los resultados, salvo que el activo se registre al monto revalorizado según otra norma (ver párrafo anterior).

Fecha de vigencia

Los períodos que comienzan a partir del 1 de enero de 2006. La NICSP 21 ha sido enmendada por las *Mejoras a las NICSP* y otras normas. Para las fechas de vigencia de estas enmiendas, ver la NICSP 21.82A y ss.

NICSP 22: Revelación de Información Financiera Sobre el Sector Gobierno General

Objetivo

El objetivo de esta norma es establecer los requerimientos de revelación 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 puede mejorar la transparencia de los informes financieros, y ofrecer una mejor comprensión de la relación entre las actividades dentro y fuera del mercado del sector público y entre los estados financieros y las bases estadísticas de la información financiera.

Norma NIIF Asociada

La NICSP 22 es una NICSP específicamente para el sector público, y como tal, no hay una NIIF equivalente.

Contenido

Definiciones principales

Según las bases estadísticas de información financiera, el sector público comprende el sector gobierno general (**SGG**), el **sector corporaciones públicas financieras (SCPF)** y el **sector corporaciones públicas no financieras (SCPNF)**. El sector gobierno general contempla las operaciones centrales del gobierno y normalmente incluye todas las entidades sin fines de lucro que trabajan fuera del mercado, cuyas operaciones son financiadas principalmente por el gobierno y las entidades del gobierno. El sector gobierno general no incluye las corporaciones públicas financieras ni las corporaciones públicas no financieras (NICSP 22.18). El sector corporaciones públicas no financieras incluye, por ejemplo, los servicios generales de propiedad pública.

Alcance

La NICSP 22 solo se aplica a los gobiernos que preparan y presentan sus estados financieros consolidados según la base contable de devengo y eligen revelar información financiera sobre el sector gobierno general (NICSP 22.2).

Estados financieros para el gobierno y las bases estadísticas de información financiera

Mientras que los estados financieros consolidan solamente las entidades controladas, estas disposiciones no se aplican a las bases estadísticas de información financiera. Por eso, el grupo consolidado en la contabilidad difiere de las bases estadísticas de información financiera. El **sector gobierno general** según el **Sistema de Cuentas Nacionales 2008 (SCN 2008)** comprende todos los niveles de gobierno nacionales, estatales/provinciales y locales, el seguro social en todos los niveles administrativos y las entidades sin fines de lucro que realizan actividades fuera del mercado controladas por las entidades públicas en el país de residencia. Generalmente incluye las entidades públicas como las agencias gubernamentales, tribunales, instituciones de educación pública, proveedores de salud públicos y otras entidades oficiales.

Políticas contables para el sector gobierno general

Según la NICSP 22.23, la información financiera sobre el sector gobierno general debe revelarse conforme a las políticas contables adoptadas para la preparación y presentación de los estados financieros consolidados del gobierno.

Sin embargo, el sector gobierno general no aplica los requerimientos de la NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados* con respecto a las entidades en el sector corporaciones públicas financieras y el sector corporaciones públicas no financieras. La NICSP 22 refleja la idea de que los estados financieros consolidados de un gobierno que elige revelar información sobre el sector gobierno general deben ser desagregados para presentar el sector gobierno general como un sector del gobierno que informa (NICSP 22.26).

Según la NICSP 22.25, el sector gobierno general debe reconocer su inversión en el sector corporaciones públicas financieras y el sector corporaciones públicas no financieras como activo y debe registrar tal activo al valor contable de los activos netos de las entidades participadas.

Revelaciones en las notas

Las revelaciones que se hacen con respecto al sector gobierno general deben incluir como mínimo lo siguiente:

- a) Activos por clase principal, mostrando por separado la inversión en los demás sectores
- b) Pasivos por clase principal
- c) Activos netos/patrimonio
- d) Total de aumentos y reducciones por revalorización y otras partidas de ingresos y gastos reconocidos directamente en los activos netos/patrimonio
- e) Ingresos por clase principal
- f) Gastos por clase principal

- g) Ganancias o pérdidas
- h) Flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación por clase principal
- i) Flujos de efectivo procedentes de las actividades de inversión
- j) Flujos de efectivo procedentes de las actividades de financiamiento

La forma de presentar las revelaciones del sector gobierno general no debería ser más destacada que los estados financieros del gobierno preparados según las NICSP (NICSP 22.35).

Según la NICSP 22.40, las entidades que preparan revelaciones para el sector gobierno general deben revelar las entidades controladas significativas incluidas en el sector gobierno general. La NICSP 22 también requiere revelaciones sobre los cambios en esas entidades desde el período anterior, junto con una explicación de por qué tal entidad incluida anteriormente en el sector gobierno general ya no se incluye.

Según la NICSP 22.43, las revelaciones del sector gobierno general deben conciliarse con los estados financieros consolidados del gobierno, mostrando por separado el monto del ajuste a cada partida equivalente en esos estados financieros.

Fecha de vigencia

Los períodos que comienzan a partir del 1 de enero de 2008. La NICSP 22 también ha sido enmendada por las *Mejoras a las NICSP* y otras normas. Para las fechas de vigencia de estas enmiendas, ver la NICSP 22.47A y ss.

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

Objetivo

El objetivo de la NICSP 23 es prescribir los requerimientos para la información financiera de ingresos de transacciones sin contraprestación, distintas a las transacciones sin contraprestación que produzcan una combinación de entidades. La norma trata los temas que deben considerarse en el reconocimiento y medición de ingresos de transacciones sin contraprestación incluyendo la identificación de aportes de los propietarios. Aunque los ingresos de entidades del sector público proceden tanto de transacciones con contraprestación como aquellas sin contraprestación, la mayoría de las transacciones en entidades del sector público son sin contraprestación. En particular, estos ingresos provienen de impuestos y transferencias (transferencias con y sin efectivo).

Norma NIIF Asociada

La NICSP 23 es una NICSP específicamente para el sector público, y como tal, no hay una NIIF equivalente.

Contenido

Definiciones principales

Transacciones con contraprestación son aquellas donde una entidad recibe activos o servicios, o se cancelan pasivos, y directamente da un valor equivalente aproximado (principalmente en la forma de efectivo, bienes, servicios, o el uso de activos) a la otra entidad a cambio.

Transacciones sin contraprestación son aquellas que no son transacciones con contraprestación. En una transacción sin contraprestación, una entidad recibe valor de otra entidad sin dar directamente un valor equivalente aproximado a cambio, o da valor a la otra entidad sin recibir directamente un valor equivalente aproximado a cambio.

La Figura 30 resume las transacciones sin contraprestación cubiertas por la NICSP 23.

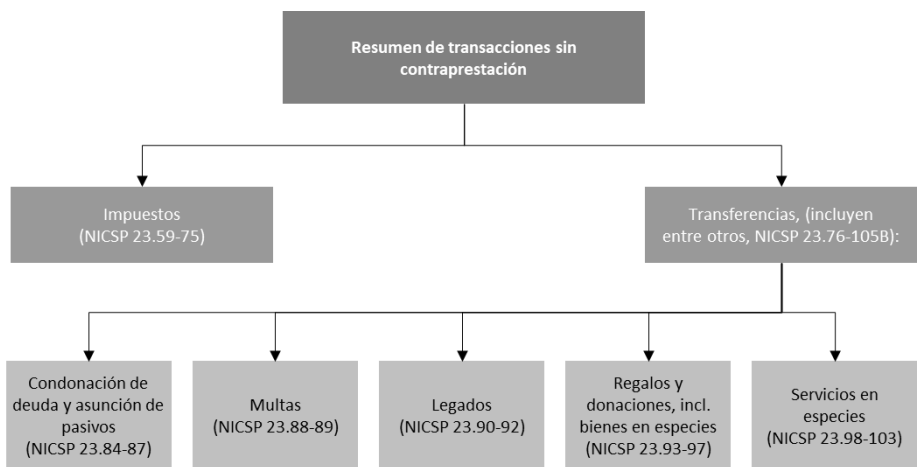


Figura 30: Resumen de las transacciones sin contraprestación

La NICSP 23 define **impuestos** como beneficios económicos o potencial de servicio pagados o por pagar obligatoriamente a las entidades del sector público, según las leyes y/o normativas, establecidos para suministrar ingresos al gobierno. Los impuestos no incluyen multas u otros castigos impuestos por infringir la ley.

Multas son beneficios económicos o potencial de servicio recibidos o por cobrar por las entidades del sector público, determinados por un tribunal u otra entidad de aplicación de la ley, como consecuencia del incumplimiento de las leyes o normativas.

Transferencias son entradas de futuros beneficios económicos o potencial de servicio de transacciones sin contraprestación, distintas de los impuestos.

Estipulaciones sobre activos transferidos son las disposiciones en las leyes o normativas, o un acuerdo vinculante, impuestas sobre el uso de un activo transferido por las entidades externas a la entidad informante.

Condiciones sobre activos transferidos son estipulaciones que especifican que los futuros beneficios económicos o potencial de servicio representado por un activo deben ser consumidos por el receptor según se estipula, o que los futuros beneficios económicos o potencial de servicio deben ser devueltos al cedente.

Restricciones sobre activos transferidos son estipulaciones que limitan o dirigen los propósitos para los cuales se puede usar un activo transferido, pero no especifican que los futuros beneficios económicos o potencial de servicio deben ser devueltos al cedente en caso de no usarlos como se estipula.

Una **obligación presente** es el deber de actuar o comportarse de una manera determinada y puede generar un pasivo con respecto a cualquier transacción sin contraprestación (NICSP 23.51). Las obligaciones presentes pueden ser impuestas por las estipulaciones de las leyes, normativas o acuerdos vinculantes que establecen las bases de transferencias. También pueden surgir del entorno operativo normal, como el reconocimiento de pagos anticipados recibidos.

Reconocimiento y medición de los activos de transacciones sin contraprestación

Bajo la NICSP 23.31, una entrada de recursos procedentes de una transacción sin contraprestación, distintos de los servicios en especies, que cumple con la definición de un activo se reconoce como activo cuando, y solamente cuando:

- a) Es probable que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio asociados al activo fluyan hacia la entidad, y
- b) El valor razonable del activo puede medirse de manera confiable.

Una entrada de recursos procedentes de una transacción sin contraprestación es probable cuando la probabilidad de que la entrada ocurra es mayor a que no ocurra (NICSP 23.35).

Según la NICSP 23.42, un activo adquirido a través de una transacción sin contraprestación se mide inicialmente a su **valor razonable** a la fecha de adquisición.

Reconocimiento de ingresos procedentes de transacciones sin contraprestación

La NICSP 23.44 establece que una entrada de recursos procedentes de una transacción sin contraprestación reconocida como activo, se reconoce como **ingreso**, salvo cuando un pasivo también se reconozca con respecto a la misma entrada. Esto generalmente ocurre si y por mientras que la futura entrada de recursos esté supeditada a condiciones no cumplidas.

Cuando una entidad cumple con una obligación presente reconocida como pasivo con respecto a la entrada de recursos procedentes de una transacción sin contraprestación reconocida como activo, reduce el valor contable del pasivo reconocido y reconoce un monto de ingresos equivalente a tal reducción.

La Figura 31 resume las diferentes opciones para el reconocimiento de ingresos procedentes de transacciones sin contraprestación.

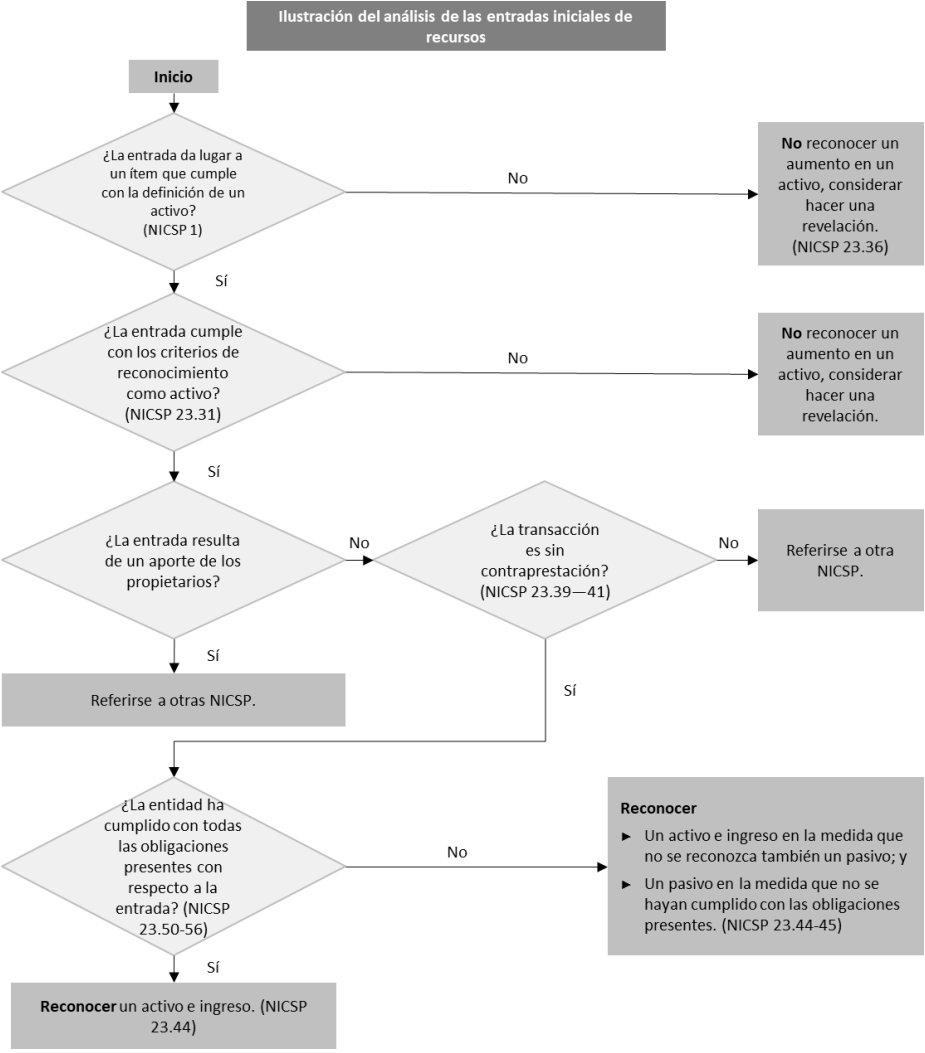


Figura 31: Ilustración del análisis de las entradas iniciales de recursos

Fuente: Federación Internacional de Contadores (IFAC), Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público, Edición 2022, Volumen 1, p. 515

Medición de ingresos procedentes de transacciones sin contraprestación

Los ingresos procedentes de transacciones sin contraprestación se miden al monto del aumento en los activos netos reconocidos por la entidad.

Obligaciones presentes reconocidas como pasivos

Según la NICSP 23.50, una **obligación presente** que surge de una transacción sin contraprestación que cumple con la definición de un pasivo se reconoce como pasivo cuando, y solamente cuando:

- a) Es probable que una salida de recursos representando beneficios económicos futuros o potencial de servicio sea necesaria para cancelar la obligación, y
- b) El monto de la obligación puede estimarse de manera confiable.

Según la NICSP 23.51, una obligación presente es el deber de actuar o comportarse de una manera determinada y puede generar un pasivo con respecto a cualquier transacción sin contraprestación. Las obligaciones presentes pueden ser impuestas por las estipulaciones de las leyes, normativas o acuerdos vinculantes que establecen las bases de transferencias. También pueden surgir del entorno operativo normal, como el reconocimiento de pagos anticipados recibidos.

En muchos casos, los impuestos se gravan y los activos se ceden a entidades del sector público en transacciones sin contraprestación conforme a las leyes, normativas u otros acuerdos vinculantes que establecen estipulaciones que se deben utilizar para propósitos específicos. En cambio, las normativas legales establecen que estos activos solo pueden ser utilizados para determinados propósitos. Por ejemplo, pueden ser impuestos, cuyo uso se limita, por las leyes u otras normativas, a los propósitos señalados, o transferencias establecidas por un acuerdo vinculante que impone condiciones.

Por lo tanto, las condiciones sobre un activo transferido generan una obligación presente sobre el reconocimiento inicial que será reconocido cuando se cumplan los criterios de reconocimiento como pasivo (NICSP 23.55). El monto reconocido como pasivo es la mejor estimación del monto requerido para cancelar la obligación presente a la fecha de presentación.

Contabilización de impuestos

Una entidad debe reconocer un activo con respecto a los **impuestos** cuando ocurre el hecho gravable y se cumplen los criterios de reconocimiento del activo (NICSP 23.59). El hecho gravable es determinado por el gobierno, el órgano legislativo u otro órgano autorizado, y el hecho gravable es el sujeto de tributación. En el caso del impuesto sobre la renta, por ejemplo, el hecho gravable es la renta imponible del contribuyente durante el ejercicio tributario.

Según la NICSP 23.71, los ingresos por impuestos se determinan al monto bruto. No se reducen por los gastos pagados a través del sistema tributario. Tampoco pueden ser reducidos por otros tipos de gastos (ej., subsidios a las primas de seguros de salud) que son pagados de manera simplificada a través del sistema tributario, por ejemplo, por compensación contra el pasivo tributario. De hecho, los ingresos por impuestos (recaudados) deben ser aumentados por los gastos pagados a través del sistema tributario para su presentación en los estados financieros (NICSP 23.71).

La NICSP 23.73 establece que los ingresos por impuestos no se incrementarán por el monto de los **desembolsos por impuestos**. En la mayoría de las jurisdicciones, los gobiernos usan el sistema tributario para fomentar cierto comportamiento financiero y desincentivar otro comportamiento. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, los propietarios de residencias pueden deducir el interés pagado sobre un crédito hipotecario e impuesto sobre los bienes inmuebles de su renta bruta al calcular la renta imponible. Estos tipos de beneficios están disponibles solamente para contribuyentes. Si una entidad (incluyendo una persona natural) no paga impuestos, no puede hacer uso del beneficio. En el sector público, estos tipos de beneficios se denominan desembolsos por impuestos. Los desembolsos por impuestos son ingresos no percibidos, y no gastos, y no generan entradas ni salidas de recursos - i.e., no generan activos, pasivos, ingresos o gastos del gobierno que grava los impuestos.

La distinción principal entre los gastos pagados a través del sistema tributario y los desembolsos por impuestos es que para gastos pagados a través del sistema tributario, el monto se encuentra disponible para los receptores independiente de si paguen impuestos o utilicen un mecanismo en particular para pagar sus impuestos.

El “enfoque de monto bruto” requiere además que el riesgo esperado de incobrabilidad no sea considerado todavía para el reconocimiento de los ingresos por impuestos, sino que este riesgo genere consideraciones de deterioro durante los procedimientos de medición (posteriores) del monto asociado de impuestos por cobrar.

Contabilización de transferencias

Una entidad debe reconocer un activo con respecto a las **transferencias** cuando los recursos transferidos satisfacen la definición de un activo y los criterios de reconocimiento como activo (NICSP 23.76 y ss.). Los activos transferidos también se miden al valor razonable a la fecha de adquisición.

Los siguientes ingresos por transferencia se contabilizan de la forma indicada a continuación:

1) Multas (NICSP 23.88 y ss.)

Los cobros, multas y castigos determinados por un tribunal u otro organismo responsable de hacer cumplir la ley dan lugar a cuentas por cobrar. Se reconocen cuando la cuenta por cobrar satisface la definición de un activo y los criterios de

reconocimiento en la NICSP 23.31. Las multas no imponen al receptor ninguna obligación para que sea reconocida como pasivo. Los activos que surgen de multas se miden a la mejor estimación de la entrada de recursos a la entidad.

2) Legados (NICSP 23.90 y ss.)

Un legado es una transferencia realizada de acuerdo a las disposiciones del testamento de una persona fallecida. Según la NICSP 23.90, el suceso pasado que da lugar al control de recursos que reflejan beneficios económicos futuros o potencial de servicio para un legado ocurre cuando la entidad tiene un derecho legalmente exigible, por ejemplo tras el fallecimiento del testador, o la declaración de legítimo albacea, dependiendo de las leyes de la jurisdicción. Los legados que satisfacen la definición de un activo y los criterios de reconocimiento se reconocen como activos. Puede ser difícil determinar la probabilidad de la entrada de futuros beneficios económicos o potencial de servicio en el caso de que pase cierto tiempo entre el fallecimiento del testador y la recepción de activos por parte de la entidad. Los legados generalmente se miden al valor razonable a la fecha de adquisición.

3) Regalos y donaciones, inclusive bienes en especies (NICSP 23.93 y ss.)

Los regalos y donaciones son transferencias voluntarias de activos incluyendo efectivo u otros activos monetarios, bienes en especies y servicios en especies entre una entidad y otra, normalmente libre de condiciones. El efectivo u otros regalos o donaciones monetarios, además de los bienes en especies, generalmente se reconocen a la fecha en que se recibe el regalo o donación. Se aplican los criterios de reconocimiento establecidos en la NICSP 23.31. Los servicios en especies están sujetos a disposiciones diferentes. Los bienes en especies generalmente se reconocen como activos tras la recepción de los bienes. Si los bienes en especies se reciben sin condiciones asociadas, los ingresos se reconocen de inmediato. Si hay condiciones asociadas, se reconoce un pasivo, el cual se reduce y se reconocen ingresos en la medida que se satisfagan las condiciones.

En su reconocimiento inicial, los regalos y donaciones, inclusive bienes en especies, se miden al valor razonable a la fecha de adquisición, lo cual puede determinarse con referencia a un mercado activo, o mediante una tasación. Normalmente la tasación del valor de un activo es realizada por un profesional de valorización con cualificaciones profesionales reconocidas y relevantes.

4) Servicios en especies (NICSP 23.98 y ss.)

Los servicios en especies prestados por personas naturales a las entidades del sector público en una transacción sin contraprestación pueden reconocerse como activo y como ingreso en los resultados. La norma dispone de una opción en este caso.

Fecha de vigencia

Los períodos que comienzan a partir del 30 de junio de 2008. La NICSP 23 ha sido enmendada por las *Mejoras a las NICSP* y otras normas. Para las fechas de vigencia de estas enmiendas, ver la NICSP 23.124A y ss.

En el momento de la finalización de este libro, el IPSASB había publicado la NICSP 47 - Ingresos, que sustituirá a la NICSP 9 - *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*, la NICSP 11, *Contratos de Construcción* y la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación*, con fecha de entrada en vigor el 1º de enero de 2026. Se permite la aplicación temprana.

NICSP 24: Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros

Objetivo

La NICSP 24 requiere una comparación de los montos presupuestados y los montos reales que surgen de la ejecución del presupuesto a incluirse en los estados financieros de las entidades que deben, o eligen, poner a disposición pública su presupuesto(s) aprobado(s) y para el(los) cual(es) tienen la obligación pública de rendir cuentas. La norma también requiere la revelación de una explicación de las razones detrás de las diferencias materiales entre los montos presupuestados y los reales. El cumplimiento con los requerimientos de esta norma asegurará que las entidades del sector público cumplan con sus obligaciones de rendición de cuentas y mejoren la transparencia de sus estados financieros al demostrar cumplimiento con el(los) presupuesto(s) aprobado(s) para el(los) cual(es) tienen la obligación pública de rendir cuentas y, donde el(los) presupuesto(s) y los estados financieros se preparan sobre la misma base, su desempeño financiero para lograr los resultados presupuestados.

Norma NIIF Asociada

La NICSP 24 es una NICSP específicamente para el sector público, y como tal, no hay una NIIF equivalente.

Contenido

Definiciones principales

La NICSP 24 define el **presupuesto original** como el presupuesto inicial aprobado para el período presupuestario.

Presupuesto aprobado significa la autorización de desembolsos derivada de las leyes, leyes de asignación presupuestaria, decretos del gobierno y otras decisiones relacionadas con los ingresos o desembolsos esperados para el período presupuestario.

Presupuesto final es el presupuesto original ajustado para todas las reservas, importes remanentes, transferencias, asignaciones, asignaciones suplementarias y otros cambios legislativos o similares aplicables al período presupuestario.

Alcance

La NICSP 24 se aplica a las entidades del sector público que deben, o eligen, poner a disposición pública su(s) presupuesto(s) aprobado(s).

Presentación de una comparación de los montos presupuestados y los montos reales

Según la NICSP 24.14, una entidad debe presentar una comparación de los montos presupuestados para los cuales tiene la obligación pública de rendir cuentas y los montos reales sea como un estado financiero adicional por separado (denominado un estado de comparación de los montos presupuestados y los montos reales) o como columnas separadas de presupuesto en los estados financieros actualmente presentados según las NICSP.

La comparación de los montos presupuestados y los montos reales debe presentarse por separado para cada nivel de supervisión legislativa (NICSP 24.14):

- a) Los montos presupuestados originales y finales;
- b) Los montos reales de base comparable; y
- c) Por revelación en las notas, una explicación de las diferencias materiales entre el presupuesto para el cual se tiene la obligación pública de rendir cuentas y los montos reales, salvo que dicha explicación se incluya en otros documentos públicos emitidos en conexión con los estados financieros y se haga referencia cruzada a esos documentos en las notas.

En general, la NICSP 24 establece que todas las comparaciones de los montos presupuestados y los reales deben prepararse de manera comparable con el presupuesto (NICSP 24.31). Según la NICSP 24.21, una entidad debe presentar una comparación de los montos presupuestados y los reales como **columnas adicionales del presupuesto** en los estados financieros principales solo cuando los estados financieros y el presupuesto estén preparados sobre una base comparable. Por ejemplo, si el presupuesto está preparado sobre una base de efectivo y los estados financieros sobre una base de devengo, la comparación como columnas adicionales del presupuesto no es necesaria. Si los estados financieros y el presupuesto se prepararon sobre una base comparable, las columnas adicionales pueden agregarse a los estados financieros principales existentes presentados según las NICSP. Las columnas adicionales identificarán los montos presupuestados originales y finales y, si la entidad lo elige, las diferencias entre los montos presupuestados y los reales.

La Figura 32 ilustra cómo se podría aplicar las columnas adicionales en el Estado de Rendimiento Financiero:

Enfoque de las columnas adicionales para la presentación de información del presupuesto

Para el gobierno YY para el año terminado el 31 de diciembre de 20XX

Tanto el presupuesto anual como los estados financieros adoptan una base de devengo (Ilustrado solo para el Estado de Rendimiento Financiero. Una presentación similar se podría adoptar para otros estados financieros)

Real 20XX- 1	(en unidades de moneda)	Real 20XX	Presupuesto final 20XX	Presupuesto original 20XX	*Diferencia: Presupuesto original y real
	Ingresos				
X	Impuestos	X	X	X	X
X	Cuotas, multas, penalidades y licencias	X	X	X	X
X	Ingresos de transacciones con contraprestación	X	X	X	X
X	Transferencias de otros gobiernos	X	X	X	X
X	Otros ingresos	X	X	X	X
X	Total de ingresos	X	X	X	X
	Gastos				
(X)	Salarios, sueldos, beneficios a los empleados	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Subsidios y otros pagos por transferencia	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Suministros e insumos utilizados	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Gasto por 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	Resultados atribuibles a los propietarios	X	X	X	X
(X)	Ahorro/ (desahorro) del período	X	X	X	X

*No se requiere la columna "Diferencia...". Sin embargo, se puede incluir una comparación entre los montos reales y originales o el presupuesto final claramente identificada, según aplique.

Figura 32: Enfoque de la columna adicional para la presentación de información del presupuesto

Fuente: Federación Internacional de Contadores (IFAC), Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público, Edición 2022, Volumen 1, p. 558

Cuando el presupuesto y los estados financieros no se preparan sobre una base comparable, la NICSP 24.23 prescribe un estado adicional de comparación de los

montos presupuestados y los montos reales. En estos casos, para asegurar que los lectores no malinterpreten la información financiera preparada sobre bases diferentes, los estados financieros podrían aclarar que las bases del presupuesto y de la contabilidad son diferentes y el estado de comparación de los montos presupuestados y los montos reales es preparado sobre la base del presupuesto. La Figura 31 ilustra cómo podría ser tal Estado de Comparación de los Montos Presupuestados y los Montos Reales:

Estado de Comparación de Montos Presupuestados y Montos Reales

Para el gobierno YY para el año terminado el 31 de diciembre de 20XX

Presupuesto sobre la base de efectivo (Clasificación de pagos por función)

Nota: Las bases del presupuesto y de la contabilidad son diferentes.
Este Estado de Comparación de Montos Presupuestados y Montos Reales se prepara sobre la base del presupuesto.

(en unidades de moneda)	Montos presupuestados		Montos reales sobre base comparable	*Diferencia:
	Original	Final		Presupuesto final y real
Ingresos				
Impuestos	X	X	X	X
Acuerdos de Asistencia	X	X	X	X
Ingresos: Préstamos	X	X	X	X
Ingresos: Enajenación de planta y equipos	X	X	X	X
Otros ingresos	X	X	X	X
Total ingresos	X	X	X	X
Desembolsos				
Salud	(X)	(X)	(X)	(X)
Educación	(X)	(X)	(X)	(X)
Orden pública/seguridad	(X)	(X)	(X)	(X)
Protección social	(X)	(X)	(X)	(X)
Defensa	(X)	(X)	(X)	(X)
Vivienda y servicios a la comunidad	(X)	(X)	(X)	(X)
Esparcimiento, cultura y religión	(X)	(X)	(X)	(X)
Asuntos económicos	(X)	(X)	(X)	(X)
Otros	(X)	(X)	(X)	(X)
Total desembolsos	(X)	(X)	(X)	(X)
Ingresos/(desembolsos) netos	X	X	X	X

* No se requiere la columna "Diferencia...". Sin embargo, se puede incluir una comparación entre los montos reales y originales o el presupuesto final claramente identificada, según aplique.

Figura 33: Enfoque de la columna adicional para la presentación de información del presupuesto

Fuente: Federación Internacional de Contadores (IFAC), Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público, Edición 2022, Volumen 1, p. 557

Requerimientos de revelación

Conforme a la NICSP 24.29, una entidad debe presentar una explicación de si los cambios entre el presupuesto original y final son consecuencia de las reasignaciones dentro del presupuesto u de otros factores. Esto puede revelarse en las notas a los estados financieros o en un informe emitido antes de, o al mismo tiempo, o en conexión con los estados financieros. En el último caso, se debe incluir una referencia cruzada al informe en las notas a los estados financieros.

Revelaciones de la base, período y alcance del presupuesto en las notas

Una entidad debe explicar en las notas a los estados financieros la base del presupuesto y la base de clasificación adoptadas en el presupuesto aprobado (NICSP 24.39). Una entidad también debe revelar en las notas a los estados financieros el período del presupuesto aprobado (NICSP 24.43) y las entidades incluidas en el presupuesto aprobado (NICSP 24.45).

Conciliación

Cuando los estados financieros y el presupuesto no se preparan sobre una base comparable, los montos reales presentados sobre una base comparable con el presupuesto deben conciliarse con los montos presentados en los estados financieros (NICSP 24.47). Se deben explicar las diferencias. Se deben conciliar los siguientes conceptos:

- a) Si el presupuesto adopta una base de devengo: total de ingresos, total de gastos y flujos de efectivo netos de las actividades de operación, de las actividades de inversión y de las actividades de financiamiento; o
- b) Si el presupuesto adopta otra base: los flujos de efectivo netos de las actividades de operación, de las actividades de inversión y de las actividades de financiamiento

Las diferencias pueden surgir de la base contable, las diferencias de tiempo entre el presupuesto y los estados financieros y las diferencias de entidades en el grupo consolidado. La conciliación debe presentarse o en la comparación de los montos presupuestados y los montos reales o en las notas a los estados financieros.

Fecha de vigencia

Los períodos que comienzan a partir del 1 de enero de 2009. La NICSP 24 ha sido enmendada por las *Mejoras a las NICSP* y otras normas. Para las fechas de vigencia de estas enmiendas, ver la NICSP 24.54A y ss.

NICSP 26: Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo

Objetivo

El objetivo de la NICSP 26 es establecer los procedimientos que una entidad debe aplicar para determinar si un activo generador de efectivo se encuentra deteriorado y para asegurar que se reconozcan las pérdidas por deterioro. La norma también especifica cuando una entidad debería revertir una pérdida por deterioro y prescribe las revelaciones necesarias.

Norma NIIF Asociada

La NIC 36, *Deterioro de Activos*.

Contenido

Definiciones principales

Los **activos generadores de efectivo** son aquellos mantenidos con el objetivo principal de generar un retorno comercial.

Una **unidad generadora de efectivo** es el menor grupo identificable de activos mantenidos con el objetivo principal de generar un retorno comercial que genera entradas de efectivo por su uso continuo, mayoritariamente independiente de las entradas de efectivo de otros activos o grupos de activos.

Una **pérdida por deterioro de un activo generador de efectivo** es el monto por el cual el valor contable de un activo supera su valor recuperable.

El **valor recuperable** de un activo o unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso.

El **valor en uso de un activo generador de efectivo** es el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados que se esperan derivar del uso continuo de un activo y de su enajenación al final de su vida útil.

Alcance

La NICSP 26 se aplica a todos los activos generadores de efectivo con excepción de los activos derivados de contratos de construcción (NICSP 11), inventarios (NICSP 12), activos financieros dentro del alcance de la NICSP 41, propiedades de inversión medidas al valor razonable (NICSP 16), activos por impuestos diferidos (según las normas nacionales e internacionales), activos derivados de beneficios a los empleados (NICSP 39), y otros activos indicados en la NICSP 26.2.

Los activos no generadores de efectivo, i.e., los activos no mantenidos con el objetivo principal de generar un retorno comercial, son tratados en la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo*.

Realización de pruebas de deterioro

La NICSP 26.22 establece que una entidad debe evaluar en cada fecha de presentación si hay indicio de que un activo podría estar deteriorado. Si existe tal indicio, la entidad debe estimar el valor recuperable del activo (ver Figura 34). Los criterios utilizados, como mínimo, para evaluar si hay indicio de deterioro se enumeran en la NICSP 26.25:

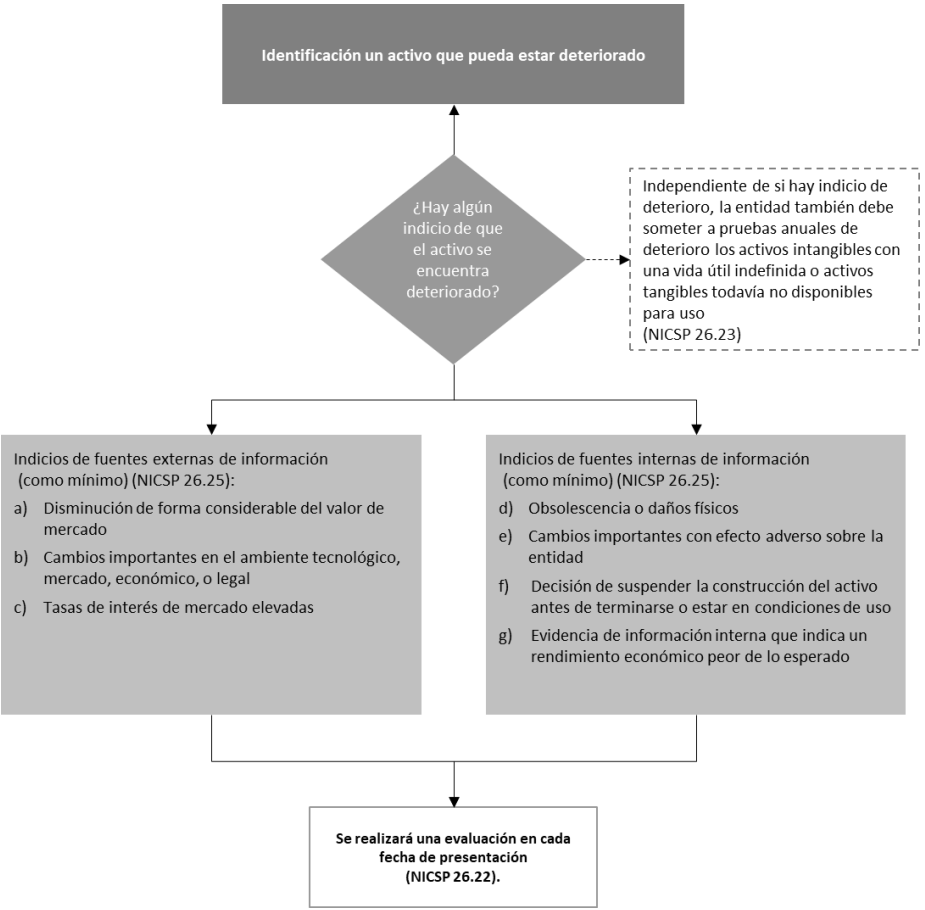


Figura 34: Identificación del deterioro de un activo

Independiente de si hay algún indicio de deterioro, una entidad también debe aplicar pruebas de deterioro anuales sobre los activos intangibles con vida útil indefinida o los activos intangibles aún no disponibles para su uso, comparando su valor contable con el valor recuperable (NICSP 26.23). Esta prueba de deterioro puede realizarse en cualquier momento durante el período sobre el que se informa, siempre que se realice en el mismo momento todos los años. Los activos intangibles diferentes pueden estar sometidos a pruebas de deterioro en momentos diferentes. Sin embargo, si tal activo intangible se reconoció inicialmente durante el período de información actual, ese activo intangible debe someterse a una prueba de deterioro antes del cierre del período.

En la evaluación de si existe algún indicio de que un activo podría estar deteriorado, la entidad debe considerar los indicios señalados en la NICSP 26.25 como mínimo. La norma distingue entre las fuentes de información externas e internas (NICSP 26.25).

Medición del valor recuperable

El **valor recuperable de un activo generador de efectivo** es el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de venta y su valor en uso (NICSP 26.31). El **valor en uso** de un activo generador de efectivo es el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados que se esperan derivar del uso continuo de un activo y de su enajenación al final de su vida útil. Los elementos señalados en la NICSP 26.43, como una estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad espera derivar del activo o las expectativas sobre las posibles variaciones en el monto u oportunidad de esos flujos de efectivo futuros deben reflejarse en el cálculo del valor en uso del activo.

La Figura 35 resume el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo:

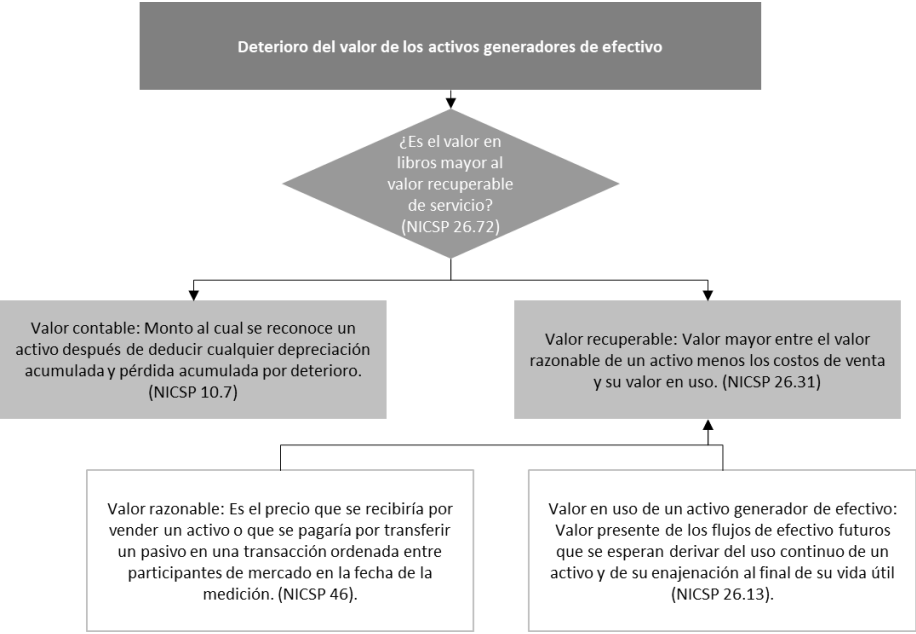


Figura 35: Deterioro del valor de activos generadores de efectivo

Reconocimiento y medición de una pérdida por deterioro

Conforme a la NICSP 26.72, una **pérdida por deterioro** se reconoce si, y solo si, el valor recuperable del activo es menor que su valor en libros. En este caso, el valor en libros del activo se reduce a su valor recuperable. La pérdida por deterioro se reconoce inmediatamente en los resultados, salvo que el activo se registre por monto revaluado según el modelo de revalorización en la NICSP 17 o la NICSP 31. Cualquier pérdida por deterioro de un activo revaluado se trata como una reducción por revalorización según estas Normas (NICSP 26.73).

Después del reconocimiento de una pérdida por deterioro, el cobro por depreciación (amortización) del activo se ajusta en los períodos posteriores para asignar el valor contable del activo revisado, menos el valor residual (si hay), de forma sistemática a lo largo de su vida útil restante (NICSP 26.75).

Si hay indicio de que un activo podría estar deteriorado, el valor recuperable se estima para un activo individual. Si no es posible estimar el recuperable del activo individual, la entidad debe determinar el valor recuperable de la unidad generadora de efectivo a la cual pertenece el activo (la unidad generadora de efectivo del activo).

Unidades generadoras de efectivo

Una **unidad generadora de efectivo** es el menor grupo identificable de activos a) mantenidos con el objetivo principal de generar un retorno comercial que b) genera entradas de efectivo del uso continuo que son c) mayoritariamente independientes de las entradas de efectivo de otros activos o grupos de activos.

Si existe un mercado activo para el producto generado por un activo o grupo de activos, ese activo o grupo de activos se identifica como unidad generadora de efectivo, aun cuando una parte o la totalidad del producto se consuma internamente (NICSP 26.81). Si las entradas de efectivo generadas por cualquier activo o unidad generadora de efectivo son afectadas por precios de transferencia interna, la entidad debe usar la mejor estimación de la Administración sobre el precio futuro que podría obtenerse en transacciones en condiciones de mercado para estimar a) las entradas futuras de efectivo usadas para determinar el valor de uso del activo o la unidad y b) las salidas futuras de efectivo usadas para determinar el valor en uso de cualquier otro activo o unidad generadora de efectivo afectada por precios de transferencia interna.

Según la NICSP 26.83, las unidades generadoras de efectivo se identifican de manera consistente de un período a otro para el mismo activo o tipo de activo, salvo que se justifique un cambio.

Reconocimiento de una pérdida por deterioro para una unidad generadora de efectivo

Una pérdida por deterioro se reconoce para una unidad generadora de efectivo cuando, y solamente cuando, el valor recuperable de la unidad es menor de su valor contable. La pérdida por deterioro se asigna de forma prorrateada para reducir el valor contable de los activos generadores de efectivo de la unidad, según el valor contable de cada activo en la unidad. Estas reducciones en los valores contables son tratadas como pérdidas por deterioro de los activos individuales y reconocidos según la NICSP 26.73.

En la asignación de una pérdida por deterioro para una unidad generadora de efectivo, la entidad no puede reducir el valor contable de un activo por debajo del monto superior entre (NICSP 26.92):

- a) Su valor razonable menos los costos de venta (si se puede determinar)
- b) Su valor en uso (si se puede determinar)
- c) Cero

El monto de la pérdida por deterioro que de otra forma se habría asignado al activo, se asigna de forma prorrateada a los demás activos generadores de efectivo de la unidad.

Después de aplicar los requerimientos de la NICSP 26.91-93, un pasivo se reconoce por cualquier monto restante de una pérdida por deterioro para una unidad generadora de efectivo si, y solo si, lo requiere otra NICSP (NICSP 26.97).

Reversión de una pérdida por deterioro

En cuanto a la reversión de una pérdida por deterioro registrada sobre un activo o unidad generadora de efectivo en un período anterior, la entidad debe evaluar en cada fecha de presentación si hay indicio de que una pérdida por deterioro reconocida anteriormente podría haber dejado de existir o haber disminuido (NICSP 26.99). Esto significa que existe la **obligación de revertir las pérdidas por deterioro**.

Si existe tal indicio, la entidad debe estimar el valor recuperable del activo. Los comentarios en la NICSP 26.100 se aplican en la evaluación de si existe tal indicio. Una pérdida por deterioro reconocida en períodos anteriores para un activo se revierte cuando, y solamente cuando, ha habido un cambio en las estimaciones utilizadas para determinar el valor recuperable del activo desde que se reconoció la última pérdida por deterioro (NICSP 26.103). En este caso, el valor en libros del activo se incrementa a su valor recuperable (reversión de una pérdida por deterioro).

El valor en libros incrementado de un activo debido a la reversión de una pérdida por deterioro no puede superar el valor en libros que se habría determinado (neto de amortización o depreciación) si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro para el activo en los años anteriores (NICSP 26.106). La reversión de una pérdida por deterioro para un activo se reconoce inmediatamente en los resultados, salvo que el activo se registre al monto revaluado según la NICSP 17 o la NICSP 31. Cualquier reversión de una pérdida por deterioro de un activo revaluado se trata como un aumento por revalorización según estas Normas (NICSP 26.108).

Después de que se reconoce la reversión de una pérdida por deterioro, el cargo por depreciación (amortización) para el activo se ajusta en los períodos futuros para asignar el valor en libros revisado del activo, menos su valor residual (si hay), de manera sistemática a lo largo de su vida útil restante (NICSP 26.109).

Una **reversión de una pérdida por deterioro para una unidad generadora de efectivo** se asigna a los activos generadores de efectivo de la unidad de forma prorrateada según los valores en libros de esos activos (NICSP 26.110). Estos aumentos en los valores en libros son tratados como reversiones de pérdidas por deterioro para los activos individuales y reconocidos según la NICSP 26.110. Ninguna parte del monto de tal reversión se asigna al activo no generador de efectivo que aporta potencial de servicio a la unidad generadora de efectivo.

En la asignación de una reversión de la pérdida por deterioro para una unidad generadora de efectivo según la descripción anterior, el valor contable del activo no puede incrementarse por encima del importe menor entre (NICSP 26.111):

- a) Su valor recuperable (si se puede determinar)
- b) El valor en libros que se habría determinado (neto de amortización o depreciación) si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro para el activo en los años anteriores

El monto de la reversión de la pérdida por deterioro que de otra forma se habría asignado al activo, se asigna de manera prorrateada a los demás activos de la unidad.

Reclasificación de activos generadores de efectivo y activos no generadores de efectivo

La reclasificación desde un activo generador de efectivo hacia un activo no generador de efectivo o desde un activo no generador de efectivo hacia un activo generador de efectivo solo puede ocurrir cuando hay evidencia clara que justifique la reclasificación. Una reclasificación, por sí sola, no desencadena necesariamente una prueba de deterioro o reversión de una pérdida por deterioro. En la siguiente fecha de presentación después de una reclasificación, la entidad debe considerar como mínimo los indicios señalados en la NICSP 26.25.

Requerimientos de revelación

Una entidad debe revelar los criterios que haya desarrollado para distinguir entre los activos generadores de efectivo y los activos no generadores de efectivo.

Para más requerimientos de revelación con respecto a los activos generadores de efectivo y las unidades generadoras de efectivo, ver la NICSP 26.115 y ss.

Fecha de vigencia

Los períodos que comienzan a partir del 1 April 2009. La NICSP 26 ha sido enmendada por las *Mejoras a las NICSP* y otras normas. Para las fechas de vigencia de estas enmiendas, ver la NICSP 26.126A y ss.

NICSP 27: Agricultura

Objetivo

La NICSP 27 prescribe el tratamiento contable y las revelaciones relacionadas con la actividad agrícola. Se ocupa principalmente del tratamiento contable de los activos biológicos durante el período de crecimiento, degeneración, producción, y procreación, y la medición inicial del producto agrícola en el momento de su cosecha.

Norma NIIF Asociada

NIC 41, *Agricultura*

Contenido

Definiciones principales

Actividad agrícola es la gestión por una entidad de la transformación biológica y cosecha de activos biológicos para la venta, distribución gratuita o a un valor nominal, o para su conversión en un producto agrícola, o en activos biológicos adicionales para la venta o para la distribución gratuita o a un valor nominal. La actividad agrícola comprende tales actividades como la ganadería, silvicultura, cultivo anual o perenne, cultivo de huertos y plantaciones, floricultura, y acuicultura (inclusive la piscicultura). La NICSP 27.10 enumera ciertos aspectos comunes de las actividades agrícolas.

Producto agrícola es el producto cosechado de los activos biológicos de la entidad, mientras que un **activo biológico** es un animal o planta viva.

Una **planta productora** es una planta viva que (a) se utiliza en la producción o suministro de productos agrícolas; (b) se espera que produzca durante más de un período; y (c) tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, con excepción de la venta de chatarra.

Transformación biológica comprende los procesos de crecimiento, degeneración, producción, y procreación que generan cambios cualitativos o cuantitativos en un activo biológico. La transformación biológica tiene los siguientes tipos de resultados:

- a) Cambios en el activo a través de
 - i) Crecimiento (un aumento en la cantidad o mejora en la calidad del animal o planta),
 - ii) Degeneración (una disminución en la cantidad o empeoramiento de la calidad del animal o planta), o
 - iii) Procreación (creación de animales o plantas vivas adicionales); o
- b) Producción de un producto agrícola como látex, hojas de té, lana y leche.

Costos de venta son los costos incrementales directamente atribuibles a la enajenación de un activo, excluyendo los costos financieros e impuestos a la renta.

La Tabla 26 muestra ejemplos de (un grupo de) activos biológicos, productos agrícolas, y productos que son el resultado del procesamiento postcosecha:

Activos biológicos	Productos agrícolas	Productos del procesamiento postcosecha
Ganado	Leche	Queso
Árboles frutales	Fruta cosechada	Fruta procesada
Vides	Uvas	Vino

Tabla 26: Ejemplos de activos biológicos, productos agrícolas y productos que son el resultado del procesamiento postcosecha

Alcance

Una entidad del sector público que usa la base contable de devengo debe aplicar la NICSP 27 para los **activos biológicos** (excepto las plantas productoras) y **productos agrícolas** al momento de cosecha cuando se relacionen con la **actividad agrícola**. Después de la cosecha, la NICSP 12, *Inventarios* u otra norma aplicable se usa para la contabilización del producto agrícola. La norma propuesta **no** tratará el procesamiento del producto agrícola después de la cosecha; por ejemplo, el procesamiento de hojas de té cosechadas para la producción de té por parte de un agricultor que ha cultivado el arbusto de té. La norma tampoco se aplicará a:

- a) El terreno asociado a la actividad agrícola (NICSP 16 y NICSP 17)
- b) Los activos intangibles relacionados con la actividad agrícola (NICSP 31)
- c) Los activos biológicos mantenidos para la prestación o suministro de servicios (públicos).
- d) Activos por derecho de uso que surgen del arrendamiento de terrenos relacionados con actividades agrícolas (cf. NICSP 43)

Reconocimiento de activos biológicos y productos agrícolas

Según la NICSP 27.13, una entidad reconocerá un activo biológico o producto agrícola cuando y solamente cuando:

- a) La entidad controle el activo como resultado de eventos en el pasado;
- b) Es probable que los beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados al activo fluyan hacia la entidad; y
- c) El valor razonable o costo del activo pueda medirse de manera confiable.

Los criterios de reconocimiento se refieren a la definición de un activo según la NICSP 1. En la actividad agrícola, el control puede ser sustanciado por la propiedad legal o denominación de marca. Los beneficios futuros o potencial de servicio en la actividad agrícola normalmente se evalúan midiendo los atributos físicos significativos.

Medición de activos biológicos y productos agrícolas

La NICSP 27.16 prescribe que un **activo biológico** será medido en el reconocimiento inicial y en cada fecha de presentación al valor razonable menos los costos de venta, salvo cuando el valor razonable no pueda medirse de manera confiable. Para la medición posterior, la NICSP 27.35 indica que una entidad que ha medido un activo biológico anteriormente a su valor razonable menos los costos de venta seguirá midiendo el activo biológico al valor razonable menos los costos de venta hasta su enajenación.

Si la entidad del sector público adquiere un activo biológico a través de una transacción sin contraprestación, este activo se mide en el reconocimiento inicial y en cada fecha de presentación según la NICSP 27.16, es decir, al valor razonable menos los costos de venta, salvo cuando el valor razonable no pueda medirse de manera confiable.

Según la NICSP 27.18 el **producto agrícola** cosechado de los activos biológicos de la entidad se mide al valor razonable menos los costos de venta al momento de la cosecha. Esta medición será utilizada como costo en esa fecha cuando se aplique la NICSP 12 "Inventarios" u otra norma aplicable. En la determinación del costo, la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas, la entidad también debe considerar la NICSP 12, *Inventarios*, la NICSP 17, *Propiedad, Planta y Equipo*, la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo* además de la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo* (NICSP 27.37).

A diferencia de los activos biológicos, el producto agrícola cosechado de los activos biológicos de la entidad será medido al valor razonable menos los costos de venta solo **al momento de la cosecha**. La NICSP 27.36 indica que no hay excepciones a la regla de medir el producto agrícola al momento de la cosecha a su valor razonable menos los costos de venta, i.e., se excluye la medición al costo. La norma supone que el valor razonable del producto agrícola al momento de la cosecha siempre puede medirse de manera confiable. En conclusión, la base de medición principal de los activos biológicos y productos agrícolas es el valor razonable.

Determinación del valor razonable de un activo biológico o producto agrícola

La NICSP 27.14 señala que el valor razonable de un activo se basa en su ubicación y condición actuales. Por eso, por ejemplo, el valor razonable del ganado en la granja es el precio del ganado en el mercado relevante menos el transporte y los demás costos para llevar al ganado a tal mercado.

Si existe un mercado activo para un activo biológico o producto agrícola en su ubicación y condición actuales, el precio cotizado en ese mercado es la base apropiada para determinar el valor razonable de ese activo (NICSP 27.21). Si una entidad tiene acceso a diferentes mercados activos, la entidad usa el mercado más relevante. Por ejemplo, si la entidad puede vender el ganado en dos mercados activos, aplicaría el precio existente en el mercado que se espera utilizar.

Si no hay mercado activo, la NICSP 27.23 propone que la entidad utilice uno o más de los siguientes valores como referencia para determinar el valor razonable:

- a) El precio de transacción en el mercado más reciente, siempre y cuando no haya habido un cambio importante en las circunstancias económicas entre la fecha de esa transacción y la fecha de presentación
- b) Los precios del mercado para activos similares con ajustes para reflejar las diferencias
- c) Valores referenciales del sector como el valor de un huerto expresado por bandeja, barril o hectárea de exportación, y el valor del ganado por kilogramo de carne

El objetivo es llegar a la mejor estimación confiable del valor razonable dentro de un rango relativamente acotado de estimaciones razonables.

La determinación del valor razonable de un activo biológico o producto agrícola podría ser facilitada al **agrupar** los activos biológicos o productos agrícolas según los atributos significativos, por ejemplo, por edad o calidad. La entidad debe seleccionar esos atributos que se usan en el mercado como base para la fijación de precios (NICSP 27.19).

Medición de un activo biológico

a) Determinación del valor razonable si no hay precios del mercado disponibles

En algunas circunstancias, los precios o valores determinados por el mercado pueden no estar disponibles para el activo biológico en su condición actual. En estas circunstancias una entidad usa para la determinación del valor razonable, el **valor presente de los flujos de efectivo netos esperados** del activo descontado según la tasa actual determinada por el mercado. Para la determinación del valor presente de los flujos de efectivo netos esperados, la NICSP 27.25 establece que las entidades deberían incluir los flujos de efectivo netos que los participantes en el mercado esperarían que el activo generara en su mercado más relevante. En cambio, no se incluyen los flujos de efectivo para el financiamiento de activos, tributación, o restablecimiento de los activos biológicos después de la cosecha (por ejemplo, el costo de replantar los árboles después de la cosecha) (NICSP 27.26).

Además, hay circunstancias donde el **costo** puede aproximarse al valor razonable, particularmente cuando:

- a) Ha habido poca transformación biológica desde que se incurrió el costo inicial (por ejemplo, los almácigos plantados inmediatamente antes de la fecha de presentación o ganado recientemente adquirido); o
- b) No se espera que el impacto de la transformación biológica sea material (por ejemplo, para el crecimiento inicial en un ciclo de producción de 30 años de una plantación de pinos).

b) Medición cuando el valor razonable no puede medirse de manera confiable

Si el valor razonable de un activo biológico no puede medirse de manera confiable en el reconocimiento inicial, i.e., los precios o valores determinados por el mercado no se encuentran disponibles y las estimaciones alternativas del valor razonable claramente no se consideran confiables, entonces el activo biológico debe medirse al costo menos depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro acumulada. Una vez que se pueda medir el valor razonable del activo biológico respectivo de manera confiable, la entidad lo mide a su valor razonable menos los costos de venta.

Cabe señalar que la suposición de que el valor razonable no puede medirse de manera confiable puede ser refutada solamente en el reconocimiento inicial (NICSP 27.35).

Tratamiento contable de las ganancias o pérdidas

a) Ganancias o pérdidas surgidas en el reconocimiento inicial

Según la NICSP 27.30 y 27.32, una ganancia o pérdida surgida en el reconocimiento inicial de un activo biológico o producto agrícola al valor razonable menos los costos de venta se incluyen en los resultados del período en que surge. Una ganancia surgida en el reconocimiento inicial de un activo biológico puede surgir, por ejemplo, cuando nace un ternero (NICSP 27.31). Una ganancia o pérdida puede surgir en el reconocimiento inicial de un producto agrícola como resultado de la cosecha (NICSP 27.33).

b) Ganancias o pérdidas del cambio en el valor razonable menos los costos de venta

De manera similar que las ganancias o pérdidas surgidas en el reconocimiento inicial, la NICSP 27.30 indica que las ganancias o pérdidas surgidas de un cambio en el valor razonable menos los costos de venta de un activo biológico deben incluirse en los resultados (ahorro o desahorro) del período en que surge. Por lo tanto, el cambio en el valor razonable menos los costos de venta de un activo biológico tendrán un impacto directo en el estado de rendimiento financiero.

Subsidios gubernamentales relacionados con los activos biológicos

La NIC 41 establece requerimientos y directrices para la contabilización de subsidios gubernamentales relacionados con los activos biológicos medidos al valor razonable menos los costos de venta y con la actividad agrícola. El IPSASB decidió no incluir esos requerimientos y directrices para los subsidios gubernamentales en la NICSP 27 porque la NICSP 23, *Ingresos de transacciones sin contraprestación (impuestos y*

transferencias establece los requerimientos y directrices con respecto a los subsidios gubernamentales otorgados en transacciones sin contraprestación.

Fecha de vigencia

Los períodos que comienzan a partir del 1 de abril de 2011. La NICSP 27 ha sido enmendada por las *Mejoras a las NICSP* y otras normas. Para las fechas de vigencia de estas enmiendas, ver la NICSP 27.56A y ss.

NICSP 28: Instrumentos Financieros: Presentación

Objetivo

El objetivo de la NICSP 28 es establecer los principios para presentar los instrumentos financieros como pasivos o activos netos/patrimonio y para compensar los activos financieros y pasivos financieros. Se aplica a la clasificación de los instrumentos financieros, desde la perspectiva del emisor, en activos financieros, pasivos financieros e instrumentos de patrimonio; la clasificación de intereses, dividendos o distribuciones similares, pérdidas y ganancias relacionadas con ellos; y en las circunstancias en que los activos financieros y pasivos financieros deberían compensarse. Junto con la NICSP 41 y la NICSP 30, la NICSP 28 cubre todos los aspectos de la contabilización y revelación de instrumentos financieros. Los requerimientos de revelación para los instrumentos financieros se incluyen en la NICSP 30.

Norma NIIF Asociada

La NICSP 28 se basa en la NIC 32, *Instrumentos Financieros: Presentación*. (enmendada al 31 de diciembre de 2008). Debido al fuerte vínculo entre la NIC 32 y CINIIF 2, *Aportaciones de Socios de Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares*, con respecto a los instrumentos financieros con opción de reventa y las obligaciones derivadas de la liquidación, los principios y ejemplos de CINIIF 2 se han incluido en la NICSP 28 como Apéndice autoritativo.

Contenido

Definiciones principales

Un **instrumento de patrimonio** es cualquier contrato que demuestra un interés residual en los activos de la entidad después de deducir todos los pasivos.

Un **instrumento financiero** es cualquier contrato que genera tanto un activo financiero de una entidad como un pasivo financiero o instrumento de patrimonio de otra entidad.

Un **activo financiero** es un activo que es:

- ▶ Efectivo;
- ▶ Un instrumento de patrimonio de otra entidad o un derecho contractual de recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad o de intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad bajo condiciones potencialmente favorables para la entidad; o
- ▶ Un contrato que será o podrá ser liquidado en los propios instrumentos de patrimonio de la entidad y que sea un no-derivado para el cual la entidad tiene o puede tener la obligación de recibir una cantidad variable de los instrumentos de patrimonio propios de la entidad; o un derivado que será o puede ser liquidado de

una manera que no sea el intercambio de un monto fijo de efectivo u otro activo financiero por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propios de la entidad.

Un **pasivo financiero** es un pasivo que es:

- a) Una obligación contractual de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad o de intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad bajo condiciones potencialmente desfavorables para la entidad; o
- b) Un contrato que será o podrá ser liquidado en los propios instrumentos de patrimonio de la entidad y un no-derivado para el cual la entidad tiene o puede tener la obligación de entregar una cantidad variable de los instrumentos de patrimonio propios de la entidad; o un derivado que será o puede ser liquidado de una manera que no sea el intercambio de un monto fijo de efectivo u otro activo financiero por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propios de la entidad.

Un instrumento con opción de venta incluye una obligación contractual para el emisor de volver a adquirir o redimir dicho instrumento por efectivo u otro activo financiero en venta.

Alcance

Se excluyen del ámbito de aplicación de la NICSP 28 las participaciones en entidades controladas, empresas asociadas o conjuntas que se contabilicen de conformidad con la NICSP 35, *Estados financieros consolidados*, NICSP 34, *Estados financieros separados*, NICSP 36, *Inversiones en empresas asociadas y conjuntas*, derechos y obligaciones de los empleadores en virtud de planes de prestaciones a los empleados (NICSP 39), obligaciones derivadas de contratos de seguro (pero obsérvense las excepciones para los contratos de derivados y de garantía financiera), contratos de seguro que contengan una característica de participación discrecional y transacciones de pago basadas en acciones.

El alcance de la NICSP 28 excluye a los contratos de seguros, pero incluye a los contratos de garantías financieras si el emisor aplica la NICSP 41 al reconocer y medir los contratos y derivados que están incluidos en los contratos de seguros.

Presentación de pasivos y patrimonio

El emisor de un instrumento financiero clasificará el instrumento, o sus componentes, en el reconocimiento inicial según el fondo del acuerdo contractual como pasivo financiero, activo financiero o instrumento de patrimonio (**sustancia sobre forma**). Un aspecto crítico en la distinción entre un pasivo financiero y un instrumento de patrimonio es la existencia de una obligación contractual de entregar efectivo u otro activo financiero.

Presentación de acciones propias en cartera

Si una entidad readquiere sus propios instrumentos de patrimonio, esos instrumentos ("acciones propias en cartera") se deducirán de los activos netos/patrimonio. No se reconocerá ninguna ganancia o pérdida en los resultados de los instrumentos de patrimonio propios de la entidad.

Presentación de intereses, dividendos o distribuciones similares, pérdidas o ganancias

Los intereses, dividendos, pérdidas y ganancias relacionadas con un instrumento financiero que es pasivo financiero se reconocen como ingresos o gastos en los resultados. Las distribuciones a los titulares de un instrumento de patrimonio se reconocen directamente en los activos netos/patrimonio.

Compensación de un activo financiero y un pasivo financiero

Los activos financieros y pasivos financieros serán compensados cuando una entidad tiene el derecho legalmente exigible de compensarlos y pretende liquidar de forma neta o realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.

Fecha de vigencia

Los períodos que comienzan a partir del 1 de enero de 2013. La NICSP 28 ha sido enmendada las *Mejoras a las NICSP* y otras normas. Para las fechas de vigencia de estas enmiendas, ver la NICSP 28.60A.

NICSP 29: Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición

Las NIIF asociadas

La NICSP 29 se basa en la NIC 39, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* (revisada en 2009), CINIIF 9, *Nueva Evaluación de Derivados Implícitos*, y CINIIF 16, *Coberturas de una Inversión Neta en un Negocio en el Extranjero*.

Definiciones principales (ver NICSP 29.21 para más información)

Los términos **instrumento financiero**, **activo financiero**, **pasivo financiero** e **instrumento de patrimonio** se definen en la NICSP 28. Estos términos son utilizados en la NICSP 29 con el mismo significado.

Un **instrumento de cobertura** es un activo financiero derivado o no derivado designado o un pasivo financiero no derivado cuyo valor razonable o flujos de efectivo se esperan que liquiden los cambios en dicho valor o flujos de una partida de cobertura designada.

Una **partida de cobertura** es un activo, pasivo, compromiso de la firma, transacción de proyección probable o inversión neta en una operación extranjera que expone a la entidad al riesgo de cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo y que se ha designado como cobertura.

La **efectividad de cobertura** es el grado en el cual los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida de cobertura que se atribuyen a un riesgo de cobertura son liquidados por los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura.

Alcance

La NICSP 29 aplica a todos los instrumentos financieros dentro del alcance de la NICSP 41, *Instrumentos financieros*, si y en la medida que la NICSP 41 permita que se apliquen los requerimientos de contabilidad de cobertura de la NICSP 29 y el instrumento financiero sea parte de la relación de cobertura que califica para la contabilidad de cobertura según la NICSP 29.

Contabilidad de los instrumentos de cobertura

La norma contiene las guías sobre la contabilidad de cobertura en la NICSP 29.80-113. De acuerdo con la NICSP 29.26, existen tres tipos de relaciones de cobertura:

Cobertura al valor razonable: Cobertura de la exposición a cambios en el valor razonable de un activo o pasivo reconocido, un compromiso en firme sin reconocer, una parte identificada de dicho activo, o un pasivo o compromiso en firme que es atribuible a un riesgo particular y que puede afectar los excedentes o el déficit.

Cobertura de flujos de efectivo: Cobertura de la exposición a la variabilidad en los flujos de efectivo que son atribuibles a un riesgo particular asociado a un activo o pasivo reconocido o a una transacción de proyección probable y que podría afectar los excedentes o el déficit.

Cobertura de una inversión neta en una operación extranjera tal como se define en la NICSP 4.

Una relación de cobertura califica para la contabilidad de coberturas si cumple todos los siguientes requerimientos:

- ▶ Desde el inicio de la cobertura, existe una designación formal y documentación de la relación de cobertura y el objetivo de gestión de riesgos de la entidad y la estrategia para llevar a cabo la cobertura.
- ▶ Se espera que la cobertura sea altamente efectiva al liquidar los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo atribuibles al riesgo de cobertura, de forma congruente con la estrategia de gestión de riesgos que se documentó originalmente para dicha relación de cobertura en específico.
- ▶ Para las coberturas de flujos de efectivo, las transacciones previstas que estén sujetas a la cobertura deben ser altamente probables y presentar una exposición a las variaciones en los flujos de efectivo que podrían afectar los excedentes o el déficit.
- ▶ La efectividad de la cobertura puede medirse de manera confiable.
- ▶ La cobertura se evalúa de manera continua y se determina si en realidad ha sido altamente efectiva durante los períodos de informes financieros para los que se designó la cobertura.

Fecha de vigencia

Los períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. La NICSP 29 ha sido sustituida por la NICSP 41, *Instrumentos financieros*, excepto en las guías sobre contabilidad de coberturas.

NICSP 30: Instrumentos Financieros: Revelaciones

Objetivo

El objetivo de la NICSP 30 es requerir a las entidades que hagan revelaciones en sus estados financieros que permitan a los usuarios evaluar:

- ▶ La relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y resultados de la entidad; y
- ▶ La naturaleza y alcance de los riesgos procedentes de los instrumentos financieros a los cuales la entidad está expuesta durante el período y al final del período sobre el que se informa, así como la forma de gestionar dichos riesgos.

Junto con la NICSP 28 y la NICSP 29, la NICSP 41, la NICSP 30 cubre todos los aspectos de la contabilización y revelación de instrumentos financieros.

Norma NIIF Asociada

La NICSP 30 se basa en la NIIF 7, *Instrumentos Financieros: Revelaciones* (revisada en 2009).

Contenido

Definiciones principales

Los términos instrumento financiero, activo financiero, pasivo financiero e instrumento de patrimonio se definen en la NICSP 28. Las categorías de instrumentos financieros se especifican en la NICSP 29. Estos términos y clasificaciones son utilizados en la NICSP 30 con el mismo significado.

Riesgo de crédito es el riesgo de que una de las partes de un instrumento cause una pérdida financiera a la otra parte por incumplir una obligación.

Riesgo de tipo de cambio es el riesgo de que el valor razonable o los futuros flujos de efectivo de un instrumento financiero fluctúen debido a variaciones en los tipos de cambio.

Riesgo de tasa de interés es el riesgo de que el valor razonable o los futuros flujos de efectivo de un instrumento financiero fluctúen debido a variaciones en las tasas de interés de mercado.

Riesgo de liquidez es el riesgo de que una entidad tenga dificultad en cumplir las obligaciones asociadas a los pasivos financieros que se liquidan mediante la entrega de efectivo u otro activo financiero.

Préstamos por pagar son pasivos financieros, distintos 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 futuros flujos de efectivo de un instrumento financiero fluctúen debido a variaciones en los precios de mercado.

Otro riesgo de precio es el riesgo de que el valor razonable o los futuros flujos de efectivo de un instrumento financiero fluctúen debido a variaciones en los precios de mercado.

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

Alcance

La NICSP 30 se aplica a los instrumentos financieros reconocidos y no reconocidos. Los instrumentos financieros reconocidos incluyen los activos financieros y pasivos financieros dentro del alcance de la NICSP 41. Los instrumentos financieros no reconocidos incluyen algunos instrumentos financieros que, a pesar de estar fuera del alcance de la NICSP 41, están dentro del alcance de esta norma (como algunos compromisos de préstamo).

Resumen de los requerimientos de revelación

Los requerimientos de revelación de esta NICSP podrían dividirse entre las revelaciones en los estados financieros que resultan de los instrumentos financieros y las revelaciones de riesgo que resultan de los instrumentos financieros. La Tabla 27 ilustra los diferentes tipos de requerimientos de revelación en la NICSP 30.

Revelaciones en los estados financieros que resultan de los instrumentos financieros	Revelaciones de riesgos que resultan de los instrumentos financieros
▶ Revelaciones generales sobre instrumentos financieros ▶ Revelaciones específicas sobre instrumentos financieros ▶ Revelaciones específicas sobre préstamos concesionarios	▶ Revelaciones sobre riesgos de crédito ▶ Revelaciones sobre riesgos de liquidez ▶ Revelaciones sobre riesgos de mercado

Tabla 27: Resumen de los requerimientos de revelación de NICSP 30

Revelaciones generales sobre instrumentos financieros

Las revelaciones generales, como el valor en libros de los instrumentos financieros por categoría, deben hacerse en el estado de situación financiera o en las notas (NICSP 30.11).

Nuevamente, en el estado de resultados o en las notas, todas las entidades deben revelar las partidas de ingresos, gastos y ganancias o pérdidas que resultan de los instrumentos financieros (NICSP 30.24).

Adicionalmente, las entidades tienen la obligación de revelar las políticas contables significativas relevantes para comprender sus instrumentos financieros (NICSP 30.25).

Revelaciones específicas sobre instrumentos financieros

Una entidad debe hacer revelaciones específicas adicionales si:

- ▶ Los activos financieros o pasivos financieros han sido designados como “al valor razonable con efecto en los resultados” (NICSP 41);
- ▶ Inversiones en instrumentos de patrimonio designados al ‘valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio’
- ▶ Los activos financieros han sido reclasificados;
- ▶ Los activos financieros han sido transferidos y no cumplen las condiciones para su baja en cuentas;
- ▶ Los activos financieros han sido prendados como garantía o se mantienen como garantía;
- ▶ Estimación por pérdidas de activos financieros
- ▶ Se ha emitido un instrumento financiero combinado con múltiples derivados implícitos;
- ▶ Han ocurrido incumplimientos de los préstamos por pagar o de los términos de acuerdos de préstamo;
- ▶ Se aplica contabilidad de cobertura.

Revelaciones específicas sobre préstamos concesionarios

Los préstamos concesionarios son otorgados o recibidos por una entidad según términos por debajo de los del mercado. Algunos ejemplos de préstamos concesionarios otorgados por entidades del sector público incluyen los préstamos a países en vías de desarrollo, granjas pequeñas, y préstamos para estudiantes otorgados a alumnos calificados para educación superior y préstamos de vivienda otorgados a familias de pocos recursos.

Dichos préstamos son típicos para el sector público y a menudo se utilizan en la implementación de las políticas sociales del gobierno u otra entidad del sector público. El objetivo de un préstamo concesionario al principio es entregar o recibir recursos en términos por debajo de los del mercado. Por eso, el IPSASB concluyó que se requieren revelaciones más integrales por parte de las entidades del sector público con respecto

a los préstamos concesionarios y ha incorporado requerimientos de revelación adicionales relacionados con los préstamos concesionarios (NICSP 30.37 y NICSP 30.37A):

- ▶ Una conciliación entre el saldo de apertura y de cierre de los préstamos
- ▶ El valor nominal de los préstamos al cierre del período
- ▶ El propósito y los términos de diferentes tipos de préstamos
- ▶ Las suposiciones de valorización

Revelaciones sobre riesgos

Además de las revelaciones cualitativas sobre los riesgos de crédito que surgen de activos financieros, una entidad debe cuantificar sus riesgos de crédito. Se requieren revelaciones específicas por categoría de instrumento financiero en particular para los activos financieros que están vencidos o deteriorados. Las garantías y otros incrementos de crédito obtenidos deben ser identificados, cuantificados y explicados.

Revelaciones sobre riesgos de liquidez

Además de las revelaciones cualitativas sobre los riesgos de liquidez que surgen de los pasivos financieros, una entidad debe cuantificar sus riesgos de liquidez. Un análisis de vencimiento debe ser revelado para los pasivos financieros derivados y no derivados.

Revelaciones sobre riesgos de mercado

Además de las revelaciones cualitativas sobre los riesgos de mercado que surgen de los instrumentos financieros, una entidad debe cuantificar sus riesgos de mercado. Se requiere revelar un análisis de sensibilidad para cada tipo de riesgo de mercado.

Fecha de vigencia

Los períodos que comienzan a partir del 1 de enero de 2013. La NICSP 30 ha sido enmendada por las *Mejoras a las NICSP* y otras normas. Para las fechas de vigencia de estas enmiendas, ver la NICSP 30.52A y ss.

NICSP 31: Activos Intangibles

Objetivo

El objetivo de la NICSP 31 es prescribir el tratamiento contable para los activos intangibles no tratados específicamente en otra NICSP. Requiere que una entidad reconozca un activo intangible cuando, y solamente cuando, se cumplan ciertos criterios determinados. La norma también especifica cómo medir el valor contable de los activos intangibles y requiere determinadas revelaciones sobre los activos intangibles.

Norma NIIF Asociada

NIC 38, *Activos Intangibles*

Contenido

Definiciones principales

Amortización es la asignación sistemática del monto depreciable de un activo intangible a lo largo de su vida útil.

Desarrollo es la aplicación de los resultados de la investigación u otro conocimiento, a un plan o diseño para la producción de materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios, nuevos o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

Monto depreciable es el costo de un activo, u otro monto que sustituye al costo, menos su valor residual (NICSP 17).

Una **pérdida por deterioro** es el monto por el cual el valor en libros de un activo supera su valor recuperable (NICSP 17).

Un **activo intangible** es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física. Algunos ejemplos comunes de activos intangibles en el sector público son softwares, patentes, derechos de autor y cuotas de importación adquiridas.

Investigación es el estudio original y planificado, realizado con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

Alcance

La NICSP se aplica, entre otros, a los desembolsos en las actividades de publicidad, capacitación, puesta en marcha, investigación y desarrollo. Por lo tanto, aunque estas actividades puedan generar un activo con apariencia física (ej., un prototipo), el elemento físico del activo es secundario a su componente intangible, i.e., el conocimiento plasmado en él. Debido a su enfoque en la investigación y el desarrollo,

la NICSP sobre activos intangibles es de gran relevancia para las instituciones públicas de investigación, así como también para las universidades públicas.

Algunos activos intangibles se pueden contener en o sobre un objeto físico, como un disco compacto (en el caso de software), documentación legal (en el caso de una licencia o patente), o microfilm. Para determinar si un activo que incorpora tanto elementos intangibles como tangibles se debería tratar conforme a la NICSP 17 o como activo intangible bajo la NICSP 31, la entidad debe aplicar su juicio profesional para evaluar cuál de los elementos es más significativo.

La NICSP 31 debería aplicarse en la contabilización de activos intangibles, con la excepción de:

- a) Activos Intangibles dentro del alcance de otra norma;
- b) Activos financieros, según la definición en la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación*;
- c) El reconocimiento y medición de los activos de exploración y evaluación;
- d) Desembolsos para el desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares;
- e) Facultades y derechos otorgados por la ley, la constitución, o medios equivalentes, y otros.
- f) Activos por impuesto diferido
- g) Costos de adquisición diferidos y activos intangibles que surgen de derechos contractuales de una aseguradora bajo contratos de seguros dentro del alcance de otras normas nacionales o internacionales que traten los contratos de seguros.

El IPSASB estaba considerando si incluir las facultades y derechos otorgados por la ley, la constitución, o medios equivalentes (p.ej., la facultad de gravar) dentro del alcance de la NICSP 31, pero dado que el IPSASB aún no llega a una conclusión final sobre este tema, estas facultades y derechos se excluyen del alcance de esta norma (NICSP 31.FC3).

Reconocimiento

Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física. La NICSP 31.19 establece que un activo cumple con el criterio de “**identificable**” en la definición del activo intangible cuando:

- Es separable, i.e., puede ser separado o dividido de la entidad, y vendido, licenciado, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un contrato, activo o pasivo relacionado; o
- Surge de derechos derivados de acuerdos vinculantes (incluyendo derechos derivados de contratos u otros derechos legales), independientemente de si esos

derechos son transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

El criterio de “identificable” es necesario porque el activo intangible necesita distinguirse de la plusvalía. A diferencia de la NIC 38, el criterio de “identificable” en la NICSP 31.19 se ha expandido para incluir los derechos que surgen de acuerdos vinculantes (incluyendo los derechos derivados de contratos u otros derechos legales).

El control, derivado de la definición de un activo, es otra condición para el reconocimiento de un activo intangible. Según la NICSP 31.21, una entidad del sector público controla un activo si la entidad tiene la capacidad de obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio que fluyan desde el recurso subyacente y de restringir el acceso de otros a esos beneficios o a ese potencial de servicio. Los ingresos de la venta de productos o servicios, ahorros en costos, u otros beneficios que surgen del uso del activo por la entidad son algunos ejemplos de los beneficios económicos futuros o potencial de servicio que fluyen desde un activo intangible.

Otros **criterios para el reconocimiento** de un activo intangible se describen en la NICSP 31.28-31.29. En este sentido, un activo intangible será reconocido cuando, y solamente cuando:

- ▶ Es probable que los beneficios económicos futuros o potencial de servicio esperados atribuibles al activo fluyan hacia la entidad; y
- ▶ El costo o valor razonable del activo, según aplique, puede medirse de manera confiable.

Una entidad debería evaluar la probabilidad de los beneficios económicos futuros o potencial de servicio esperados utilizando suposiciones razonables y justificables que representen la mejor estimación, por parte de la administración, del conjunto de las condiciones económicas que existirán a lo largo de la vida útil del activo (NICSP 31.29).

La **Plusvalía generada internamente** no se reconoce como activo porque no es un recurso identificable (i.e., no es separable ni tampoco surge de acuerdos vinculantes - incluyendo derechos derivados de contratos u otros derechos legales - controlados por la entidad que pueden medirse al costo de manera confiable (NICSP 31.46).

Para determinar si un **activo intangible generado internamente** cumple con los criterios de reconocimiento, una entidad del sector público divide la generación del activo en una **etapa de investigación** y una **etapa de desarrollo** (NICSP 31.50). Si la etapa de investigación no puede distinguirse de la etapa de desarrollo, entonces la entidad debería tratar los desembolsos de ese proyecto como si fueran incurridos solamente en la etapa de investigación, i.e., el desembolso se registra como gasto. Los desembolsos en un activo intangible que surgen de la investigación (o de la etapa de investigación de un proyecto interno) no pueden reconocerse como activo (NICSP

31.52). La NICSP 31.53 explica que en la etapa de investigación de un proyecto interno, una entidad no puede demostrar que existe un activo intangible que generará beneficios económicos o potencial de servicio futuros probables. Por ende, este desembolso se reconoce como gasto en el momento en que se incurre.

En contraste con la etapa de investigación, la norma propuesta sí requiere el reconocimiento de un activo intangible en la etapa de desarrollo porque la etapa de desarrollo de un proyecto es más avanzada que la etapa de investigación, y la entidad puede ser capaz de demostrar que el activo generará beneficios económicos o potencial de servicio futuros probables.

Según la NICSP 31.55, un activo intangible que surge del desarrollo (o de la etapa de desarrollo de un proyecto interno) será reconocido cuando, y solamente cuando, una entidad puede demostrar todos los siguientes:

- a) La factibilidad técnica de terminar el activo intangible de manera que esté disponible para el uso o la venta
- b) Su intención de terminar el activo intangible y usarlo o venderlo
- c) Su capacidad de usar o vender el activo intangible
- d) Cómo el activo intangible generará futuros beneficios económicos o potencial de servicio probables
- e) La disponibilidad de recursos técnicos, financieros y otros adecuados para terminar el desarrollo y usar o vender el activo intangible
- f) Su capacidad de medir de manera confiable el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo

Para demostrar cómo un activo intangible generará beneficios económicos o potencial de servicio futuros probables, una entidad evalúa los beneficios económicos o potencial de servicio futuros a recibirse del activo, aplicando los principios señalados 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*, según aplique (NICSP 31.58).

Según la NICSP 31.61, las marcas, cabeceras, títulos de publicación, listas de clientes o usuarios de los servicios de la entidad y elementos similares, que se generen de forma interna, no se reconocerán como activos intangibles.

Medición inicial

En general, un activo intangible que se adquiere por separado en una transacción con contraprestación es medido inicialmente **al costo** (NICSP 31.31). El costo de un activo intangible adquirido por separado comprende:

- Su precio de compra, incluyendo aranceles de importación e impuestos a la venta no reembolsables, después de deducir los descuentos comerciales y rebajas; y

- Cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.

Un activo intangible que se adquiere de forma gratuita, o a un valor nominal, en una transacción sin contraprestación es medido al **valor razonable** a la fecha de adquisición (NICSP 31.31). Algunos ejemplos de estos activos intangibles son los derechos de aterrizaje en los aeropuertos, la licencias para la operación de estaciones de radio y canales de televisión o licencias de importación. Si, por ejemplo, un ganador del Premio Nobel lega sus publicaciones personales de forma gratuita, incluyendo el derecho de autor asociado a sus publicaciones en los archivos nacionales (que son una entidad del sector público), estos activos intangibles deberán medirse al valor razonable a la fecha de adquisición.

La Figura 36 presenta un resumen general del reconocimiento inicial y medición de los activos intangibles:

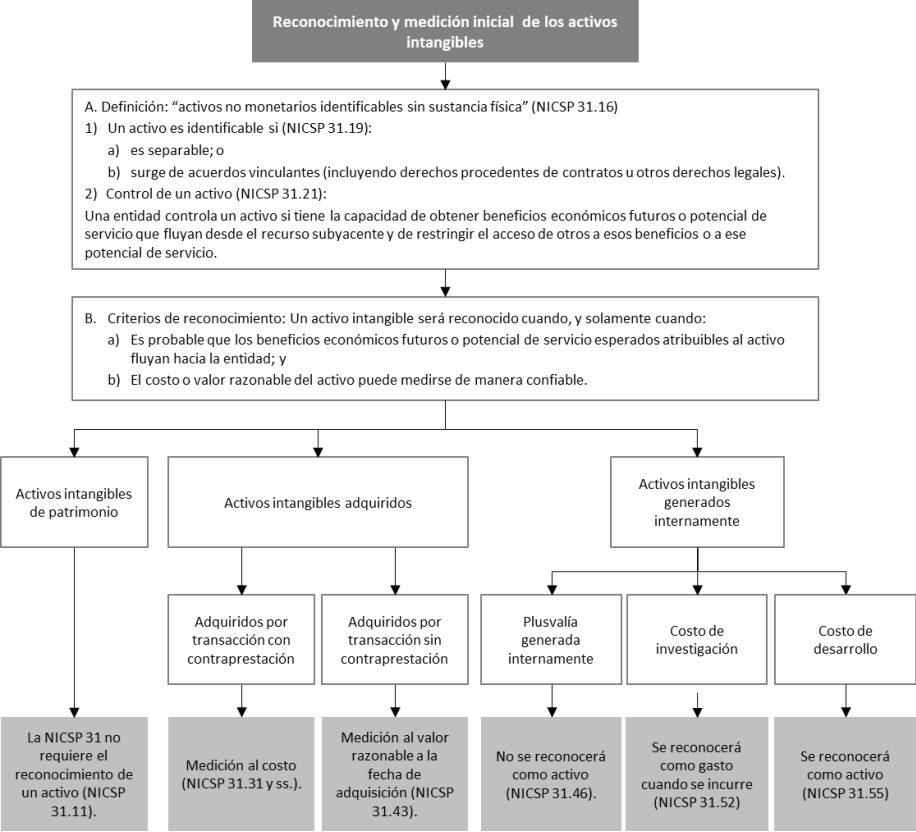


Figura 36: Reconocimiento inicial y medición de los activos intangibles

Medición posterior

Para la medición posterior de un activo intangible, una entidad puede elegir entre el **modelo de costo** o el **modelo de revalorización** como su política contable (NICSP 31.71). Si un activo intangible se contabiliza según el modelo de revalorización, todos los activos de la misma clase deben contabilizarse según el mismo modelo, salvo que no haya mercado activo para esos activos.

La Figura 37 resume los dos modelos aplicados bajo la NICSP para la medición posterior de los activos intangibles:

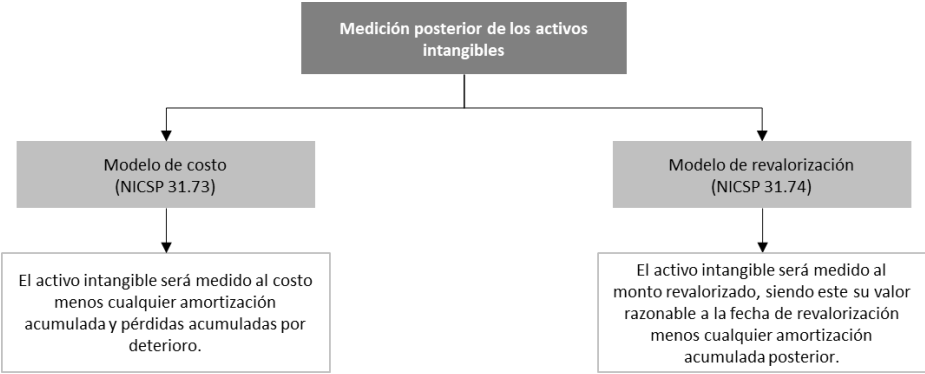


Figura 37: Medición posterior de los activos intangibles

Un **activo intangible con una vida útil finita se amortiza**, mientras que un activo intangible con una vida útil infinita no se amortiza. Por lo tanto, una entidad debe determinar si la vida útil del activo intangible es finita o infinita. Según la NICSP 31.96, el monto depreciable de un activo intangible con una vida útil finita se asigna sistemáticamente a lo largo de su vida útil. Debido a la tendencia a cambios rápidos en la tecnología, software y muchos otros activos intangibles, la vida útil de esos activos intangibles normalmente será corta (NICSP 31.91). La amortización comienza cuando el activo se encuentra disponible para su uso. La amortización termina en la fecha en que se da de baja al activo en las cuentas. El método de amortización utilizado debería reflejar el patrón según el cual se espera que la entidad consuma los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo. Si no se puede determinar tal patrón de manera confiable, se debería usar el método de amortización lineal.

Hay una suposición refutable de que un método de amortización basado en los ingresos generados por el uso del activo intangible no es apropiado (NICSP 31.97A y ss.). Los ingresos generados por el uso del activo intangible normalmente reflejan factores que no están vinculados directamente con el consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio del activo.

La entidad debería considerar que un activo intangible tiene una vida útil infinita cuando, según un análisis de todos los factores relevantes, no hay un límite previsto del período en el cual se espera que el activo genere entradas de flujos de efectivo netos, o entregue potencial de servicio, para la entidad (NICSP 31.87). Un **activo**

intangible con una vida útil infinita no será amortizado. La vida útil de un activo intangible que no se amortiza es revisada en cada período de información para determinar si los eventos y circunstancias siguen justificando la evaluación sobre la vida útil de ese activo (prueba de deterioro). Si no se justifica, el cambio en la evaluación de la vida útil de infinita a finita se contabiliza como un cambio en la estimación contable según la NICSP 3.

Costos de sitios web

La NICSP 31 ofrece una guía de aplicación sobre los costos de sitios web en base al Comité de Interpretaciones (SIC) 32, *Activos Intangibles – Costos de Sitios Web*. La guía de aplicación se incorpora como el Apéndice A de la NICSP 31 y constituye una parte integral de la norma.

Fecha de vigencia

Los períodos que comienzan a partir del 1 de abril de 2011. La NICSP 31 ha sido enmendada por las *Mejoras a las NICSP* y otras normas. Para las fechas de vigencia de estas enmiendas, ver la NICSP 31.132A y ss.

NICSP 32: Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente

Objetivo

La NICSP 32 establece los requerimientos de contabilización y revelación para la concedente en un acuerdo de concesión de servicios. En este tipo de acuerdos, la concedente es una entidad del sector público. Los acuerdos de concesión de servicios en el sector público se caracterizan como acuerdos vinculantes que involucran la participación del sector privado en el desarrollo, financiamiento, operación y/o mantenimiento de los activos utilizados para entregar servicios públicos. El objetivo de la NICSP 32 es crear simetría con la CINIIF 12 sobre temas contables relevantes (i.e., pasivos, ingresos y gastos) desde la perspectiva de la concedente.

Norma NIIF Asociada

La NICSP 32 es una norma específica para el sector público. No obstante, pretende “reflejar” la interpretación CINIIF 12, *Acuerdos de Concesión de Servicios*. La CINIIF 12 establece los requerimientos de contabilización para el operador del sector privado en un acuerdo de concesión de servicios. En esta norma, el operador es una entidad del sector privado. La NICSP 32 también contiene extractos de la Interpretación SIC 29, *Acuerdos de Concesión de Servicios: Revelaciones*.

Contenido

Definiciones principales

Un **acuerdo de concesión de servicios** puede describirse como una “asociación público-privada” que contiene un activo y un componente de servicio. La NICSP 32 define un acuerdo de concesión de servicios como “... un acuerdo vinculante entre una concedente y un operador en el cual:

- a) El operador usa el activo de concesión de servicios para entregar un servicio público en nombre de la concedente por un plazo determinado; y
- b) El operador es remunerado por sus servicios a lo largo del plazo del acuerdo de concesión de servicios.

Un **acuerdo vinculante** describe los contratos y otros acuerdos que otorgan derechos y obligaciones similares a las partes como si fuera en la forma de un contrato.

Una **concedente** es la entidad que otorga el derecho de usar el activo de concesión de servicios al operador; mientras que el operador es la entidad que usa el activo de concesión de servicios para suministrar servicios públicos sujeto al control del activo por parte de la concedente.

Un **activo de concesión de servicios** es un activo (normalmente propiedad, planta y equipo o un activo intangible) utilizado para entregar servicios públicos en un acuerdo de concesión de servicios que:

- a) Es aportado por el operador, que:
 - i) El operador construye, desarrolla o adquiere de terceros; o
 - ii) Es un activo existente del operador; o
- b) Es aportado por la concedente que:
 - i) Es un activo existente de la concedente; o
 - ii) Es una actualización de un activo existente de la concedente.

Un **activo de vida completa** es un activo utilizado en un acuerdo de concesión de servicios por la totalidad de su vida útil.

Alcance

Un acuerdo dentro del alcance de esta norma involucra normalmente un operador que construye o desarrolla un activo utilizado para entregar un servicio público o mejorar un activo existente (p.ej., aumentando su capacidad) y opera y mantiene el activo por un plazo determinado. El operador es remunerado por sus servicios a lo largo del plazo del acuerdo.

La NICSP 32.5 especifica que la norma se aplica solamente a los acuerdos de concesión de servicios donde el operador entrega servicios públicos relacionados con el activo de concesión de servicios en nombre de la concedente. Por ende, no se aplica a los acuerdos que no involucran la entrega de servicios públicos ni tampoco a acuerdos que contienen componentes de servicio y administración donde el activo no es controlado por la concedente (p.ej., externalización, contratos de servicio, o privatización). Los acuerdos que no están dentro del alcance de la NICSP 32 serían contabilizados según otras NICSP, según aplique, de acuerdo a sus términos y condiciones específicos.

Reconocimiento de un activo de concesión de servicios

La NICSP 32 aplica los mismos principios para determinar si se reconocerá un activo de concesión de servicios que los establecidos en la CINIIF 12. Como “espejo” de la CINIIF 12, la NICSP 32 requiere que la concedente reconozca un activo aportado por el operador como activo de concesión de servicios si se cumplen las siguientes condiciones:

- a) La concedente controla o regula qué servicios el operador debe entregar con el activo, a quiénes, y a qué valor; y
- b) La concedente controla - a través de la propiedad, derecho de uso u otro -- cualquier participación residual en el activo al final del plazo del acuerdo.

Se aplican los mismos principios si el operador actualiza un activo existente de la concedente. En el caso de un activo de vida completa, solo se deben cumplir las condiciones en el párr. (a).

Solo se reconocen los activos aportados por el operador (activo existente del operador, construido o desarrollado, comprado o una actualización de un activo existente de la concedente). Los activos existentes de la concedente (distintos de las actualizaciones de estos) utilizados en un acuerdo de concesión de servicios que cumplen ambas condiciones señaladas anteriormente (o solamente en el párr. (a) en el caso de un activo de vida completa) se reclasifican como activos de concesión de servicios - en estos casos no se reconoce un activo adicional y un pasivo asociado.

La NICSP 32 brinda más directrices con respecto a los activos construidos o desarrollados por el operador, para demostrar cómo los activos de concesión de servicios serán reconocidos según la NICSP 17, *Propiedad, Planta y Equipo* o la NICSP 31, *Activos Intangibles*.

Medición de un activo de concesión de servicios

Por lo general, la concedente medirá inicialmente un activo de concesión de servicios reconocido según la NICSP 32.9 (o la NICSP 32.10, en el caso de un activo de vida completa) al valor razonable. Solo en el caso de un activo existente donde la concedente realiza una reclasificación, el activo de concesión de servicios reclasificado será contabilizado conforme a la NICSP 17, *Propiedad, Planta y Equipo* o la NICSP 31, *Activos Intangibles*, según aplique (NICSP 32.12). Después del reconocimiento inicial o la reclasificación, los activos de concesión de servicios serán contabilizados conforme a la NICSP 17 o la NICSP 31, según aplique.

Reconocimiento del pasivo en un acuerdo de concesión de servicios

Por lo general, el reconocimiento de un activo de concesión de servicios implica el reconocimiento de un pasivo. Solo cuando un activo existente de la concedente se reclasifica como activo de concesión de servicios, entonces la concedente no reconocerá un pasivo. El tipo de pasivo que la concedente reconoce bajo la NICSP 32 depende de cómo la concedente compensa al operador.

Medición del pasivo en un acuerdo de concesión de servicios

El pasivo reconocido en un acuerdo de concesión de servicios será medido inicialmente al mismo valor que el activo de concesión de servicios, i.e., valor razonable. Este monto será ajustado por el monto de cualquier otra contraprestación, p.ej., efectivo, de la concedente al operador, o del operador a la concedente.

Con respecto a la compensación recibida por la concedente, la NICSP 32 distingue entre dos modelos de compensación. El llamado "**modelo del pasivo financiero**" se aplica cuando la concedente efectúa pagos al operador. El "**modelo del derecho otorgado al operador**" se aplica cuando el operador es compensado de las siguientes formas:

- a) Al operador se le otorga el derecho de percibir ingresos de terceros del activo de concesión de servicios; o
- b) Al operador se le otorga acceso a otro activo generador de ingresos para el uso del operador (p.ej., un estacionamiento contiguo a una instalación pública).

Modelo del pasivo financiero

En el modelo del pasivo financiero, la concedente compensa al operador por la construcción, desarrollo, adquisición, o actualización de un activo de concesión de servicios y la prestación de servicios, efectuando una serie predeterminada de pagos al operador. La NICSP 32.18 establece que donde la concedente tiene la obligación incondicional de pagar efectivo u otro activo financiero a cambio de los servicios prestados por el operador, la concedente contabilizará el pasivo como pasivo financiero. Por ende, la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación*, los requerimientos para bajas en cuentas de la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*, y la NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Revelaciones*, se aplican al pasivo financiero, excepto cuando lo requiera la NICSP 32.

Para la serie predeterminada de pagos al operador, la concedente asignará los pagos y los contabilizará conforme a su sustancia como una reducción en el pasivo financiero, un cobro financiero, y cobros por los servicios prestados por el operador. Los cobros financieros y cobros por los servicios prestados por el operador serán registrados como gastos. Si los componentes del activo y servicio se pueden identificar por separado, el monto asignado a cada componente será determinado con referencia a sus valores razonables relativos. Si no, los componentes se determinan con técnicas de estimación.

Modelo del derecho otorgado al operador

En el modelo del derecho otorgado al operador, la concedente compensa al operador por la construcción, desarrollo, adquisición, o actualización de un activo de concesión de servicios otorgando al operador el derecho de percibir ingresos de terceros del activo de concesión de servicios u otro activo generador de ingresos. En este modelo, la concedente recibe un activo de concesión de servicios y el operador recibe un activo intangible que habría generado ingresos para la concedente. Este intercambio de activos puede verse como una transacción con contraprestación de activos disimilares. Ya que el acuerdo de concesión de servicios cubre un plazo determinado, la concedente no reconoce los ingresos inmediatamente. El pasivo reconocido en el modelo del derecho otorgado al operador se reconoce para cualquier porción de los ingresos todavía no devengada. En base a la NICSP 32.25, los ingresos se reconocen según la sustancia económica del acuerdo de concesión de servicios, y el pasivo se reduce en la medida que los ingresos se reconozcan.

División del acuerdo

Si la concedente compensa al operador en parte efectuando pagos y en parte por el derecho otorgado al operador, es necesario contabilizar cada porción del total del pasivo por separado. El monto reconocido inicialmente para el total del pasivo es el mismo monto del valor razonable del activo de concesión de servicios. La concedente contabilizará cada parte del pasivo según la NICSP 32.18-26, i.e., de acuerdo al modelo del pasivo financiero o al modelo del derecho otorgado al operador.

Otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes, activos contingentes y otros ingresos

Otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes procedentes de un acuerdo de concesión de servicios serán contabilizados según la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos y Activos Contingentes*, además de la NICSP 28, 30 y 41. Los otros ingresos se reconocen conforme a la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*.

Si los acuerdos de concesión de servicios contienen una disposición sobre la distribución de ingresos, la concedente reconoce los ingresos en la medida que se devenguen, según la sustancia del acuerdo de concesión de servicios, después de que se considere que un evento contingente haya ocurrido (p.ej., el logro de un umbral de ingresos). La concedente aplica la NICSP 19 para determinar cuándo ha ocurrido un evento contingente.

La Tabla 28 compara la NICSP 32 con la CINIIF 12, y refleja el enfoque “espejo” tomado por el IPSASB.

	NICSP 32, Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente	CINIIF Interpretación 12, Acuerdos de Concesión de Servicios
Objetivo	La NICSP 32 establece los requerimientos de contabilización y revelación para la concedente, que es una entidad del sector público, en un acuerdo de concesión de servicios.	CINIIF 12 brinda directrices para la contabilidad del operador, que es una entidad del sector privado, para un acuerdo público-privado de concesión de servicios.
Alcance	► La NICSP 32 se aplica para todas las entidades del sector público que utilizan la base contable de devengo. ► La NICSP 32 aborda acuerdos que involucran la prestación de servicios públicos por el operador con respecto al activo de concesión de	La CINIIF 12 se aplica a los acuerdos público-privado de concesión de servicios si: a) La concedente controla o regula qué servicios el operador debe entregar con la infraestructura, a quiénes, y a qué valor; y b) La concedente controla - a través de la propiedad,

	NICSP 32, Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente	CINIIF Interpretación 12, Acuerdos de Concesión de Servicios
	servicios en nombre de la concedente. Bajo las condiciones de que a) la concedente controle o regule qué servicios el operador debe entregar con el activo, a quiénes, y a qué valor; y b) la concedente controle - a través de la propiedad, derecho de uso u otro -- cualquier participación residual en el activo al final del plazo del acuerdo. Los activos de vida completa se encuentran dentro del alcance de la NICSP 32 si se cumplen las condiciones señaladas en la NICSP 32.10.	derecho de uso u otro -- cualquier participación residual en la infraestructura al final del plazo del acuerdo. Los activos de vida completa se encuentran dentro del alcance de la CINIIF 12 si se cumplen las condiciones señaladas en el primer punto anterior. La CINIIF 12 se aplica a: a) Infraestructura que el operador construye o adquiere de terceros para efectos del acuerdo de servicio; e b) Infraestructura existente a la cual la concedente le da acceso al operador para efectos del acuerdo de servicio.
Exclusión del alcance	a) Acuerdos que no involucran la entrega de servicios públicos b) Acuerdos que involucran componentes de servicio y administración donde el activo no es controlado por la concedente (p.ej., externalización, contratos de servicio, privatización)	c) No especifica la contabilización de activos de infraestructura mantenidos y reconocidos por el operador como propiedad, planta y equipo antes de celebrar el acuerdo de servicio. En estos casos se aplican los requerimientos de baja en las cuentas de la NIC 16.
Reconocimiento de un activo/ infraestructura	Bajo las condiciones de que a) la concedente controle o regule qué servicios el operador debe entregar con el activo, a quiénes, y a qué valor; y b) la concedente controle - a través de la propiedad, derecho de uso u otro --	La infraestructura dentro del alcance de la CINIIF 12 (ver CINIIF 12.11) no será reconocida como propiedad, planta y equipo del operador. El operador reconocerá un activo intangible en la medida que reciba un derecho (licencia)

	NICSP 32, Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente	CINIIF Interpretación 12, Acuerdos de Concesión de Servicios
	cualquier participación residual en el activo al final del plazo del acuerdo la concedente reconocerá un activo de concesión de servicios aportado por el operador y una mejora de un activo existente de la concedente como activo de concesión de servicios.	para cobrar a los usuarios por el servicio público.
Medición inicial de un activo	La concedente medirá inicialmente el activo de concesión de servicios al valor razonable, salvo cuando el activo ya sea un activo existente de la concedente. En ese caso, la concedente reclasificará el activo como activo de concesión de servicios, en el cual la NICSP 17 y 31 aplican.	La medición inicial del activo intangible se basa en la NIC 38.
Medición posterior de un activo	Después del reconocimiento inicial o reclasificación, los activos de concesión de servicios se contabilizarán según la NICSP 17 o la NICSP 31.	La medición posterior del activo intangible se basa en la NIC 38.
Reconocimiento de pasivos asociados al activo de concesión de servicios	Cuando la concedente reconoce un activo de concesión de servicios, la concedente también reconocerá un pasivo. Si se reclasifica un activo existente de la concedente como activo de concesión de servicios, la concedente no reconocerá un pasivo salvo cuando el operador entregue contraprestación adicional.	N/A
Medición de los pasivos asociados a un activo	Los pasivos se medirán inicialmente al mismo valor del activo de concesión de servicios, ajustado por el monto de la contraprestación (p.ej., efectivo) de la concedente al operador, o viceversa. En este caso, se aplica el modelo del “ pasivo financiero ”	N/A

	NICSP 32, Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente	CINIIF Interpretación 12, Acuerdos de Concesión de Servicios
	o el modelo “del derecho otorgado al operador”. Modelo del Pasivo Financiero (NICSP 32.18 y ss.) Cuando la concedente tiene la obligación incondicional de pagar efectivo u otro activo financiero a cambio de los servicios prestados por el operador para la construcción, desarrollo, adquisición, o actualización de un activo de concesión de servicios, la concedente contabilizará el pasivo como pasivo financiero. Las NICSP 28, 30 y 41 aplican al pasivo financiero. La concedente asignará los pagos al operador y los contabilizará conforme a su esencia como una reducción en el pasivo financiero, un cobro financiero, y cobros por los servicios prestados por el operador (como gastos). Modelo del Derecho Otorgado al Operador Cuando la concedente otorga al operador el derecho de percibir ingresos de terceros u otro activo generador de ingresos, la concedente contabilizará el pasivo como la porción de los ingresos procedentes del intercambio de activos entre la concedente y el operador. La concedente reconocerá y reducirá el pasivo conforme a la sustancia económica del acuerdo de concesión de servicios.	
Reconoci- miento y medición de la remunera-	La concedente contabilizará los ingresos procedentes de un acuerdo de concesión de servicios, distintos de los ingresos	Por lo general , el operador reconocerá y medirá los ingresos según la NIIF 15 para los servicios que realiza. Si el

	NICSP 32, Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente	CINIIF Interpretación 12, Acuerdos de Concesión de Servicios
ción del acuerdo	definidos en el "Modelo del derecho otorgado al operador" según la NICSP 9, <i>Ingresos de Transacciones con Contraprestación</i> .	operador realiza más de un servicio (i.e., servicios de construcción o actualización y servicios de operación) bajo un solo contrato o acuerdo, la contraprestación recibida o por cobrar será asignada con referencia a los valores razonables relativos de los servicios entregados, si los montos se pueden identificar por separado. Pagos relacionados con servicios de construcción o actualización: d) Los ingresos y costos serán contabilizados según la NIIF 15 e) La contraprestación recibida de la concedente o por cobrar será reconocida al valor razonable. f) Dependiendo de la contraprestación recibida por el operador, la CINIIF distingue entre un activo financiero y un activo intangible. g) El operador reconocerá un activo financiero en la medida que tenga un derecho contractual incondicional de recibir efectivo u otro activo financiero de la concedente por los servicios de construcción; la concedente tiene poca, o ninguna, discreción para evitar el pago, normalmente porque el acuerdo es exigible por ley. <i>La medición posterior del activo financiero se</i>

	NICSP 32, Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente	CINIIF Interpretación 12, Acuerdos de Concesión de Servicios
		basa en la NIC 32, la NIIF 7 y 9. Pagos relacionados con los servicios de operación: h) Los ingresos y costos serán contabilizados según la NIC 18
Obligaciones contractuales de restaurar o mantener la infraestructura a un nivel determinado de utilidad	N/A	Las obligaciones contractuales de mantener o restaurar la infraestructura, excepto cualquier elemento de actualización, serán reconocidas y medidas según la NIC 37.

Tabla 28: Análisis comparativo de la NICSP 32 y la CINIIF 12

Fecha de vigencia

Los períodos que comienzan a partir del 1 de enero de 2014. La NICSP 32 ha sido enmendada por las *Mejoras a las NICSP* y otras normas. Para las fechas de vigencia de estas enmiendas, ver NICSP 32.36A y ss.

NICSP 33: Adopción por Primera Vez de las NICSP de Base de Devengo

Objetivo

El objetivo de la NICSP 33 es proporcionar una guía para una entidad que adopta por primera vez las NICSP de base de devengo para presentar información de alta calidad:

- ▶ que proporcione información transparente sobre la transición de la entidad en su adopción por primera vez de las NICSP de base de devengo;
- ▶ que proporcione un punto de partida adecuado para la contabilidad según las NICSP de base de devengo independiente de la base contable utilizada anteriormente por la entidad que adopta las NICSP por primera vez; y
- ▶ cuando se espere que los beneficios superen los costos.

Las disposiciones transitorias contenidas anteriormente en las NICSP eran exclusivas a normas específicas. En cambio, la NICSP 33 comprende todas las disposiciones transitorias con respecto a la adopción por primera vez de las NICSP y reemplaza las disposiciones en las NICSP individuales. Por ende, la NICSP 33 también estandariza los diferentes períodos de transición permitidos por las diferentes NICSP (ahora tres años para todo tipo de exención). La NICSP 33 será aplicada por una entidad que adopta las NICSP por primera vez desde la fecha en que adopte las NICSP de base de devengo y durante el período de transición.

Norma NIIF Asociada

La NICSP 33 no es un proyecto de convergencia con las NIIF. Por lo tanto, no se basa directamente en una NIIF específica. Sin embargo, el IPSASB sí consideró las exenciones transitorias incluidas en la NIIF 1, *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* en el desarrollo de NICSP 33.

Contenido

Definiciones principales

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

Costo atribuido es el monto usado como sustituto del costo de adquisición o el costo depreciado a una fecha determinada.

Primeros estados financieros conforme a las NICSP son los primeros estados financieros anuales en los que la entidad cumple con las NICSP de base de devengo y

puede hacer una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con las NICSP. No se indicará que los estados financieros están conforme a las NICSP sin cumplir con todos los requerimientos de todas las NICSP aplicables.

Entidad que adopta por primera vez es aquella que adopta las NICSP de base de devengo por primera vez y presenta sus primeros estados financieros de transición conforme a las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP.

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

Período de transición es el período durante el cual la entidad que adopta por primera vez aplica una o más de las exenciones transitorias de la NICSP 33 antes de cumplir con las NICSP de base de devengo, y antes de poder hacer una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con las NICSP. Al término del período de transición, la entidad que adopta por primera vez debe cumplir con los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación y revelación en las demás NICSP de base de devengo para poder aseverar cumplimiento con las NICSP de base de devengo conforme a las exigencias de la NICSP 1, Presentación de Estados Financieros.

Base contable anterior es la base contable que la entidad que adopta por primera vez utilizó inmediatamente antes de adoptar las NICSP de base de devengo. Según la NICSP 33.12, esta podría ser una base contable de efectivo, una base contable de devengo, una versión modificada de una base contable de efectivo o de devengo, u otra base prescrita.

Estados financieros de transición conforme a las NICSP son los estados financieros preparados según la NICSP 33 donde la entidad que adopta por primera vez no puede hacer una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con las NICSP porque adoptó una o más de las exenciones transitorias de esta NICSP que no afectan la presentación razonable de los estados financieros y su capacidad para aseverar cumplimiento con las NICSP de base de devengo.

Alcance

La NICSP 33 será aplicada por todas las entidades del sector público que (a) adoptan las NICSP de base de devengo por primera vez o que (b) se encuentran en el período de transición permitido en esta NICSP.

La NICSP 33 no se aplica a los cambios en las políticas contables realizados por una entidad que ya aplica las NICSP. Esos cambios están sujetos a la NICSP 3.

Las disposiciones transitorias contenidas en otras NICSP se aplican solamente a las entidades que ya aplican las NICSP de base de devengo; no se aplican a la transición a las NICSP de una entidad que adopta por primera vez.

Disposiciones transitorias en la adopción por primera vez de las NICSP

La NICSP 33 requiere que una entidad que adopta las NICSP por primera vez prepare y presente un estado de situación financiera de apertura a la fecha de adopción de las NICSP. Según la NICSP 33.15, esto representa un punto de partida para la contabilidad de base de devengo según las NICSP. En la fecha de adopción, una entidad que adopta las NICSP por primera vez aplicará los requerimientos de las NICSP de manera retrospectiva, salvo bajo las exenciones previstas por la NICSP 33 (NICSP 33.16). Una entidad que adopta por primera vez usará las mismas políticas contables en su estado de situación financiera de apertura y durante todos los períodos presentados, salvo donde se prevean exenciones en la NICSP 33 (NICSP 33.17). Estas políticas contables deben cumplir con cada NICSP vigente a la fecha de adopción, salvo cuando la NICSP 33 otorgue exenciones de los requerimientos en ciertas áreas en la forma de disposiciones transitorias.

La NICSP 33 distingue entre dos tipos de disposiciones transitorias. El primer tipo incluye todas las exenciones que no afectan la presentación fiel y cumplimiento con las NICSP de base de devengo (NICSP 33.27). El segundo tipo incluye todas las exenciones que sí afectan la presentación fiel y el cumplimiento con las NICSP de devengo durante el período de transición (NICSP 33.33 y ss.). Una entidad que adopta las NICSP por primera vez y que aplica las exenciones del segundo tipo no podrá declarar cumplimiento total con las NICSP durante el período de transición (NICSP 33.28). Por lo tanto, sus estados financieros se denominarán “estados financieros de transición hacia las NICSP” según la NICSP 33.13. Sin embargo, si una entidad que adopta por primera vez aplica solo las exenciones del primer tipo, en principio será capaz de declarar cumplimiento total con las NICSP. Por lo tanto, los estados financieros de una entidad que adopta por primera vez que aplica solamente las exenciones del primer tipo, o no aplica ninguna exención, serán denominados los “primeros estados financieros conforme a las NICSP” según la NICSP 33.11.

Si una entidad que adopta las NICSP por primera vez aprovecha las exenciones del segundo tipo, estas exenciones afectarán la presentación correcta de los estados financieros y su capacidad de aseverar cumplimiento con las NICSP de base de devengo hasta que expiren las exenciones aplicadas, y/o las partidas relevantes se reconozcan y/o se midan según las NICSP aplicables.

La Figura 38 demuestra estos conceptos. Se asume para este caso que la entidad adopta las disposiciones transitorias del segundo tipo en el primer período sobre el que se informa y ninguna disposición transitoria en el segundo período sobre el que se informa (i.e., llega a cumplir totalmente con las NICSP). Según el IPSASB, el objetivo del período de preparación es llevar a cabo actividades preparatorias con respecto al estado de situación financiera de apertura y la aplicación por primera vez de las NICSP de base de devengo (como por ejemplo, introducir un sistema contable de base de devengo o el reconocimiento y medición de los activos fijos de la entidad). El período de preparación viene antes del período de transición (figura 38).

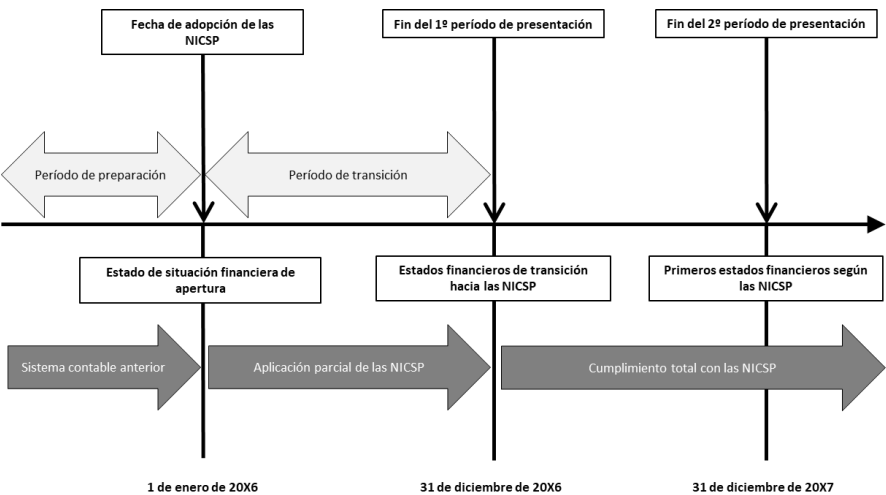


Figura 38: Adopción por primera vez de las NICSP de base de devengo: Resumen

Fuente: Elaboración propia

Una entidad que adopta las NICSP por primera vez, excepto cuando aplica las exenciones establecidas por la NICSP 33, reconocerá todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento es prescrito por las NICSP en su estado de situación financiera de apertura. Sin embargo, si una entidad que adopta las NICSP por primera vez aplica las exenciones establecidas por la NICSP 33 y reconoce y/o mide ciertos activos y/o pasivos por primera vez durante el período de transición o en sus primeros estados financieros conforme a la NICSP, no se requiere ninguna re-expresión retroactiva del estado de situación financiera de apertura.

Las políticas contables que una entidad que adopta por primera vez usa en sus estados financieros (de transición) conforme a las NICSP puede diferir de las que usaba según la base contable anterior. En este caso, la NICSP 33.21 requiere que las entidades que adoptan por primera vez reconozcan cualquier ajuste resultante en el saldo inicial de los resultados acumulados en el período en que las partidas relacionadas se reconocen y/o se miden por primera vez.

Disposiciones transitorias del primer tipo

Las disposiciones transitorias del primer tipo son las que no afectan la presentación correcta de los estados financieros y el cumplimiento con las NICSP de base de devengo durante el período de transición. Una de las exenciones más fundamentales de este tipo se da por el enfoque del costo atribuido (NICSP 33.9 y 33.64). El enfoque del costo atribuido permite que las entidades que adoptan las NICSP por primera vez

midan ciertos activos y/o pasivos al valor razonable, y no al costo, cuando todavía no hay información confiable sobre el costo de estos activos o pasivos. El valor razonable, en este caso, se determina a la fecha en que los activos y pasivos son reconocidos y/o medidos por primera vez en (i) el estado de situación financiera de apertura, (ii) los estados financieros de transición conforme a las NICSP, o (iii) los primeros estados financieros conforme a las NICSP.

El uso del enfoque del costo atribuido no corresponde a la aplicación del modelo del valor razonable para la medición posterior, sino que el valor razonable sirve para sustituir el costo de adquisición o el costo depreciado a una fecha determinada (i.e., sirve como costo atribuido). La depreciación o amortización posterior se basa en ese costo atribuido y comienza a partir de la fecha en que se determina el costo atribuido.

La NICSP 33.64 permite usar el valor razonable como el costo atribuido para:

- a) Inventarios (NICSP 12)
- b) Propiedades de inversión (NICSP 16)
- b a) Activos por derecho de uso (ver NICSP 43 (ARRENDAMIENTOS))
- c) Propiedad, planta y equipo (NICSP 17 y NICSP 45)
- d) Activos intangibles distintos a los generados internamente y que cumplen (i) los criterios de reconocimiento en la NICSP 31 (excluyendo el criterio de medición confiable) y los criterios de la NICSP 31 para la revaluación (incluyendo la existencia de un mercado activo)
- e) Instrumentos financieros (NICSP 41)
- f) Activos de concesión de servicios (NICSP 32).

Los siguientes son ejemplos de disposiciones transitorias del primer tipo:

- a) Una entidad que adopta la NICSP por primera vez que elige medir al costo una inversión en una entidad controlada, negocio conjunto o entidad asociada en sus estados financieros separados puede optar entre (i) el costo o (ii) el costo atribuido para la medición de esta inversión en el estado separado de situación financiera de apertura. En este caso, el costo atribuido será el valor razonable a la fecha de adopción de las NICSP determinado según la NICSP 41.
- b) A diferencia de la NIIF 1, que requiere que las entidades que adoptan por primera vez presenten información comparativa, la NICSP 33 solo sugiere que las entidades que adoptan por primera vez presenten información comparativa en sus primeros estados financieros de transición conforme a las NICSP o los primeros estados financieros conforme a las NICSP. Sin embargo, la NICSP 33.79 prescribe los requerimientos de información mínima que la entidad que adopta por primera vez debe incluir en sus estados financieros si decide no presentar información comparativa.

- c) En la fecha de adopción de las NICSP, las entidades que adoptan por primera vez clasificarán todos los arrendamientos existentes como arrendamientos operativos o financieros (contabilidad del arrendador; ver NICSP 43). La NICSP 33.95 requiere que esta clasificación se realice según las circunstancias existentes al inicio del arrendamiento, pero solo en la medida que estas circunstancias sean aún conocidas en la fecha de adopción de las NICSP.
- d) Con respecto a la información financiera por segmentos, las entidades que adoptan por primera vez se encuentran exentas del requerimiento de presentar información por segmentos en sus estados financieros por un plazo de tres años a partir de la fecha de adopción de las NICSP.
- e) Las entidades que adoptan por primera vez deben aplicar los requerimientos de las NICSP 26 y 21 sobre el deterioro solo de forma prospectiva.
- f) La NICSP 33.102 ofrece algunas exenciones con respecto a la medición por primera vez de los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo bajo las NICSP. Además, la NICSP 33.103 prescribe que cualquier diferencia entre esta medición y la medición en base al sistema contable anterior de la entidad que adopta por primera vez, será reconocida como ajuste a los resultados acumulados de apertura del período en que se reconocen los ítems por primera vez.

Disposiciones transitorias del segundo tipo

Las disposiciones transitorias del segundo tipo son aquellas que sí afectan la presentación correcta de los estados financieros y el cumplimiento con las NICSP de base de devengo durante el período de transición.

La principal exención de este tipo es establecida en la NICSP 33.36, y señala que si la entidad que adopta por primera vez no ha reconocido los activos y/o pasivos bajo su base contable anterior (porque antes aplicaba una base contable de efectivo), no debe reconocer ni medir los siguientes activos y/o pasivos para los períodos de información que comienzan dentro de tres años a partir de la fecha de adopción de las NICSP:

- a) Inventarios (NICSP 12)
- b) Propiedades de inversión (NICSP 16)
- c) Propiedad, planta y equipo (NICSP 17 y NICSP 45)
- d) Planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo (NICSP 39)
- e) Activos intangibles (NICSP 31)
- f) Activos biológicos (NICSP 27)
- g) Activos de concesión de servicios y los pasivos asociados (NICSP 32)

- h) Instrumentos financieros (NICSP 41)
- i) Activos por derecho de uso y pasivos por arrendamiento relacionados (NICSP 43)
- j) Beneficios sociales (NICSP 42)

Adicionalmente, la entidad que adopta por primera vez no tiene la obligación de aplicar los requerimientos de la NICSP 23 y NICSP 47 con respecto al reconocimiento y medición de los ingresos de transacciones sin contraprestación por un período de transición de tres años a partir de la fecha de adopción de las NICSP. De manera similar, la entidad que adopta por primera vez no tiene la obligación de aplicar los requerimientos de la NICSP 43 (Arrendamientos) mientras aplique las exenciones de la NICSP 33.36 (i.e., aquellas relacionadas con el reconocimiento de PP&E o activos intangibles). La NICSP 33.48 establece otra exención relacionada con respecto al reconocimiento de las provisiones para el desmantelamiento y restauración del lugar. En cuanto a los requerimientos de revelación de NICSP sobre las partes relacionadas, una entidad que adopta por primera vez puede elegir, durante un período de transición de tres años, si revela o no las relaciones y transacciones entre partes relacionadas e información sobre el personal clave de la gerencia.

La NICSP 33.53 establece que una entidad que adopta NICSP por primera vez que no reconocía anteriormente su participación en entidades controladas, entidades asociadas o negocios conjuntos tendrá un período de transición de tres años en el cual no tiene la obligación de reconocer y/o medir su participación en estas entidades según las demás NICSP. Esta exención se aplica tanto a los estados financieros separados como los consolidados. Además, la NICSP 33.55 permite que las entidades que adopten las NICSP por primera vez y presenten estados financieros consolidados decidan no eliminar todos los saldos, transacciones, ingresos y gastos entre entidades dentro de la entidad económica por un período de transición de tres años. La NICSP 33.58 especifica en este contexto que los estados financieros no serán denominados estados financieros consolidados hasta que (a) se expiren las exenciones aplicadas de la NICSP 33.53 y/o la NICSP 33.55; o (b) la participación en las otras entidades se haya reconocido y/o medido adecuadamente, y (c) se eliminen los saldos, transacciones, ingresos y gastos entre las entidades dentro de la entidad económica.

Requerimientos de revelación

Si se aplican las disposiciones transitorias y exenciones de la NICSP 33, una entidad que adopta NICSP por primera vez debe revelar información sobre las exenciones y disposiciones transitorias adoptadas, y el avance hacia la presentación correcta y el cumplimiento con las NICSP de base de devengo. Las revelaciones previstas por la NICSP 33 ayudarán por un lado a que los usuarios monitoreen el avance de la entidad que adopta las NICSP por primera vez hacia el cumplimiento de las políticas contables con las NICSP aplicables, y por el otro, a que identifiquen las posibles desviaciones de

los requerimientos de las NICSP. Los requerimientos de revelación de la NICSP 33 se encuentran en NICSP 33.135-152.

Fecha de vigencia

Una entidad que adopta las NICSP por primera vez aplicará la NICSP 33 si sus primeros estados financieros conforme a las NICSP son para un período que comienza a partir del 1 de enero de 2017. Una vez que la NICSP 33 entre en vigencia, las disposiciones transitorias establecidas en esta NICSP reemplazarán las disposiciones transitorias respectivas contenidas en las NICSP individuales. La NICSP 33 ha sido enmendada por *mejoras recientes a las NICSP* (cambios menores y actualizaciones) y a otras normas. Para ver las fechas efectivas de estas enmiendas, consulte el párrafo de la NICSP 33.154A y siguientes.

NICSP 34: Estados Financieros Separados

Objetivo

Esta norma prescribe la contabilidad y los requerimientos de revelación para las inversiones en las entidades controladas, negocios conjuntos y entidades asociadas cuando una entidad elige o debe preparar sus estados financieros separados.

Norma NIIF Asociada

NIC 27, *Estados Financieros Separados*

Contenido

Definiciones principales

Estados financieros consolidados son los estados financieros de una entidad económica en los cuales se presentan los activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la entidad controladora y sus entidades controladas como los de una sola entidad económica.

Estados financieros separados son aquellos presentados por una entidad, donde la entidad podría elegir, sujeto a los requerimientos de esta norma, contabilizar sus inversiones en las entidades controladas, negocios conjuntos y entidades asociadas al costo, según la NICSP 41, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* o usando el método de participación descrito en la NICSP 36, *Inversiones en Entidades Asociadas y Negocios Conjuntos*.

Contabilización de las inversiones en filiales, entidades controladas conjuntamente y entidades asociadas en los estados financieros separados según las NICSP

La NICSP 34.12 requiere que cuando una entidad prepare estados financieros separados, contabilice las inversiones en filiales, entidades controladas conjuntamente y entidades asociadas en estados financieros separados ya sea:

- a) Al costo,
- b) Como instrumento financiero según la NICSP 41, o
- c) Aplicando el método de participación conforme a la NICSP 36.

Las mismas políticas contables deben aplicarse para inversiones similares.

Si una entidad, según el párrafo 24 de la NICSP 36, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*, elige medir sus inversiones en entidades asociadas o negocios conjuntos al valor razonable con efecto en los resultados según la NICSP 41, también debe contabilizar sus inversiones de la misma manera en sus estados financieros separados.

Además, si la entidad controladora tiene la obligación, según el párrafo 56 de la NICSP 35 *Estados Financieros Consolidados*, de medir sus inversiones en una entidad controlada al valor razonable con cambios en los resultados según la NICSP 41, también contabilizará esa inversión de la misma manera en sus estados financieros separados. Una entidad controladora de una entidad de inversión que tiene la obligación de preparar estados financieros consolidados y medir las inversiones de una entidad de inversión controlada según el párrafo 58 de la NICSP 35, debe contabilizar la inversión en la entidad de inversión de la misma manera en sus estados financieros separados. Específicamente, la NICSP 35.58 requiere que las inversiones de la entidad de inversión controlada se midan al valor razonable con efecto en los resultados bajo la NICSP 41 y que los demás activos, pasivos, ingresos y gastos de la entidad de inversión controlada se consoliden según los requerimientos de la NICSP 35.38-55.

Cuando una entidad controladora deja de ser una entidad de inversión, o llega a ser una entidad de inversión, contabilizará el cambio a partir de la fecha en que cambió su situación, de la siguiente forma:

- a) Cuando una entidad deja de ser entidad de inversión, la entidad contabiliza una inversión en una entidad controlada según la NICSP 34.12 (ver arriba). La fecha de cambio de situación será la fecha de adquisición atribuida. El valor razonable de la entidad controlada en la fecha de adquisición atribuida representará la contraprestación atribuida transferida en la contabilización de la inversión según la NICSP 34.12.
- b) Cuando una entidad llega a ser entidad de inversión, contabiliza una inversión en una entidad controlada al valor razonable con cambios en los resultados (ahorro o desahorro) según la NICSP 41. La diferencia entre el valor en libros anterior de la entidad controlada y su valor razonable a la fecha de cambio de situación del inversionista se reconoce como ganancia o pérdida en los resultados. El monto acumulado de cualquier ganancia o pérdida antes reconocida directamente en activos netos/patrimonio con respecto a esas entidades controladas será tratado como si la entidad de inversión hubiese enajenado esas entidades controladas a la fecha de cambio de situación.

Los dividendos o distribuciones similares de una entidad controlada, negocio conjunto o entidad asociada se reconocen en los estados financieros separados de la entidad cuando se establece su derecho de recibir el dividendo o distribución similar. El dividendo o distribución similar se reconoce en los resultados, salvo que la entidad elija usar el método de participación, en cuyo caso el dividendo o distribución similar se reconoce como una reducción del valor en libros de la inversión.

Cuando una entidad controladora reorganiza la estructura de su entidad económica, estableciendo una nueva entidad como su entidad controladora de tal forma que cumpla con los siguientes criterios:

- a) La nueva entidad controladora obtiene el control de la entidad controladora original, ya sea
 - (i) por la emisión de instrumentos de patrimonio a cambio de instrumentos de patrimonio existentes de la entidad controladora original, o
 - (ii) por otro mecanismo que dé lugar a que la nueva entidad controladora tenga participación controladora en la propiedad de la entidad controladora original;
- b) Los activos y pasivos de la nueva entidad económica y la entidad económica original son los mismos inmediatamente antes y después de la reorganización; y
- c) Los propietarios de la entidad controladora original antes de la reorganización tienen la misma participación absoluta y relativa en los activos netos de la entidad económica original y de la nueva entidad económica inmediatamente antes y después de la reorganización;

y la nueva entidad controladora contabiliza su inversión en la entidad controladora original según la NICSP 34.12(a) en sus estados financieros separados, i.e. al costo, la nueva entidad controladora mide el costo al valor contable de su participación en los conceptos de activos netos/patrimonio señalados en los estados financieros separados de la entidad controladora original a la fecha de la reorganización.

Revelación

Cuando una entidad controladora elige no preparar estados financieros consolidados y, en cambio, prepara estados financieros separados, según la NICSP 35.5, la entidad revelará en sus estados financieros separados:

- a) El hecho de que los estados financieros son estados financieros separados; que se ha aplicado la exención de la consolidación; el nombre de la entidad cuyos estados financieros consolidados conforme a las NICSP han sido presentados para uso público; y la dirección donde se pueden obtener esos estados financieros consolidados.
- b) Una lista de inversiones significativas en las entidades controladas, negocios conjuntos y entidades asociadas, incluyendo:
 - (i) El nombre de esas entidades controladas, negocios conjuntos y entidades asociadas.
 - (ii) La jurisdicción en que operan esas entidades controladas, negocios conjuntos y entidades asociadas (si es diferente de la jurisdicción de la entidad controladora).
 - (iii) Su participación en la propiedad de esas entidades y una descripción de cómo se ha determinado esa participación en la propiedad.

- c) Una descripción del método usado para contabilizar las entidades controladas, negocios conjuntos y entidades asociadas enumerados en (b).

Cuando una entidad de inversión que es entidad controladora (distinta de la entidad controladora cubierta en la NICSP 34.20) prepara, según la NICSP 34.10, estados financieros separados como sus únicos estados financieros, revelará ese hecho. La entidad de inversión también debe presentar revelaciones sobre las entidades de inversión exigidas en la NICSP 38, *Información a Revelar Sobre Participaciones en Otras Entidades*.

Si una entidad controladora, que en sí no es una entidad de inversión, tiene la obligación, según la NICSP 35.56, de medir las inversiones de una entidad de inversión controlada al valor razonable con efecto en los resultados según la NICSP 41 y de consolidar los demás activos y pasivos e ingresos y gastos de la entidad de inversión controlada, revelará ese hecho. Adicionalmente, la entidad debe presentar revelaciones sobre las entidades de inversión conforme a la NICSP 38.

Cuando una entidad controladora (distinta de la entidad controladora cubierta en los párrafos NICSP 34.20-21) o un inversionista con control conjunto de, o influencia significativa sobre, una entidad participada prepara estados financieros separados, la entidad controladora o inversionista identificará los estados financieros preparados según la NICSP 35, la NICSP 36 o la NICSP 37, a los cuales se relacionan. La entidad controladora o inversionista también revela en sus estados financieros separados:

- a) El hecho de que son estados financieros separados y las razones por las que son preparados, si no son requeridos por ley u otra autoridad.
- b) Una lista de las entidades controladas, negocios conjuntos y entidades asociadas relevantes, inclusive:
- (i) El nombre de las entidades controladas, negocios conjuntos y entidades asociadas.
 - (ii) La jurisdicción en que operan esas entidades controladas, negocios conjuntos y entidades asociadas (si es diferente de la jurisdicción de la entidad controladora).
 - (iii) Su participación en la propiedad de esas entidades y una descripción de cómo se ha determinado esa participación en la propiedad.
- c) Una descripción del método usado para contabilizar las entidades controladas, negocios conjuntos y entidades asociadas enumeradas en (b).

Fecha de vigencia

Los períodos que comienzan a partir del 1 de enero de 2017. La NICSP 34.24-31 indica disposiciones transitorias adicionales. La NICSP 34 ha sido enmendada por *Mejoras a las NICSP* y a otras normas. Para ver las fechas efectivas de estas enmiendas, consulte la NICSP 34.32.A y siguientes.

NICSP 35: Estados Financieros Consolidados

Objetivo

La norma establece los requerimientos para la presentación y preparación de estados financieros consolidados de una **entidad económica** bajo la base contable de devengo. Adicionalmente, contiene directrices sobre el alcance de un grupo consolidado de una entidad económica y describe los procedimientos de consolidación.

Norma NIIF Asociada

NIIF 10, *Estados Financieros Consolidados*

Contenido

Definiciones principales

Beneficios: son las ventajas que obtiene una entidad de su participación con otras entidades. Los beneficios pueden ser financieros o no financieros. El impacto real de la participación de la entidad con otra entidad puede tener aspectos positivos o negativos.

Acuerdo vinculante: Para efectos de esta norma, un acuerdo vinculante es aquel que otorga a las partes derechos y obligaciones exigibles como si fuera en la forma de un contrato. Incluye derechos de contratos u otros derechos legales.

Estados financieros consolidados: son los estados financieros de una entidad económica en los cuales se presentan los activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la entidad controladora y sus entidades controladas como los de una sola entidad económica.

Control: Una entidad controla otra entidad cuando la entidad se expone, o tiene derecho, a beneficios variables procedentes de su participación con la otra entidad y tiene la capacidad de afectar la naturaleza y monto de esos beneficios a través de su control sobre la otra.

Una **entidad controlada** es una entidad que es controlada por otra entidad.

Una **entidad controladora** es una entidad que controla una o más entidades.

Un **decisor** es una entidad con el derecho de tomar decisiones como principal o agente de otras partes.

Una **entidad económica** es una entidad controladora y sus entidades controladas.

Una **entidad de inversión** es una entidad que:

- a) Obtiene fondos de uno o más inversionistas con el propósito de prestar servicios de gestión de inversiones a dicho(s) inversionista(s);

- b) Tiene el propósito de invertir fondos únicamente para obtener retornos sobre apreciaciones de capital, ingresos de inversiones, o ambos; y
- c) Mide y evalúa el rendimiento de prácticamente todas sus inversiones sobre la base del valor razonable.

Una **participación no controladora** se refiere a los activos netos/patrimonio en una entidad controlada no atribuible, directa o indirectamente, a la entidad controladora.

Poder: consiste en los derechos existentes que otorgan la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes de otra entidad.

Derechos de protección: son los derechos diseñados para proteger los intereses de la parte que los mantiene sin otorgarle poder sobre la entidad relacionada.

Actividades relevantes: Para efectos de esta norma, las actividades relevantes son actividades de la entidad potencialmente controlada que afectan significativamente la naturaleza y monto de los beneficios que una entidad recibe de su participación en esa otra entidad.

Derechos de destitución: son derechos de privar al decisor de su autoridad para tomar decisiones.

Obligación de presentar estados financieros consolidados

Una entidad controladora presenta estados financieros consolidados al consolidar sus entidades controladas conforme a las disposiciones de esta norma. Se encuentra exenta de la presentación de estados financieros consolidados según la NICSP 35.5 si cumple con todos los criterios a continuación:

- a) La entidad controladora en sí es una entidad controlada y las necesidades de información de los usuarios son satisfechas por los estados financieros consolidados de su entidad controladora, y, en el caso de una entidad controlada parcialmente, todos los otros propietarios, inclusive aquellos sin derecho de voto, han sido informados y no se oponen a que la entidad no presente estados financieros consolidados;
- b) Sus instrumentos de deuda o de patrimonio no se cotizan en un mercado público (bolsa de valores nacional o internacional, o mercado extrabursátil, inclusive mercados locales y regionales);
- c) No presentó, ni tampoco se encuentra en el proceso de presentar, sus estados financieros a una comisión de valores u otra organización reguladora para efectos de emitir alguna clase de instrumentos en un mercado público; y
- d) Su entidad controladora final o intermediaria produce estados financieros disponibles para uso público y cumple con las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), en los cuales las entidades

controladas se consolidan y se miden al valor razonable con efecto en los resultados según esta norma.

Si una entidad controladora cumple con los criterios de exención, puede optar por no presentar los estados financieros consolidados y solo presentar estados financieros separados.

Adicionalmente, una entidad controladora que es **entidad de inversión** no tiene la obligación de consolidar sus entidades controladas, sino que mide su inversión en una entidad controlada al valor razonable con cambios en los resultados según la NICSP 41 *Instrumentos Financieros*. Sin embargo, si una entidad de inversión tiene una entidad controlada que en sí no es entidad de inversión y cuyo propósito y actividades principales son la prestación de servicios relacionados con las actividades de inversión de la entidad de inversión (ver NICSP 35.GA98-GA100), consolidará esa entidad controlada según la NICSP 35.38.

NICSP aplicables a participaciones mantenidas en otras entidades

La Figura 39 ilustra la norma que se aplicará a la participación mantenida por una entidad en otras entidades, dependiendo del nivel de influencia que una entidad tiene sobre su entidad participada.

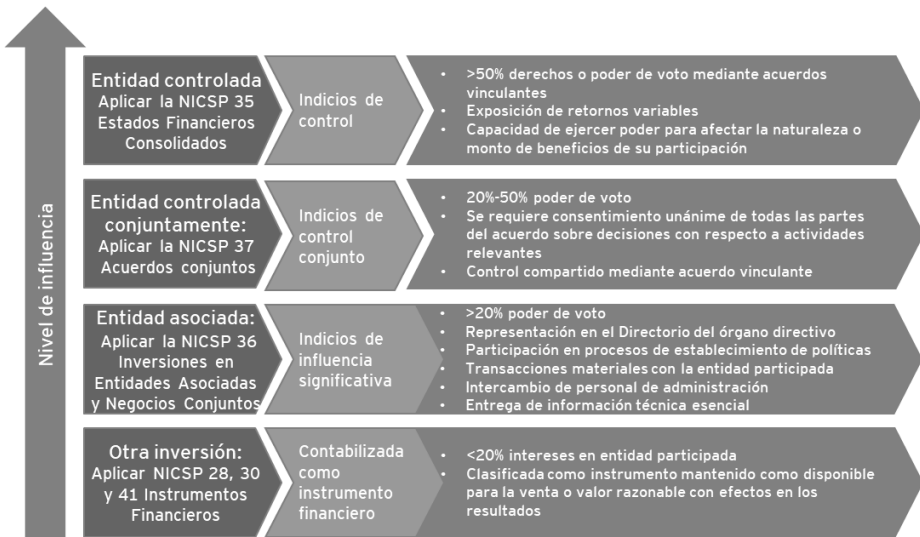


Figura 39: Norma que se aplicará a la participación mantenida por una entidad en otras entidades, dependiendo del nivel de influencia

Alcance del grupo consolidado

El criterio decisivo para la consolidación de una entidad es el **control**. Una entidad controla otra entidad cuando la entidad se expone, o tiene derecho, a beneficios

variables procedentes de su participación con la otra entidad y tiene la capacidad de afectar la naturaleza y monto de esos beneficios a través de su control sobre la otra. Por lo tanto, según la NICSP 35.20, una entidad controla otra entidad cuando, y solamente cuando, la entidad tiene todos los siguientes:

- ▶ Poder sobre la otra entidad
- ▶ Exposición, o derechos, a beneficios variables procedentes de su participación con la otra entidad
- ▶ La capacidad de usar su poder sobre la otra entidad para afectar la naturaleza y monto de esos beneficios procedentes de su participación con la otra entidad

Poder

Una entidad tiene poder sobre otra entidad cuando tiene derechos existentes que le otorgan la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes, i.e., las actividades que afectan de manera significativa a la naturaleza o importe de los beneficios de su participación con la otra entidad. El derecho de dirigir las políticas financieras y operativas de otra entidad indica que una entidad tiene la capacidad de dirigir las actividades relevantes de la otra entidad; esta es la forma en que se demuestra el poder frecuentemente en el sector público.

El poder surge de derechos. En algunos casos, la evaluación del poder es bien simple, como cuando el poder sobre otra entidad se obtiene directamente y solamente a partir de los derechos de voto otorgados por instrumentos de patrimonio como las acciones. Sin embargo, a menudo las entidades del sector público obtienen poder sobre otra entidad a partir de derechos distintos a los derechos de voto. Se le puede conferir derechos a una entidad mediante **acuerdos vinculantes**. Estos derechos podrían darle a la entidad el poder de exigir que la otra entidad distribuya activos o incurra en pasivos de tal forma que afecte la naturaleza o importe de los beneficios recibidos por la primera entidad. La evaluación de si tales derechos dan lugar a poder sobre otra entidad podría ser compleja y requerir la consideración de varios factores en conjunto.

Una entidad puede tener poder sobre otra entidad aun cuando no sea responsable de las operaciones diarias de la otra entidad o de la manera en que la otra entidad realiza las funciones prescritas. La ley puede darle poder a entes u oficiales reglamentarios para que lleven a cabo sus funciones de manera independiente al gobierno. La existencia de poderes reglamentarios que operan de manera independiente no necesariamente excluye que una entidad tenga la capacidad de dirigir las políticas operativas y financieras de otra entidad con poderes reglamentarios para así obtener beneficios. Por ejemplo, la independencia del banco central con respecto a la política monetaria no excluye la posibilidad de que el banco central sea controlado. Se deben considerar todos los hechos y circunstancias.

La norma también aclara que el control normativo, por sí solo, no necesariamente da lugar a poder. Por ejemplo, los gobiernos pueden aprobar reglamentos para proteger la salud y seguridad de la comunidad mediante la restricción de la venta de bienes

peligrosos, pero esas condiciones normalmente no darían lugar a poder bajo la NICSP 35.

Adicionalmente, la dependencia económica, por sí sola, no da lugar al poder, según se define en esta norma. Por ejemplo, las actividades de una entidad pueden ser financiadas principalmente con subsidios otorgados por una sola entidad, pero esto debe considerarse en conjunto con otros factores de control antes de concluir que la entidad sea controlada por su concedente.

Beneficios

Una entidad se expone, o tiene derecho a, beneficios variables debido a su participación en una entidad sujeta a evaluación de control cuando los beneficios que busca de su involucramiento tienen la posibilidad de variar debido al rendimiento de la otra entidad. Las entidades participan con otras entidades con la expectativa de recibir beneficios financieros o no financieros positivos en el tiempo.

Los beneficios que recibe la entidad a partir de su participación en la entidad sujeta a evaluación de control podrían ser financieros, no financieros o ambos. Los beneficios financieros incluyen retornos sobre inversiones como los dividendos y distribuciones similares y a veces se denominan “retornos”. Los beneficios no financieros incluyen las ventajas que surgen de recursos escasos que no se miden en términos financieros, y los beneficios económicos recibidos directamente de los beneficiarios de servicios de la entidad. Los beneficios no financieros pueden ocurrir cuando las actividades de la otra entidad son coherentes (alineados) con los objetivos de la entidad y apoyan a la entidad en el cumplimiento de sus objetivos.

Vínculo entre poder y beneficios

Una entidad controla otra entidad si la entidad no solo tiene poder sobre la entidad sujeta a evaluación de control y exposición o derechos a beneficios variables a partir de su participación con la otra entidad, sino también la capacidad de usar su poder para afectar la naturaleza o importe de los beneficios a partir de su participación con la entidad sujeta a evaluación de control.

Es fundamental la consideración de si una entidad con derechos de toma de decisiones se encuentra ejerciendo esos derechos como titular, agente, o en nombre y a beneficio de otra. Un agente es una parte contratada principalmente para actuar en nombre y a beneficio del representado, y por lo tanto no se considera que el agente controle la otra entidad cuando ejerce su autoridad de toma de decisiones.

Una entidad reevaluará si controla otra entidad si los hechos y circunstancias indican que ha habido cambios en uno o más de los tres elementos de control enumerados en la NICSP 35.20.

Procedimientos de consolidación

En la preparación de los estados financieros consolidados, los estados financieros de las entidades controladoras y sus entidades controladas se combinan línea por línea, sumando los conceptos similares o idénticos de activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo. El registro de la inversión de la entidad controladora en cada entidad controlada se compensa contra la porción que pertenece a la entidad controladora de los activos netos/patrimonio de cada entidad controlada. Se eliminan totalmente los saldos intercompañías, transacciones e ingresos y gastos entre las entidades según la NICSP 35.40.

Los estados financieros de la entidad controladora y sus entidades controladas utilizados en la preparación de los estados financieros consolidados serán preparados a la misma fecha de presentación. Si el cierre del período de información de la entidad controladora es diferente del cierre de una entidad controlada, la entidad controladora tiene la opción de obtener, para efectos de consolidación, información financiera adicional a la misma fecha que los estados financieros de la entidad controladora; o de utilizar los últimos estados financieros de la entidad controlada ajustados para los efectos de las transacciones o eventos importante que ocurren entre la fecha de esos estados financieros y la fecha de los estados financieros consolidados.

Los estados financieros consolidados deben ser preparados aplicando políticas contables uniformes para transacciones similares o idénticas y otros eventos en circunstancias similares.

Las participaciones no controladoras se presentan en el estado consolidado de situación financiera dentro de activos netos/patrimonio, por separado de los activos netos/patrimonio de la entidad controladora. Las participaciones no controladoras en los resultados del grupo también se revelan por separado.

Fecha de vigencia

Los estados financieros anuales para períodos que comienzan a partir del 1 de enero de 2017.

La NICSP 35 ha sido enmendada por otras normas. Para ver las fechas efectivas de estas enmiendas, consulte la NICSP 35.79.A y siguientes.

NICSP 36: Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos

Objetivo

Esta norma establece los requerimientos para la contabilización de las inversiones en entidades asociadas y negocios conjuntos para los inversionistas con influencia significativa sobre, o control conjunto de, una entidad participada donde la inversión conduce a la tenencia de una participación cuantificable en la propiedad.

Norma NIIF Asociada

NIC 28, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*

Contenido

Definiciones principales

Una **entidad asociada** es una entidad sobre la cual el inversionista tiene influencia significativa.

Acuerdo vinculante: Para efectos de esta norma, un acuerdo vinculante es un arreglo que confiere derechos y obligaciones exigibles a las partes como si fuera en la forma de un contrato. Incluye derechos procedentes de contratos u otros derechos legales.

Estados financieros consolidados: son los estados financieros de una entidad económica en los cuales se presentan los activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la entidad controladora y sus entidades controladas como los de una sola entidad económica (NICSP 35).

El método de participación es un método contable por el cual la inversión se reconoce inicialmente al costo y se ajusta posteriormente según el cambio post-adquisición en la participación del inversionista en los activos netos/patrimonio de la entidad participada, entidad asociada o negocio conjunto. Las ganancias o pérdidas del inversionista incluyen su participación en las ganancias o pérdidas de la entidad participada, y los activos netos/patrimonio incluyen su participación en los cambios de los activos netos/patrimonio de la entidad participada que no se han reconocido en las ganancias o pérdidas de la entidad participada.

Un **acuerdo conjunto** es un arreglo donde dos o más partes comparten control conjunto.

Control conjunto: es el control compartido de un arreglo mediante un acuerdo vinculante, que existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control (NICSP 37).

Un **negocio conjunto** es un acuerdo conjunto por el cual las partes con control conjunto del arreglo tienen derecho a los activos netos del arreglo.

Un **participante en un negocio conjunto** es una parte en un negocio conjunto con control conjunto sobre ese negocio conjunto.

Influencia significativa: es el poder de participar en las decisiones sobre las políticas financieras y operativas de otra entidad, sin llegar a ser control o control conjunto de esas políticas.

El método de participación se aplica para la contabilidad de entidades asociadas y negocios conjuntos dentro del alcance de esta norma.

Influencia significativa

Según la NICSP 36.11, se asume que una entidad tiene **influencia significativa** sobre una entidad participada si tiene (directa o indirectamente) una participación cuantificable en la propiedad de 20 por ciento del poder de voto de la entidad participada. La existencia de influencia significativa normalmente se evidencia de una o más de las siguientes maneras:

- ▶ Representación en el directorio y en el órgano rector equivalente de la entidad participada;
- ▶ Participación en los procesos para establecer las políticas, inclusive la participación en decisiones sobre dividendos o distribuciones similares;
- ▶ Transacciones materiales entre el inversionista y su entidad participada;
- ▶ Intercambio de personal gerencial; o
- ▶ Entrega de información técnica esencial.

Aplicación del método de participación

Las inversiones en entidades asociadas y negocios conjuntos se contabilizan en los estados financieros consolidados utilizando el **método de participación**. El método de participación es un método contable por el cual la inversión se reconoce inicialmente al costo y se ajusta posteriormente según el cambio post-adquisición en la participación del inversionista en los activos netos/patrimonio de la entidad participada. Las ganancias o pérdidas del inversionista incluyen la participación del inversionista en las ganancias o pérdidas de la entidad participada.

Las distribuciones recibidas de una entidad participada reducen el valor contable de la inversión. Podría ser necesario realizar ajustes al valor contable por cambios en la participación proporcional del inversionista en la entidad participada que surgen de cambios en el patrimonio de la entidad participada que no se han reconocido en las ganancias o pérdidas de la entidad participada. Tales cambios pueden surgir de la revalorización de propiedad, planta y equipo (NICSP 17) o de la conversión de los estados financieros denominados en moneda extranjera (NICSP 4). A diferencia de los ajustes al valor contable para los cambios en la participación proporcional del

inversionista, la porción del inversionista en esos cambios se reconoce directamente en los activos netos/patrimonio del inversionista.

Existe una exención de la aplicación del método de participación solo en circunstancias limitadas. Ver la NICSP 36.23-25 para más información.

En cuanto un inversionista deje de tener influencia significativa sobre una entidad asociada o negocio conjunto, dejará de usar el método de participación y contabilizará la inversión de la siguiente forma:

- ▶ Si la inversión llega a ser una entidad controlada, la transacción se contabiliza según la NICSP 40 y la NICSP 35.
- ▶ Si la participación conservada en la antigua entidad asociada o negocio conjunto es un activo financiero (p.ej. el inversionista reduce su participación en los derechos de voto de la entidad participada a menos de 20 por ciento), el inversionista medirá la participación conservada al valor razonable, y ese valor se considerará como su valor razonable en el momento del reconocimiento inicial como activo financiero según la NICSP 41.
- ▶ Cuando una entidad deja de usar el método de participación, esta contabilizará todos los montos previamente reconocidos directamente en sus activos netos/patrimonio con respecto a esa inversión sobre la misma base que se hubiese exigido si la entidad participada hubiera enajenado directamente los activos o pasivos relacionados.

Si una inversión en una entidad asociada llega a ser una inversión en un negocio conjunto (o viceversa), la entidad seguirá aplicando el método de participación y no medirá la participación conservada nuevamente.

Si se reduce la participación de una entidad en la propiedad de una entidad asociada o un negocio conjunto, pero la inversión sigue clasificándose como entidad asociada o negocio conjunto, respectivamente, la entidad transferirá directamente a los resultados acumulados del período la proporción de la ganancia o pérdida previamente reconocida en los activos netos/patrimonio a esa reducción en la participación en la propiedad, si se requiriera que esa ganancia o pérdida se transfiriera directamente a los resultados acumulados en el momento de enajenación de los activos o pasivos relacionados (NICSP 36.28).

En la aplicación del método de participación, el inversionista usa los últimos estados financieros disponibles de la entidad asociada según las disposiciones de la NICSP 36.36. Cuando las fechas de presentación del inversionista y de la entidad asociada son diferentes, el inversionista puede obtener información financiera adicional a la misma fecha que los estados financieros del inversionista, o, usar los últimos estados financieros disponibles de la entidad asociada o negocio conjunto ajustados por los efectos de transacciones o eventos significativos ocurridos entre la fecha de esos estados financieros y la fecha de los estados financieros del

inversionista. A diferencia de la NIC 28, el IPSASB acordó no limitar la diferencia en las fechas a tres meses (NICSP 36.FC10).

Según la NICSP 36.37, los estados financieros del inversionista deben prepararse aplicando políticas contables para transacciones y eventos similares e idénticos en circunstancias similares. Si una entidad asociada usa políticas contables distintas de las del inversionista para transacciones y eventos similares e idénticos en circunstancias similares, se deben hacer ajustes para alinear las políticas contables de la entidad asociada con las del inversionista.

Pérdidas en las inversiones contabilizadas según el método de participación

Si la participación de la entidad en las pérdidas de una entidad asociada o negocio conjunto equivale o supera su participación en la entidad asociada o negocio conjunto, la entidad deja de reconocer su participación en las pérdidas posteriores. La participación en una entidad asociada o negocio conjunto es el valor contable de la inversión en la entidad asociada o negocio conjunto determinado según el método de participación junto con cualquier participación de largo plazo que, esencialmente, forma parte de la inversión neta de la entidad en la entidad asociada o negocio conjunto.

Después de reducir la participación de la entidad a cero, se provisionan las pérdidas adicionales, y se reconoce un pasivo, solo en la medida que la entidad haya incurrido en obligaciones legales o constructivas o haya realizado pagos en nombre de la entidad asociada o negocio conjunto. Si la entidad asociada o negocio conjunto informa ganancias a futuro, la entidad reanuda el reconocimiento de su participación en esas ganancias solo después de que su participación en las ganancias equivalga a la participación en las pérdidas no reconocidas. En la práctica, esto significa que la entidad debe establecer un sistema para monitorear su participación en las pérdidas no reconocidas además de la participación en las ganancias utilizada para “neutralizar” las pérdidas no reconocidas.

Determinación de las pérdidas por deterioro

Después de aplicar el método de participación, incluyendo el reconocimiento de los déficits de la asociada o del negocio conjunto, la entidad aplica los párrafos 44A-44C para determinar si existe evidencia objetiva de que la inversión neta en la asociada o negocio conjunto está deteriorada.

Cuando la aplicación de los párrafos 44A-44C indica que la inversión en una entidad asociada o negocio conjunto puede encontrarse deteriorada, la entidad aplica la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*, y posiblemente, la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo*.

La NICSP 26 instruye que la entidad determine el valor en uso de la inversión generadora de efectivo. En la determinación del valor en uso de la inversión generadora de efectivo según la NICSP 26, la entidad estimará:

- a) Su participación en el valor presente de los flujos de efectivo estimados futuros que se espera que sean generados por la entidad asociada o negocio conjunto, incluyendo los flujos de efectivo procedentes de las operaciones de la entidad asociada o negocio conjunto y las ganancias de la última enajenación de la inversión; o
- b) El valor presente de los flujos de efectivo estimados futuros que se espera que surjan de dividendos o distribuciones similares procedentes de la inversión, y de su última enajenación.

La NICSP 21 requiere que, si el valor recuperable de servicio de un activo es menor de su valor en libros, el valor en libros sea reducido a su valor recuperable de servicio. El valor recuperable de servicio es el mayor entre el valor razonable del activo no generador de efectivo menos los costos de venta y su valor en uso. El valor en uso de un activo no generador de efectivo es el valor presente del potencial de servicio restante del activo. El valor presente del potencial de servicio restante puede ser determinado según el enfoque del costo de reposición depreciado, el enfoque del costo de restauración o el enfoque de unidades de servicio, según aplique.

El valor recuperable de una inversión en una entidad asociada o negocio conjunto se determina para cada entidad asociada o negocio conjunto, salvo que la entidad asociada o negocio conjunto no genere entradas de efectivo a partir del uso continuo que sean principalmente independientes de los demás activos de la entidad.

Contabilización de las inversiones en entidades asociadas en los estados financieros separados

Una inversión en una entidad asociada o negocio conjunto se contabiliza en los estados financieros separados de la entidad según el párrafo 12 de la NICSP 34, *Estados Financieros Separados*.

Fecha de vigencia

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017 o después de esa fecha. La NICSP 36 ha sido enmendada por *Mejoras a las NICSP* y a otras normas. Para ver las fechas efectivas de estas enmiendas, consulte la NICSP 36.51A y siguientes.

NICSP 37: Acuerdos Conjuntos

Objetivo

La NICSP 37 regula la contabilización de información financiera por parte de entidades con participación en acuerdos controlados en conjunto (i.e., acuerdos conjuntos). La norma requiere que una entidad que forma parte de un acuerdo conjunto determine el tipo de acuerdo conjunto en que está involucrado, evaluando sus derechos y obligaciones y que contabilice tales derechos y obligaciones según el tipo de acuerdo conjunto.

Norma NIIF Asociada

NIIF 11, *Acuerdos Conjuntos*

Contenido

Definiciones principales

Un **acuerdo vinculante** es un acuerdo que confiere a las partes derechos y obligaciones exigibles como si fuera en la forma de un contrato. Incluye derechos procedentes de contratos u otros derechos legales.

Un **acuerdo conjunto** es un arreglo mediante el cual dos o más partes tienen control conjunto.

Control conjunto es el control compartido de un acuerdo mediante un acuerdo vinculante, que existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieran el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

Una **operación conjunta** es un acuerdo conjunto por el cual las partes con control conjunto del acuerdo tienen derechos sobre los activos, y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo.

Un **participante en una operación conjunta** es una parte en una operación conjunta con control conjunto sobre esa operación conjunta.

Un **negocio conjunto** es un acuerdo conjunto por el cual las partes con control conjunto del arreglo tienen derecho sobre los activos netos del acuerdo.

Un **participante en un negocio conjunto** es una parte en un negocio conjunto con control conjunto sobre dicho negocio conjunto.

Un **participante en un acuerdo conjunto** es una entidad que participa en un acuerdo conjunto, independientemente de si la entidad tiene control conjunto del acuerdo.

Un **vehículo separado** es una estructura financiera identificable por separado, que incluye las entidades legales separadas o las entidades reconocidas por estatuto, independientemente de si esas entidades poseen personería jurídica.

Alcance

Esta norma se aplica a todas las entidades que participan en un acuerdo conjunto.

Características de los acuerdos conjuntos

Un acuerdo conjunto tiene las siguientes características:

- a) Los participantes se encuentran obligados por un acuerdo vinculante (ver párrafos NICSP 37.GA2-GA4).
- b) El acuerdo vinculante otorga control conjunto sobre el acuerdo a dos o más participantes (ver párrafos NICSP 37.12-18).

Bajo la NICSP 37, un acuerdo conjunto puede ser una operación conjunta o un negocio conjunto.

El control conjunto es el control compartido de un acuerdo, que existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control. Dicho control compartido puede haber sido acordado mediante un acuerdo vinculante. Una entidad que participa en un acuerdo debe determinar si el acuerdo vinculante les entrega a todas las partes, o a un grupo de las partes, el control del acuerdo de forma colectiva. Todas las partes, o un grupo de ellas, controlan el acuerdo de forma colectiva cuando deben actuar juntos para dirigir las actividades que afectan significativamente los beneficios procedentes del acuerdo (i.e., las actividades relevantes) según la Figura 40.

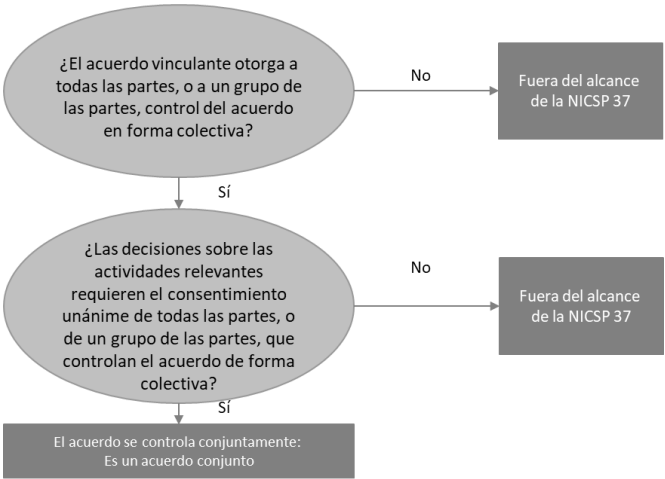


Figura 40: Determinación del control conjunto

Fuente: Federación Internacional de Contadores (IFAC), Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público, Edición 2022 Volumen 2, p. 1057

Tipos de acuerdos conjuntos

La clasificación de un acuerdo conjunto como operación conjunta o negocio conjunto depende de los derechos y obligaciones de las partes con respecto al acuerdo (ver Figura 41).

Una entidad determina el tipo de acuerdo conjunto en que participa al considerar sus derechos y obligaciones que surgen del acuerdo. Al hacer esa evaluación, la entidad considerará los siguientes elementos:

- a) La estructura del acuerdo conjunto (ver párrafos GA16-GA21).
- b) Cuando el acuerdo conjunto se estructura mediante un vehículo separado:
 - (i) La forma legal del vehículo separado (ver párrafos NICSP 37.GA22-GA24);
 - (ii) Los términos del acuerdo vinculante (ver párrafos NICSP 37.GA25-GA28); y
 - (iii) Cuando es relevante, otros hechos y circunstancias (ver párrafos NICSP 37.GA29-GA33).

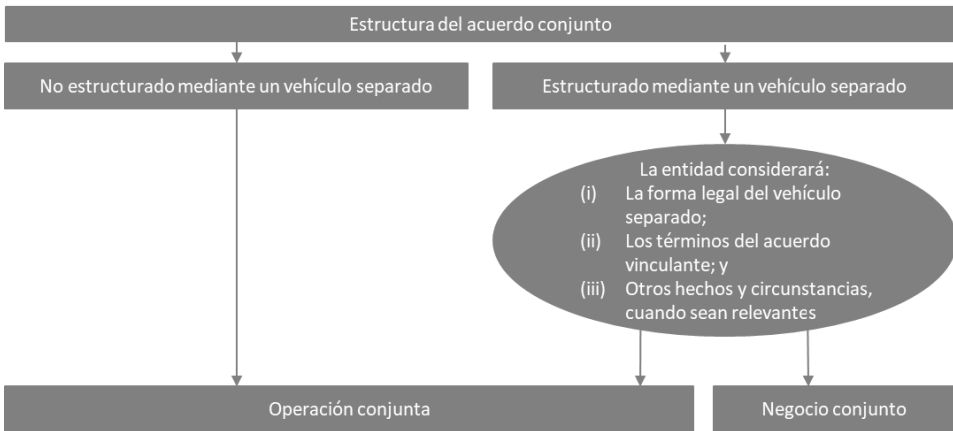


Figura 41: Clasificación de un acuerdo conjunto: Determinación de los derechos y obligaciones de los participantes que surgen del acuerdo

Fuente: Federación Internacional de Contadores (IFAC), Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público, Edición 2022, Volumen 2, p. 1054

Se aplican tratamientos contables diferentes para cada tipo de acuerdo conjunto en los estados financieros de las partes de un acuerdo conjunto.

Operaciones conjuntas

Con respecto a la participación de un operador en una operación conjunta, la entidad reconocerá:

- a) Sus activos, incluyendo su participación en los activos mantenidos en conjunto;
- b) Sus pasivos, incluyendo su participación en los pasivos incurridos en conjunto;
- c) Sus ingresos procedentes de la venta de su participación en la producción derivada de la operación conjunta;
- d) Su participación en los ingresos procedentes de la venta de la producción de la operación conjunta; y
- e) Sus gastos, incluyendo su participación en los gastos incurridos en conjunto.

Un participante en una operación conjunta contabilizará los activos, pasivos, ingresos y gastos con respecto a su participación en una operación conjunta según las NICSP aplicables a los activos, pasivos, ingresos y gastos en particular.

La contabilización de transacciones como la venta, contribución o compra de activos entre una entidad y una operación conjunta en la cual participa se especifica con mayor detalle en los párrafos NICSP 37.GA34-GA37.

Negocios Conjuntos

Un participante en un negocio conjunto reconocerá su participación en un negocio conjunto como una inversión y contabilizará esa inversión utilizando el método de participación según la NICSP 36, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*, salvo que la entidad se encuentre exenta de la aplicación del método de participación conforme a NICSP 36.

Fecha de vigencia

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017 o después de esa fecha. La NICSP 37 ha sido enmendada por *Mejoras a las NICSP* y otras normas. Para ver las fechas de vigencia de estas enmiendas, consulte la NICSP 37.42A y siguientes.

NICSP 38: Información a Revelar Sobre Participaciones en Otras Entidades

Objetivo

La norma establece las revelaciones requeridas de una entidad para revelar información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar:

- a) La naturaleza de, y los riesgos asociados a, su participación en entidades controladas, entidades controladas no consolidadas, acuerdos conjuntos y entidades asociadas, y entidades estructuradas que no se consolidan; y
- b) Los efectos de esa participación en su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo.

Norma NIIF Asociada

NIIF 12, *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*

Contenido

Definiciones principales

Un **acuerdo vinculante** es un acuerdo que confiere a las partes derechos y obligaciones exigibles como si fuera en la forma de un contrato. También incluye los derechos procedentes de contratos u otros derechos legales.

Una **participación en otra entidad**, para efectos de esta norma, se refiere al involucramiento mediante acuerdos vinculantes u otros que expone a una entidad a la variabilidad de los beneficios procedentes del rendimiento de la otra entidad. Una participación en otra entidad puede ser evidenciada por, entre otros, la posesión de instrumentos de patrimonio o deuda, además de otras formas de involucramiento como la entrega de financiamiento, apoyo de liquidez, facilidades de crédito y garantías. Incluye los medios por los cuales una entidad tiene control o control conjunto de, o influencia significativa sobre, otra entidad. Una entidad no participa necesariamente en otra entidad por el solo hecho de tener una relación de patrocinador/beneficiario o cliente/proveedor.

Ingresos procedentes de una entidad estructurada, incluyen, entre otros, los honorarios, intereses, dividendos o distribuciones similares, ganancias o pérdidas en la nueva medición o baja en cuentas de la participación en entidades estructuradas y ganancias o pérdidas procedentes de la cesión de activos y pasivos a la entidad estructurada, sean estos recurrentes o no recurrentes.

Una **entidad estructurada** es:

- a) En el caso de las entidades donde los acuerdos administrativos o legislación son normalmente los principales factores para decidir quién tiene control de

una entidad, una entidad que ha sido diseñada de tal forma que los acuerdos administrativos o legislación no sean los principales factores para decidir quién controla la entidad, como, por ejemplo, cuando los acuerdos vinculantes son significativos para determinar el control de la entidad y las actividades relevantes se dirigen mediante acuerdos vinculantes; o

- b) En el caso de entidades donde los derechos de voto o similares son normalmente el principal factor para decidir quién tiene control de una entidad, una entidad que ha sido diseñada de tal forma que los derechos de voto o similares no sean el principal factor para decidir quién controla la entidad, como cuando los derechos de voto son relacionados solamente con las funciones administrativas y las actividades relevantes se dirigen mediante acuerdos vinculantes.

En esta norma, se utilizan términos definidos en otras NICSP con el mismo significado en esas normas. Los siguientes conceptos se definen en la NICSP 34, *Estados Financieros Separados*, la NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*, la NICSP 36, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos* o la NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos*: entidad asociada, estados financieros consolidados, control, entidad controlada, entidad controladora, entidad económica, método de participación, entidad de inversión, acuerdo conjunto, control conjunto, operación conjunta, negocio conjunto, participación no controladora, actividades relevantes, estados financieros separados, vehículo separado e influencia significativa.

Revelación de información sobre participaciones en otras entidades (NICSP 38.9-11)

La NICSP 38.9 requiere que una entidad revele:

- a) Los juicios y suposiciones importantes que ha hecho para determinar:
 - (i) La naturaleza de su participación en otra entidad o acuerdo;
 - (ii) El tipo de acuerdo conjunto en que participa (párrafos NICSP 38.12-14); y
 - (iii) Que cumple con la definición de una entidad de inversión, si aplica (párrafo NICSP 38.15); y
- b) Información sobre su participación en:
 - (i) Entidades controladas (párrafos NICSP 38.17-26);
 - (ii) Acuerdos conjuntos y entidades asociadas (párrafos NICSP 38.35-39);
 - (iii) Entidades estructuradas no consolidadas (párrafos NICSP 38.40-48);
 - (iv) Participación no cuantificable en la propiedad (párrafos NICSP 38.49-50); y

- (v) Participación mayoritaria adquirida con la intención de su enajenación (párrafos NICSP 38.51-57).

Juicios y suposiciones significativos (NICSP 38.12-4)

La NICSP 38.12 requiere que una entidad revele la metodología usada para determinar:

- a) Que controla otra entidad conforme a los párrafos 18 y 20 de NICSP 35;
- b) Que tiene control conjunto de un acuerdo o influencia significativa sobre otra entidad; y
- c) El tipo de acuerdo conjunto (i.e., operación conjunta o negocio conjunto) cuando el acuerdo se ha estructurado mediante un vehículo separado.

Para cumplir con la NICSP 38.12, una entidad revelará, por ejemplo, los factores que consideró para determinar que:

- a) Controla una entidad específica (o categoría similar de entidades) donde la participación en la otra entidad no es evidenciada por la posesión de instrumentos de capital o deuda;
- b) No controla otra entidad (o categoría de entidades) aun cuando tenga más de la mitad de los derechos de voto de la otra entidad (o entidades);
- c) Controla otra entidad (o categoría de entidades) aun cuando tenga menos de la mitad de los derechos de voto de la otra entidad (o entidades);
- d) Es agente o representado (ver párrafos GA60-GA74 de NICSP 35);
- e) No tiene influencia significativa aun cuando tenga más de 20 por ciento de los derechos de voto de la otra entidad; y
- f) Tiene influencia significativa aun cuando tenga menos de 20 por ciento de los derechos de voto de la otra entidad.

Cuando una entidad controladora determina que es una entidad de inversión según la NICSP 35, la entidad de inversión revelará información sobre los juicios y suposiciones significativos que ha hecho para determinar que es una entidad de inversión. Una entidad de inversión no tiene la obligación de revelar esta información si cuenta con todas las características enumeradas en el párrafo 61 de la NICSP 35.

Participación en entidades controladas (NICSP 38.17-18)

Una entidad debe revelar información que permita que los usuarios de sus estados financieros consolidados:

- a) Comprendan:
 - (i) La composición de la entidad económica; y

- (ii) El interés que las participaciones no controladoras tienen en las actividades y flujos de efectivo de la entidad económica (párrafo 19); y
- b) Evalúen:
 - (i) La naturaleza y alcance de las restricciones significativas para acceder o usar los activos, y cancelar los pasivos, de la entidad económica;
 - (ii) La naturaleza de, y cambios en, los riesgos asociados a su participación en entidades estructuradas consolidadas;
 - (iii) Las consecuencias de los cambios en su participación en la propiedad de una entidad controlada que no dan lugar a una pérdida de control; y
 - (iv) Las consecuencias de perder el control de una entidad controlada durante el período de información.

Cuando los estados financieros de una entidad controlada utilizados en la preparación de estados financieros consolidados corresponden a una fecha o período diferente de la fecha o período de los estados financieros consolidados, una entidad debe revelar:

- a) La fecha de cierre del período de información de los estados financieros de la entidad controlada; y
- b) La razón por la que se usa una fecha o período diferente.

El interés que las participaciones no controladoras tienen en las actividades y flujos de efectivo de la entidad económica (NICSP 38.19)

Una entidad revelará para cada una de sus entidades controladas que tienen participaciones no controladoras que son significativas para la entidad que informa:

- a) El nombre de la entidad controlada;
- b) El domicilio y forma legal de la entidad controlada y la jurisdicción en que opera;
- c) La proporción de las participaciones en la propiedad mantenida por los participantes no controladores;
- d) La proporción de los derechos de voto mantenido por las participaciones no controladoras, si fuera diferente de la proporción de las participaciones mantenidas en la propiedad;
- e) La ganancia o pérdida atribuida a las participaciones no controladoras de la entidad controlada durante el período sobre el que se informa;
- f) Las participaciones no controladoras acumuladas de la entidad controlada al cierre del período sobre el que se informa; e
- g) Información financiera resumida sobre la entidad controlada.

La naturaleza y alcance de las restricciones significativas (NICSP 38.20)

Una entidad debe revelar:

- a) Las restricciones significativas en los acuerdos vinculantes (p.ej., restricciones reglamentarias, contractuales y normativas) sobre su capacidad de acceder y usar los activos y cancelar los pasivos de la entidad económica, como:
 - (i) Las que restringen la capacidad de una entidad controladora o sus entidades controladas de transferir efectivo u otros activos a (o desde) otras entidades dentro de la entidad económica.
 - (ii) Garantías u otros requerimientos que pueden restringir los dividendos y otras distribuciones de capital pagadas, o préstamos o avances pagados o cancelados, a (o desde) otras entidades dentro de la entidad económica.
- b) La naturaleza y medida en la cual los derechos protectores de participaciones no controladoras pueden restringir significativamente la capacidad de la entidad de acceder o usar los activos y cancelar los pasivos de la entidad económica (como cuando una entidad controladora debe cancelar los pasivos de una entidad controlada antes de cancelar sus propios pasivos, o cuando se requiere aprobación de las participaciones no controladoras para acceder a los activos o cancelar los pasivos de una entidad controlada).
- c) Los valores en libros en los estados financieros consolidados de los activos y pasivos a los cuales se aplican esas restricciones.

Naturaleza de los riesgos asociados a la participación de la entidad en entidades estructuradas consolidadas (NICSP 38.21-24)

El párrafo 21 de la norma requiere que una entidad revele los términos de los acuerdos vinculantes que podrían obligar a la entidad controladora o sus entidades controladas a entregar apoyo económico a una entidad estructurada consolidada, inclusive los hechos o circunstancias que podrían exponer la entidad informante a una pérdida (p.ej., acuerdos de liquidez o calificaciones de crédito asociadas a las obligaciones de comprar activos de la entidad estructurada o entregar apoyo económico).

Si durante el período de información la entidad controladora o cualquiera de sus entidades controladas, sin tener la obligación de hacerlo bajo un acuerdo vinculante, ha proporcionado apoyo económico o de otro tipo a una entidad estructurada consolidada (p.ej., comprando activos de, o instrumentos emitidos por, la entidad estructurada), la entidad debe revelar:

- a) El tipo e importe del apoyo brindado, incluyendo las situaciones en que la entidad controladora o sus entidades controladas ayudaron a la entidad estructurada a obtener apoyo económico; y
- b) Las razones por las que se proporcionó tal apoyo.

Si durante el período sobre el que se informa la entidad controladora o cualquiera de sus entidades controladas, sin tener la obligación de hacerlo bajo un acuerdo vinculante, ha brindado apoyo económico o de otro tipo a una entidad estructurada previamente no consolidada y que ese apoyo da lugar a que la entidad controle la entidad estructurada, la entidad revelará una explicación de los factores relevantes para tomar esa decisión.

Una entidad también debe revelar cualquier intención actual de brindar apoyo económico o de otro tipo a una entidad estructurada consolidada, incluyendo sus intenciones de ayudar a la entidad estructurada a obtener apoyo económico.

Cambios en la participación de la entidad controladora en la propiedad de una entidad controlada (NICSP 38.25)

Una entidad presentará un plan que muestre los efectos sobre los activos netos/patrimonio atribuibles a los propietarios de la controladora producidos por cualquier cambio en su participación en la propiedad de una entidad controlada que no den lugar a una pérdida de control.

Si una entidad pierde el control de una entidad controlada durante el período, debe revelar la ganancia o pérdida, si hay, calculada conforme a la NICSP 35.52 y:

- a) La porción de esa ganancia o pérdida atribuible a la medición de cualquier inversión que se mantiene en la antigua entidad controlada por su valor razonable a la fecha en que se perdió el control; y
- b) La(s) partida(s) en el resultado donde se reconoce tal ganancia o pérdida (si no se presenta por separado).

Participaciones en entidades controladas no consolidadas (entidades de inversión) (NICSP 38.27 - 34)

Una entidad de inversión que, según la NICSP 35, debe aplicar la excepción a la consolidación y, en cambio, contabiliza su inversión en una entidad controlada al valor razonable con cambios en los resultados, revelará ese hecho.

Para cada entidad controlada no consolidada, una entidad de inversión revelará:

- a) El nombre de la entidad controlada;
- b) El domicilio y forma legal de la entidad controlada y la jurisdicción en que opera; y
- c) La proporción de participación en la propiedad mantenida por la entidad de inversión y, si es diferente, la proporción de derechos de voto mantenida.

Si una entidad de inversión es la entidad controladora de otra entidad de inversión, la entidad controladora también hará las revelaciones establecidas en NICSP 38.28(a)-(c) para las inversiones controladas por su entidad de inversión controlada. La revelación puede hacerse incluyendo dentro de los estados financieros de la entidad

controladora, los estados financieros de la entidad controlada (o entidades controladas) que contienen la información señalada anteriormente.

Una entidad de inversión debe revelar:

- a) La naturaleza y alcance de cualquier restricción significativa que surge de acuerdos vinculantes (p.ej., acuerdos de préstamos, requerimientos reglamentarios o acuerdos contractuales) sobre la capacidad de la entidad controlada no controlada de transferir fondos a la entidad de inversión en la forma de dividendos en efectivo, o distribuciones similares, para cancelar préstamos o avances entregados a la entidad controlada no consolidada por la entidad de inversión; y
- b) Cualquier compromiso o intención actual de proporcionar apoyo económico o de otro tipo a una entidad controlada no consolidada, incluyendo compromisos o intenciones de ayudar a la entidad controlada a obtener apoyo económico.

Si, durante el período de información, una entidad de inversión o cualquiera de sus entidades controladas, sin tener la obligación de hacerlo bajo un acuerdo vinculante, ha brindado apoyo económico o de otro tipo a una entidad estructurada no consolidada (p.ej., comprando activos de, o instrumentos emitidos por, la entidad estructurada o ayudando a la entidad controlada a obtener apoyo económico), la entidad revelará:

- a) El tipo e importe de apoyo brindado a cada entidad controlada no consolidada; y
- b) Las razones por las que se brindó tal apoyo.

Una entidad de inversión debe revelar los términos de los acuerdos vinculantes que podrían obligar a la entidad o sus entidades controladas a entregar apoyo económico a una entidad estructurada controlada no consolidada, incluyendo los hechos o circunstancias que podrían exponer a la entidad que informa a una pérdida (p.ej., acuerdos de liquidez o calificaciones de crédito asociadas a las obligaciones de comprar activos de la entidad estructurada o entregar apoyo económico).

Si durante el período de información una entidad de inversión o cualquiera de sus entidades controladas no consolidadas, sin tener la obligación de hacerlo bajo un acuerdo vinculante, ha brindado apoyo económico u otro a una entidad estructurada no consolidada que la entidad de inversión no controlaba, y si ese apoyo dio lugar a que la entidad de inversión obtuviera control de la entidad estructurada, la entidad de inversión revelará una explicación de los factores relevantes para tomar esa decisión.

Una entidad controladora que controla una entidad de inversión sin ser también una entidad de inversión revelará en sus estados financieros consolidados, la información exigida por NICSP 38.27-33 sobre esas entidades controladas no consolidadas.

Participaciones en acuerdos conjuntos y entidades asociadas (NICSP 38.35-39)

Naturaleza, alcance y efectos financieros sobre la participación de una entidad en acuerdos conjuntos y entidades asociadas (NICSP 38.36 - 38)

Una entidad debe revelar información que permite que los usuarios de sus estados financieros evalúen:

- a) La naturaleza, alcance y efectos financieros de su participación en acuerdos conjuntos y entidades asociadas, inclusive la naturaleza y efectos de su relación con otros inversionistas con control conjunto de, o influencia significativa sobre, acuerdos conjuntos y entidades asociadas (ver NICSP 38.36 y 38); y
- b) La naturaleza de, y los cambios en, los riesgos asociados a sus participaciones en negocios conjuntos y entidades asociadas (ver NICSP 38.39).

Riesgos asociados a la participación de una entidad en acuerdos conjuntos y entidades asociadas (NICSP 38.39)

Una entidad debe revelar:

- a) Los compromisos que tiene con respecto a sus negocios conjuntos, de forma separada del importe de otros compromisos, según las disposiciones de los párrafos GA17-GA19 de la NICSP 38; y
- b) Según la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos y Activos Contingentes*, salvo que la probabilidad de pérdida sea remota, los contingentes incurridos con respecto a su participación en negocios conjuntos o entidades asociadas (incluyendo su participación en los pasivos contingentes incurridos en conjunto con otros inversionistas con control conjunto de, o influencia significativa sobre, los negocios conjuntos o entidades asociadas), por separado del importe de los demás pasivos contingentes.

Participaciones en entidades estructuradas no consolidadas (NICSP 38.40 - 48)

Una entidad debe revelar información que permita a los usuarios de sus estados financieros:

- a) Comprender la naturaleza y alcance de su participación en entidades estructuradas no consolidadas (NICSP 38.43-45); y
- b) Evaluar la naturaleza de, y los cambios en, los riesgos asociados a su participación en entidades estructuradas no consolidadas (NICSP 38.46-48).

Naturaleza de participaciones (NICSP 38.43 - 45)

Una entidad revelará información cualitativa y cuantitativa sobre su participación en entidades estructuradas no consolidadas, incluyendo, entre otros, la naturaleza,

objeto, tamaño y actividades de la entidad estructurada y cómo se financia la entidad estructurada.

Si una entidad ha patrocinado una entidad estructurada no consolidada para la cual no brinda la información exigida por la NICSP 38.46 (p.ej., porque no tiene participación en la entidad a la fecha de información), la entidad revelará:

- a) Cómo ha determinado cuáles entidades estructuradas patrocinar;
- b) Ingresos de esas entidades estructuradas durante el período de información, incluyendo una descripción de los tipos de ingresos presentados; y
- c) El valor contable (al momento de la transferencia) de todos los activos transferidos a esas entidades estructuradas durante el período de información.

Naturaleza de los riesgos (NICSP 38.46 - 48)

Una entidad debe revelar en formato tabular, o en otro formato más apropiado, un resumen de:

- a) Los valores contables de los activos y pasivos reconocidos en sus estados financieros sobre participaciones en entidades estructuradas no consolidadas;
- b) Los conceptos en el estado de situación financiera en que se reconocen los activos y pasivos;
- c) El monto que mejor representa la exposición máxima de la entidad a pérdidas debido a su participación en entidades estructuradas no consolidadas, incluyendo cómo se determina la exposición máxima a pérdidas. Si una entidad no puede cuantificar su exposición máxima a pérdidas por su participación en entidades estructuradas no consolidadas, revelará ese hecho y las razones; y
- d) Una comparación de los valores contables de los activos y pasivos de la entidad asociados a la participación en entidades estructuradas no consolidadas y la exposición máxima de la entidad a pérdidas procedentes de esas entidades.

Si durante el período de información una entidad, sin tener la obligación de hacerlo bajo un acuerdo vinculante, ha proporcionado apoyo económico o de otro tipo a una entidad estructurada no consolidada en la cual tiene o tenía participación (p.ej., comprando activos de, o instrumentos emitidos por, la entidad estructurada), la entidad revelará:

- a) El tipo e importe de apoyo brindado, incluyendo las situaciones en que la entidad ayudó a la entidad estructurada a obtener apoyo económico; y
- b) Las razones por las que se entregó tal apoyo.

Una entidad debe revelar su intención actual de entregar apoyo económico u otro a una entidad estructurada no consolidada, inclusive la intención de ayudar a la entidad estructurada a obtener apoyo económico. Esta intención actual incluye la intención

de brindar apoyo debido a obligaciones bajo acuerdos vinculantes y la intención de brindar apoyo cuando la entidad no tiene ninguna obligación por acuerdo vinculante.

Participaciones no cuantificables en la propiedad (NICSP 38.49 - 50)

Una entidad debe revelar información que permita a los usuarios de sus estados financieros comprender la naturaleza y alcance de cualquier participación no cuantificable en la propiedad de otras entidades.

En la medida que esta información no se haya brindado previamente según esta norma, la entidad revelará, con respecto a cada participación no cuantificable que sea significativa para la entidad informante:

- a) El nombre de la entidad en la que tiene participación; y
- b) La naturaleza de su participación en la propiedad de la entidad.

Participación mayoritaria adquirida con la intención de enajenación (NICSP 38.51 - 57)

Una entidad, distinta de una entidad de inversión, revelará información sobre su participación en una entidad controlada cuando, en el momento en que surgió el control, la entidad tenía la intención de enajenar esa participación y, a la fecha de información, tiene la intención activa de enajenar esa participación.

Hay varias situaciones en las cuales una entidad del sector público puede obtener el control de otra entidad, donde la entidad tiene una intención activa de enajenar toda o una parte de esa participación controladora en el corto plazo.

Debido a la amplia responsabilidad del gobierno con el bienestar económico de una jurisdicción, este podría intervenir para impedir las consecuencias del incumplimiento de una entidad, tal como una institución financiera. Tales intervenciones pueden resultar en la obtención de control de otra entidad por parte del gobierno, aunque no tenga la intención de mantener control sobre esa entidad. En cambio, su intención podría ser la de vender, o enajenar de otra forma, su participación en la entidad controlada. Si la otra entidad necesita ser reestructurada para facilitar la enajenación, esa reestructuración puede ocurrir durante el plazo de uno o más años, y el gobierno puede conservar algunos activos o pasivos residuales al final del proceso. La consolidación de tales entidades controladas para los períodos de información en que existe el control puede tener un impacto significativo sobre los estados financieros consolidados. Es más probable que la obtención del control debido a intervenciones para impedir el incumplimiento ocurra dentro del contexto de los gobiernos, pero también puede ocurrir en el caso de entidades individuales del sector público.

Una entidad del sector público también puede adquirir una participación controladora en otra entidad, con la intención de enajenar toda o una parte de esa participación, en la implementación de los objetivos políticos del gobierno. Por ejemplo, un gobierno

puede instruir que una entidad adquiera ciertas participaciones en otras entidades para efectos de redistribución.

Una entidad debe revelar la siguiente información en las notas con respecto a cada entidad controlada adquirida con la intención de enajenación:

- a) El nombre de la entidad controlada y una descripción de sus actividades principales;
- b) El razonamiento tras la adquisición de la participación controladora y los factores considerados para determinar que existe el control;
- c) El impacto sobre los estados financieros consolidados de consolidar la entidad controlada, incluyendo el efecto sobre los activos, pasivos, ingresos, gastos y activos netos/patrimonio; y
- d) El estado actual del enfoque a la enajenación, incluyendo el método y tiempo esperados para la enajenación.

Las revelaciones exigidas deben hacerse en cada fecha de presentación hasta que la entidad enajene la participación controladora o deje de tener la intención de enajenarla. En el período en que la entidad enajena la participación controladora o deja de tener la intención de enajenarla, esta revelará:

- a) El hecho de que ha habido una enajenación o cambio en las intenciones; y
- b) El efecto de la enajenación o cambio en las intenciones sobre los estados financieros consolidados.

Fecha de vigencia

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017 o después de esa fecha. La NICSP 38 ha sido enmendada por otras normas. Para ver las fechas efectivas de estas enmiendas, consulte la NICSP 38.61A y siguientes.

NICSP 39: Beneficios a los Empleados

Antecedentes

En junio de 2016, el IPSASB aprobó la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*. La nueva norma reemplazó la NICSP 25, la norma anteriormente aplicable para los beneficios a los empleados. El alcance de la NICSP 39 es el mismo que el de la NICSP 25. La NICSP 39 debe ser aplicada por un empleador para todos los beneficios a los empleados, i.e., los beneficios a los empleados a corto plazo, los planes de contribuciones definidas (como beneficios post-empleo), otros beneficios a los empleados a largo plazo, y las indemnizaciones por cese.

Objetivo

El objetivo de la NICSP 39 es prescribir la contabilización y revelación de los beneficios a los empleados. La NICSP 39 requiere que una entidad reconozca:

- a) Un pasivo cuando un empleado ha prestado servicios a cambio de beneficios a los empleados que serán pagados a futuro; y
- b) Un gasto cuando la entidad consume los beneficios económicos o potencial de servicio que surge del servicio prestado por un empleado a cambio de beneficios a los empleados

Norma NIIF Asociada

NIC 19, *Beneficios a los Empleados* (Revisada)

Contenido

Definiciones principales

Los beneficios a empleados se refieren a todas las formas de compensaciones que una entidad entrega a cambio de los servicios brindados por los empleados o por la terminación de la relación laboral.

Los beneficios a empleados a corto plazo son aquellos (distintos a los beneficios por terminación y compensación en acciones) que se deben liquidar totalmente antes de que se cumplan los 12 meses posteriores al final del período sobre el que se informa en el que los empleados brindaron los servicios relacionados.

Por otra parte, los beneficios post-empleo (distintos a los beneficios por terminación o beneficios a empleados a corto plazo) son aquellos que se pagan después de haber finalizado la relación laboral.

Otros beneficios a empleados a largo plazo son aquellos que son distintos a los beneficios a empleados a corto plazo, post-empleo y por terminación.

Indemnizaciones por cese son aquellos que se brindan a cambio de la terminación de la relación laboral de un empleado como resultado de:

- a) Una entidad decida terminar la relación laboral con un empleado antes de la fecha normal de jubilación, o
- b) Un empleado decida aceptar una oferta de beneficios a cambio de dar por terminada la relación laboral.

Los planes de beneficios post-empleo son acuerdos formales o informales en los que una entidad brinda estos beneficios a uno o más empleados.

Los planes de contribución definidos son planes de beneficios post-empleo bajo los cuales una entidad paga contribuciones fijas a una entidad separada (un fondo) y no tendrá obligaciones legales ni implícitas de pagar contribuciones adicionales si el fondo no posee suficientes activos para pagar todos los beneficios a empleados relacionados con los servicios que brindan los empleados durante los períodos actuales o anteriores.

Los planes de beneficios definidos son planes de beneficios post-empleo que son distintos a los planes de contribución definidos.

Los planes multi-patronales son planes de contribución definidos (distintos a los planes estatales) o planes de beneficios definidos (distintos a los planes estatales) que:

- a) Agrupan los activos aportados por diversas entidades que no están bajo control común.
- b) Utilizan dichos activos para brindar los beneficios a los empleados de más de una entidad con base en que los niveles de contribución y beneficios se determinen independientemente de la identidad de la entidad que emplea a los empleados involucrados.

Los **planes gubernamentales** son planes establecidos por la ley, los cuales operan como planes de patronos múltiples para todas las entidades en categorías económicas establecidas en la legislación.

Los activos de los planes se componen de a) activos mantenidos por el fondo de beneficios a empleados a largo plazo y b) pólizas de seguros calificadas.

Las pérdidas y ganancias actuariales son aquellos cambios en el valor presente de las obligaciones de beneficios definidos que resultan de:

- a) Los ajustes de experiencia (efectos de las diferencias entre los supuestos actuariales anteriores y lo que ha ocurrido realmente).
- b) Los efectos de los cambios en los supuestos actuariales.

El valor presente de una obligación de beneficios definidos es el valor presente, sin deducir ningún activo del plan, de los pagos futuros esperados que se requieren para liquidar la obligación que surge del servicio del empleado en los períodos actuales y anteriores.

Alcance

La NICSP 39 será aplicada por un empleador en la contabilización de todos los beneficios a los empleados, excepto las transacciones basadas en acciones. Las normas contables nacionales o internacionales pertinentes relativas a las transacciones basadas en acciones son aplicables a dichas transacciones. Del mismo modo, la norma no se ocupa de la información sobre los planes de beneficios de jubilación de los empleados.

La norma se ocupa (de forma análoga a la NIC 19) de cuatro categorías de beneficios a los empleados (véase la NICSP 39.5), como se muestra en la figura 42:

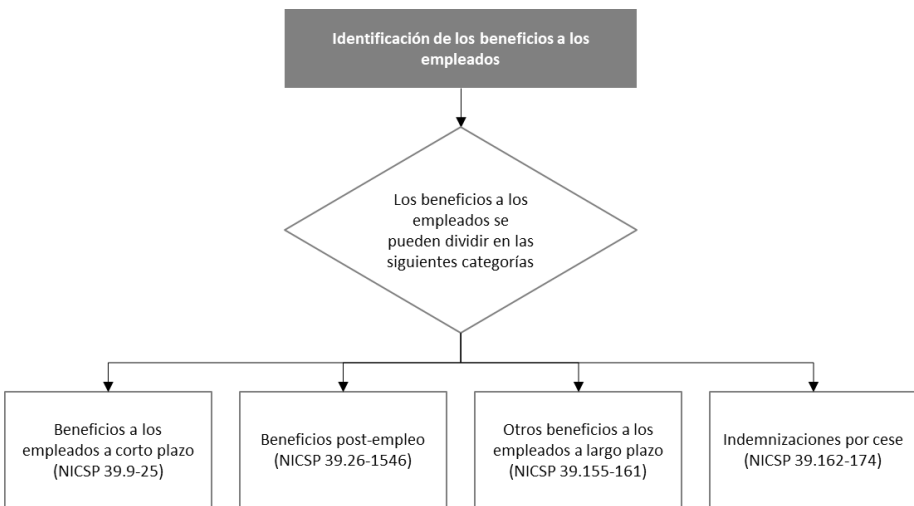


Figura 42: Identificación de los beneficios a empleados

- 1) **Beneficios a empleados a corto plazo:** como sueldos, salarios y aportes al seguro social, vacaciones anuales y permisos por enfermedad retribuidos, participación en utilidades y bonos (si son pagaderos dentro de los 12 meses siguientes del final del período) y beneficios no monetarios (como atención médica, vivienda, vehículo, y bienes o servicios gratis o subsidiados) para los empleados actuales.
- 2) **Beneficios post-empleo:** beneficios por jubilación como pensiones, otros beneficios por jubilación, seguro de vida post-empleo y atención médica post-empleo.
- 3) **Otros beneficios a empleados a largo plazo:** pueden incluir ausencias pagadas a largo plazo como licencias prolongadas o año sabático, jubileos u otros beneficios por largos períodos de servicio, beneficios por discapacidad a largo plazo.

4) Indemnizaciones por cese.

Contabilidad de beneficios a empleados a corto plazo

De acuerdo con la NICSP 39.11, cuando un empleado ha prestado sus servicios a una entidad durante un período contable, la entidad debe reconocer el monto descontado de los beneficios a empleados a corto plazo que se espera pagar a cambio de dicho servicio:

- a) Como un pasivo (gasto acumulado) después de restar cualquier monto que ya se ha pagado. Si el monto que ya se ha pagado supera el monto descontado de los beneficios, la entidad debe reconocer ese exceso como un activo (gasto pagado por anticipado) en la medida que el pago anticipado dé lugar, por ejemplo, a reducir pagos futuros o a reembolsar en efectivo.
- b) Como un gasto, a menos que alguna otra norma requiera o permita incluir los beneficios en los costos de un activo (cf., por ejemplo, NICSP 12, *Inventarios*, y NICSP 17, *Propiedad, planta y equipo*).

De acuerdo con la NICSP 39.13, la entidad debe reconocer el costo esperado de los beneficios a empleados a corto plazo en la forma de ausencias retribuidas de la siguiente manera:

- a) En el caso de la acumulación de las ausencias retribuidas, cuando los empleados brindan servicios que aumentan su derecho a ausencias retribuidas en el futuro.
- b) En el caso de ausencias compensadas que no se acumulan, cuando ocurren dichas ausencias.

La entidad debe medir el costo esperado de la acumulación de las ausencias retribuidas como un monto adicional que espera pagar como resultado de los derechos sin ejercer que han sido acumulados al final del período sobre el que se informa (cf. NICSP 39.16).

Según la NICSP 39.19, la entidad debe reconocer el costo esperado de los pagos de bonos y de participación en utilidades (de conformidad con la NICSP 39.11) cuando y solo cuando:

- a) La entidad tenga una obligación legal o implícita de hacer dichos pagos como resultado de eventos pasados.
- b) Se pueda hacer una estimación fiable de la obligación.

Una obligación presente existe cuando, y solo cuando, la entidad no tiene ninguna otra alternativa realista que hacer los pagos.

Contabilidad de los beneficios post-empleo

a) Beneficios definidos versus planes de contribución definidos

De acuerdo con la NICSP 39.26, los beneficios post-empleo incluyen, por ejemplo:

- a) Beneficios por jubilación como pensiones y pagos únicos al momento de la jubilación.
- b) Otros beneficios post-empleo como seguro de vida y atención médica posteriores a la relación laboral.

Los acuerdos bajo los cuales la entidad brinda beneficios post-empleo son los planes de beneficios post-empleo. La entidad aplica la NICSP 39 a todos los acuerdos, ya sea que involucren o no el establecimiento de una entidad separada como un plan de pensión, jubilación o retiro (un fondo) con el fin de recibir aportes y pagar beneficios.

Según la NICSP 39, los planes de beneficios post-empleo se clasifican en planes de contribución definidos o en planes de beneficios definidos, dependiendo de la sustancia económica del plan derivada de los términos y condiciones principales (cf. NICSP 39.27).

Bajo los planes de contribución definidos, la obligación legal o implícita de la entidad se limita al monto que esta acepte aportar al fondo. Por lo tanto, el monto de los beneficios post-empleo recibido por el empleado lo determina el monto de los aportes pagados por la entidad (y quizá también por el empleado) a un plan de beneficios post-empleo o a una compañía de seguros, junto con el retorno de la inversión que surja de dichos aportes. En consecuencia, el riesgo actuarial (que los beneficios sean menores que lo esperado) y el riesgo de inversión (que los activos invertidos sean insuficientes para cumplir con los beneficios esperados) los asume el empleado.

Todos los demás planes de beneficios post-empleo son planes de beneficios definidos. Bajo los planes de beneficios definidos (cf. NICSP 39.30):

- a) La obligación de la entidad es brindar los beneficios acordados a los empleados actuales y anteriores.
- b) El riesgo actuarial (que los beneficios cuesten más de lo esperado) y el riesgo de inversión son asumidos, en resumen, por la entidad. Si la experiencia actuarial o de inversión es peor que la esperada, la obligación de la entidad podría aumentar.

b) Tratamiento de los planes de patronos múltiples

Una entidad clasifica un plan de patronos múltiples como un plan de contribución definido o un plan de beneficios definidos bajo los términos del plan (incluyendo cualquier obligación implícita que vaya más allá de los términos formales) (cf. NICSP 39.32). En los casos donde el plan de patronos múltiples se define como un plan de beneficios definidos, la entidad debe:

- a) Contabilizar su parte proporcional de la obligación por beneficios definidos, activos del plan y costos asociados con el plan de la misma forma en que lo haría con cualquier otro plan de beneficios definidos.
- b) Divulgar la información requerida por la NICSP 39.137-150 (excluyendo la NICSP 39.150d).

Cuando no hay suficiente información disponible para utilizar en la contabilidad de los beneficios definidos para un plan de patronos múltiples que se haya definido como un plan de beneficios definidos, la entidad deberá, según la NICSP 39.34:

- a) Contabilizar el plan bajo la NICSP 39.53-54 como si fuera un plan de contribución definido.
- b) Revelar:
 - i) el hecho de que el plan es un plan de beneficios definidos.
 - ii) la razón por la que no hay información suficiente disponible para permitir que la entidad contabilice el plan como un plan de beneficios definidos.
 - iii) los aportes esperados al plan para el siguiente período de presentación de informe.
 - iv) la información sobre los déficits o excedentes del plan los cuales podrías afectar el monto de los aportes futuros, incluyendo la base utilizada para determinar dichos déficits o excedentes y las implicaciones (si las hay) para la entidad.
 - v) la indicación del nivel de participación de la entidad en el plan, comparada con otras entidades participantes.

La entidad debe contabilizar los beneficios post-empleo bajo los planes gubernamentales de la misma forma que lo haría con los planes de patronos múltiples (cf. NICSP 39.44).

c) Contabilidad de los planes de contribución definidos

La contabilidad de los planes de contribución definidos es sencilla, ya que la obligación de la entidad que presenta los informes para cada período se determinan en función de los importes que se entregarán durante ese período (cf. NICSP 39.52). En consecuencia, no se requieren los supuestos actuariales para medir la obligación o el gasto y no existe la posibilidad de obtener pérdidas o ganancias actuariales. Además, las obligaciones se miden sobre una base no descontada, excepto cuando no vencen en su totalidad dentro de los 12 meses siguientes al final del período en el que los empleados presten el servicio relacionado.

Cuando un empleado ha brindado sus servicios a la entidad durante un período, la entidad debe reconocer el aporte por pagar al plan de contribución definido a cambio de dichos servicios (cf. NICSP 39.53):

- a) Como un pasivo (gasto acumulado) después de deducir cualquier aporte que ya se ha pagado. Si el aporte que ya se ha pagado supera el aporte adeudado por dichos servicios antes de la fecha del informe, la entidad debe reconocer ese exceso como un activo (gasto pagado por anticipado) en la medida que el pago anticipado lleve, por ejemplo, a reducir pagos futuros o a reembolsar en efectivo.

- b) Como un gasto, a menos que alguna otra NICSP requiera o permita incluir los beneficios en los costos de un activo (cf., por ejemplo, NICSP 12, *Inventarios*, y NICSP 17, *Propiedad, planta y equipo*, o NICSP 45, *Propiedad, planta y equipo*).

En los casos donde los aportes a un plan de contribución definido no vence en su totalidad dentro de los 12 meses siguientes al final del período en el que los empleados brindaron sus servicios, estos deben descontarse mediante la tasa de descuento especificada en la NICSP 39.85 (cf. NICSP 39.54).

d) Contabilidad de los planes de beneficios definidos y determinación del valor presente de las obligaciones por beneficios definidos

La contabilidad de los planes de beneficios definidos es compleja porque los supuestos actuariales se requieren para medir la obligación, el gasto y existe la posibilidad de obtener pérdidas y ganancias actuariales (cf. NICSP 39.57). Además, las obligaciones se miden sobre una base descontada ya que pueden liquidarse muchos años después de que los empleados hayan brindado sus servicios.

La entidad debe contabilizar no solo su obligación legal bajo términos formales de un plan de beneficios definidos, sino también la obligación implícita que surja de las prácticas informales de la entidad (cf. NICSP 39.63). Estas prácticas informales dan lugar a una obligación implícita donde la entidad no tiene ninguna otra alternativa más que pagar los beneficios a los empleados. Un ejemplo de una obligación implícita se ve cuando un cambio en las prácticas informales de la entidad podría causar daños inaceptables a su relación con los empleados.

De acuerdo con la NICSP 39.59, la contabilidad de los planes de beneficios definidos por parte de una entidad incluye los siguientes pasos:

- a) Determinar el déficit o los excedentes.
- b) Determinar el monto del pasivo (activo) neto definido como el monto del déficit o excedente determinado en (a), ajustado por cualquier efecto de limitar un activo neto de los beneficios definidos a una limitación de activos (cf. NICSP 39.66).
- c) Determinar los montos que se van a reconocer como excedentes o déficit (servicios corrientes, costos, cualquier costo de servicio pasado, pérdidas o ganancias en liquidación, o intereses netos sobre el pasivo (activo) neto de los beneficios definidos).
- d) Determinar las remediciones del pasivo (activo) neto por beneficios definidos que se reconocerán en el activo/patrimonio neto, que comprende las ganancias y pérdidas actuariales, el rendimiento de los activos del plan, cualquier cambio en el efecto del límite máximo del activo.

Una entidad debe reconocer el **pasivo neto por beneficios definidos** o el **activo neto por beneficios definidos** en el estado de situación financiera (NICSP 39.65). Un activo neto por beneficios definidos puede surgir donde un plan de beneficios definidos ha recibido un exceso de fondos o donde han surgido ganancias actuariales. Sin embargo,

los planes de beneficios definidos en el sector público normalmente tienen un déficit de fondos ya que las pensiones se basan a menudo en un principio de pagos periódicos, utilizando el sistema tributario como vehículo de financiamiento. Una entidad aplicará el método de unidad de crédito proyectada para determinar el valor presente de sus obligaciones por beneficios definidos y el costo de servicio actual asociado y, donde aplique, el costo de servicio pasado.

La entidad debe determinar el pasivo (activo) neto por beneficios definidos con suficiente regularidad para que los importes reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los importes que se determinarían al final del periodo sobre el que se informa.

Costo de servicio pasado y ganancias y pérdidas por liquidación

Antes de determinar el costo de servicio pasado (el costo de servicio pasado es el cambio en el valor presente de la obligación por beneficios definidos que resulten de una modificación o reducción del plan), o la ganancia o pérdida por liquidación, la entidad medirá nuevamente el pasivo (activo) neto por beneficios definidos utilizando el valor razonable actual de los activos del plan y las suposiciones actuariales actuales (incluyendo las tasas de interés de mercado actuales y otros precios de mercado actuales) que reflejan los beneficios ofrecidos bajo el plan antes de la modificación, reducción o liquidación del plan (NICSP 39.101).

Una entidad reconocerá el costo de servicio pasado como gasto en la fecha que ocurra primero:

- a) Cuando ocurra la modificación o reducción del plan; y
- b) Cuando la entidad reconozca los costos de reestructuración relacionados (ver la NICSP 19) o las indemnizaciones por cese.

Existe una modificación del plan cuando la entidad introduce, o elimina, un plan de beneficios definidos o cambios en los beneficios por pagar bajo el plan de beneficios definidos existente. Una reducción puede ocurrir cuando la entidad reduce significativamente la cantidad de empleados cubiertos por el plan. Una reducción puede surgir de un hecho aislado, como el cierre de una planta, la discontinuidad de una operación o la terminación o suspensión de un plan.

El costo de servicio pasado se registrará como gasto cuando ocurren las modificaciones del plan, independiente de si los efectos de las modificaciones del plan se adquieren. El costo de servicio pasado puede ser positivo (cuando se introducen beneficios o estos se cambian para que el valor presente de la obligación por beneficios definidos aumente) o negativo (cuando se eliminan beneficios o estos se cambian para que el valor presente de la obligación por beneficios definidos disminuya).

Ganancias y pérdidas por liquidación

Una liquidación elimina toda obligación legal o constructiva posterior para todos o una parte de los beneficios entregados bajo un plan de beneficios definidos (distinto del pago de beneficios a, o en nombre de, los empleados según los términos del plan e incluidos en las suposiciones actuariales). Según la NICSP 39.112, una entidad reconocerá una ganancia o pérdida por liquidación de un plan de beneficios definidos cuando ocurre la liquidación.

La ganancia o pérdida por liquidación es la diferencia entre:

- a) El valor presente de la obligación por beneficios definidos que se liquida, determinado a la fecha de liquidación; y
- b) El precio de liquidación, incluyendo cualquier activo del plan transferido y cualquier pago realizado directamente por la entidad en conexión con la liquidación.

Componentes del costo de beneficios definidos

Los nuevos componentes del beneficio definido son:

- 1) Costo de servicio
- 2) Gastos/ingresos netos por intereses
- 3) Mediciones posteriores

Según la NICSP 39.122, una entidad reconocerá los componentes del costo de beneficios definidos, salvo en la medida que otra NICSP requiera o permita su inclusión en el costo del activo, de la siguiente forma:

- a) El costo de servicio en el resultado (ahorro o desahorro);
- b) Intereses netos sobre el pasivo (activo) neto por beneficios definidos en el resultado (ahorro o desahorro); y
- c) Mediciones posteriores del pasivo (activo) neto por beneficios definidos en los activos netos/patrimonio.

Los ingresos o gastos netos por intereses se determinan multiplicando el pasivo (o activo) neto por beneficios definidos por la tasa de descuento utilizada para medir la obligación, ambas al comienzo del año (véanse las NICSP 39.125 y 39.125A). El interés neto sobre el pasivo (activo) neto por beneficios definidos puede considerarse como compuesto por intereses, ingresos sobre los activos del plan, el costo por intereses sobre la obligación por beneficios definidos e intereses sobre el efecto del límite máximo del activo. Los ingresos de los intereses sobre los activos del plan son un componente del rendimiento de dichos activos y se determina al multiplicar el valor razonable de los activos del plan por la tasa de descuento utilizada para medir la obligación. Esto elimina el concepto actual del rendimiento esperado sobre los activos del plan, en donde los ingresos por intereses procedentes de activos de pensión se

acreditan con el rendimiento esperado a largo plazo de los activos en el plan. Los gastos/ingresos netos por intereses se reconocen en los resultados junto con el costo de servicio de la obligación por beneficios definidos.

Las mediciones posteriores serán registradas en los activos netos/patrimonio e incluyen todos los demás cambios en los activos y pasivos de pensión. Los componentes importantes incluidos en la medición posterior son (a) las ganancias y pérdidas actuariales, (b) el rendimiento sobre los activos del plan, excluyendo los montos ya registrados en los ingresos o gastos netos por intereses y (c) el cambio en el efecto del techo del activo (excluyendo los montos ya incluidos en los intereses netos).

La Figura 43 ofrece un ejemplo ilustrativo de los nuevos componentes del pasivo por beneficios definidos:

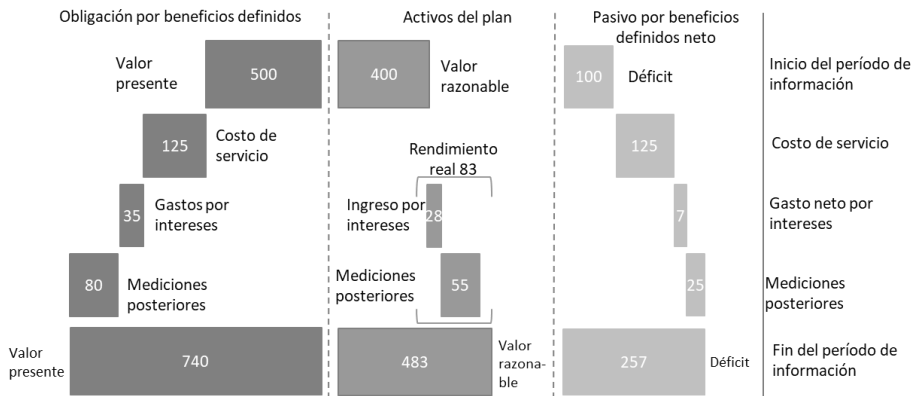


Figura 43: Ejemplo ilustrativo de los nuevos componentes del pasivo neto por beneficios definidos

Fuente: IPSASB, At a Glance: IPSAS 39 Summary – Employee Benefits, julio 2016, p. 5

La NICSP 39 también aclaró que los impuestos por pagar por el plan sobre las contribuciones relativas al servicio antes de la fecha de presentación, o sobre los beneficios que resulten de ese servicio, se incluyen en la estimación del valor presente de la obligación por beneficios definidos. Otros impuestos deberían deducirse del rendimiento sobre los activos del plan. Y finalmente, los costos de administración relacionados directamente con la gestión de los activos del plan se deducen del rendimiento sobre los activos del plan.

Revelaciones para los planes de beneficios definidos

La NICSP 39 establece objetivos de revelación explícitos para los planes de beneficios definidos según sus características, los riesgos asociados a ellos, el monto en los estados financieros que surge de los planes, y el importe, momento e incertidumbre de los futuros flujos de efectivo.

Los supuestos actuariales utilizados para determinar el valor actual de las obligaciones por beneficios definidos deben ser imparciales y compatibles entre sí (véase la NICSP 39.77). Los supuestos actuariales son las mejores estimaciones de una entidad de las variables que determinarán el coste final de proporcionar beneficios post-empleo. Los supuestos actuariales comprenden supuestos demográficos sobre las características futuras de los empleados actuales y anteriores (y sus dependientes) que son elegibles para los beneficios. Los factores utilizados para determinar estos supuestos incluyen, por ejemplo, la mortalidad de los beneficiarios o las tasas de rotación de empleados. También se deben hacer suposiciones financieras, como la tasa de descuento o los niveles futuros de salarios y beneficios. Los supuestos financieros deben basarse en las expectativas del mercado al final de cada período sobre el que se informa, para el período sobre el cual se liquidarán las obligaciones.

La tasa utilizada para descontar las obligaciones de beneficios post-empleo (tanto financiadas como no financiadas) debe reflejarse en el valor del dinero en el tiempo (cf. NICSP 39.85). La moneda y el plazo del instrumento financiero seleccionado para reflejar el valor en el tiempo del dinero debe ser congruente con la moneda y el plazo estimado de las obligaciones de los beneficios post-empleo.

Otros beneficios a empleados a largo plazo

De acuerdo con la NICSP 39.155, los otros beneficios post-empleo incluyen, por ejemplo:

- a) Las ausencias retribuidas a largo plazo como licencias por antigüedad o por los permisos sabáticos.
- b) Los beneficios por jubilación o por largos períodos de servicios.
- c) Los beneficios por incapacidad a largo plazo.
- d) Los bonos y la participación en utilidades.
- e) La remuneración diferida.
- f) La compensación pagadera por la entidad hasta que una nueva persona sea contratada.

Contabilidad de las indemnizaciones por cese

La NICSP 39 abarca las indemnizaciones por cesede forma separada a los beneficios a empleados debido a que la causa que genera la obligación es la terminación y no los servicios brindados por los empleados.

La NICSP 39.168 establece que la entidad debe reconocer los pasivos y los gastos por las indemnizaciones por cese a la fecha más temprana de las fechas siguientes:

- a) Cuando la entidad ya no puede retirar la oferta de dichos beneficios.

- b) Cuando la entidad reconoce los costos de alguna reestructuración que se encuentre dentro del alcance de la NICSP 19 e involucre el pago de indemnizaciones por cese.

La entidad debe medir las indemnizaciones por cese según la naturaleza de los beneficios a los empleados. Si las indemnizaciones por cese son una mejora a los beneficios post-empleo, la entidad debe aplicar los requerimientos para los beneficios post-empleo. De lo contrario,

- a) Si se espera liquidar las indemnizaciones por cese antes de los 12 meses posteriores al final del período sobre el que se informa en el cual se reconocieron las indemnizaciones por cese, la entidad deberá aplicar los requerimientos de los beneficios a empleados a corto plazo.
- b) Si no se espera liquidar totalmente las indemnizaciones por cese antes de los 12 meses posteriores al final del período sobre el que se informa, la entidad deberá aplicar los requerimientos de los beneficios a empleados a largo plazo.

Fecha de vigencia

Los períodos que comienzan a partir del 1 de enero de 2018. La NICSP 39 fue modificada por *Mejoras a las NICSP* y otras normas. Para conocer las fechas de entrada en vigor de estas modificaciones, consulte las IPSAS 39.176A y siguientes.

NICSP 40: Combinaciones del Sector Público

Objetivo

La norma establece los principios y requerimientos para la clasificación, reconocimiento y medición de combinaciones del sector público. El alcance de la NICSP 40 comprende todas las transacciones u otros hechos que cumplen con la definición de una combinación del sector público. Adicionalmente, contiene una guía para evaluar si una combinación es una fusión o una adquisición. También presenta la contabilización de fusiones y adquisiciones.

Norma NIIF Asociada

NIIF 3, *Combinaciones de Negocios*

Contenido

Definiciones principales

Una combinación del sector público es la unión de operaciones separadas en una sola entidad del sector público.

Para efectos de esta norma, **participación en el patrimonio** se refiere ampliamente a las participaciones en la propiedad de entidades que pertenecen a inversionistas y propietarios, socios o miembros de entidades mutualistas.

Una **operación** es un conjunto integrado de actividades y los activos y/o pasivos asociados que pueden ser dirigidos y gestionados con la finalidad de lograr los objetivos de una entidad, mediante el suministro de bienes y/o la prestación de servicios.

Para efectos de esta norma, los **propietarios** se refieren ampliamente a cualquier parte con participación cuantificable en la propiedad de una operación. Se incluyen, entre otros, los que tienen participación en el patrimonio de entidades que pertenecen a inversionistas-propietarios, socios o miembros de entidades mutualistas.

Una combinación del sector público **bajo control común** es una combinación del sector público donde todas las entidades u operaciones involucradas son controladas últimamente por la misma entidad tanto antes como después de la combinación del sector público.

Una **fusión** da lugar a una entidad resultante y puede ser:

- a) Una combinación del sector público en la cual ningún participante de la combinación obtiene el control de una o más operaciones; o
- b) Una combinación del sector público en la cual un participante de la combinación obtiene el control de una o más operaciones, y donde hay evidencia de que la combinación tiene la esencia económica de una fusión.

La **fecha de fusión** es la fecha en que la entidad resultante obtiene el control de las operaciones combinadas.

Una **operación combinada** es una operación que se combina con otra u otras operaciones para formar la entidad resultante en una fusión.

Una **entidad resultante** es la entidad que resulta de dos o más operaciones que se combinan en una fusión.

Una **operación adquirida** es aquella en la que el adquirente obtiene el control en una adquisición.

Un **adquirente** es la entidad que obtiene el control de una o más operaciones en una adquisición.

Una **adquisición** es una combinación del sector público en la cual un participante en la combinación obtiene el control de una o más operaciones, y hay evidencia de que la combinación no es una fusión.

La **fecha de adquisición** es la fecha en que el adquirente obtiene el control de la operación adquirida.

Contraprestación contingente: normalmente se refiere a la obligación del adquirente de transferir activos adicionales o participación en el patrimonio a los antiguos propietarios de una operación adquirida como parte del intercambio de control de la operación si ocurren determinados hechos futuros o se cumplen ciertas condiciones. Sin embargo, la contraprestación contingente también puede otorgarle al adquirente el derecho de recuperar una consideración previamente transferida si se cumplen ciertas condiciones.

Plusvalía: es un activo que representa los futuros beneficios económicos que surgen de otros activos adquiridos en una adquisición que no son identificados individualmente ni reconocidos por separado.

Alcance

Esta norma se aplica a una transacción u otro hecho que cumple con la definición de una combinación del sector público. Esta norma no se aplica a la adquisición por parte de una entidad de inversión (según la define la NICSP 35 *Estados Financieros Consolidados*) de una inversión en una entidad controlada que debe medirse al valor razonable con cambio en los resultados. La contabilización de acuerdos conjuntos, la adquisición o recepción de activos que no constituyen una operación y la asunción de pasivos que no constituyen una operación no están dentro del alcance de esta norma.

Contabilización de combinaciones del sector público

Los requerimientos de la NICSP 40 se aplican a las combinaciones de activos y pasivos que constituyen una **operación**. Una combinación del sector público puede ocurrir por mutuo acuerdo de las partes involucradas, o por obligación (por ley, por ejemplo).

Lo más importante para decidir sobre la contabilización apropiada de una transacción es la evaluación de si la combinación es una **fusión** o una **adquisición**. Esta evaluación se basa en el siguiente árbol de decisión (ver Figura 44):

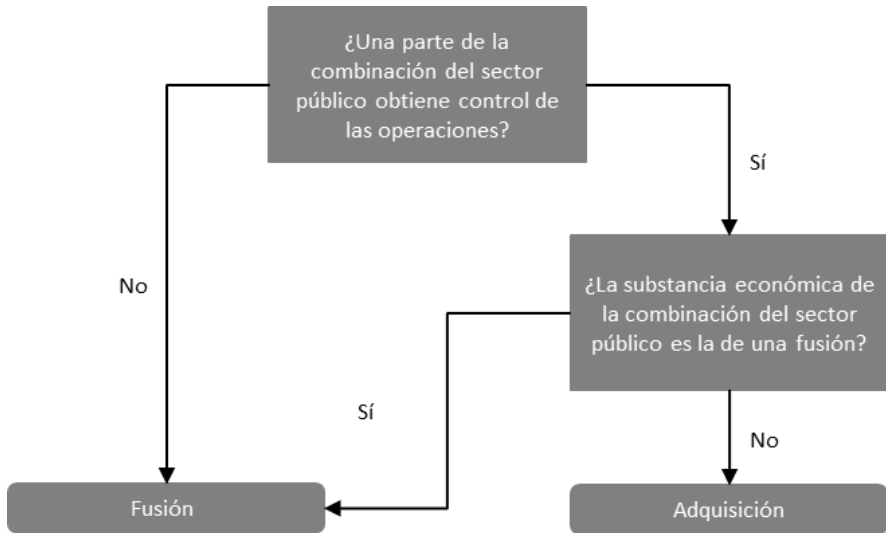


Figura 44: Clasificación de combinaciones del sector público
Fuente: NICSP 40, Guía de Implementación, GI94

Los siguientes indicadores pueden ser evidencia de que una combinación es una fusión:

- Se entrega contraprestación por razones distintas de la compensación por la cesión de derechos a aquellos que tienen derecho a los activos netos de una operación transferida;
- No se entrega contraprestación a aquellos que tienen derecho a los activos netos de una operación transferida;
- No se entrega contraprestación porque no hay nadie (persona natural ni persona jurídica) con derecho a los activos netos de una operación transferida.
- Un tercero impone la combinación del sector público sin que ninguno de los participantes en la combinación esté involucrado en el proceso de toma de decisiones;

- e) Una combinación del sector público está sujeta a la aprobación de los ciudadanos de cada parte por referéndum.
- f) Se produce una combinación del sector público bajo control común.

Contabilización de fusiones (NICSP 40.15 - 40.57)

La norma requiere la aplicación del método de contabilización de la unión de intereses modificado para las fusiones.

La aplicación del método de contabilización de la unión de intereses requiere:

- a) Identificación de la entidad resultante;
- b) Determinación de la fecha de fusión;
- c) Reconocimiento y medición de los activos identificables recibidos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en las operaciones combinadas, conforme a los requerimientos de las NICSP; y
- d) Reconocimiento y medición de los componentes de activos netos/patrimonio y otros ajustes de la fusión.

A la fecha de fusión, la entidad resultante debe clasificar o designar los activos y pasivos recibidos en una fusión utilizando las clasificaciones o designaciones previamente aplicadas por las operaciones combinadas. Una entidad resultante no puede adoptar clasificaciones o designaciones diferentes en el reconocimiento inicial, aun cuando lo permitan las otras NICSP.

En la preparación de los estados financieros de la entidad resultante, se eliminan los efectos de todas las transacciones entre las operaciones combinadas. La medición inicial de los activos y pasivos identificables se basará en los importes en libros de los activos y pasivos identificables en los estados financieros separados de la operación combinada, sujeto a cualquier ajuste para alinearse con las políticas contables de la entidad resultante a la fecha de fusión (ver NICSP 40.27-28). En los casos en donde una operación combinada haya sido adquirida previamente por un adquirente, y los activos y pasivos se registraron al valor razonable en la adquisición, esos montos registrados en los libros del adquirente no se utilizan para la fusión.

Adicionalmente, cualquier participación no controladora en una operación combinada se mide por sus importes en libros en los estados financieros de esa operación combinada, ajustada por la parte proporcional de las participaciones no controladoras de los ajustes a los activos y pasivos identificables, si hubiera (ver NICSP 40.29).

El reconocimiento y/o medición de licencias y derechos intangibles similares, impuestos a las ganancias y beneficios a los empleados están sujetos a excepciones específicas (para más información, ver NICSP 40.32-35).

La entidad resultante reconocerá en los activos netos/patrimonio los importes equivalentes y opuestos al importe en libros de los activos, pasivos y participaciones

no controladoras de las operaciones combinadas (NICSP 40.37). Los ajustes correspondientes que se hacen para los siguientes también se reconocen dentro de los activos netos/patrimonio: a) eliminación de las transacciones entre entidades combinadas, b) conformidad con las políticas contables de las entidades resultantes y c) excepciones a los principios de reconocimiento y/o medición (NICSP 40.38).

La entidad resultante tiene un año para completar la contabilización de la fusión. Después de un año, las revisiones a la contabilidad serían una corrección de errores según la NICSP 3.

Los costos asociados a la fusión que incluyen los honorarios legales, de asesoría, contabilidad, tasaciones, y otros servicios profesionales y de consultoría, y los costos generales de administración, se registran como gastos en los períodos en que se incurren los costos y se reciben los servicios. Sin embargo, los costos de la emisión de deuda o valores de patrimonio se reconocen según la NICSP 28 *Instrumentos Financieros: Presentación* y la NICSP 41 *Instrumentos Financieros*.

Contabilización de las adquisiciones (NICSP 40.58 - 40.125)

La aplicación del método contable de la adquisición requiere:

- a) La identificación del adquirente;
- b) La determinación de la fecha de adquisición;
- c) El reconocimiento y medición de los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la operación adquirida; y
- d) Reconocimiento y medición de la plusvalía, ganancia o pérdida de la adquisición.

El adquirente debe medir los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos al valor razonable a la fecha de adquisición. Para una adquisición, la participación no controladora se mide al valor razonable o a la porción actual de los instrumentos de propiedad en los montos reconocidos de los activos netos identificables de la operación adquirida. Todos los demás componentes de la participación no controladora se miden al valor razonable a la fecha de adquisición salvo que las NICSP requieran otra base de medición.

El reconocimiento y/o medición de pasivos contingentes, impuestos a la renta, beneficios a los empleados, activos de indemnización, derechos readquiridos y transacciones de pagos basados en acciones están sujetos a excepciones específicas conforme a la NICSP 40.76-84.

Según la NICSP 40.85, la plusvalía se reconoce a la fecha de adquisición, medida como el exceso del apartado (a) sobre el (b) a continuación:

- a) La suma de:

- (i) La contraprestación transferida medida según esta norma, que generalmente requiere el valor razonable a la fecha de adquisición
 - (ii) El monto de cualquier participación no controladora en la operación adquirida medida según esta norma, y
 - (iii) En una adquisición realizada por etapas, el valor razonable a la fecha de adquisición de la participación en el patrimonio previamente mantenida por el adquirente en la operación adquirida.
- b) El neto de los montos de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos medidos según esta norma a la fecha de adquisición.

Solo se puede reconocer la plusvalía en la medida que la adquisición genere entradas de efectivo y/o una reducción en las salidas netas de efectivo del adquirente. Una compra en términos muy ventajosos puede ocurrir si el importe en (b) anterior supera la suma de los importes señalados en (a). Antes de reconocer una ganancia sobre una compra en términos muy ventajosos, el adquirente reevaluará si ha identificado correctamente todos los activos adquiridos y todos los pasivos asumidos, y reconocerá cualquier activo o pasivo adicional identificado en esa revisión.

En el sector público, una entidad a veces obtiene el control de una operación en una transacción sin contraprestación en la cual transfiere una contraprestación que no es aproximadamente igual al valor razonable de la operación adquirida, por ejemplo, incautaciones compensadas de operaciones o entidades y la transferencia de una operación al adquirente por parte de un donante por una contraprestación nominal. Cuando la esencia económica de la combinación del sector público es la de una adquisición, tales adquisiciones sin contraprestación se tratan como compras en términos muy ventajosos.

En otras situaciones cuando se efectúa una adquisición sin contraprestación, i.e., por contraprestación cero, y la esencia económica de la combinación es la de una adquisición, el adquirente no reconoce plusvalía. En cambio, reconoce una ganancia o pérdida en los resultados (ahorro o desahorro). Una nacionalización forzada - incautaciones no compensadas de operaciones o entidades, es un ejemplo de una adquisición con contraprestación cero.

La contraprestación que el adquirente transfiere a cambio de una operación adquirida incluye cualquier activo o pasivo que resulta de un acuerdo de contraprestación contingente (NICSP 40.97). La contraprestación contingente se reconoce al valor razonable como parte de la contraprestación transferida a cambio de la operación adquirida. La obligación de pagar una contraprestación contingente se clasifica según la definición de un instrumento financiero como un pasivo financiero o componente de activos netos/patrimonio (instrumento de patrimonio) en la NICSP 28.9. La contraprestación contingente clasificada como instrumento de patrimonio no se mide posteriormente. La contraprestación contingente clasificada como pasivo dentro del alcance de la NICSP 41 o un pasivo fuera del alcance de la NICSP 41 debe medirse al

valor razonable en cada fecha de presentación reconociendo los movimientos en el valor razonable en los resultados.

Para las adquisiciones realizadas por etapas (i.e., adquisiciones por etapas), el adquirente debe medir nuevamente su participación en el patrimonio previamente mantenida en la operación adquirida al valor razonable a la fecha de adquisición y reconocer la ganancia o pérdida resultante, si la hay, en los resultados o activos netos/patrimonio, según aplique.

El período de medición provisorio para la adquisición es un año de la fecha de adquisición. Después de ese período, las revisiones a la contabilidad serían una corrección de errores según la NICSP 3.

El adquirente y la operación adquirida pueden tener una relación preexistente u otro acuerdo antes de comenzar la adquisición, o pueden celebrar un acuerdo durante las negociaciones independiente de la adquisición. Los siguientes ejemplos de transacciones independientes no deben ser incluidos en la aplicación del método de la adquisición (NICSP 40.109-110):

- a) Una transacción que, en efecto, liquida las relaciones preexistentes entre el adquirente y la operación adquirida;
- b) Una transacción que remunera a los empleados o antiguos propietarios de la operación adquirida por sus servicios a futuro; y
- c) Una transacción que reembolsa a la operación adquirida o sus antiguos propietarios por el pago de los costos asociados a la adquisición que correspondían al adquirente.

La NICSP 40.GA99-GA106 prescribe el tratamiento de tales transacciones independientes.

Los costos asociados a la adquisición, que incluyen los honorarios legales, de asesoría, contabilidad, tasaciones, y otros servicios profesionales y de consultoría, y los costos generales de administración, se registran como gastos en los períodos en que se incurren los costos y se reciben los servicios (NICSP 40.111). Sin embargo, los costos de la emisión de deuda o valores de patrimonio se reconocen según la NICSP 28 y la NICSP 41.

Por lo general, la medición y contabilización posterior de los activos adquiridos, pasivos asumidos o incurridos y los instrumentos de patrimonio emitidos se realizan conforme a otras NICSP aplicables. Sin embargo, la NICSP 40.113-118 y la GA107-GA111 especifican la contabilización posterior de derechos readquiridos, pasivos contingentes, activos de indemnización e impuestos a la renta.

Revelaciones

Para las fusiones, la entidad resultante debe revelar información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la naturaleza y el efecto financiero de una fusión. Ver la NICSP 40.54-57 para un detalle de los requerimientos de revelación.

Para las adquisiciones, el adquirente debe revelar información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la naturaleza y el efecto financiero de una adquisición que ocurre:

- a) Durante el período de información actual; o
- b) Después del cierre del período de información pero antes de la autorización de los estados financieros para su emisión

Ver la NICSP 40.119-120 para un detalle de los requerimientos de revelación.

Fecha de vigencia

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019 o después de esa fecha. La NICSP 40 ha sido enmendada por *Mejoras a las NICSP* y a otras normas. Para ver las fechas efectivas de estas enmiendas, consulte la NICSP 40.126A. En las NICSP 40.127 a 134 se detallan otras disposiciones transitorias específicas.

NICSP 41: Instrumentos Financieros

Nota preliminar

La NICSP 41 establece nuevos requerimientos para clasificar, reconocer y medir los instrumentos financieros y sustituir aquellos mencionados en la NICSP 29, *Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición*, entre otras cosas, NICSP 28, *Instrumentos financieros: Presentación* y la NICSP 30, *Instrumentos financieros: Revelaciones*. La NICSP 29 sigue vigente, ya que continúa proporcionando los requerimientos de las NICSP para la contabilidad de coberturas.

Objetivo

El objetivo de la NICSP 41 es establecer los principios para la presentación de informes financieros sobre los activos y pasivos financieros que proporcionen a los usuarios de los estados financieros, información relevante y útil para la evaluación de los importes, los plazos y la incertidumbre de los flujos de efectivo futuros de una entidad. Junto con la NICSP 28, la NICSP 29 y la NICSP 30, la NICSP 41 abarca todos los aspectos de la contabilidad de los instrumentos financieros.

NIIF en las cuales se basa la NICSP

La NICSP 41 se basa en la NIIF 9, *Instrumentos financieros*. El IASB emitió la NIIF 9 en julio de 2014. Dado que el objetivo estratégico del IPSASB es mantener la convergencia con las NIIF, el IPSASB concluyó que, gracias a la orientación basada en los principios, alinearse con la NIIF 9 mejoraría el conjunto actual de NICSP. El IPSASB ha realizado varias modificaciones a la NIIF 9, *Instrumentos financieros*, que son relevantes para el sector público con el fin de garantizar que los conceptos sean aplicables para dicho sector.

Contenidos

Definiciones principales

Los términos **de instrumentos financieros, riesgo crediticio, riesgo de tipo de cambio, riesgo de liquidez, riesgo de mercado, instrumentos de patrimonio, activos financieros, pasivos financieros e instrumentos con opción de venta** se definen en las NICSP 28 o NICSP 30. Los siguientes términos se utilizan en la NICSP 41 con el mismo significado.

Las pérdidas crediticias esperadas a 12 meses son la porción de las pérdidas crediticias esperadas de toda la vida del instrumento, las cuales representan las pérdidas crediticias esperadas que resultan de eventos de incumplimiento de instrumentos financieros que sean posibles dentro de los 12 meses posteriores a la fecha de presentación.

El costo amortizado de un activo o pasivo financiero es el monto por el cual se mide el activo o pasivo financiero en el reconocimiento inicial, menos los pagos al principal, más o menos la amortización acumulada, a través del método de interés efectivo de cualquier diferencia entre el importe inicial y el importe al vencimiento y para los activos financieros ajustados por la estimación de pérdidas.

Los activos financieros con deterioro crediticio son aquellos activos financieros que presentan este tipo de deterioro cuando ocurre uno o más eventos que hayan tenido un impacto perjudicial sobre los flujos de efectivo futuros estimados de dichos activos financieros.

Las pérdidas crediticias son la diferencia entre todos los flujos de efectivo contractuales adeudados a una entidad según el contrato y todos los flujos de efectivo que la entidad espera recibir (es decir, todo el déficit en efectivo), descontado a la tasa de interés efectiva original (o a la tasa de interés efectiva ajustada al crédito para los activos financieros con deterioro crediticio).

La tasa de interés efectiva ajustada al crédito es la tasa de interés que descuenta exactamente los pagos en efectivo futuros estimados a lo largo de la vida útil esperada del activo financiero, el cual es un activo financiero con deterioro crediticio originado o adquirido.

La baja en cuentas es la eliminación de los activos o pasivos financieros previamente reconocidos del estado de situación financiera de una entidad.

Un derivado es un instrumento financiero u otro contrato dentro del alcance de esta Norma, incluyendo las siguientes características:

- a) Su valor cambia en respuesta al cambio en la tasa de interés específica, en el precio del instrumento financiero, en el precio de productos básicos, en el tipo de cambio, en el índice de precios o tasas, en la calificación o índice crediticio, o en otras variables, siempre que, en el caso de una variable no financiera, la variable no sea específica de una de las partes del contrato (a veces denominada «subyacente»);
- b) No requiere ninguna inversión neta inicial o inversiones netas iniciales que sean menores a las que se requieran para otro tipo de contratos que se esperaría que tengan una respuesta similar a los cambios en los factores del mercado.
- c) Se liquida en una fecha futura.

Los dividendos o distribuciones similares son las distribuciones realizadas a los titulares de los instrumentos de patrimonio en proporción a sus títulos de una clase particular de capital.

El método de interés efectivo es el que se utiliza al calcular el costo amortizado de los activos o pasivos financieros, al asignar y reconocer los ingresos o gastos de intereses en los excedentes o el déficit durante un período relevante.

La **tasa de interés efectiva** es la tasa que descuenta exactamente los pagos en efectivo futuros estimados a lo largo de la vida esperada del activo o pasivo financiero con respecto al valor en libros bruto de un activo financiero o al costo amortizado de un pasivo financiero.

Una **pérdida crediticia esperada** es el promedio ponderado de las pérdidas crediticias con los riesgos respectivos de que ocurra un incumplimiento según las ponderaciones.

Un **contrato de garantía financiera** es aquel que requiere que el emisor realice pagos específicos para reembolsar al titular por alguna pérdida en la que haya incurrido debido a que el deudor no realizó algún pago a su vencimiento según los términos originales o modificados de un instrumento de deuda.

Un **pasivo financiero a valor razonable con cambios en los resultados (ahorro o desahorro)** es un pasivo financiero que cumple una de las siguientes condiciones:

- a) Cumple con la definición de mantenido para negociación.
- b) Después del reconocimiento inicial, la entidad lo designa al valor razonable con cambios en los resultados
- c) Es designado, ya sea en el reconocimiento inicial o con posterioridad, al valor razonable con cambios en los resultados según la NICSP 41.152.

Una **ganancia o pérdida por deterioro de valor** se reconoce en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo que surge de aplicar los requerimientos de deterioro.

Las **pérdidas crediticias esperadas durante la vida útil del activo** son las que resultan de todos los posibles casos de incumplimiento sobre la vida esperada del instrumento financiero.

Una **corrección de valor por pérdidas** es corrección de valor por pérdidas crediticias esperadas sobre los activos financieros medidos, las cuentas por cobrar por arrendamientos, el importe por deterioro acumulado de los activos financieros medidos y la provisión por pérdidas crediticias esperadas de compromisos de préstamo y contratos de garantías financieras.

Una **ganancia o pérdida por modificación** es el monto que surge de ajustar el importe en libros bruto de un activo financiero para reflejar los flujos de efectivo contractuales modificados o renegociados.

Un activo financiero está **en mora** cuando la contraparte ha dejado de efectuar un pago cuando contractualmente debía hacerlo

La **fecha de reclasificación** es el primer día del primer período sobre el que se informa después del cambio en el modelo de gestión, el cual genera que una entidad reclasifique sus activos financieros. Los **costos de transacción** son los costos incrementales que se atribuyen directamente a la adquisición, emisión o disposición de un activo o pasivo financiero. El costo incremental es aquel que no se habría

incurrido si la entidad no hubiera adquirido, emitido o dispuesto el instrumento financiero.

Reconocimiento

De acuerdo con la NICSP 41, la entidad debe reconocer los activos o pasivos financieros en su estado de situación financiera cuando y solo cuando, la entidad se haya convertido en una de las partes de la provisión contractual del instrumento. Cuando la entidad primero reconoce un activo financiero, lo clasificará como medidos posteriormente al costo amortizado, al valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio o al valor razonable con cambios en los resultados. Cuando la entidad primero reconoce un pasivo financiero, los clasificará como medidos posteriormente al costo amortizado, con ciertas excepciones según la NICSP 41.45-46.

Clasificación y medición de los activos y pasivos financieros

La NICSP 41 reduce la complejidad del enfoque de clasificación de la NICSP 29 al sustituir la clasificación existente y las categorías de medición por activos financieros con un enfoque basado en los principios de clasificación y medición.

La clasificación de los activos financieros determina los requisitos correspondientes de medición de dichos activos y los requisitos de deterioro y contabilidad de cobertura. La NICSP 41 aplica un enfoque para clasificar todos los activos financieros. Los dos criterios utilizados para determinar cómo deben clasificarse y medirse los activos financieros son (NICSP 41.39):

- ▶ El modelo de gestión de activos financieros de la entidad
- ▶ Las características de los flujos de efectivo contractuales del activo financiero

Según la NICSP 41.40, activos financieros deben medirse al costo amortizado si se cumplen ambas de las siguientes condiciones:

- a) El activo financiero se mantiene dentro de un modelo de gestión cuyo objetivo es mantener activos financieros para obtener flujos de efectivo contractuales.
- b) Los términos contractuales del activo financiero generan, en fechas específicas, flujos de efectivo que son únicamente pagos al principal y a los intereses sobre el monto principal pendiente.

Según la NICSP 41.41, los activos financieros deben medirse al valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio si se cumplen ambas de las siguientes condiciones:

- a) El activo financiero se mantiene dentro de un modelo de gestión cuyo objetivo se logra al obtener flujos de efectivo contractuales y vender activos financieros.

- b) Los términos contractuales del activo financiero generan, en fechas específicas, flujos de efectivo que son únicamente pagos al principal y a los intereses sobre el monto principal pendiente.

La NICSP 41.43 estipula que un activo financiero debe medirse al valor razonable con cambios en el resultado a menos que se mida al costo amortizado según la NICSP 41.40, o al valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio según la NICSP 41.41. No obstante, la entidad puede hacer una elección irrevocable en el reconocimiento inicial para inversiones específicas en instrumentos de patrimonio que, de otro modo, se medirían al valor razonable con cambios en el resultado para presentar los cambios en el valor razonable de los activos netos/patrimonio.

La NICSP 41 también permite que la entidad elija contabilizar los activos financieros al valor razonable («opción de valor razonable»): A pesar de la NICSP 41.39-43, durante el reconocimiento inicial, la entidad puede designar irrevocablemente un activo financiero medido al valor razonable con cambios en los resultados si al hacerlo, elimina o reduce de manera significativa una incongruencia de medición o reconocimiento (algunas veces se le llama «asimetría contable») que de otro modo hubiera surgido de la medición de los activos o pasivos o del reconocimiento de las pérdidas o ganancias sobre los mismos en distintas bases.

El siguiente gráfico resume el enfoque de clasificación de la NICSP 41 y los requisitos de medición correspondientes:

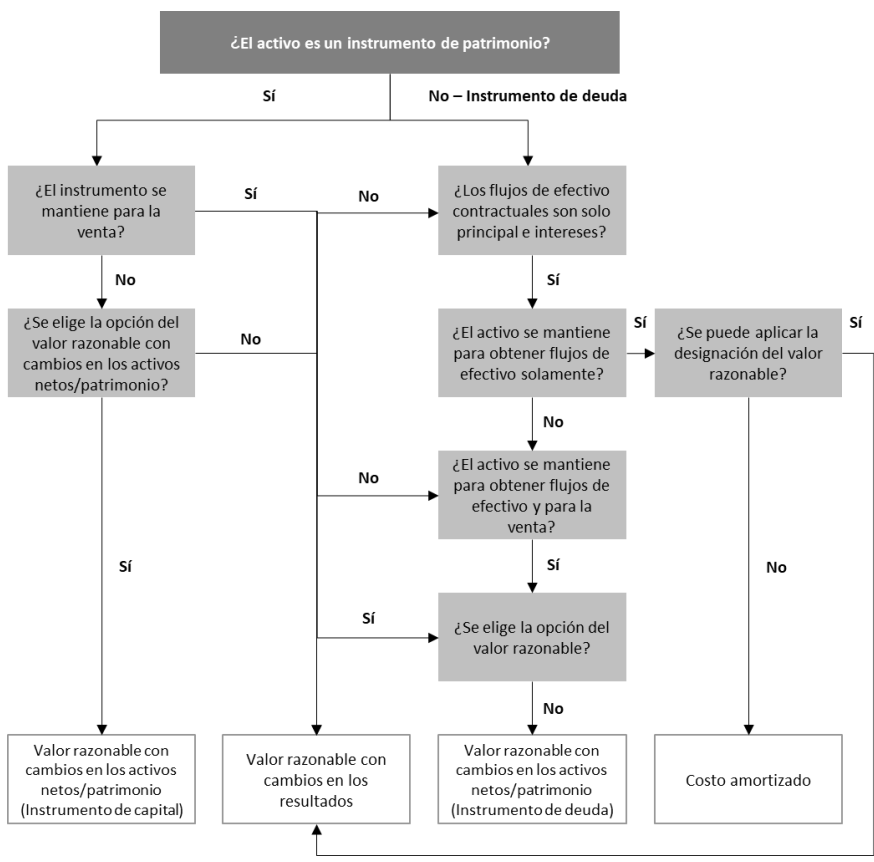


Figura 45: Clasificación de los instrumentos financieros según la NICSP 41
Fuente: IPSASB, At a glance: Resumen de la NICSP 41 - Instrumentos financieros, agosto de 2018, p. 5.

Cuando se trata de **pasivos financieros**, la entidad debe clasificarlos como medidos posteriormente al costo amortizado, excepto cuando:

- a) Pasivos financieros al valor razonable con cambios en los resultados. Estos pasivos, incluyendo los derivados que son pasivos, se medirán posteriormente al valor razonable.
- b) Los pasivos financieros surgen cuando una transferencia de activos financieros no califica para dar de baja o cuando se aplica el enfoque de participación continua.
- c) Existen contratos de garantía financiera.

- d) Los compromisos para proporcionar préstamos se dan a una tasa de interés por debajo del mercado.
- e) Se da una consideración contingente que es reconocida por un adquiriente en una combinación del sector público a la cual aplica la NICSP 40. Esta consideración será medida posteriormente al valor razonable con cambios en los resultados.

La NICSP 41.46 también ofrece la opción de designar un pasivo financiero al valor razonable con cambios en los resultados cuando este elimina o reduce significativamente una incongruencia en la medición o el reconocimiento o un grupo de activos o pasivos financieros se gestiona y su desempeño es evaluado al valor razonable.

Reclasificación

Únicamente cuando una entidad cambia su modelo de gestión de activos financieros, esta podrá reclasificar todos los activos afectados después del cambio de modelo de gestión. La entidad no deberá reclasificar ningún pasivo financiero.

Medición inicial

Cuando un activo o pasivo financiero se reconoce inicialmente, la entidad debe medirlo al valor razonable más o menos los costos de transacción que se atribuyen directamente a la adquisición o emisión del activo o pasivo financiero (cf. NICSP 41.57). Los costos de transacción que se atribuyen directamente a la adquisición o emisión del activo o pasivo financiero se consideran para medición cuando dicho activo o pasivo no se mide al valor razonable con cambios en los resultados. Esto significa que, para los activos o pasivos financieros al valor razonable con cambios en los resultados, no se debe considerar ningún costo de transacción en la medición inicial. Las cuentas por pagar y por cobrar a corto plazo se miden inicialmente por el importe de la factura original si el efecto del descuento es inmaterial.

Los préstamos en condiciones favorables presentan ciertos problemas contables para el sector público (cf. NICSP 41.GA118 a GA127). Son concedidos o recibidos por una entidad en condiciones inferiores a las del mercado. Algunos ejemplos de los préstamos concedidos por entidades del sector público incluyen a los préstamos otorgados a países en desarrollo, fincas y estudiantes. Las entidades pueden recibir préstamos en condiciones favorables, por ejemplo, de agencias de desarrollo y otras entidades gubernamentales. Los préstamos en condiciones favorables se distinguen de la condonación de deudas. Esta distinción es importante ya que afecta si las condiciones inferiores a las del mercado se consideran en el reconocimiento inicial o en la medición del préstamo en lugar de ser parte de la medición posterior o de la baja. Las diferencias entre el precio de transacción del préstamo en condiciones favorables y el valor razonable del préstamo al reconocimiento inicial se tratan de la siguiente manera:

- Cuando una entidad del sector público recibe el préstamo en condiciones favorables, la diferencia se contabiliza según las NICSP 23 o 47.
- Cuando una entidad del sector público concede el préstamo condiciones favorables, la diferencia se trata como un gasto en los resultados en el reconocimiento inicial, excepto cuando el préstamo es una transacción con propietarios actuando como propietarios.

Medición posterior

Para medir un activo financiero después del reconocimiento inicial, el tratamiento contable de un instrumento financiero particular depende de su clasificación. La entidad deberá medir el activo financiero ya sea:

- a) **Al costo amortizado** mediante el método de interés efectivo. Las ganancias o pérdidas se reconocen en los resultados cuando el activo financiero se da de baja o presenta deterioro.
- b) **Al valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio** cuyo valor razonable puede medirse de manera confiable sin deducir los costos de transacción en los que se pueda incurrir en la venta. Las ganancias o pérdidas con respecto a la medición al valor razonable se reconocen directamente en los activos netos/patrimonio. Las pérdidas por deterioro se reconocen en los resultados.
- c) **Al valor razonable con cambios en los resultados**, que se miden al valor razonable sin ninguna deducción de los costos de transacción en los que pueden incurrir en la venta. Las pérdidas o ganancias se reconocen en los resultados. El deterioro no es aplicable.

Cuando se calcula la **tasa de interés efectiva**, la entidad debe calcular los flujos de efectivo esperados al considerar todos los términos contractuales del instrumento financiero (por ejemplo, pagos anticipados, extensión, opción de compra y otras opciones similares), sin embargo, no debe considerar las pérdidas crediticias esperadas. El cálculo incluye todas las tarifas y puntos pagados o recibidos entre las partes del contrato las cuales son parte integral de la tasa de interés efectiva, de los costos de transacción y de todas las primas o descuentos. Existe la presunción de que los flujos de efectivo y la vida esperada de un grupo de instrumentos financieros similares pueden estimarse de forma fiable. No obstante, en aquellos casos excepcionales en los que no sea posible estimar de forma fiable los flujos de efectivo o la vida esperada de un instrumento financiero (o grupo de instrumentos financieros), la entidad utilizará los flujos de efectivo contractuales durante todo el plazo contractual del instrumento financiero (o grupo de instrumentos financieros).

Los **pasivos financieros** se medirán posteriormente al costo amortizado.

Deterioro

El objetivo de los requisitos de deterioro es reconocer las pérdidas crediticias esperadas a lo largo de la vida de todos los instrumentos financieros para los que, desde el reconocimiento inicial, se han producido aumentos significativos en el riesgo crediticio, ya sea evaluado de forma individual o colectiva. En la evaluación del deterioro, se tiene en cuenta toda la información razonable y justificable, incluida la que es prospectiva (véase la NICSP 41.76).

El modelo prospectivo requiere que una entidad siempre reconozca las pérdidas crediticias esperadas. El modelo utiliza un enfoque de medición dual que mide las pérdidas crediticias esperadas como pérdidas crediticias esperadas a 12 meses o pérdidas crediticias esperadas a lo largo de la vida. El modelo amplía la información que una entidad debe tener en cuenta al evaluar sus expectativas de pérdidas crediticias por su naturaleza prospectiva. Por lo tanto, se requiere contar con información más oportuna sobre las pérdidas crediticias esperadas, ya que permite que los usuarios de los estados financieros puedan tomar mejores decisiones.

La evidencia de que un activo financiero está deteriorado de forma crediticia incluye datos observables que han llegado a la atención del titular de un activo financiero sobre los siguientes eventos:

- a) dificultad financiera significativa del emisor o el prestatario
- b) incumplimiento del contrato, como un incumplimiento o un evento vencido
- c) el prestamista o prestamistas del prestatario, por razones económicas o contractuales relacionadas con las dificultades financieras del prestatario, concedieron al prestatario una concesión que de otro modo no se consideraría
- d) es probable que el prestatario entre en bancarrota u otro tipo de reorganización financiera
- e) la desaparición de un mercado activo para los activos financieros debido a dificultades financieras; o
- f) la compra u origen del activo financiero a un gran descuento que refleja las pérdidas crediticias incurridas

Puede que no sea posible identificar un solo evento en su lugar; el efecto combinado de varios eventos puede haber causado que los activos financieros se deterioraran de forma crediticia.

La entidad deberá calcular los flujos de efectivo al considerar todos los términos contractuales del instrumento financiero (por ejemplo, pagos anticipados, extensión, opción de venta u opciones similares) mediante la vida esperada de dichos instrumentos. Los flujos de efectivo incluirán los flujos de efectivo de la venta de las garantías mantenidas u otras mejoras crediticias que son integrales a los términos contractuales. Existe la presunción de que la vida esperada de un grupo de instrumentos financieros pueda estimarse de forma fiable. No obstante, en aquellos

casos excepcionales en los que no sea posible estimar de forma fiable la vida esperada de un instrumento financiero, la entidad utilizará el plazo contractual restante del instrumento financiero.

El siguiente gráfico resume las etapas del deterioro. El gráfico, sin embargo, omite situaciones más complejas, como los activos financieros originados o comprados con deterioro crediticio, para reducir la complejidad del gráfico:

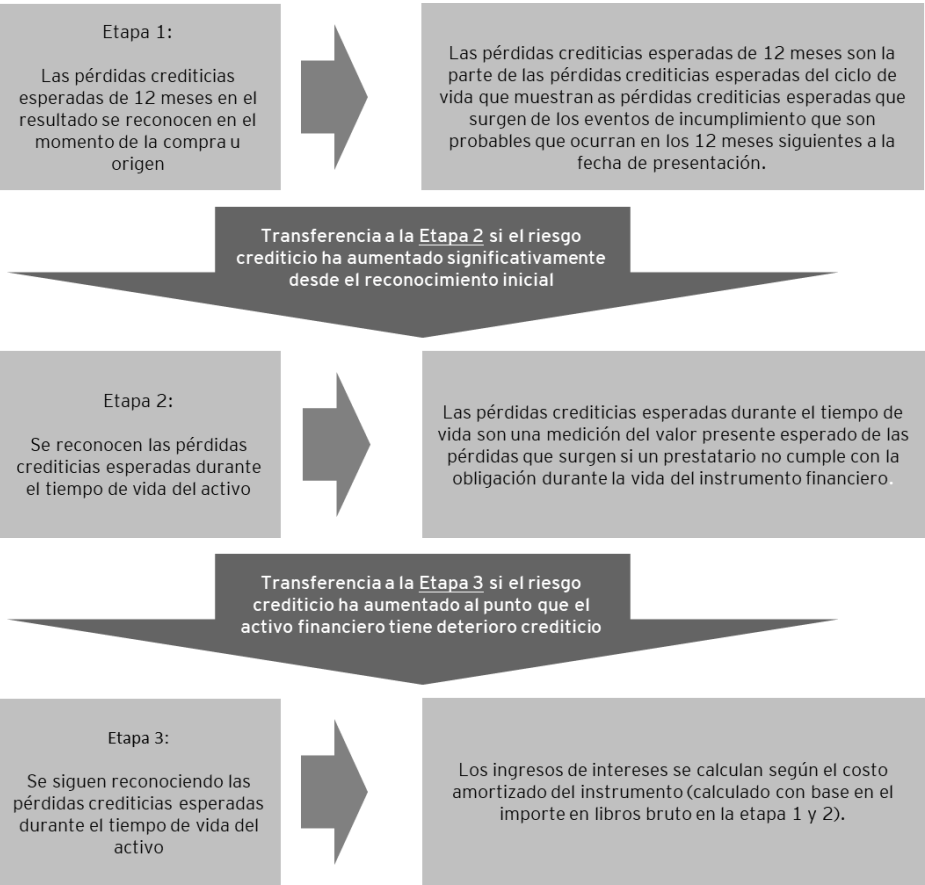


Tabla 43: Etapas del deterioro de los instrumentos financieros (excluyendo situaciones más complejas)

Fuente: IPSASB, At a glance: Resumen de la NICSP 41 - Instrumentos financieros, agosto de 2018, p. 6.

Contabilidad de coberturas

El objetivo de la contabilidad de cobertura es representar, en los estados financieros, el impacto de las actividades de gestión de riesgos de una entidad que utiliza instrumentos financieros para gestionar la exposición que surge de riesgos específicos que podrían afectar los resultados (o los activos netos/patrimonio, en el caso de las inversiones en instrumentos de patrimonio para las cuales la entidad ha elegido reconocer los cambios en el valor razonable en los activos netos/patrimonio). Los requerimientos revisados de contabilidad de cobertura de la NICSP 41 se basan ahora más en principios que los de la NICSP 29. Actualmente, están más alineados con las prácticas de gestión de riesgos de las entidades, las cuales se aplicaban cuando se cubrían los riesgos financieros y no financieros. Este enfoque permite que las entidades reflejen mejor sus prácticas de gestión de riesgos en los estados financieros. Bajo ciertas circunstancias, las entidades también pueden aplicar los requerimientos de contabilidad de cobertura en la NICSP 29.

Instrumentos financieros específicos del sector público

En diciembre de 2020, el IPSASB publicó «Enmiendas no autoritativas a la NICSP 41, Instrumentos financieros». El pronunciamiento proporciona orientación adicional no autoritativa a la NICSP 41 con el fin de aclarar los requerimientos para clasificar, reconocer y medir instrumentos financieros específicos del sector público. Los instrumentos financieros específicos del sector público comprenden elementos monetarios exclusivos del sector público, como el oro monetario, el dinero en circulación, las suscripciones a cuotas del FMI y los Derechos Especiales de Giro (DEG) del FMI.

El oro monetario posee características similares a las de un activo financiero. Las enmiendas añaden orientación a la NICSP 41 a fin de especificar cuándo puede ser apropiado contabilizar el oro monetario aplicando los principios de los activos financieros.

Con respecto a la moneda en circulación, las suscripciones a cuotas del FMI y los DEG, el pronunciamiento del IPSASB sobre las enmiendas no autoritativas a la NICSP 41 añade orientación general y específica no autoritativa para apoyar a las partes interesadas que rinden cuentas de estos instrumentos.

En el cuadro siguiente, se resume el tratamiento que se da a los instrumentos financieros específicos del sector público incluidos en el proyecto en la NICSP 41:

Instrumento financiero específico del sector público	Tipo de guía en las NICSP	Tratamiento en la NICSP 41
Oro monetario	Guía de implementación	Enmienda a la NICSP 41 (GI B.1.1)
Moneda en circulación	Guía de implementación	Enmienda a la NICSP 41 (GI B.1.2.1)
Derechos especiales de giro del FMI	Guía de implementación	Enmienda a la NICSP 41 (GI B.1.2.2 y B.1.2.3)

Tabla 29: Resumen del tratamiento que se da a los instrumentos financieros específicos del sector público en la NICSP 41

Fuente: IPSASB, Resumen - Enmiendas no autoritativas a la NICSP 41, *Instrumentos financieros*, diciembre de 2020

Fecha de vigencia

Períodos anuales que comienzan a partir del 1 de enero de 2023. Se permite la aplicación temprana. La NICSP 41 se aplica retroactivamente de conformidad con la NICSP 3, Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores, salvo lo especificado en la NICSP 41.161-184.

NICSP 42: Beneficios Sociales

Objetivo

La información sobre los beneficios sociales debería ayudar a los usuarios de los estados financieros de propósito general y los informes financieros de propósito general a evaluar la naturaleza de dichos beneficios proporcionados por la entidad, las características clave del funcionamiento de dichos planes de beneficios sociales y el impacto de los mismos en el rendimiento financiero, posición financiera y los flujos de efectivo de la entidad. La NICSP 42 establece los principios y requerimientos para el reconocimiento y medición de los gastos y pasivos por beneficios sociales, para la presentación de información sobre beneficios sociales en los estados financieros y para determinar la información que debe revelarse para que los usuarios de los estados financieros puedan evaluar la naturaleza y los efectos financieros de los beneficios sociales proporcionados por la entidad que informa.

NIIF en las cuales se basa la NICSP

La NICSP 42 es específica para el sector público. Como resultado, no existe una NIIF equivalente.

Contenido

Definiciones principales

Los beneficios sociales son transferencias en efectivo otorgadas (a) a personas específicas u hogares específicos que cumplen criterios de elegibilidad, (b) para reducir el efecto de los riesgos sociales y (c) para abordar las necesidades de la sociedad en su conjunto.

Los riesgos sociales son sucesos o circunstancias que (a) se relacionan con las características de las personas y/o los hogares, por ejemplo, la edad, la salud, la pobreza y la situación laboral; y b) puede afectar negativamente al bienestar de las personas y/o de los hogares, ya sea imponiendo demandas adicionales a sus recursos o reduciendo sus ingresos.

Alcance

La NICSP 42 se aplica a las transacciones y obligaciones que cumplen con la definición de beneficios sociales. No se aplica a las transferencias de efectivo que se contabilizan de acuerdo con las siguientes normas:

- a) Instrumentos financieros que están comprendidos en el ámbito de aplicación de la NICSP 41, Instrumentos financieros (o NICSP 29, *Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición*, antes de que una entidad adoptara la NICSP 41) (por ejemplo, préstamos en condiciones favorables como préstamos estudiantiles).
- b) Beneficios a los empleados que están comprendidos en el ámbito de aplicación de la NICSP 39, *Beneficios a los empleados*, (por ejemplo, pensiones de los empleados).
- c) Contratos de seguro que estén dentro del ámbito de aplicación de la norma de contabilidad internacional o nacional pertinente que trate de contratos de seguro.

La NICSP 42.GA2 resalta que la norma no se aplica a los contratos de seguro, incluso si el riesgo cubierto por el contrato de seguro es un riesgo social. La NICSP 42 tampoco se aplica a los servicios colectivos e individuales; solo se aplica a las transferencias de efectivo y no a la prestación de servicios. Además, en el caso de las transferencias de efectivo a personas y hogares que no abordan los riesgos sociales (por ejemplo, ayuda de emergencia), la norma no es aplicable.

Guía sobre la definición de beneficios y riesgos sociales

Es importante tener en cuenta que los servicios prestados por una entidad del sector público no califican como beneficios sociales. Por lo tanto, los vales que permiten a las personas y/o a los hogares acceder a los servicios o los reembolsos de los costos incurridos para acceder a los servicios no cumplen con la definición de beneficios sociales, ya que la persona y/o el hogar no tienen facultades discrecionales sobre el uso del beneficio (véase la NICSP 42.GA4). La NICSP 42.GA4 también aclara que las transferencias de efectivo comprenden las transferencias en forma de equivalentes de efectivo, por ejemplo, tarjetas de débito prepagadas. Los equivalentes de efectivo con restricciones limitadas en el uso de la transferencia de efectivo califican de acuerdo con la NICSP 42.GA5 como beneficios sociales. Se argumenta que tales transferencias de efectivo no son la prestación de servicios por parte de un gobierno, ya que pueden utilizarse de manera indistinguible de los ingresos provenientes de otras fuentes.

Los beneficios sociales en el sentido de la NICSP 42 sólo se conceden cuando se cumplen los criterios de admisibilidad para recibir un beneficio social en la siguiente fecha de pago. Algunos ejemplos del cumplimiento de los criterios de elegibilidad son el cumplimiento de la edad de jubilación en el caso de una pensión por retiro o el fallecimiento del cónyuge en el caso de una prestación por supervivencia. A pesar del hecho de que el esquema de beneficios por desempleo puede abarcar a la población en su conjunto, estos beneficios se pagan únicamente a los beneficiarios que están desempleados, es decir, a aquellas personas que cumplan los criterios de elegibilidad. Los beneficios sociales deben proporcionarse para mitigar el efecto de los riesgos sociales. La NICSP 42.GA7 aclara que los programas que se calificarán como beneficios sociales no necesitan mitigar el efecto de los riesgos sociales de cada receptor. Por ende, la evaluación de si un beneficio se brinda para mitigar estos

efectos se lleva a cabo por referencia a la sociedad como un todo. Finalmente, los beneficios sociales en términos de la NICSP 42 deben garantizar que se aborden las necesidades de la sociedad como un todo. Los beneficios sociales difieren de los beneficios brindados mediante los contratos de seguros, los cuales se organizan para el beneficio de las personas o grupos de personas. No obstante, el requerimiento de abordar las necesidades de la sociedad como un todo no implica que cada beneficio social abarque a todos los miembros de la sociedad. La NICSP 42.GA8 estipula que los beneficios sociales que cubren un segmento de la sociedad como parte de un sistema más amplio de beneficios sociales cumplen con el requerimiento de abordar las necesidades de la sociedad como un todo.

La NICSP 42 establece la edad, la salud, el nivel de pobreza o el estado laboral como características de las personas y/u hogares que conducen al riesgo social. Los riesgos sociales se caracterizan por el hecho de que se relacionan directamente con las características de una persona y/u hogares. Para los beneficios por desempleo, por ejemplo, los riesgos sociales se inducen por el cambio en el estado laboral de una persona, mientras que la ayuda financiera que se brinda de manera inmediata después de un terremoto no sería un beneficio social ya que el riesgo se relaciona con la geografía. Por lo tanto, los riesgos que surjan de la condición, los eventos o las circunstancias que generen o contribuyan a eventos no deseados ni planeados y que surjan de otros factores distintos a las características de una persona u hogar, no califican como riesgos sociales.

Enfoque general: Reconocimiento de un pasivo y un gasto por un plan de beneficios sociales

La NICSP 42 proporciona dos enfoques para la contabilidad de los planes de beneficios sociales: el Enfoque General y el Enfoque de Seguros (como una alternativa para el Enfoque General bajo ciertas condiciones). El Enfoque General de la NICSP 42 prevé un único punto de reconocimiento de los pasivos por beneficios sociales. Según este enfoque, estos pasivos deben reconocerse cuando se hayan cumplido los criterios de elegibilidad para recibir el siguiente beneficio social. El gasto del esquema de beneficios sociales debe reconocerse en el mismo punto en el que la entidad reconoce el pasivo (ver la NICSP 42.10). En caso de que una entidad realice un pago por beneficios sociales antes de que se cumplan todos los criterios de elegibilidad para el siguiente pago, la entidad deberá reconocer dicho pago por adelantado como un activo en el estado de situación financiera, a menos que el importe no pueda recuperarse. En este último caso, la entidad deberá reconocer un gasto. La NICSP 42 no especifica cómo debe presentarse ese gasto, es decir, como el deterioro de la cuenta por cobrar o como un gasto por beneficios sociales.

La NICSP 42.6 requiere que la entidad reconozca un pasivo por el esquema de beneficios sociales cuando (a) la entidad tenga una obligación presente por una salida de recursos causada por un evento pasado y (b) la obligación presente pueda medirse de forma que cumpla con las características cualitativas y considere las restricciones

de información de los informes financieros generales tal como lo establece el Marco Conceptual del IPSASB. El factor clave al determinar cuándo surge un pasivo por beneficios sociales es identificar el evento pasado. Bajo el Enfoque General, el evento pasado que genera un pasivo es cuando un beneficiario cumple con todos los criterios de elegibilidad para el siguiente beneficio social, es decir, para recibir el pago de uno de estos beneficios. La NICSP 42.9 establece que cumplir los criterios de elegibilidad de cada pago por beneficio social es un evento pasado separado. La sección GA11 de la NICSP 42 agrega que estar vivo en el momento en el que se requiere que se cumplan los criterios de elegibilidad puede ser en sí un criterio de elegibilidad, ya sea que se mencione de manera explícita o implícita. Esto depende de las características de cada esquema individual de beneficios sociales. Otro de los criterios continuos de elegibilidad podría ser la residencia. Por ejemplo, los beneficios por desempleo a menudo se pagan únicamente cuando la persona sigue siendo residente en la jurisdicción respectiva.

Cuando un beneficiario no ha cumplido previamente los criterios de elegibilidad para el siguiente pago, o se ha dado una pausa en este cumplimiento, el pasivo debe reconocerse cuando los criterios de elegibilidad para el siguiente pago se hayan cumplido primero o cuando dichos criterios se cumplan primero nuevamente, por ejemplo, cuando se alcanza la edad de jubilación en los casos de las pensiones por retiro o cuando una persona queda desempleada en los casos de los beneficios por desempleo.

Como resultado, cuando se contabilizan los beneficios sociales, se difieren únicamente las obligaciones que se liquidan en efectivo y para el próximo pago y solo cuando el receptor ha demostrado que ha cumplido con los criterios de elegibilidad para este pago. En consecuencia, esto implica un enfoque de los beneficios sociales el cual se aproxima a la contabilidad de caja y las entidades sólo tendrían que rendir cuentas de dichos beneficios cuando sean «debidas y pagaderas» (el llamado «enfoque vencido y pagadero»).

En la NICSP 42.8 se resalta que puede haber incertidumbre en relación con la medición del pasivo por beneficios sociales. Sin embargo, la incertidumbre con respecto a la salida de recursos no bloquea el reconocimiento de un pasivo, excepto en circunstancias en las que el nivel de incertidumbre es tan severo que no se pueden cumplir las características cualitativas de pertinencia y representación fiel. En los casos en que el nivel de incertidumbre no impide el reconocimiento de un pasivo, la incertidumbre se tiene en cuenta al medir el pasivo.

Enfoque general: Medición inicial de un pasivo y su respectivo gasto por un plan de beneficios sociales

De acuerdo con la NICSP 42.12, las entidades inicialmente deben medir los pasivos para el esquema de beneficios sociales y los gastos correspondientes a la mejor estimación de los costos (que es igual a los pagos de los beneficios sociales) en los que incurra la entidad al cumplir con las obligaciones presentes representadas por dichos

pasivos. Para una mejor estimación de los costos, las entidades también deben considerar el posible efecto de los sucesos posteriores sobre los pagos de los beneficios sociales. El cumplimiento de los criterios de elegibilidad de cada pago de beneficios sociales es un suceso pasado separado y el pasivo de cada pago se mide de forma separada. Por ende, los costos que la entidad espera incurrir al hacer el siguiente pago de beneficios sociales representa el importe máximo del pasivo. La NICSP 42.GA15 aclara que los pagos de beneficios sociales que van más allá de este punto son eventos futuros para los que no existe ninguna obligación presente. Por lo tanto, los pasivos de beneficios sociales normalmente son pasivos a corto plazo.

Para los casos donde no se espere liquidar los pasivos por beneficios sociales antes de los 12 meses posteriores al final del período de presentación en el cual se reconoce el pasivo (es decir, el próximo pago de beneficios sociales no se hará en más de 12 meses), la NICSP 42.14 requiere que el pasivo se descuenta (pero solo cuando el valor del dinero en el tiempo es material). La NICSP 42.19 estipula que la tasa utilizada para descontar un pasivo con respecto al esquema de beneficios sociales debe reflejar el valor del dinero en el tiempo. La moneda y el plazo del instrumento financiero seleccionado para reflejar el valor del dinero en el tiempo debe ser congruente con la moneda y el plazo estimado de las obligaciones de los beneficios sociales (NICSP 42.19). La sección GA18 de la NICSP 42 hace referencia a la NICSP 39 para obtener orientación sobre la tasa de descuento.

En los casos donde la entidad hace un pago de beneficios sociales antes de que se cumplan todos los criterios de elegibilidad para el próximo pago, la entidad debe medir el pago por adelantado o los gastos reconocidos por el importe del efectivo transferido.

Enfoque general: Medición posterior del pasivo por un plan de beneficios sociales

Para la medición posterior del pasivo por un plan de beneficios sociales, la entidad debe reducir el pasivo a medida que se hacen los pagos de beneficios sociales. Cualquier diferencia entre el costo de hacer estos pagos y el importe en libros del pasivo con respecto al esquema de beneficios sociales debe reconocerse en el resultado del período en el que se liquidó el pasivo. En los casos donde el pasivo es descontado, la entidad debe aumentar el pasivo y reconocer los gastos de intereses en cada período de presentación hasta que el pasivo se haya liquidado. Cuando el pasivo no se haya liquidado, la entidad debe revisarlo en cada fecha de presentación y ajustarlo con el fin de reflejar la mejor estimación actual de los costos en los que incurrirá la entidad para cumplir con las obligaciones presentes representadas por el pasivo.

Enfoque general: Revelaciones requeridas

Según la NICSP 42.35, las entidades deberán revelar, bajo el Enfoque General, por un lado, la información que explique las características de sus planes de beneficios sociales y, por otro lado, la información que explique los factores demográficos, económicos y externos que puedan afectar dichos planes. La NICSP 42.24 prevé las siguientes revelaciones:

<i>I. Información sobre las características de los planes de beneficios sociales:</i>
a) La naturaleza de los beneficios sociales ofrecidos por los planes (por ejemplo, beneficios por retiro, por desempleo, por hijos a cargo.) b) Características clave de los planes de beneficios sociales tales como la descripción del marco legislativo que rige los planes, un resumen de los principales criterios de elegibilidad que deben cumplirse para recibir los beneficios sociales y una declaración de cómo puede obtenerse información adicional sobre los planes. c) Una descripción de cómo se financian los planes, incluyendo si el financiamiento se obtiene por medio de una asignación presupuestaria, transferencia de otra entidad del sector público o de otra forma. Si el plan es financiado (en todo o en parte) por contribuciones sociales, la entidad debe proporcionar: (i) Una referencia cruzada con la ubicación de la información sobre dichas contribuciones sociales y los activos dedicados (en los casos donde la información se incluye en los estados financieros de la entidad), o (ii) Una declaración sobre la disponibilidad de la información sobre dichas contribuciones sociales y los activos dedicados en los estados financieros de otra entidad y cómo se obtiene dicha información. d) Una descripción de los factores clave demográficos, económicos y externos que influyen en el nivel de gastos de los planes de beneficios sociales. Esta descripción puede presentarse como un agregado en los casos donde estos mismos factores afectan a varios planes de beneficios sociales de manera similar.
<i>II. Gastos totales de los beneficios sociales reconocidos en el estado de rendimiento financiero, analizados por plan de beneficios sociales.</i>
<i>III. Una descripción de las enmiendas significativas realizadas a dichos planes durante el período de presentación, junto con otra descripción del efecto esperado de dichas enmiendas.</i> Las enmiendas de estos planes incluyen, entre otros: (i) Cambios en el nivel de los beneficios sociales proporcionados (ii) Cambios en los criterios de elegibilidad, incluyendo a las personas y/o familias cubiertas por los planes

Si un plan de beneficios sociales cumple con los criterios para el uso del enfoque de seguros (ver la NICSP 42.26 ff.), la entidad deberá declarar esto en las notas.

Enfoque de seguros

Un posible enfoque alternativo al Enfoque General es el enfoque de seguros. Según este enfoque, es permitido, pero no requerido que las entidades utilicen el enfoque cuando el plan de beneficios sociales cumpla ciertos criterios.

Criterios para utilizar el Enfoque de Seguros

La NICSP 42.26, junto con la NICSP 42.28, permiten que las entidades utilicen el enfoque de seguros cuando:

- ▶ Se pretende financiar el plan de beneficios sociales totalmente a partir de las contribuciones.
- ▶ Existe evidencia de que la entidad gestiona el plan de la misma forma que lo hace un emisor de contratos de seguros, incluyendo la evaluación del rendimiento financiero y la situación financiera del plan de forma regular.

En la sección GA20 y siguientes, la NICSP 42 brinda una guía sobre cómo determinar si un esquema de beneficios sociales busca ser financiado completamente a partir de las contribuciones. La sección GA25 también define los indicadores que ayudarán a las entidades a determinar si están gestionando un plan de la misma forma como lo hace un emisor de contratos de seguros.

Enfoque de seguros: Reconocimiento y medición

En los casos donde un plan de beneficios sociales cumple con los criterios para utilizar el Enfoque de Seguros, las entidades pueden, pero no están obligados a reconocer y medir los activos, pasivos, ingresos y gastos relacionados con dicho plan al aplicar, por analogía, los requisitos de las normas contables nacionales e internacionales que sean relevantes a los contratos de seguros. La NICSP 42.GA19 aclara que la NICSP 42 se refiere aquí a la NIIF 17, a los contratos de seguro, y a las normas nacionales que han adoptado sustancialmente los mismos principios que la NIIF 17. Este puede no ser el caso de otras normas relacionadas con la contabilidad de los contratos de seguro. Como consecuencia, la NICSP 42 no permite a una entidad aplicar por analogía una norma contable de contratos de seguro que no haya adoptado sustancialmente los mismos principios que la NIIF 17. En caso de que una entidad opte por no aplicar por analogía los requerimientos de la norma de contabilidad internacional o nacional pertinente relativa a los contratos de seguro, la NICSP 42.27 le exige que reconozca y mida los pasivos y gastos asociados con ese plan de beneficios sociales, e incluya información a revelar en los estados financieros, de conformidad con el Enfoque General.

Enfoque de seguros: Revelaciones

Bajo el Enfoque de Seguros, las entidades deberán revelar la base para determinar que este enfoque es el adecuado y la información requerida por la norma contable

nacional o internacional relevante para los contratos de seguros. Además, las entidades deberán revelar la siguiente información adicional:

<i>1. Información sobre las características de los planes de beneficios sociales:</i>
e) La naturaleza de los beneficios sociales ofrecidos por los planes (por ejemplo, beneficios por retiro, por desempleo, por hijos a cargo. f) Características clave de los planes de beneficios sociales tales como la descripción del marco legislativo que rige los planes, un resumen de los principales criterios de elegibilidad que deben cumplirse para recibir los beneficios sociales y una declaración de cómo puede obtenerse información adicional sobre los planes. g) Una descripción de las enmiendas significativas realizadas a dichos planes durante el período de presentación, junto con otra descripción del efecto esperado de dichas enmiendas. Las enmiendas de estos planes incluyen, entre otros: (i) Cambios en el nivel de los beneficios sociales proporcionados. (ii) Cambios en los criterios de elegibilidad, incluyendo a las personas y/u hogares cubiertos por los planes

Informes de sostenibilidad a largo plazo de las finanzas de una entidad

De conformidad con la NICSP 42.32, se alienta a las entidades con beneficios sociales, pero no se les exige, a que preparen informes financieros de propósito general que proporcionen información sobre la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas de la entidad y apliquen la Guía de Prácticas Recomendadas (GPR) 1.

Fecha de vigencia

Las entidades aplicarán la NICSP 42 a los estados financieros anuales que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2023. La norma fomenta una aplicación más temprana. Si una entidad aplica la NICSP 42 antes del 1 de enero de 2023, revelará ese hecho.

Disposiciones transitorias

Si una entidad aplica el enfoque general, aplicará la NICSP 42 con carácter retroactivo, de conformidad con la NICSP 3. Cuando una entidad utilice el Enfoque de Seguros, aplicará las disposiciones transitorias de la norma de contabilidad internacional o nacional pertinente relativa a los contratos de seguros.

NICSP 43: Arrendamientos

Objetivo

La NICSP 43 esboza los principios y requerimientos para el reconocimiento, la medición, la presentación y la revelación de los contratos de arrendamiento. La norma sustituye a la NICSP 13 emitida en 2006. La NICSP 43 introduce un modelo de derecho de uso para los arrendatarios, el cual sustituye a los riesgos y beneficios inherentes al modelo de propiedad de la NICSP 13, *Arrendamientos*. Proporciona pautas para determinar si un contrato es o contiene un contrato de arrendamiento. Los riesgos y beneficios inherentes al modelo de propiedad de la NICSP 13 siguen siendo aplicables a los arrendadores de la NICSP 43.

NIIF en las cuales se basa la NICSP

NIIF 16, *Arrendamientos*

Contenido

Definiciones principales

La **fecha de comienzo del arrendamiento (fecha de comienzo)** es aquella cuando el arrendador pone un activo subyacente a disposición del arrendatario para su uso.

Para fines de la NICSP 43, un **contrato** es un arrendamiento entre dos o más partes que generan derechos y obligaciones exigibles.

Para propósitos de aplicar los requerimientos contables de un arrendador bajo esta norma, el **valor razonable** es el importe por el que podría intercambiarse un activo, o liquidarse un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

Un **arrendamiento financiero** es aquel que transfiere sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo subyacente.

La **fecha de inicio del arrendamiento (fecha de inicio)** es la primera entre la fecha de un acuerdo de arrendamiento y la fecha de compromiso por las partes con los términos y condiciones principales del arrendamiento.

Los **costos directos iniciales** son los costos incrementales de obtener un arrendamiento en los que no se habría incurrido si el arrendamiento no se hubiera obtenido.

Un **arrendamiento** es un contrato, o parte de un contrato, que transmite el derecho de uso de un activo (el activo subyacente) durante un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.

Los **pagos por arrendamiento** son pagos efectuados por un arrendatario a un arrendador con respecto a los derechos de uso de un activo subyacente durante el plazo de arrendamiento, y comprenden lo siguiente:

- a) Pagos fijos (incluidos los pagos fijos en esencia), menos los incentivos del arrendamiento
- b) Pagos por arrendamiento variables que dependen de un índice o tasa
- c) El precio de ejercicio de una opción de compra si el arrendatario está razonablemente seguro de ejercer esa opción
- d) Pagos de penalizaciones por rescindir el arrendamiento, si el plazo del arrendamiento refleja que el arrendatario ejerce una opción para terminar el arrendamiento.

Para el arrendatario, los pagos por arrendamiento también incluyen los importes que se espera que el arrendatario pague bajo garantías de valor residual. Los pagos de arrendamientos no incluyen los pagos asignados a los componentes de un contrato que no son arrendamientos, a menos que el arrendatario elija combinar estos componentes con un componente dentro del arrendamiento y contabilizarlos como un solo componente de arrendamiento.

Para el arrendador, los pagos por arrendamiento también incluyen cualquier garantía de valor residual proporcionadas al arrendador por el arrendatario, una parte relacionada con el arrendatario o un tercero no relacionado con el arrendador, los cuales sean financieramente capaces de cumplir las obligaciones derivadas de la garantía. Los pagos por arrendamientos no incluyen aquellos asignados a los componentes que no son arrendamientos.

El **plazo de arrendamiento** es el período no cancelable durante el cual el arrendatario tiene el derecho de utilizar el activo subyacente, junto con:

- a) Los períodos cubiertos por una opción de extender el arrendamiento si el arrendatario está razonablemente seguro de ejercer esa opción.
- b) Los períodos cubiertos por una opción de terminar el arrendamiento si el arrendatario está razonablemente seguro de no ejercer esa opción.

Un **arrendatario** es una entidad que obtiene el derecho de uso de un activo subyacente durante un período de tiempo a cambio de una contraprestación.

La **tasa de endeudamiento incremental del arrendatario** es la tasa de interés que el arrendatario tendría que pagar para obtener en préstamo por un plazo similar, y con una garantía similar, los fondos necesarios para obtener un activo de un valor similar al del activo por derecho de uso en un entorno económico similar.

Un **arrendador** es una entidad que proporciona el derecho de uso de un activo subyacente por un período de tiempo a cambio de una contraprestación.

La **inversión neta en el arrendamiento** es la inversión bruta en el arrendamiento descontada a la tasa de interés implícita en el arrendamiento.

Un **arrendamiento operativo** es aquel que no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo subyacente.

Los **pagos opcionales de arrendamientos** son aquellos a realizar por un arrendatario a un arrendador por el derecho a usar un activo subyacente durante los períodos cubiertos por una opción de extender o rescindir un arrendamiento que no están incluidos en el plazo de arrendamiento.

La **garantía de valor residual** es la garantía otorgada a un arrendador por una parte no relacionada al mismo de que el valor (o parte del valor) de un activo subyacente al final del arrendamiento será al menos de un importe específico.

Un **activo por derecho de uso** es aquel que representa el derecho a que un arrendatario utilice un activo subyacente durante el plazo del arrendamiento.

Un **arrendamiento a corto plazo** es aquel que, en la fecha de comienzo, tiene un plazo de 12 meses o menos. Los arrendamientos que contienen una opción de compra no son arrendamientos a corto plazo.

Un **subarrendamiento** es una transacción por la cual un activo subyacente es arrendado nuevamente por un arrendatario a un tercero y el contrato de arrendamiento («contrato de arrendamiento principal») entre el arrendador principal y el arrendatario sigue en vigor.

El **activo subyacente** es un activo que está sujeto a un contrato de arrendamiento, por el cual el derecho de uso de ese activo ha sido proporcionado por un arrendador a un arrendatario.

Los **pagos de arrendamientos variables** son la parte de los pagos hechos por el arrendatario al arrendador por el derecho de uso de un activo subyacente durante el plazo de arrendamiento, el cual varía debido a los cambios en los hechos o las circunstancias que ocurren después de la fecha de comienzo y que son distintos al paso del tiempo.

Alcance

Una entidad está obligada a aplicar la NICSP 43 a todos sus arrendamientos, incluidos los arrendamientos de activos por derecho de uso en un subarrendamiento, excepto:

- a) Los arrendamientos para explorar o utilizar minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares
- b) Los arrendamientos de activos biológicos comprendidos en el ámbito de aplicación de la NICSP 27, *Agricultura*, mantenidos por un arrendatario
- c) Acuerdos de concesiones de servicios en el ámbito de aplicación de la NICSP 32, *Acuerdos de concesión de servicios: La Concedente*.

- d) Los derechos que posee un arrendatario en virtud de los acuerdos de licencia dentro del alcance de la NICSP 31, *Activos intangibles*, para elementos tales como películas, grabaciones de video, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor.

Un arrendamiento puede aplicar la NICSP 43 a los arrendamientos de activos intangibles distintos a los descritos anteriormente, no obstante, no es un requerimiento.

Identificación de un arrendamiento

Al inicio de un contrato, el contrato es, o contiene, un arrendamiento si el contrato transmite el derecho de controlar el uso de un activo identificado por un período de tiempo a cambio de una contraprestación. El siguiente diagrama presenta las generalidades del análisis de si dicho contrato es o contiene un arrendamiento:

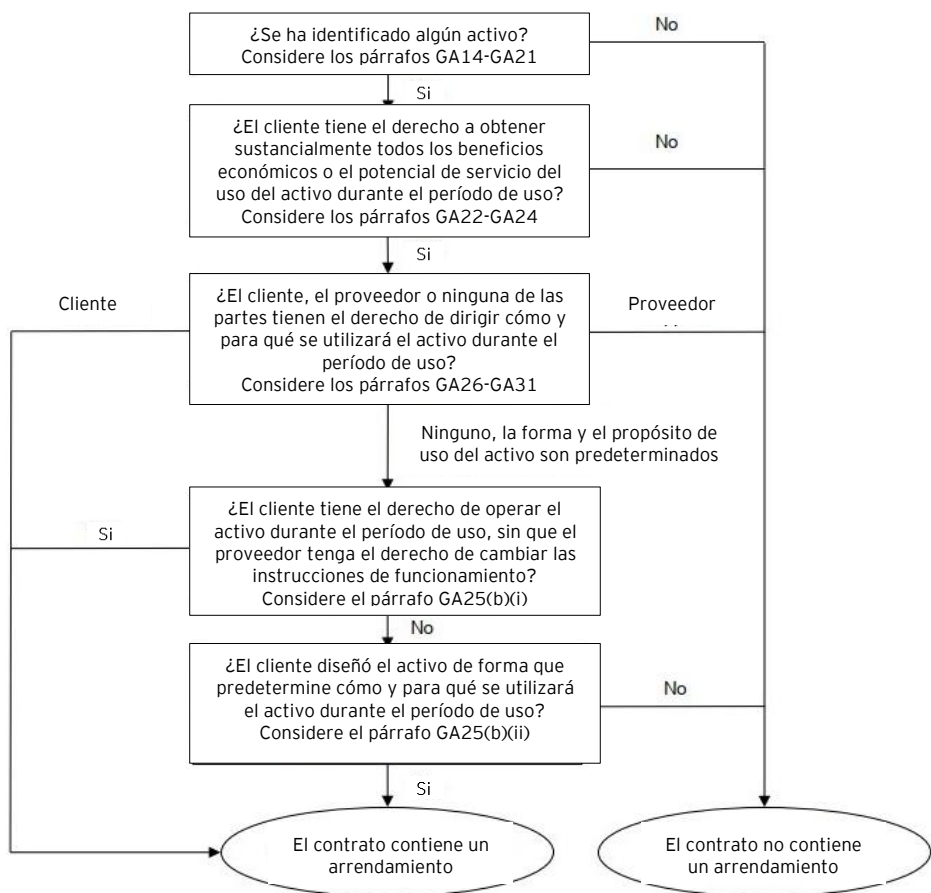


Figura 46: Determinación de si un contrato contiene un arrendamiento
Fuente: NICSP 43, Guía de aplicación, GA32

Las entidades deben volver a evaluar si el contrato es o contiene un arrendamiento únicamente si los términos y condiciones del contrato han cambiado.

Separación de los componentes de un contrato

Para los contratos que son o contienen un arrendamiento, la entidad generalmente debe contabilizar cada componente del arrendamiento dentro del contrato de forma separada de los componentes que no son un arrendamiento en el contrato. El derecho de uso de los activos subyacentes es un componente de arrendamiento separado si ambos:

- a) El arrendatario puede beneficiarse del uso del activo subyacente, ya sea por sí solo o en conjunto con otros recursos que están disponibles para el arrendatario. Los recursos disponibles son bienes o servicios que son vendidos o arrendados de forma separada (por el arrendador u otros proveedores) o recursos que el arrendatario ya ha obtenido (del arrendador o de otras transacciones o eventos).
- b) El activo subyacente no depende en gran medida de los demás activos subyacentes del contrato ni está muy interrelacionado con ellos.

En el caso de un contrato que contenga un componente de arrendamiento y uno o más componentes adicionales que no son arrendamiento, el arrendatario debe distribuir la contraprestación del contrato a cada componente de arrendamiento sobre la base del precio autónomo relativo del componente de arrendamiento y sobre el precio autónomo agregado de los componentes que no sean arrendamiento.

Plazo de arrendamiento

Las entidades deben determinar el plazo de arrendamiento al inicio del mismo. El plazo de arrendamiento es el período no rescindible de un arrendamiento, sin embargo, las entidades deben considerar también los períodos cubiertos por la opción de extender el arrendamiento si el arrendatario está razonablemente seguro de ejercer esa opción; y los períodos cubiertos por la opción de rescindir el arrendamiento si el arrendatario está razonablemente seguro de no ejercer dicha opción. Si existe un cambio en el período no rescindible de un arrendamiento, la entidad debe modificar el plazo de arrendamiento.

Contabilidad del arrendatario

Reconocimiento

En la fecha de comienzo, el arrendatario debe reconocer el activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento correspondiente.

Medición inicial del activo por derecho de uso

En la fecha de comienzo, el arrendatario deberá medir el activo por derecho de uso al costo. La NICSP 43 requiere incluir los siguientes componentes del costo para la medición inicial del activo por derecho de uso:

- a) El importe de la medición inicial del pasivo por arrendamiento.
- b) Cualquier pago de arrendamiento hecho en la fecha de inicio o antes de la misma, menos cualquier incentivo de arrendamiento recibido.
- c) Cualquier costo directo inicial incurrido por el arrendatario.
- d) La estimación de los costos en los que el arrendatario va a incurrir por dismantelar y remover el activo subyacente, restaurar el sitio en el que está ubicado o restaurar el activo subyacente a la condición requerida por los términos y condiciones del arrendamiento, a menos que los costos se incurran para producir inventarios. El arrendatario incurre en la obligación de dichos costos a la fecha de comienzo o como consecuencia de haber utilizado el activo subyacente durante un período en particular.

Medición inicial del pasivo por arrendamiento

En la fecha de comienzo, el arrendatario debe medir el pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos de arrendamiento que no se hayan pagado en esa fecha. Asimismo, debe descontar dichos pagos mediante la tasa de interés implícita en el arrendamiento, si dicha tasa puede determinarse fácilmente. Si esa tasa no puede determinarse fácilmente, el arrendatario deberá utilizar su tasa incremental de endeudamiento.

Medición posterior del activo por derecho de uso

Después de la fecha de comienzo, el arrendatario debe medir el activo por derecho de uso a través de un modelo de costos, a menos que aplique alguno de los modelos de medición de la siguiente manera:

- Si el arrendatario aplica el modelo de valor razonable en la NICSP 16, *Propiedades de inversión*, a sus propiedades de inversión, también deberá aplicar dicho modelo a los activos por derecho de uso que cumplan con la definición de propiedades de inversión de la NICSP 16.
- Si los activos por derecho de uso se relacionan con alguna clase de propiedad, planta y equipo a la cual el arrendatario aplique el modelo de revaloración en la NICSP 17, el arrendatario podrá elegir aplicar dicho modelo a todos los activos por derecho de uso que se relacionen con esa clase de propiedad, planta y equipo.

Medición posterior del pasivo por arrendamiento

Después de la fecha de comienzo, el arrendatario debe medir el pasivo por arrendamiento al:

- a) Aumentar el importe en libros para reflejar los intereses en el pasivo por arrendamiento.
- b) Reducir el importe en libros para reflejar los pagos realizados de arrendamientos
- c) Volver a medir el importe en libros para reflejar cualquier nueva evaluación o modificación del arrendamiento o los pagos de arrendamiento fijos revisados en sustancia.

Modificación del arrendamiento

El arrendatario debe contabilizar las modificaciones del arrendamiento como un arrendamiento separado si ambos:

- a) La modificación aumenta el alcance del arrendamiento al agregar el derecho de utilizar uno o más activos subyacentes.
- b) La contraprestación por el arrendamiento aumenta en una cantidad proporcional al precio independiente por el aumento en el alcance y cualquier ajuste adecuado a ese precio independiente para reflejar las circunstancias de ese contrato en particular.

Presentación de activos por derecho de uso y pasivos correspondientes

El arrendatario deberá presentar en el estado de situación financiera o revelar en las notas lo siguiente:

- a) Los activos por derecho de uso de forma separada a otros activos. Si el arrendatario no presenta los activos por derecho de uso de forma separada en el estado de situación financiera, deberá incluirlos dentro de la misma partida que aquella dentro de la cual se presentarían los activos subyacentes correspondientes si fueran de su propiedad y revelar qué partida en el estado de situación financiera incluye esos activos por derecho de uso.
- b) Pasivos por arrendamiento de forma separada a otros pasivos. Si el arrendatario no presenta los pasivos por arrendamiento de forma separada en el estado de situación financiera, deberá revelar cuál de las partidas del estado de situación financiera incluye estos pasivos.

Consulte la NICSP 43.54-64 para ver los requisitos de revelación detallados para los arrendatarios.

Contabilidad del arrendador

En cuanto a los arrendadores, la NICSP 43 traslada sustancialmente los riesgos y ventajas inherentes al modelo de propiedad aplicado en la NICSP 13.

Clasificación de los arrendamientos

La clasificación de los arrendamientos por los arrendadores se basa en la medida en la que el arrendamiento transfiere los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de un activo subyacente. El arrendador debe clasificar cada uno de los arrendamientos como operativos o financieros, dependiendo de la esencia de la transacción, en lugar de la forma del contrato. Los arrendamientos deben clasificarse como arrendamientos financieros si transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de los activos subyacentes y, como arrendamientos operativos, si este no es el caso.

La entidad realiza la clasificación de los arrendamientos en la fecha de inicio y vuelve a evaluar la clasificación solo si existe alguna modificación en el arrendamiento. Los cambios en las estimaciones o circunstancias no dan lugar a una nueva clasificación de un arrendamiento a efectos contables.

Reconocimiento de los arrendamientos financieros

En la fecha de comienzo, el arrendador debe reconocer los activos mantenidos bajo los arrendamientos financieros en su estado de situación financiera y presentarlos como cuentas por cobrar a un importe igual que el de la inversión neta en el arrendamiento.

Medición inicial de los arrendamientos financieros

El arrendador debe medir las cuentas por cobrar a un monto igual que el de la inversión neta en el arrendamiento. Asimismo, debe utilizar la tasa de interés implícita en el arrendamiento para determinar la inversión neta en el arrendamiento. Los costos directos iniciales deben incluirse en la medición inicial de la inversión neta en el arrendamiento y reducirse del importe de los ingresos reconocidos durante el plazo del arrendamiento.

Medición posterior de los arrendamientos financieros

Al igual que en la NICSP 13, el arrendador debe reconocer los ingresos financieros durante el plazo del arrendamiento con base en un patrón que refleja la tasa de retorno periódica y constante sobre la inversión neta del arrendador en el arrendamiento. Asimismo, debe aplicar los requerimientos de baja y deterioro en la NICSP 41 a la inversión neta en el arrendamiento.

Modificación del arrendamiento

El arrendador debe contabilizar las modificaciones de los arrendamientos financieros como un arrendamiento separado si ambos:

- a) La modificación aumenta el alcance del arrendamiento al agregar el derecho de utilizar uno o más activos subyacentes.
- b) La contraprestación por el arrendamiento aumenta en una cantidad proporcional al precio independiente por el aumento en el alcance y cualquier ajuste apropiado a ese precio independiente para reflejar las circunstancias de ese contrato en particular.

Reconocimiento y medición de los arrendamientos operativos

En cuanto a los arrendamientos operativos, el arrendador debe reconocer los pagos de los arrendamientos operativos como ingresos de forma lineal o sobre otra base sistemática. También, debe aplicar otra base sistemática si dicha base representa mejor el patrón en el que se disminuye el beneficio del uso del activo subyacente. Con respecto a los costos, el arrendador debe reconocer como gasto los costos incurridos para obtener los ingresos del arrendamiento, incluyendo la depreciación del activo del arrendamiento financiero. Los costos directos iniciales incurridos al obtener un arrendamiento operativo deben añadirse al importe en libros del activo subyacente y reconocerse como gastos durante el plazo del arrendamiento, sobre la misma base que los ingresos del arrendamiento.

Modificación del arrendamiento

El arrendador debe contabilizar las modificaciones de un arrendamiento operativo como un nuevo arrendamiento a partir de la fecha efectiva de dicha modificación, considerando los pagos de arrendamiento acumulados o pagados anticipadamente y que se relacionen con el arrendamiento original como parte de los pagos del nuevo arrendamiento.

Presentación de los arrendamientos operativos

Los activos subyacentes sujetos a los arrendamientos operativos deben presentarse en el estado de situación financiera del arrendador según la naturaleza del activo subyacente.

Consulte la NICSP 43.88-96 para ver los requerimientos de revelación detallados para los arrendadores.

Fecha de vigencia

Las entidades aplicarán la NICSP 43 a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. La norma permite la aplicación anticipada para las entidades que aplican la NICSP 41 en la fecha de la

aplicación inicial de la NICSP 43, o antes de esa fecha. Si una entidad aplica la NICSP 43 antes del 1 de enero de 2025, revelará ese hecho.

Disposiciones transitorias

La NICSP 43 contiene disposiciones transitorias específicas para las entidades que ya aplicaron la NICSP 13.

NICSP 44: Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas

Objetivo

La NICSP 44 busca definir la contabilidad de los activos mantenidos para la venta y la presentación y revelación de las operaciones discontinuadas. La aplicación de la NICSP 44 permite una mayor transparencia con relación a las ventas de los activos del sector público y brinda mejor congruencia y comparabilidad entre las entidades relacionadas con la venta de activos del sector público. La norma requiere revelaciones mejoradas de las operaciones discontinuadas y la disposición de activos no corrientes. Específicamente, los activos que cumplen con los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta deberán:

- a) ser medidos al menor valor entre el importe en libros y el valor razonable, menos los costos de venta y la depreciación de dichos activos debe cesar.
- b) ser presentados de forma separada en el estado de situación financiera y los resultados de las operaciones discontinuadas se presentarán por separado en el estado de rendimiento financiero.

NIIF en las cuales se basa la NICSP

NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas

Las principales diferencias en la NICSP 44 y la NIIF 5 son las siguientes:

- a) La NICSP 44 requiere que se revele en las notas el valor razonable de los activos no corrientes (o grupo enajenable) que se clasifican como mantenidos para la venta si dicho valor razonable es materialmente diferente al importe en libros.
- b) La NICSP 44 sustituye a la definición de la NIIF 5 de las unidades generadoras de efectivo por la definición de dichas unidades que se presenta en la NICSP 26, *Deterioro de activos generadores de efectivo*.
- c) La NICSP 44 requiere que los activos adquiridos en una fusión del sector público que no se clasifican inmediatamente como mantenidos para la venta se midan al importe más bajo entre el importe en libros y el valor razonable, menos los costos de venta.

Contenido

Definiciones principales

Una **unidad generadora de efectivo** es el grupo identificable de activos más pequeño mantenidos con el objetivo principal de generar un retorno comercial que genere entradas de efectivo por el uso continuo, las cuales son en su mayoría independientes de las entradas de efectivo de otros activos o grupos de activos.

Un **componente de una entidad** comprende las operaciones y flujos de efectivo que pueden distinguirse del resto de la entidad de forma clara, tanto desde un punto de vista operativo como a efectos de presentación de informes financieros.

Los **costos de venta** son los costos incrementales que se atribuyen directamente a la disposición de un activo (o grupo enajenable), excluyendo los costos financieros y los gastos por impuestos a las ganancias.

La entidad deberá clasificar un activo como **activo corriente** cuando:

- a) Espera realizar el activo, o tiene la intención de venderlo o consumirlo dentro de su ciclo normal de operación.
- b) Mantiene el activo principalmente con fines de negociación.
- c) Espera que el activo se realice dentro de los 12 meses después del período de presentación de informes, o
- d) El activo es efectivo o equivalente de efectivo, a menos que éste se encuentre restringido y no pueda ser intercambiado ni utilizado para cancelar un pasivo por al menos 12 meses después del período sobre el que se informa.

Una **operación discontinuada** es un componente de la entidad que ha sido enajenada o clasificada como mantenida para la venta y:

- a) representa una operación importante o un área geográfica de operaciones;
- b) es parte de un plan único coordinado para disponer una operación separada o un área geográfica de operaciones; o
- c) es una entidad controlada que se adquirió exclusivamente con la finalidad de revenderla.

Un **grupo de activos para su disposición** es un grupo de activos que se van a enajenar, por venta o de otro modo, de forma conjunta como un grupo en una sola transacción, y pasivos directamente asociados con esos activos que se transferirán en la transacción. El grupo incluye la plusvalía adquirida en una combinación del sector público si el grupo es una unidad generadora de efectivo para la cual la plusvalía ha sido atribuida según la NICSP 26 o si se trata de una operación dentro de dicha unidad generadora de efectivo

Un **compromiso firme de compra** es un acuerdo con una parte no relacionada, que compromete a ambas partes y, en general, es exigible legalmente, que (a) especifica todas las condiciones significativas, incluyendo el precio y el plazo de las transacciones e (b) incluye un desincentivo por incumplimiento que es lo suficientemente grande como para hacer que el cumplimiento del acuerdo sea altamente probable.

Altamente probable significa que algo es significativamente más probable que probable.

Un **activo no corriente** es aquel que no cumple con la definición de un activo corriente.

Los **activos no corrientes (grupos enajenables)** que **van a ser abandonados** incluyen los activos no corrientes (o grupos enajenables) que se utilizarán hasta el final de su vida económica y los activos no corrientes (o grupos enajenables) que se cerrarán en lugar de ser vendidos.

El **importe recuperable** es el mayor entre el valor razonable de un activo menos el costo de la enajenación y su valor en uso.

Alcance

Los requerimientos de clasificación y presentación de la NICSP 44 aplican a todos los activos no corrientes reconocidos y a todos los grupos enajenables de una entidad los cuales califican como mantenidos para la venta, mientras que los requerimientos de medición aplican a todos los activos no corrientes reconocidos, excepto a los activos por impuesto diferido, los activos que surgen de los beneficios a empleados, los activos financieros dentro del alcance de la NICSP 41, los activos no corrientes que se contabilizan bajo el modelo de valor razonable en la NICSP 16, los activos no corrientes que se miden al valor razonable menos los costos de venta según la NICSP 17 y los grupos de contratos dentro del alcance de las normas contables nacionales e internacionales que tratan con los contratos de seguros. Estos activos deben seguirse midiendo según la norma respectiva.

Los activos clasificados como no corrientes no deben reclasificarse como activos corrientes hasta que cumplan con los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta según la NICSP 44 (tal como se describe en el siguiente párrafo). Aun los activos de una clase que la entidad normalmente consideraría como no corrientes, pero que se adquieren exclusivamente para la reventa no deberán clasificarse como corrientes a menos que cumplan con los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta según la NICSP 44. La norma también aclara que los requerimientos de clasificación, presentación y medición en la NICSP 44 que aplican a los activos no corrientes (o a un grupo enajenable) que se clasifican como mantenidos para la venta también aplican a los activos no corrientes (o a un grupo enajenable) que se clasifican como mantenidos para la distribución a propietarios que actúan como propietarios (mantenidos para la distribución a propietarios).

Criterios de clasificación de los activos no corrientes (o grupos enajenables) como mantenidos para la venta

Si el importe en libros de los activos no corrientes (o de un grupo enajenable) se recupera principalmente a través de una transacción de venta en lugar del uso continuo, la entidad deberá clasificarlos como mantenidos para la venta. Para que este sea el caso, los activos (o grupo enajenable) deben estar disponibles para la venta inmediata en su condición presente y dicha venta debe ser altamente probable, sujeta

a los términos normales y acostumbrados de las ventas de dichos activos (o grupo enajenable).

Para que la venta sea altamente probable, se tendrían que cumplir los siguientes criterios:

- ▶ El nivel adecuado de gestión debe estar comprometido a un plan para vender el activo (o grupo enajenable).
- ▶ Se debió haber iniciado un programa activo para encontrar un comprador y completar el plan.
- ▶ El activo (o grupo enajenable) debe comercializarse activamente a un precio que sea razonable en relación con su valor razonable actual y, en general, la venta debería calificar para el reconocimiento como una venta completa dentro de un año a partir de la fecha de clasificación.

La venta de los activos del sector público puede requerir de alguna aprobación regulatoria antes de poder ser vendidos en ciertas circunstancias. En algunos casos, el proceso de venta puede tomar bastante tiempo en el sector público. La NICSP 44 aclara que, en este contexto y en estos casos, los activos del sector público solo pueden clasificarse como mantenidos para la venta cuando se cumplen todos los criterios de la NICSP 44. Además, las acciones requeridas para completar el plan deben indicar que no es probable que los cambios significativos del plan se realicen o que el plan se retire. Por ende, los activos del sector público no deberían clasificarse como mantenidos para la venta hasta que se haya otorgado la aprobación regulatoria o legislativa. La probabilidad de la aprobación por parte de los propietarios (si se requiere en la jurisdicción) debe considerarse como parte de la evaluación de si la venta también es altamente probable. Para las entidades que están sujetas a un plan de venta que incluye la pérdida de control de una entidad controlada, la entidad controladora deberá clasificar a todos los activos y pasivos de dicha entidad controlada como mantenidos para la venta cuando se cumplan los criterios de clasificación de los activos no corrientes (o grupos enajenables) como mantenidos para la venta, independientemente de si la entidad retendrá alguna participación no controladora en la que fue su entidad controlada después de la venta.

Diferente de la NIIF 5, la NICSP 44 indica que los eventos o las circunstancias pueden causar que se extienda el período para completar la venta a más de un año. Si el retraso es causado por circunstancias o eventos fuera del control de la entidad y existe suficiente evidencia de que la entidad sigue sujeta a su plan de vender los activos (o grupo enajenable), entonces los activos (o grupo enajenable) todavía pueden clasificarse como mantenidos para la venta durante el período de extensión.

Si los criterios establecidos se cumplen después de la fecha de presentación, la entidad no deberá clasificar los activos no corrientes (o grupo enajenable) como mantenidos para la venta en sus estados financieros cuando los emita. No obstante, cuando dichos criterios se cumplan después del período de presentación, pero antes de la

autorización para emitir los estados financieros, la entidad deberá revelar la siguiente información en las notas:

- a) Una descripción de los activos no corrientes (o grupo enajenable)
- b) Una descripción de los hechos y circunstancias de la venta, o lo que llevó a la disposición esperada y la forma y el tiempo esperado de dicha disposición
- c) Si aplica, el segmento en el que los activos no corrientes (o grupo enajenable) se presentan según la NICSP 18, *Información financiera por segmento*.

Clasificación de los activos no corrientes (o grupos enajenables) como mantenidos para la distribución a los propietarios

Cuando una entidad se compromete a distribuir los activos no corrientes (o grupo enajenable) a los propietarios, dichos activos (o grupo enajenable) se clasifican como mantenidos para la distribución a los propietarios. La condición previa es que los activos (o grupo enajenable) deben estar disponibles para la distribución inmediata en su condición presente y la distribución debe ser altamente probable. El término «altamente probable» según el significado que le da la NICSP 44.19 significa que las acciones para completar la distribución deben haberse iniciado y se espera que se completaran dentro de un año a partir de la fecha de clasificación. Además, las acciones requeridas para completar la distribución deben indicar que no es probable que los cambios significativos de la distribución se realicen o que esta se retire.

Clasificación de los activos no corrientes (o grupos enajenables) que serán abandonados

La NICSP 44.20 establece que los activos no corrientes (o grupo enajenable) que serán abandonados no deberán clasificarse como mantenidos para la venta ya que su importe en libros se recuperará principalmente mediante el uso continuo. No obstante, si un grupo enajenable que será abandonado representa una operación principal separada o un área geográfica de operaciones, es parte de un plan coordinado individual para disponer una operación principal separada o un área geográfica de operaciones, o es una entidad controlada y adquirida exclusivamente para la reventa, la entidad deberá presentar los resultados y los flujos de efectivo del grupo enajenable como operaciones discontinuadas según las NICSP 44.42 y 44.43 a la fecha en la cual se dejan de utilizar. Debe mencionarse que los activos no corrientes que han sido retirados de uso temporalmente no deben contabilizarse como activos no corrientes que serán abandonados.

Medición de los activos no corrientes (o grupos enajenables), clasificados como mantenidos para la distribución a los propietarios

Las entidades deben medir los activos no corrientes (o grupo enajenable) que se han clasificado como mantenidos para la venta al menor entre el importe en libros y el valor razonable menos los costos de venta y los activos no corrientes (o grupo enajenable) que se han clasificado como mantenidos para la distribución a los

propietarios al menor entre el importe en libros y el valor razonable menos los costos de distribución. Cuando se anticipa que la venta puede ocurrir después de un año, la entidad debe medir los costos de venta a su valor presente. Cualquier aumento en el valor presente de los costos de venta causado por el paso del tiempo debe presentarse en el estado de rendimiento financiero como un costo financiero. Con respecto a la medición posterior del grupo enajenable, la NICSP 44.27 estipula que los importes en libros de los activos y pasivos que no se encuentran dentro del alcance de los requerimientos de medición de la NICSP 44, pero que se incluyen en un grupo enajenable clasificado como mantenido para la venta, deberán medirse según la NICSP respectiva antes de volver a medir el valor razonable menos los costos de venta de dicho grupo.

Reconocimiento de las pérdidas por deterioro y las reversiones

Las pérdidas por deterioro del valor de cualquier deterioro inicial o posterior de los activos (o grupos enajenables) a su valor razonable menos los costos de venta deben reconocerse, excepto en la medida en que no se hayan reconocido ya de acuerdo con la NICSP 44.27. Las ganancias se reconocerán por cualquier aumento posterior en el valor razonable menos los costos de venta de un activo, pero no por encima de la pérdida por deterioro acumulada que se haya reconocido de acuerdo con la NICSP 44 o anteriormente de acuerdo con las NICSP 21 o 26.

En el caso de un grupo enajenable, la entidad reconocerá una ganancia por cualquier incremento posterior en el valor razonable menos los costos de venta en la medida en que no se haya reconocido, pero no en exceso de la pérdida por deterioro acumulada que se haya reconocido de acuerdo con la NICSP 44 o previamente de acuerdo con la NICSP 21 o la NICSP 26 sobre los activos no corrientes que estén dentro del alcance de los requerimientos de medición de la NICSP 44. Una ganancia o pérdida no reconocida previamente en la fecha de la venta de un activo no corriente (o grupo enajenable de elementos) debe reconocerse en la fecha de baja en cuentas.

Cambios en un plan de venta o distribución a los propietarios

Si una entidad ha clasificado un activo (o un grupo enajenable) como mantenido para la venta o para su distribución a los propietarios, pero los criterios mencionados anteriormente para mantenerlos para la venta y para su distribución a los propietarios ya no se cumplen, la entidad dejará de clasificar el activo (o el grupo enajenable) como mantenido para la venta o para su distribución a los propietarios. Se requiere que la entidad mida el activo no corriente (o el grupo enajenable) que deja de clasificarse como mantenido para la venta o para distribución a los propietarios (o que deja de estar incluido en el grupo enajenable clasificado como mantenido para la venta o para distribución a los propietarios) al menor de los siguientes valores:

- a) Su importe en libros antes de que el activo (o grupo enajenable) se clasificara como mantenido para la venta o para su distribución a los propietarios, ajustado por cualquier depreciación, amortización o revalorización que se habría reconocido si el activo (o grupo enajenable) no se hubiera clasificado como mantenido para la venta o para su distribución a los propietarios.
- b) Su importe recuperable en la fecha de la decisión posterior de no vender ni distribuir.

Cualquier ajuste requerido en el valor en libros de un activo no corriente que deja de clasificarse como mantenido para la venta o para distribución a los propietarios se reconoce en el resultado de las operaciones continuas en el período en el que ya no se cumplen los criterios para la clasificación de los activos no corrientes (o grupos enajenables) como mantenidos para la venta o para distribuciones a los propietarios (véanse las NICSP 44.12-15 o 44.19, respectivamente). Los estados financieros correspondientes a los períodos transcurridos desde la clasificación como mantenidos para la venta o mantenidos para la distribución a los propietarios se modificarán en consecuencia si el grupo enajenable o el activo no corriente que deja de clasificarse como mantenido para la venta o como mantenido para distribución a los propietarios es una entidad controlada, una operación conjunta, un negocio conjunto, una asociada o una parte de una participación en un negocio conjunto o una asociada. El ajuste se presentará en el mismo subtítulo del estado de rendimiento financiero utilizado para mostrar una ganancia o pérdida.

Cuando una entidad reclasifica un activo (o un grupo enajenable) directamente de estar en venta a ser mantenido para su distribución a los propietarios, o viceversa, el cambio en la clasificación se considera una continuación del plan original de disposición. En tales situaciones, la entidad deberá:

- ▶ aplicar los requerimientos de clasificación, presentación y medición de la NICSP 44 que son aplicables al nuevo método de disposición;
- ▶ medir el activo no corriente (o grupo enajenable) clasificado como mantenido para la venta al menor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costos de venta y los activos no corrientes (o grupo enajenable) clasificados para su distribución a los propietarios al menor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costos de distribución;
- ▶ reconocer cualquier reducción o incremento en el valor razonable menos los costos de venta/costos de disposición del activo no corriente (o grupo enajenable) siguiendo los requerimientos de reconocimiento de pérdidas por deterioro y reversiones (ver arriba);
- ▶ no cambiar la fecha de clasificación. Esto no impide una extensión del período requerido para completar una venta o distribución a los propietarios si se cumplen las condiciones.

Presentación y revelación

La NICSP 44.39 estipula que una entidad deberá presentar y revelar la información que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar el efecto financiero de las operaciones discontinuadas y las enajenaciones de los activos no corrientes (o grupo enajenable).

Es importante tener en cuenta que una entidad presentará un activo no corriente clasificado como mantenido para la venta y los activos de un grupo enajenable de activos clasificados como mantenidos para la venta por separado de otros activos en el estado de situación financiera. Asimismo, los pasivos de un grupo enajenable de elementos clasificados como mantenidos para la venta se presentarán por separado de los demás pasivos en el estado de situación financiera. Dichos activos y pasivos no se compensarán y no se presentarán como un único importe. Además, una entidad necesita reclasificar las principales clases de activos y pasivos clasificados como mantenidos para la venta, salvo lo permitido por la NICSP 44.49. Las entidades también necesitan presentar por separado cualquier ingreso o gasto acumulado reconocido en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio relacionado con un activo no corriente (o grupo enajenable) clasificado como mantenido para la venta.

Los importes presentados por concepto de activos no corrientes o por activos y pasivos de grupos enajenables clasificados como mantenidos para la venta en el estado de situación financiera de ejercicios anteriores no se reclasificarán ni se volverán a presentar, con el fin de reflejar la clasificación en el estado de situación financiera del último ejercicio presentado.

Cuando los activos mantenidos para la venta se miden por su importe en libros, el valor razonable de dichos activos debe revelarse cuando sea significativamente diferente.

Operaciones discontinuadas

La NICSP 44 contiene requerimientos para la presentación y revelación de las operaciones discontinuadas. Este incluye lo siguiente:

- ▶ Los resultados de las operaciones discontinuadas, presentados como un único importe
- ▶ Un análisis de este único importe
- ▶ Flujos de efectivo atribuibles a las actividades de operación, inversión y financiamiento de las operaciones discontinuadas
- ▶ El importe de los ingresos de las operaciones continuas y de las operaciones discontinuadas atribuibles a los propietarios de la entidad controladora

Consulte la NICSP 44.40-57 para conocer los requerimientos detallados de presentación y revelación de información para las operaciones discontinuadas y las ganancias o pérdidas conexas, así como la información adicional para los activos no corrientes (o grupos enajenables).

Fecha de vigencia

Las entidades aplicarán la NICSP 44 a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite la aplicación anticipada. Si una entidad aplica la NICSP 44 antes del 1 de enero de 2025, deberá revelar ese hecho y aplicar la NICSP 43, *Arrendamientos*, al mismo tiempo.

Disposiciones transitorias

La NICSP 44 se aplicará prospectivamente a los activos no corrientes (o grupos enajenables) que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta y a las operaciones que cumplan los criterios para ser clasificados como discontinuadas, después de la fecha efectiva de la NICSP 44. Sin embargo, la NICSP 44.60 también aclara que una entidad puede aplicar la NICSP 44 a todos los activos no corrientes (o grupos enajenables) que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta y a las operaciones que cumplan los criterios para ser clasificadas como discontinuadas, después de cualquier fecha anterior a la fecha de vigencia de la NICSP 44. La condición previa para ello es que las valoraciones y demás información requerida para la aplicación de las NICSP se hayan obtenido en el momento en que se cumplieron originalmente esos criterios.

NICSP 45: Propiedad, Planta y Equipo

Antecedentes

El IPSASB comenzó en junio de 2015 los proyectos de Bienes del patrimonio histórico, artístico y cultural, Medición y el proyecto de Infraestructura en junio de 2019. En marzo de 2020, determinó que los Proyectos de Bienes del patrimonio histórico, artístico y cultural, Infraestructura y Medición darían lugar a enmiendas a la NICSP 17, *Propiedad, planta y equipo*. Posteriormente, decidió publicar una nueva NICSP 45, *Propiedad, planta y equipo*, en lugar de una NICSP 17 revisada, para evitar confusiones en la aplicación al tener dos versiones de la NICSP 17 en el mismo Manual de Pronunciamientos, una válida hasta el 31 de diciembre de 2024 y otra válida a partir del 1 de enero de 2025. Por lo tanto, en diciembre de 2022, el IPSASB aprobó la NICSP 45, *Propiedad, planta y equipo*, que sustituye a la NICSP 17, a partir del 1 de enero de 2025. El alcance de la NICSP 45 se mantuvo casi sin cambios con respecto a la NICSP 17, con la salvedad de que la NICSP 45 ahora incluye en su alcance los bienes del patrimonio histórico, artístico y cultural.

Objetivo

El objetivo de la NICSP 45 es prescribir el tratamiento contable de las propiedades, planta y equipo, de manera que los usuarios de los estados financieros puedan discernir la información sobre la inversión de una entidad en su propiedad, planta y equipo, así como cualquier cambio en dicha inversión. Los principales aspectos en la contabilización de la propiedad, planta y equipo son el reconocimiento de los activos, la determinación de sus importes en libros y los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro de valor que se reconocerán en relación con ellos.

NIIF en las cuales se basa la NICSP

NIC 16, *Propiedad, planta y equipo*

Contenido

Definiciones principales

La **propiedad, planta y equipo** son partidas tangibles que (a) son mantenidas para uso en la producción o el suministro de los bienes o servicios, para el alquiler a otras partes, o para propósitos administrativos, y (b) se espera utilizar durante más de un período contable.

El **importe en libros** (a efectos de esta norma) es el importe por el cual se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas.

El **costo atribuido** es el importe utilizado como sustituto para el precio de la transacción en la fecha de medición.

El **importe depreciable** es el costo de un activo u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.

La **depreciación** es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.

El **valor residual** de un activo es el importe estimado que una entidad podría obtener actualmente por la disposición del activo, después de deducir los costos estimados por tal disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

La **vida útil** es (a) el período sobre el cual se espera que un activo esté disponible para su uso por una entidad, o (b) el número de unidades de producción o similares que una entidad espera obtener de un activo.

Una **planta productora** es una planta viva que (a) se utiliza en la producción o el suministro de productos agrícolas, (b) se espera que produzca por más de un período, y (c) tiene una probabilidad remota de ser vendida como un producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de chatarra.

Alcance

La NICSP 45 no aplica a lo siguiente:

- a) Activos biológicos relacionados con las actividades agrícolas distintas a las de las plantas productoras
- b) Derechos mineros y reservas minerales como petróleo, gas natural y otros recursos no renovables similares
- c) Propiedad, planta y equipo clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo a la NICSP 44, *Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas*
- d) Reconocimiento y medición de los activos de evaluación y exploración

Reconocimiento

De acuerdo con la NICSP 45.6, un elemento de propiedad, planta y equipo se reconoce como activo si, y solo si:

- a) Es probable que la entidad reciba beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociado con el elemento.
- b) El elemento puede medirse de forma fiable (ver Figura 47).

La NICSP 45 no prescribe la unidad de medición para el reconocimiento, es decir, lo que constituye a un **elemento** de propiedad, planta y equipo. Así, se requiere de un juicio al aplicar los criterios de reconocimiento en circunstancias específicas de una entidad. Puede ser adecuado agregar elementos individuales no significativos, tales

como libros de biblioteca y periféricos de computadora, y aplicar los criterios al valor agregado.

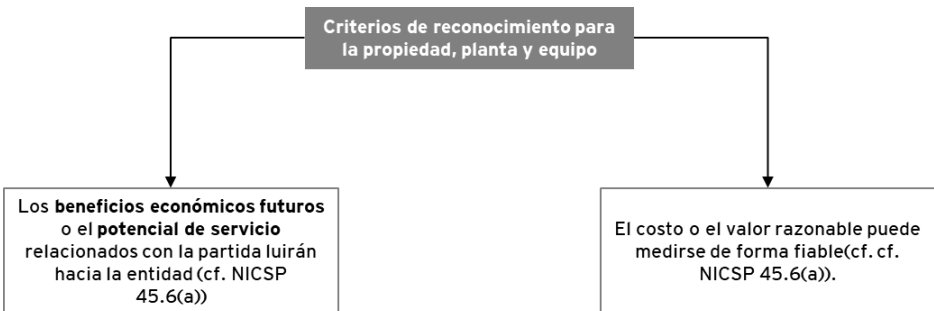


Figura 47: Criterios de reconocimiento para la propiedad, planta y equipo

Fuente: Elaboración propia

La NICSP 45 exige el reconocimiento de los bienes del patrimonio histórico, artístico y cultural. Si los bienes del patrimonio histórico, artístico y cultural cumplen con la definición de activo, pero no cumplen con los criterios de reconocimiento, la NICSP 45 exige la revelación de la siguiente información: Las dificultades para obtener una medición fiable que impedian el reconocimiento, así como la importancia del bien del patrimonio histórico, artístico y cultural no reconocidos en relación con el cumplimiento de los objetivos de la entidad (NICSP 45.77).

Los sistemas de armas, como los buques de guerra, los submarinos, las aeronaves militares, los tanques, los portadores de misiles y los lanzadores, normalmente se ajustan a la definición de propiedad, planta y equipo y, por lo tanto, deben reconocerse como un activo. Los activos de infraestructura, como las redes de carreteras o los sistemas de alcantarillado, también deben reconocerse de conformidad con los principios de la NICSP 45.

Medición de la propiedad, planta y equipo en el reconocimiento

Un elemento de propiedad, planta y equipo que reúna los requisitos para ser reconocido como activo debe medirse inicialmente a su **costo**, a menos que se adquiriera a través de una transacción sin contraprestación. Las propiedades, planta y equipo adquiridas a través de una transacción sin contraprestación se medirán a su costo atribuido. La entidad aplicará la NICSP 46, *Medición*, al medir el costo atribuido de un elemento de propiedad, planta y equipo. De acuerdo con la NICSP 46, *Medición*, se utiliza una base de medición del valor actual para determinar el costo atribuido en la medición inicial (valor operativo actual o valor razonable). Para más información, véanse las NICSP 46.23-31.

La NICSP 45.14 establece que el costo de un elemento de propiedad, planta y equipo comprende:

- a) Su precio de compra, incluidos los derechos de importación y los impuestos de compra no reembolsables, una vez deducidos los descuentos y rebajas comerciales
- b) Cualquier costo directamente atribuible a llevar el activo a la ubicación y condición necesarias para que pueda operar de la manera prevista por la gerencia
- c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento y remoción del elemento y restauración del sitio en el que se encuentra, la obligación en la que incurre una entidad cuando se adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado el elemento durante un período particular para fines distintos a la producción de inventarios durante ese período

El costo de la propiedad, planta y equipo adquiridos en una transacción con contraprestación (incluido el intercambio de elementos similares) se mide a su valor actual, a menos que la transacción con contraprestación carezca de sustancia comercial o que el valor actual del activo recibido ni el activo cedido sean medibles de manera fiable (véase la NICSP 45.21).

La Figura 48 resume la medición inicial de la propiedad, planta y equipo.

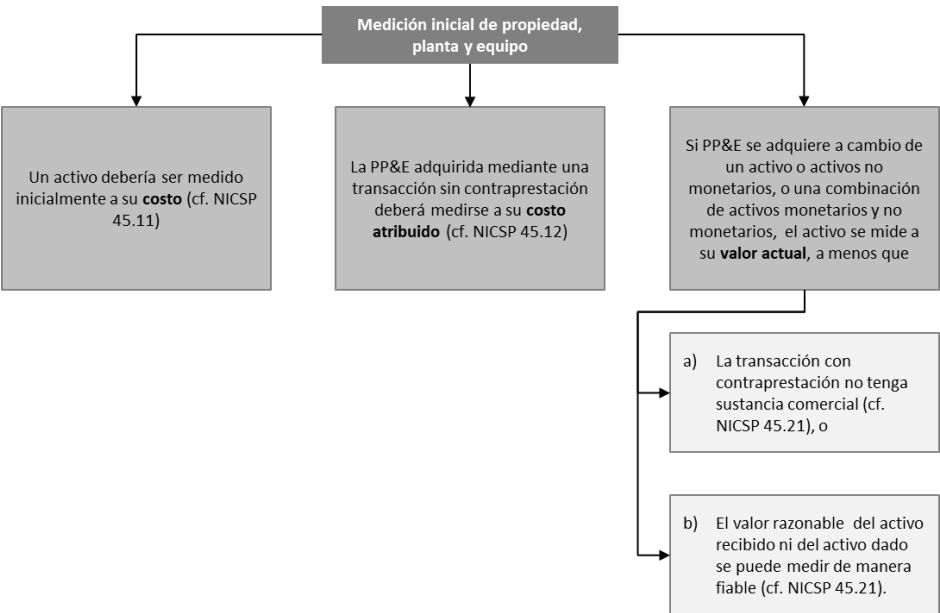


Figura 48: Medición inicial de la propiedad, planta y equipo
Fuente: Elaboración propia

Medición de la propiedad, planta y equipo después del reconocimiento

A los efectos de la medición posterior al reconocimiento, la NICSP 45.24 y siguientes, prevé la elección de dos modelos contables que deben aplicarse de manera uniforme a toda la clase de propiedad, planta y equipo (véase la figura 49):

- ▶ **Modelo de costo histórico:** El activo se contabiliza a su costo histórico menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas.
- ▶ **Modelo de valor actual:** Después del reconocimiento inicial como activo, un elemento de propiedad, planta y equipo cuyo valor actual pueda medirse de manera confiable debe contabilizarse a un monto revaluado, ya sea su valor operativo actual o valor razonable en la fecha de la revaluación menos cualquier depreciación acumulada posterior y pérdidas por deterioro acumuladas posteriores. El objetivo primario para el cual una entidad posee un elemento o parte de un elemento de propiedad, planta y equipo determina la base de medición del valor actual. Un elemento o parte de un elemento de propiedad, planta y equipo mantenido principalmente por su capacidad operativa se valora a su valor operativo actual, y cuando se mantiene principalmente por su capacidad financiera se mide a valor su razonable.

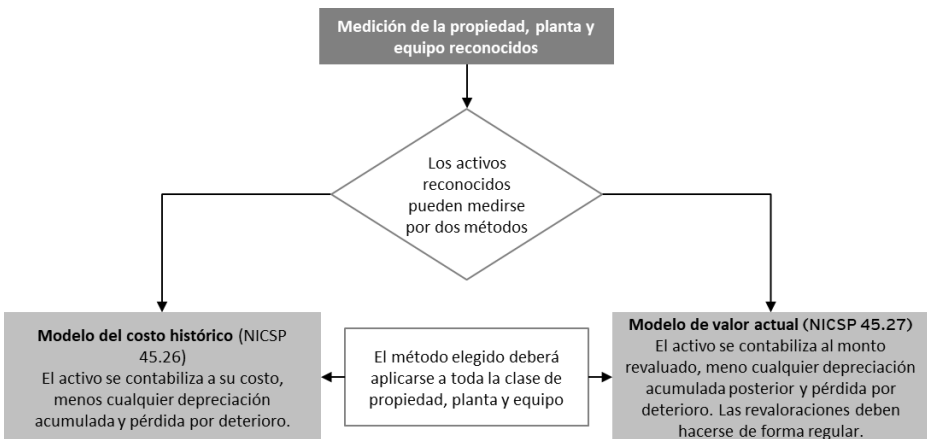


Figura 49: Medición de propiedades, planta y equipo reconocidos

Fuente: Elaboración propia

Una clase de propiedad, planta y equipo significa un grupo de activos de una naturaleza o función similar en las operaciones de una entidad. En la NICSP 45.34 se enumeran los siguientes como ejemplos de clases de propiedad, planta y equipo (véase la Figura 50):

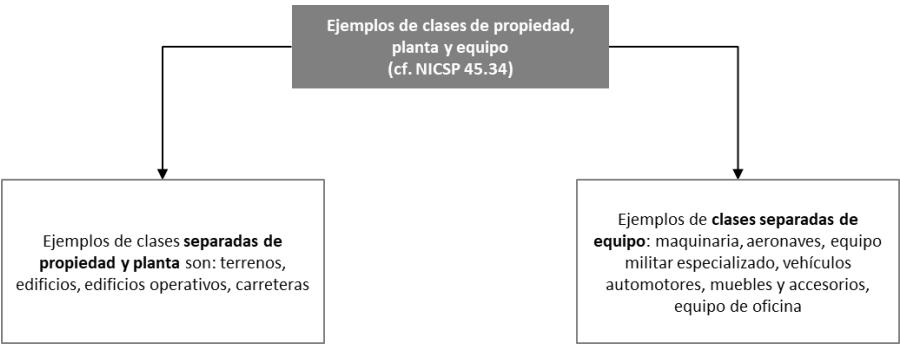


Figura 50: Ejemplos de clases de propiedad, planta y equipo

Fuente: Elaboración propia

Si se utiliza el modelo de valor actual, las revalorizaciones deben realizarse con suficiente regularidad para garantizar que el importe en libros no difiera significativamente del que se determinaría utilizando el valor actual en la fecha sobre la que se informa. En este caso, no solo los activos individuales, sino también todos los elementos de una clase existente de propiedades, planta y equipo deben revaluarse.

Tratamiento contable para la medición de propiedades, planta y equipo después del reconocimiento

Si el importe en libros de una clase de activos se incrementa como resultado de una revalorización, el aumento se acredita directamente al superávit por revaluación. Sin embargo, el aumento se reconoce en el resultado en la medida en que revierta una disminución de la revaluación de la misma clase de activos previamente reconocidos en el resultado. Si el importe en libros de una clase de activos disminuye como resultado de una revaluación, la disminución se reconocerá en el resultado. No obstante, la disminución se cargará directamente al superávit por revaluación en la medida que exista un saldo acreedor en el superávit por revaluación con respecto a esa clase de activos. Una parte o la totalidad del superávit por revaluación incluido en el activo neto/patrimonio con respecto a la propiedad, planta y equipo puede transferirse directamente a los resultados acumulados cuando se reconozcan los activos (NICSP 45.39).

Los aumentos y disminuciones de revaluación relacionados con activos individuales dentro de una clase de propiedades, planta y equipo deben compensarse entre sí dentro de esa clase. Sin embargo, no deberán compensarse con respecto a activos de diferentes clases.

Cada parte de un elemento de propiedad, planta y equipo con un costo significativo en relación con el costo total del elemento debe depreciarse por separado. En el caso

de un sistema vial, por ejemplo, la capa de formación, los puentes, los túneles, la iluminación y los senderos deben depreciarse por separado.

La **depreciación** se imputa sistemáticamente a lo largo de la vida útil. El cargo por depreciación de cada período se reconoce en el resultado, a menos que se incluya en el valor en libros de otro activo. El método de depreciación debe reflejar el patrón en el que se espera que la entidad consuma los beneficios económicos futuros del activo o su potencial de servicio. Un método basado en los ingresos generados a través del uso del activo no es apropiado, ya que generalmente refleja factores distintos al consumo de los beneficios económicos o el potencial de servicio del activo. El valor residual de un activo debe revisarse al menos en cada fecha de presentación anual y debe corresponder al importe que la entidad obtendría actualmente de la enajenación del activo si el activo ya tuviera la edad y la condición esperada al final de su vida útil. Si una condición para continuar operando un elemento de propiedad, planta y equipo (por ejemplo, una aeronave) es realizar inspecciones mayores regulares, el costo de cada inspección mayor se reconoce en el valor en libros del elemento de propiedad, planta y equipo como reemplazo si se cumplen los criterios de reconocimiento. Si las expectativas difieren de las estimaciones anteriores, los cambios deben contabilizarse como cambios en una estimación contable de conformidad con la NICSP 3, *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*.

El terreno y los edificios son activos separables y se contabilizan por separado, incluso cuando se adquieren conjuntamente. Con algunas excepciones, como las canteras y los vertederos, la tierra tiene una vida útil ilimitada y, por lo tanto, no se deprecia. Los edificios tienen una vida útil limitada y, por lo tanto, son activos depreciables. Un aumento en el valor del terreno sobre el que se levanta una edificación no afecta a la determinación del importe depreciable de la edificación.

Para determinar si un elemento de la propiedad, planta y equipo está deteriorado, la entidad aplica la NICSP 21, *Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo*, o la NICSP 26, *Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo*.

Baja en cuentas de propiedad, planta y equipo

La NICSP 45.62 establece que el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo se da de baja:

- En el momento de la disposición, o
- Cuando no se esperen beneficios económicos futuros o potencial de servicio de su uso o disposición.

La ganancia o pérdida derivada de la baja en un elemento de propiedad, planta y equipo se incluye, en general, en el resultado cuando el elemento se da de baja. Las ganancias no se clasifican como ingresos. La ganancia o pérdida derivada de la baja

en un elemento de propiedad, planta y equipo se determina como la diferencia entre los ingresos netos por enajenación, si los hubiera, y el valor en libros del elemento.

Se deben hacer revelaciones amplias sobre la propiedad, planta y equipo (véanse las NICSP 45.69 y siguientes).

Guía adicional para los bienes del patrimonio histórico, artístico y cultural y activos de infraestructura

Los bienes del patrimonio histórico, artístico y cultural suelen tener las siguientes características distintivas: Tienen restricciones en cuanto a su uso y/o disposición, son irremplazables y tienen una vida útil larga y, a veces, indefinida (NICSP 45.GA3). Los activos de infraestructura suelen tener las siguientes características: Son redes o sistemas y tienen una vida útil larga. La NICSP 45 proporciona orientación adicional para aclarar la aplicación de la NICSP 45.GA5 vigente.

La NICSP 45 proporciona guías adicionales para la aplicación, implementación y ejemplos ilustrativos para aclarar la aplicación de los principios contables existentes a los bienes del patrimonio histórico, artístico y cultural y los activos de infraestructura, en relación con los siguientes temas:

- ▶ Bienes del patrimonio histórico, artístico y cultural: Depreciación, control, restricciones de uso y reconocimiento de gastos posteriores en bienes del patrimonio histórico, artístico y cultural que no han sido reconocidos.
- ▶ Activos de infraestructura: El uso potencial de los planes de gestión de activos como fuente para la presentación de informes financieros, el control y la valuación de los terrenos bajo o sobre activos de infraestructura, el mantenimiento insuficiente de los activos y la identificación de partes significativas de los activos de infraestructura.

Fecha de vigencia

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025 o después de esa fecha. Se permite la aplicación anticipada a las entidades que aplican las NICSP 43, *Arrendamientos*, NICSP 44, *Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas*, y NICSP 46, *Medición* en la fecha de aplicación inicial de la Norma o antes.

NICSP 46: Medición

Objetivo

La visión del IPSASB era crear una «ventanilla única» para las guías de medición en el sector público. En ese contexto, el IPSASB decidió que otras NICSP debían determinar qué base de medición debía aplicarse y los requerimientos de medición específicos relacionados con los activos o pasivos cubiertos por estas normas específicas, así como abordar el deterioro de valor, la depreciación y la amortización.

En la NICSP 46 se definen las bases de medición que permiten reflejar de manera razonable el costo de los servicios, la capacidad operativa y la capacidad financiera de los activos y pasivos. La norma define las bases de medición (costo histórico, valor operativo actual, costo de cumplimiento y valor razonable) que permiten a las entidades medir de manera razonable el costo de los servicios, la capacidad operativa y financiera de activos y pasivos. La NICSP 46 identifica los enfoques dentro de esas bases de medición que deben aplicarse a través de las NICSP individuales.

Junto con la NICSP 46, el IPSASB publicó la actualización del Capítulo 7 de su Marco Conceptual y logró coherencia entre el Marco Conceptual y las guías a nivel normativo.

Finalmente, el proyecto buscaba lograr la alineación con la NIIF 13, Medición del Valor Razonable. La NICSP 46 está diseñada para alcanzar estos objetivos mediante la inclusión de orientaciones detalladas a nivel de aplicación para cuatro bases de medición y las circunstancias en las que se utilizarán dichas bases de medición.

NIIF en las cuales se basa la NICSP

La NICSP 46 está alineada con la NIIF 13 en lo que respecta a la base de medición del «valor razonable», pero amplía significativamente la NIIF 13 con enfoques de medición. La norma puede considerarse como una innovación en la estructuración de las normas contables. El IPSASB decidió extraer las guías sobre las bases de medición de las distintas normas y combinarlas en la NICSP 46.

Contenido

Definiciones principales

El **mercado activo** es un mercado en el que las transacciones del activo o pasivo tienen lugar con la frecuencia y el volumen suficientes para proporcionar información sobre los precios de forma continua.

El **enfoque del costo** es una técnica de medición que refleja el impo- te que se requeriría actualmente para reemplazar la capacidad de servicio de un activo (a menudo denominada costo de reposición actual).

El **costo de cumplimiento** son los costos en los que incurrirá la entidad para cumplir con las obligaciones representadas por el pasivo, suponiendo que lo haga de la manera menos costosa.

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.

El **costo atribuido** es un importe utilizado como sustituto del precio de la transacción en la fecha de medición.

El **precio de entrada** es el precio pagado para adquirir un activo o recibido por asumir un pasivo en una transacción de intercambio.

El **precio de salida** es el precio recibido para vender un activo o pagado para transferir un pasivo.

El **valor razonable** es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de medición.

El **máximo y mejor uso** es el uso de un activo no financiero por parte de los participantes del mercado que maximizaría el valor del activo o del grupo de activos y pasivos (por ejemplo, una operación) dentro del cual se utilizaría dicho activo.

El **costo histórico** es la contraprestación dada para adquirir, construir o desarrollar un activo más los costos de transacción, o la contraprestación recibida para asumir un pasivo menos los costos de transacción, en el momento en que se adquiere, construye o desarrolla el activo, o se incurre en el pasivo.

El **enfoque del ingreso** es una técnica de medición que convierte importes futuros (por ejemplo, flujos de efectivo o ingresos y gastos) en un solo importe presente (es decir, descontado).

Los **datos de entrada** son los supuestos utilizados al fijar el precio del activo o pasivo, incluidos los supuestos sobre el riesgo, tales como los siguientes:

- a) El riesgo inherente a una técnica de medición particular utilizada para estimar una medición de acuerdo con una base de medición (como un modelo de fijación de precios)
- b) El riesgo inherente a los datos de entrada de la técnica de medición

Los datos de entrada pueden ser observables o no observables.

El **enfoque de mercado** es una técnica de medición que utiliza precios y otra información relevante generada por transacciones de mercado que involucran activos, pasivos o un grupo de activos y pasivos idénticos o comparables (es decir, similares).

El **precio de transacción** es la contraprestación dada para adquirir, construir o desarrollar un activo o recibida para asumir un pasivo.

Los **costos de transporte** son los costos en los que se incurriría para transportar un activo desde su ubicación actual hasta su mercado principal (o el más ventajoso).

La **unidad de cuenta** es el nivel en el que un activo o un pasivo se agrega o desagrega en una NICSP a efectos de reconocimiento.

Alcance

Los requerimientos de medición de la NICSP 46 se aplican tanto a la medición inicial como a la medición posterior, a menos que existan orientaciones específicas en cada una de las NICSP. La NICSP 46 se aplica generalmente cuando otra NICSP exige o permite a) una o más de las bases de medición definidas en la Norma y b) mediciones que se basan en una o más de las bases de medición (por ejemplo, el valor razonable menos los costos de venta). Los requerimientos de medición de la NICSP 46 no se aplican a: a) las operaciones de arrendamiento financiero contabilizadas de conformidad con la NICSP 43, *Arrendamientos*, b) las operaciones contabilizadas de conformidad con la NICSP 32, *Acuerdos de concesión de servicios: La Concedente*, y c) mediciones que tienen algunas similitudes con las bases de medición de la NICSP 46 pero que no son esas bases de medición. En la NICSP 46 se menciona el valor realizable neto de la NICSP 12, *Inventarios*, o el valor en uso en las NICSP 21, *Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo*, y la NICSP 26, *Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo*.

Medición

Para la medición posterior de activos y pasivos, el IPSASB distingue tres niveles de medición: nivel 1: modelos de medición; nivel 2 – bases de medición; y nivel 3: técnicas de medición. El nivel 1 comprende el costo histórico, así como el modelo de valor actual. En el nivel 2 se identifican cuatro bases de medición. La NICSP 46 proporciona definiciones, así como orientación genérica para la aplicación de esas cuatro bases de medición, a saber, el costo histórico, el valor operativo actual, el costo de cumplimiento y el valor razonable. Las NICSP individuales seleccionan las bases de medición correspondientes del catálogo de las cuatro bases de medición de la NICSP 46. Por ejemplo, la NICSP 45, *Propiedades, planta y equipo*, permite medir la propiedad, planta y equipo al costo histórico, al valor operativo actual o al valor razonable.

En el texto básico de la NICSP 46 se definen los términos clave y se proporcionan principios genéricos para las bases y técnicas de medición, mientras que en la guía para la aplicación de estas bases de medición se amplían los principios de las bases de medición y se describe la forma en que se aplican las técnicas de medición al estimar el valor de un activo o pasivo medido por una base de medición específica. Las guías de aplicación se incorporan a la NICSP 46 en forma de apéndices.

Medición inicial

Independientemente de si se aplica el modelo de valor actual o el modelo de costo histórico al medir los activos y pasivos en los estados financieros, en la fecha de la transacción, un activo o pasivo se mide inicialmente a su precio de transacción, más o menos los costos de transacción, o al costo atribuido como sustituto del precio de transacción en caso de que una transacción no se realice en un mercado ordenado. El costo atribuido se utilizará cuando el precio de la transacción no presente fielmente información relevante sobre la entidad de una manera que sea útil para hacer que la entidad rinda cuentas y para fines de toma de decisiones. En la NICSP 46.11 se aclara que cualquier diferencia entre el costo atribuido y cualquier contraprestación dada o recibida se reconocerá como ingreso o gasto, a menos que se trate de una contribución de los propietarios o de que una NICSP pertinente exija lo contrario.

En el caso de los pagos diferidos, donde el valor del dinero en el tiempo es material, el importe de los flujos de efectivo futuros se descuenta de forma que, en el momento en que un activo o pasivo se reconoce por primera vez, representa el valor del importe recibido o pagado. Como consecuencia de este requerimiento, la diferencia entre el importe de los flujos de efectivo futuros y el valor actual del activo o pasivo debe amortizarse a lo largo de la vida del activo o pasivo, de modo que el activo o pasivo se exprese en el importe que se debe recibir, o en el pago requerido a su vencimiento.

Medición posterior

Para la medición posterior, las entidades elegirán la política contable, cuando esté permitido, aplicar un modelo de costo histórico o un modelo de valor actual para reflejar el objetivo de medición del elemento que se está midiendo. La NICSP 46.18 establece que para la selección de un modelo de medición, una entidad deberá considerar (a) las características del elemento, (b) el objetivo de medición y (c) la información monetaria que se presenta. Cuando la entidad ha elegido el modelo de medición, aplica una base de medición a un activo o pasivo con el fin de crear una medida para ese activo o pasivo y para los ingresos y gastos relacionados. Las bases de medición se seleccionan en función de cómo cumplen mejor con el objetivo de medición y dependen del modelo de medición aplicado.

La NICSP 46.20 estipula que cuando otra NICSP distinta a la NICSP 46 establezca requerimientos de medición con referencia a: a) la base del costo histórico, b) la base del valor operativo actual, c) la base del costo de cumplimiento, o d) la base del valor razonable, la entidad debe aplicar la base de medición de conformidad con los requerimientos y los apéndices de la NICSP 46. En los apéndices, se amplían los principios de esas cuatro bases de medición y se describe cómo se aplican las técnicas de medición en la estimación del valor de un activo o pasivo medido mediante una base de medición específica.

Bases de medición

La NICSP 46 inventa por primera vez una base de medición del valor actual que se denomina valor operativo actual.

Valor operativo actual

La definición de valor razonable del IPSASB solo es aplicable en algunas circunstancias como base de medición del valor actual. En el caso de los activos operativos utilizados en el sector público, se requiere una base de medición específica del sector público en el modelo de valor actual a fin de reflejar la capacidad operativa de un activo. Como resultado, el IPSASB desarrolló el valor operativo actual como base de medición que es único para el sector público. El valor operativo actual se define como el importe que una entidad pagaría por el potencial de servicio restante de un activo en la fecha de medición.

El valor operativo actual es diferente del valor razonable, ya que es explícitamente un precio de entrada que incluye todos los costos que necesariamente se pagarían por el potencial de servicio restante del activo. Refleja el valor del activo en su uso actual en vez del máximo y mejor uso del activo, supuesto utilizado para la medición del valor razonable. El valor operativo actual es específico de la entidad y refleja la posición económica de la entidad. En la NICSP 46.24 se indica que hay casos en los que el valor operativo actual puede determinarse directamente observando los precios en un mercado activo. En otros casos, es necesario determinarlo indirectamente, por ejemplo, si hay precios disponibles para un activo similar, el valor operativo actual del activo de la entidad podría necesitar ser estimado ajustando el precio actual del activo similar para reflejar los aspectos únicos del activo de la entidad en su uso y condición actuales.

Valor razonable

En su proyecto de medición, el IPSASB concluyó que existen activos y pasivos en manos de entidades del sector público que deben medirse a valor razonable y que el término «valor razonable» debe tener el mismo significado que el establecido por la NIIF 13, *Medición del Valor Razonable*. La NICSP 46.30 establece que el valor razonable corresponde a la perspectiva de los participantes en el mercado. Los activos o pasivos se miden utilizando los mismos supuestos que los participantes en el mercado utilizarían para fijar el precio del activo o pasivo si esos participantes en el mercado actúan en su mejor interés económico. Dado que la NICSP 46 está en consonancia con la NIIF 13, la NICSP 46 contiene las mismas técnicas de medición.

Características del activo o pasivo medido

En la NICSP 46.32 se resalta que es necesario aplicar una base de medición a un activo o pasivo determinado. En consecuencia, la entidad debe tener en cuenta las características del activo o pasivo en la fecha de medición. Las características típicas son la condición, el uso y la ubicación del activo, o las restricciones (si las hay) sobre

la venta o el uso del activo. El activo o pasivo medido puede ser un activo o pasivo independiente (por ejemplo, un terreno o una licencia de software) o un grupo de activos, un grupo de pasivos o un grupo de activos y pasivos (por ejemplo, una unidad generadora de efectivo o una operación). La definición de la unidad de cuenta determina si un activo o pasivo debe considerarse un activo o pasivo independiente, un grupo de activos, un grupo de pasivos o un grupo de activos y pasivos a efectos de reconocimiento o revelación. La NICSP 46.35 exige que la unidad de cuenta del activo o pasivo en cuestión se determine de conformidad con las NICSP respectivas que requieran o permitan la aplicación de una o más bases de medición identificadas en la NICSP 46, salvo que se especifique lo contrario.

Técnicas de medición

Una entidad tiene que utilizar técnicas de medición que sean apropiadas a las circunstancias y para las que se disponga de datos suficientes para estimar la base de medición o determinar el costo atribuido. Las técnicas de medición se aplican con el objetivo de estimar el importe al que se reconoce un activo o pasivo bajo la base de medición seleccionada o en la determinación del costo atribuido. Es importante tener en cuenta que cuando se utiliza una técnica de medición, es necesario que la técnica refleje los atributos aplicables a la base de medición respectiva. El enfoque de mercado, el enfoque del costo y el enfoque de ingresos figuran en la NICSP 46 como técnicas de medición.

Revelación

La NICSP 46 no exige revelaciones específicas de medición. En primer lugar, deben aplicarse los requerimientos de revelación de medición de las NICSP pertinentes. La NICSP 46.54 sólo establece que las entidades revelarán la información que ayude a los usuarios de sus estados financieros a evaluar la base y técnicas de medición y los insumos utilizados para desarrollar esas mediciones.

Perspectiva

En la siguiente fase del proyecto de medición (fase de aplicación), el IPSASB tiene la intención de evaluar las normas pertinentes en términos de la aplicabilidad del valor operativo actual.

Fecha de vigencia

Las entidades aplicarán la NICSP 46 a los estados financieros anuales que cubran ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite la aplicación temprana. Si una entidad aplica la NICSP 46 antes del 1 de enero de 2025, revelará ese hecho.

Transición

La NICSP 46 se aplicará de manera prospectiva a partir del comienzo del período anual en el que se aplique inicialmente.

NICSP 47: Ingresos

Antecedentes

La publicación de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 15, *Ingresos de contratos con clientes*, que sustituyó a la NIC 11, *Contratos de construcción* y a la NIC 18, motivó el inicio del Proyecto de Ingresos en el IPSASB. Existía la necesidad de armonizar las normas de ingresos a la nueva NIIF 15, dado que las NICSP 9, *Ingresos de transacciones con contraprestación*, y la NICSP 11, *Contratos de construcción*, se basaban en las normas a las que sustituyó la NIIF 15. El IPSASB también identificó algunos problemas de aplicación en la NICSP 23, *Ingresos de transacciones sin contraprestación* (impuestos y transferencias), que necesitaban abordarse.

En febrero de 2020, el IPSASB emitió el Proyecto de Normas (ED) 70 sobre Ingresos con obligaciones de desempeño, el ED 71 sobre Ingresos sin obligaciones de desempeño y el ED 72, Gastos de transferencia. Sobre la base de los comentarios recibidos de los constituyentes, el IPSASB realizó cambios importantes a estos borradores de exposición propuestos, tales como:

- ▶ Elaborar una norma única de ingresos que sustituya a la NICSP 9, *Ingresos de transacciones con contraprestación*, la NICSP 11, *Contratos de construcción*, y la NICSP 23, *Ingresos de transacciones sin contraprestación* (impuestos y transferencias).
- ▶ En comparación con los ED 70, ED 71 y ED 72, el tratamiento contable de los ingresos y los gastos de transferencia requerido por la NICSP 47 (y la NICSP 48) depende ahora principalmente de la existencia de un acuerdo vinculante y no de la existencia de obligaciones de desempeño.

El IPSASB decidió utilizar un nuevo concepto para las obligaciones en los acuerdos vinculantes en la contabilidad de ingresos, denominado «obligación de cumplimiento», a fin de distinguirlo de los conceptos actuales de obligación presente y obligación de desempeño. El término «obligación de desempeño», tal como se presenta en el ED 70, se refiere a la transferencia de bienes y servicios a un comprador o a un tercero beneficiario. Esto no incluiría otro tipo de obligaciones derivadas de las transacciones de ingresos en el sector público, como el uso de los recursos de una manera específica o las obligaciones específicas de información relacionadas con el uso de los fondos proporcionados. Por lo tanto, el IPSASB propuso la siguiente definición de obligación de cumplimiento: «Una obligación de cumplimiento es el compromiso de una entidad en un acuerdo vinculante de utilizar recursos internamente para bienes o servicios distintos o transferir bienes o servicios distintos a un comprador o a un tercero beneficiario». La obligación de cumplimiento describe todas las obligaciones derivadas de las transacciones de ingresos con acuerdos vinculantes. Por lo tanto, las obligaciones de desempeño son un subconjunto de las obligaciones de cumplimiento que describen la obligación de transferir bienes o servicios a una parte externa (véase la figura 51).

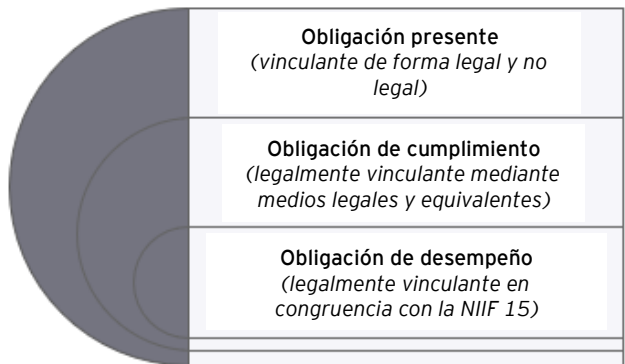


Figura 51: Distinción entre obligación presente, obligación de cumplimiento y obligación de desempeño.
Fuente: Elaboración propia basada en la NICSP 47 párr. FC28

Objetivo

El objetivo de la NICSP 47 es establecer los principios que una entidad debe aplicar para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, el importe, el momento y la incertidumbre de los ingresos y los flujos de efectivo derivados de las transacciones de ingresos.

NIIF en las cuales se basa la NICSP

NIIF 15, *Ingresos procedentes de contratos con clientes*

Contenido

Definiciones principales

La NICSP 47 introduce las siguientes definiciones clave:

Un **acuerdo vinculante** es un acuerdo que confiere tanto derechos como obligaciones, exigibles por medios legales o equivalentes, a las partes en el acuerdo.

Un **activo por acuerdo vinculante** es el derecho de una entidad a una contraprestación por satisfacer sus obligaciones de cumplimiento de conformidad con los términos del acuerdo vinculante cuando ese derecho está condicionado a algo distinto del paso del tiempo (por ejemplo, el rendimiento futuro de la entidad).

Un **pasivo por acuerdo vinculante** es la obligación de una entidad de satisfacer su obligación de cumplimiento de conformidad con los términos del acuerdo vinculante por los que la entidad ha recibido contraprestación (o el importe se debe) del proveedor de recursos.

Una **transferencia de capital** es una entrada de efectivo u otro activo que surge de un acuerdo vinculante con la especificación de que la entidad adquiere o construye un activo no financiero que será controlado por la entidad.

Una **obligación de cumplimiento** es el compromiso de una entidad en un acuerdo vinculante de utilizar recursos internamente para bienes o servicios distintos o de transferir bienes o servicios distintos a un comprador o tercero beneficiario.

Los **gastos pagados a través del sistema tributario** son importes que están disponibles para los beneficiarios independientemente de si pagan o no impuestos.

Las multas son beneficios económicos o potencial de servicio recibidos o por recibir por la entidad, según lo determine un tribunal u otro organismo encargado de hacer cumplir la ley, como consecuencia de infringir leyes o regulaciones.

Un **comprador** es un proveedor de recursos que proporciona un recurso a la entidad a cambio de bienes o servicios que son el resultado de las actividades de una entidad bajo un acuerdo vinculante para su propio consumo.

El **proveedor de recursos** es la parte que proporciona un recurso a la entidad.

Los **deseMBOLSOS por impuestos** son disposiciones preferentes de la legislación fiscal que otorgan a ciertos contribuyentes concesiones que no están disponibles para otros.

El **hecho imponible** es el hecho que el gobierno, la legislatura u otra autoridad ha determinado que estará sujeto a impuestos.

Los **impuestos** son beneficios económicos o potencial de servicio pagados o por pagar obligatoriamente a la entidad, de acuerdo con las leyes o regulaciones, establecidos para proporcionar ingresos al gobierno.

Un **tercero beneficiario** es una entidad, hogar o individuo que se beneficiará de una transacción realizada entre otras partes al recibir recursos.

La **contraprestación de la transacción** es el importe de los recursos a los que una entidad espera tener derecho.

Una **transferencia** es una transacción, distinta de los impuestos, en la que una entidad recibe un recurso de un proveedor de recursos (que puede ser otra entidad o un individuo) sin proporcionar directamente ningún bien, servicio u otro activo a cambio.

Alcance

La NICSP 47 se aplica a todas las transacciones de ingresos, excepto:

- a) Contribuciones a planes de beneficios sociales que se contabilizan de conformidad con la NICSP 42, *Beneficios sociales* (el enfoque de seguros).
- b) Una combinación del sector público dentro del alcance de la NICSP 40, *Combinaciones del sector público*.
- c) La contabilización de las contribuciones de los propietarios
- d) Contratos de arrendamiento dentro del alcance de la NICSP 43, *Arrendamientos*
- e) Contratos de seguro dentro del alcance de la norma de contabilidad internacional o nacional pertinente que se ocupa de los contratos de seguro

- f) Instrumentos financieros y otros derechos u obligaciones contractuales dentro del alcance de la NICSP 41, *Instrumentos financieros*
- g) Derechos u obligaciones derivados de acuerdos vinculantes dentro del alcance de la NICSP 19, *Provisiones, pasivos y activos contingentes*, NICSP 32, *Acuerdos de concesión de servicios: Otorgante*; NICSP 34, *Estados financieros separados*, NICSP 35, *Estados financieros consolidados*; NICSP 36, *Inversiones en empresas asociadas y empresas conjuntas*; NICSP 37, *Acuerdos conjuntos*; NICSP 39, *Beneficios a los empleados*; y NICSP 40, *Combinaciones del sector público*
- h) Intercambios no monetarios entre entidades de la misma línea de negocio para facilitar las ventas a proveedores de recursos o posibles proveedores de recursos.
- i) Ganancias procedentes de la venta de activos no financieros que no son producto de las actividades de una entidad y que están dentro del alcance de la NICSP 16, *Bienes de inversión*, NICSP 45, *Propiedades, planta y equipo*, o NICSP 31, *Activos intangibles*
- j) Cambios en el valor de los activos corrientes y no corrientes que surjan de una medición posterior
- k) Reconocimiento inicial o cambios en el valor razonable de activos biológicos relacionados con la actividad agrícola
- l) Extracción de recursos minerales

Reconocimiento y medición de los ingresos

El punto de partida para el reconocimiento de los ingresos es identificar si existe un acuerdo vinculante. Para que un acuerdo sea vinculante, debe ser exigible por medios legales o equivalentes. La exigibilidad puede surgir de diversos mecanismos, siempre y cuando estos mecanismos otorguen a la entidad la capacidad de hacer cumplir los términos del acuerdo vinculante y hacer que las partes rindan cuentas del cumplimiento de sus obligaciones. La NICSP 47 se aparta de la distinción entre con contraprestación y sin contraprestación y se centra en si la transacción se realiza con o sin acuerdos vinculantes.

Ingresos procedentes de transacciones sin acuerdos vinculantes

Para aquellas transacciones sin acuerdos vinculantes, la entrada de recursos se reconoce como un activo si la entidad controla actualmente los recursos recibidos como resultado de eventos pasados y el valor del activo puede medirse con fiabilidad. La entidad basa esta determinación en:

- Los hechos y circunstancias de su transacción de ingresos
- Su capacidad para exigir este derecho a través de medios legales o equivalentes
- Su experiencia pasada con tipos similares de flujos de recursos

- Sus expectativas con respecto a la capacidad e intención de pago del proveedor de recursos

La entrada de recursos o el derecho a una entrada de recursos que cumpla con la definición de un activo serán inicialmente medidos por la entidad por la consideración de la transacción en la fecha en que se cumplan los criterios para el reconocimiento de activos. En el caso de las contraprestaciones no monetarias, la entidad las medirá a su valor actual, de acuerdo con la NICSP 46, *Medición*. Tras el reconocimiento inicial, la entidad medirá posteriormente un activo por cobrar como un activo financiero de conformidad con la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*, y todos los demás activos según lo prescrito por las NICSP aplicables.

Reconocimiento y medición de un pasivo: una obligación asociada con la entrada de recursos como resultado de la celebración de una transacción de ingresos sin un acuerdo vinculante cumple con la definición de un pasivo cuando es una obligación presente de la entidad transferir recursos como resultado de eventos pasados. Para que exista un pasivo, es necesario que la entidad no pueda evitar una transferencia de recursos como consecuencia de eventos pasados y que la transferencia de recursos sea probable. El importe reconocido como pasivo será la mejor estimación del importe necesario para liquidar la obligación en la fecha de presentación. A los efectos de la NICSP 47, la mejor estimación del reconocimiento inicial se limita al valor del activo asociado reconocido.

Los ingresos ordinarios procedentes de transacciones sin un acuerdo vinculante se medirán por el importe del incremento de los activos netos (por ejemplo, la contraprestación recibida o por cobrar) reconocido por la entidad. En la figura 52, se resume el momento para el reconocimiento de ingresos de transacciones sin acuerdos vinculantes:

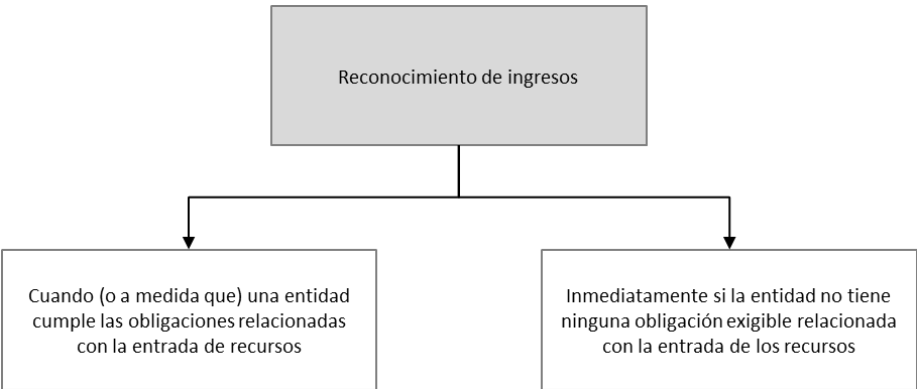


Figura 52: Momento del reconocimiento de los ingresos en transacciones sin acuerdos vinculantes
Fuente: Elaboración propia basada en la NICSP 47 párr. 29

Es posible que una entidad tenga una obligación exigible, aunque no exista un acuerdo vinculante, si no puede evitar una transferencia de recursos como consecuencia de acontecimientos pasados y la transferencia de recursos es probable.

Ingresos procedentes de transacciones con acuerdos vinculantes

Las entidades deben cumplir los siguientes criterios para utilizar el modelo contable de acuerdos vinculantes:

- ▶ Las partes en el acuerdo vinculante han aprobado el acuerdo vinculante y se comprometen a cumplir sus obligaciones respectivas.
- ▶ La entidad puede identificar los derechos de cada parte en virtud del acuerdo vinculante.
- ▶ La entidad puede identificar las condiciones de pago para la satisfacción de cada obligación de cumplimiento identificada.
- ▶ El acuerdo vinculante tiene esencia económica.
- ▶ Es probable que la entidad cobre la contraprestación a la que tendrá derecho por satisfacer sus obligaciones de cumplimiento.

Reconocimiento y medición de los activos: Cuando una entidad recibe una entrada de recursos en una transacción de ingresos con un acuerdo vinculante que cumple los criterios de definición y reconocimiento de un activo:

- ▶ La entrada de recursos se reconoce como un activo si la entidad controla actualmente los recursos recibidos como resultado de sucesos pasados, y el valor del activo puede medirse con fiabilidad.
- ▶ El activo se valorará inicialmente a la contraprestación de la transacción en la fecha en que se cumplan los criterios para el reconocimiento de activos.
- ▶ Si una entidad cumple una obligación de cumplimiento antes de que se reciba la transferencia de la contraprestación o antes de que sea exigible la transferencia incondicional de la contraprestación, la entidad presentará el acuerdo vinculante como un activo del acuerdo vinculante, excluyendo cualquier importe presentado como una cuenta por cobrar. Una entidad evaluará el deterioro de un activo de acuerdo vinculante de acuerdo con la NICSP 41, Instrumentos financieros.

Reconocimiento y medición de los pasivos: La entidad identificará como una obligación de cumplimiento cada promesa de utilizar recursos internamente para, o transferir a, una parte o partes externas. El importe reconocido como pasivo será la mejor estimación del importe necesario para liquidar la obligación de cumplimiento en la fecha de presentación.

- ▶ Cuando cualquiera de las partes de un acuerdo vinculante haya iniciado a satisfacer las obligaciones de cumplimiento, la entidad presentará el acuerdo vinculante en el estado de situación financiera como un activo o un pasivo del acuerdo vinculante. Una entidad presentará todos los derechos incondicionales a recibir la contraprestación por separado como una cuenta por cobrar.

En la figura 53, se resume el momento para el reconocimiento de ingresos de transacciones con acuerdos vinculantes:

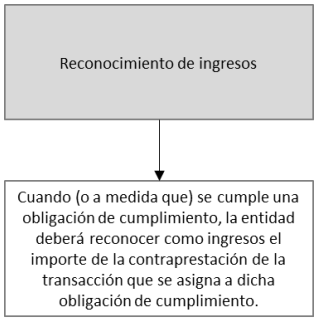


Figura 53: Momento del reconocimiento de los ingresos en transacciones con acuerdos vinculantes
Fuente: Elaboración propia basada en la NICSP 47 párr. 108

Revelaciones

La NICSP 47.167 requiere que las entidades revelen información cualitativa y cuantitativa sobre todo lo siguiente:

- ▶ Ingresos procedentes de transacciones sin acuerdos vinculantes
- ▶ Ingresos procedentes de transacciones con acuerdos vinculantes
- ▶ Juicios significativos y cambios en los juicios al aplicar la NICSP 47 a los acuerdos vinculantes
- ▶ Cualquier activo reconocido por los costos para obtener o cumplir un acuerdo vinculante con un proveedor de recursos

Consulte la NICSP 47.167-192 para conocer los requerimientos detallados de revelaciones.

Fecha de vigencia

Las entidades aplicarán la NICSP 47 a los estados financieros anuales a partir del 1 de enero de 2026 o después de esa fecha. Se permite la aplicación temprana. Si una entidad aplica la NICSP 47 antes del 1 de enero de 2026, revelará ese hecho. Las NICSP 9, 11 y 23 seguirán siendo aplicables hasta que la NICSP 47 se aplique o entre en vigor, lo que ocurra primero.

Transición

La NICSP 47 se aplicará utilizando uno de los dos métodos siguientes:

- ▶ De forma retroactiva a cada periodo anterior sobre el que se informa presentados de conformidad con la NICSP 3, *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*
- ▶ De forma retroactiva con el efecto acumulado de aplicar inicialmente la NICSP 47 reconocido en la fecha de aplicación inicial

Para más información sobre la transición, consulte la NICSP 47.196-203.

NICSP 48: Gastos por Transferencia

Antecedentes

Antes de la NICSP 48, no existían guías explícitas sobre los gastos por transferencia en la literatura del IPSASB. En consecuencia, los constituyentes necesitaban desarrollar sus propias políticas contables para los gastos por transferencia, lo que daba lugar a posibles incoherencias en su contabilidad. En febrero de 2020, el IPSASB emitió el Proyecto de Norma (ED) 72 sobre Gastos por transferencia, junto con el ED 70 sobre Ingresos con obligaciones de desempeño y el ED 71 sobre Ingresos sin obligaciones de desempeño. Con base en los comentarios de los constituyentes, el IPSASB decidió revisar la contabilidad y las revelaciones propuestas para los gastos por transferencia a fin de alejarse de la distinción entre gastos por transferencia con y sin obligaciones de desempeño. En la actualidad, la NICSP 48 utiliza los acuerdos vinculantes como concepto fundamental para la contabilidad de los gastos por transferencia y se centra en si la transferencia da lugar al reconocimiento de un activo.

La NICSP 48, *Gastos por transferencias*, llena una importante brecha en la literatura de las NICSP al abordar la contabilización de uno de los tipos de gastos más importantes del sector público.

Objetivo

El objetivo de la NICSP 48 es establecer los principios que un proveedor de transferencias (una entidad) debe aplicar para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, el importe, el momento y la incertidumbre de los gastos y flujos de efectivo derivados de las transacciones de gastos por transferencias.

NIIF en las cuales se basa la NICSP

La NICSP 48 es una norma específica para el sector público. Por lo tanto, no existe ninguna NIIF equivalente.

Contenido

Definiciones principales

La NICSP 48 introduce las siguientes definiciones clave:

- ▶ **Gastos por transferencia:** es un gasto que surge de una transacción, distinta de los impuestos, en la que una entidad proporciona un bien, servicio u otro activo a otra entidad sin recibir directamente ningún bien, servicio u otro activo a cambio.
- ▶ **Obligación de transferencia:** es la obligación de una entidad en un acuerdo vinculante de transferir recursos de una manera determinada.

- ▶ **Pasivo por obligación de transferencia:** es el pasivo reconocido por la existencia de una o más obligaciones de transferencia que surgen de un acuerdo vinculante.
- ▶ **Derecho de transferencia:** es el derecho exigible de una entidad para que el receptor de la transferencia cumpla con su obligación de la manera especificada en un acuerdo vinculante o se enfrente a las consecuencias especificadas en el acuerdo vinculante.
- ▶ **Activo por derecho de transferencia:** es el activo reconocido por la existencia de uno o más derechos de transferencia que surgen de un acuerdo vinculante.
- ▶ **Transferencia de capital:** es una salida de efectivo u otro activo que surge de un acuerdo vinculante con la especificación de que el receptor de la transferencia adquiere o construye un activo no financiero que será controlado por el receptor de la transferencia.
- ▶ **Contraprestación de la transferencia:** es la cantidad de recursos que una entidad espera transferir.
- ▶ **Contraprestación independiente:** es el importe que una entidad pretende compensar al receptor de la transferencia por cumplir con cada una de sus obligaciones en un acuerdo vinculante.

Alcance

La NICSP 48 se aplicará en la contabilización de los gastos por transferencias, excepto a:

- a) Arrendamientos, tal como se definen en la NICSP 43, *Arrendamientos*
- b) Aportaciones de y distribuciones a los propietarios
- c) Acuerdos de concesión de servicios, tal como se definen en la NICSP 32, *Acuerdos de concesión de servicios: La concedente*
- d) Beneficios para los empleados, tal como se definen en la NICSP 39, *Beneficios para los empleados*
- e) Instrumentos financieros, incluidos los préstamos en condiciones favorables, tal como se definen en la NICSP 41, *Instrumentos financieros*
- f) Beneficios sociales tal como se definen en la NICSP 42, *Beneficios sociales*
- g) Contratos de seguros
- h) Pagos basados en acciones
- i) Impuestos a las ganancias

De manera similar al reconocimiento de ingresos, el punto de partida para el reconocimiento de la transacción de gastos por transferencias es identificar si la

transacción surge de un acuerdo vinculante y si la transacción da como resultado el reconocimiento de un activo.

Gastos por transferencias de transacciones sin acuerdos vinculantes

Es posible que una entidad tenga la obligación legal de transferir recursos, aunque no exista un acuerdo vinculante (por ejemplo, una legislación que obligue a una entidad a transferir recursos). Para que exista un acuerdo vinculante, todas las partes en el acuerdo deben tener derechos y obligaciones. Si una de las partes sólo tiene obligaciones, no se ajustaría a la definición de acuerdo vinculante (acuerdo que confiere tanto derechos como obligaciones, exigibles por medios legales o equivalentes, a las partes en el acuerdo, véanse las definiciones en la NICSP 47, *Ingresos*).

En la figura 54, se resume el momento para el reconocimiento de los gastos por transferencias sin acuerdos vinculantes: Los gastos por transferencias sin acuerdos vinculantes deben reconocerse como gastos 1) cuando surge una obligación implícita o legal de transferir recursos y da lugar al reconocimiento de una provisión de conformidad con la NICSP 19, o 2) si no existe una obligación implícita o legal de transferir recursos, cuando la entidad deja de controlar los recursos; por lo general, esta será la fecha en la que transfiere los recursos al receptor de la transferencia.

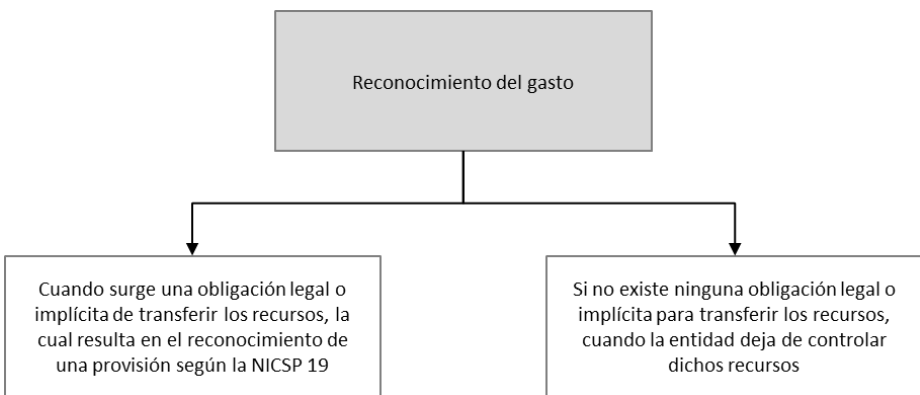


Figura 54: Momento del reconocimiento de los gastos por transferencias en transacciones sin acuerdos vinculantes

Fuente: Elaboración propia basada en la NICSP 48 párr. 18

Gastos por transferencias de transacciones con acuerdos vinculantes

Al comienzo de un acuerdo vinculante para transferir recursos, una entidad considerará sus derechos en el acuerdo vinculante e identificará cada derecho de transferencia distinto como:

- ▶ Un derecho a que el receptor de la transferencia satisfaga una obligación que es independiente de la satisfacción de otras obligaciones en el acuerdo vinculante, o
- ▶ Una serie de derechos a que el receptor de la transferencia satisfaga su obligación que tengan sustancialmente las mismas características y riesgos y que tengan el mismo patrón de satisfacción

El proveedor de transferencia también asignará la contraprestación de la transferencia a cada derecho de transferencia identificado (véase la NICSP 48, párr. GA31).

Cuando una entidad transfiere recursos de conformidad con un acuerdo vinculante antes de que el receptor de la transferencia cumpla con sus obligaciones, los recursos transferidos se dan de baja y se reconoce un activo por derecho de transferencia por los derechos de transferencia derivados del acuerdo vinculante.

Cuando (o en su medida) el receptor de la transferencia cumple sus obligaciones en virtud del acuerdo vinculante antes de que la entidad transfiera recursos, el acuerdo da lugar a una obligación de transferencia (véase la NICSP 48, párr. 23).

La figura 55 resume el momento de reconocimiento del gasto por transferencia en transacciones con acuerdos vinculantes:

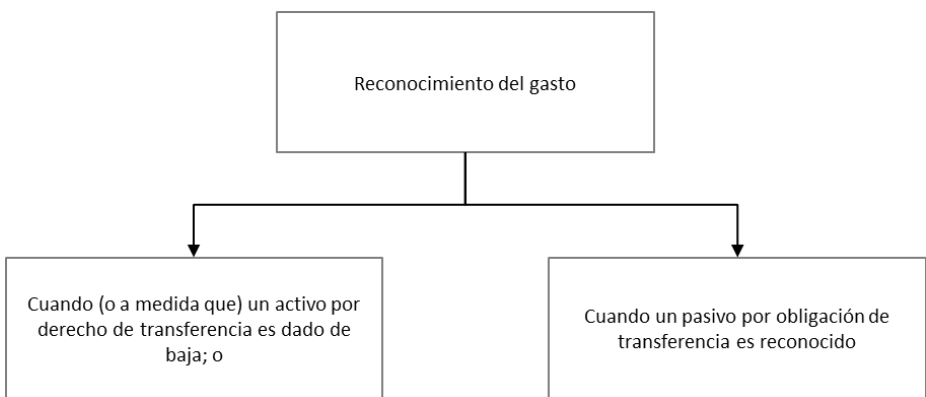


Figura 55: Momento del reconocimiento de los gastos por transferencias en transacciones con acuerdos vinculantes

Fuente: Elaboración propia basada en la NICSP 48 párr. 24

El nuevo modelo contable de los gastos por transferencias con acuerdos vinculantes permite a las entidades la posibilidad de reconocer un activo por derecho de transferencia y diferir el reconocimiento del gasto hasta que el destinatario de la transferencia cumpla con sus respectivas obligaciones. Sin embargo, es importante que las entidades puedan supervisar el cumplimiento de las obligaciones del

destinatario de la transferencia. De lo contrario, el activo por derecho de transferencia se contabilizará como gasto inmediatamente.

Revelaciones

La NICSP 48.50 requiere que las entidades revelen información cualitativa y cuantitativa sobre todo lo siguiente:

- ▶ Gastos por transferencias y saldos relacionados
- ▶ Acuerdos de transferencia
- ▶ Los juicios significativos y los cambios en dichos juicios, realizados en relación con el reconocimiento de activo por derecho de transferencia proveniente de transacciones de gastos por transferencia

Consulte la NICSP 48.50-61 para conocer los requerimientos detallados de revelación.

Fecha de vigencia

Las entidades aplicarán la NICSP 48 a los estados financieros anuales a partir del 1 de enero de 2026 o después de esa fecha. Se permite la aplicación temprana. Si una entidad aplica la NICSP 48 antes del 1 de enero de 2026, deberá revelar ese hecho y aplicar la NICSP 47, *Ingresos*, al mismo tiempo.

Transición

La NICSP 48 se aplicará utilizando uno de los dos métodos siguientes:

- ▶ Prospectivamente a las transferencias que se produzcan en la fecha de aplicación inicial o con posterioridad a ella y que surjan de transacciones con y sin acuerdos vinculantes, o
- ▶ Retroactivamente a cada periodo anterior sobre el que se informe presentado de conformidad con las NICSP 3, *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*.

NICSP 49: Planes de Beneficios por Retiro

Objetivo

La falta de orientación específica para el sector público para la contabilización de los planes de beneficios por retiro puso en evidencia la necesidad de desarrollar una norma que requiera a los gobiernos proporcionar información completa sobre estos planes, en la que la entidad que informa es el propio plan y no la entidad que lo administra. Aunque la NICSP 39, *Beneficios a empleados*, abarca las obligaciones desde la perspectiva del empleador, hacía falta orientación sobre cómo el propio plan debería contabilizar esas obligaciones. Las obligaciones de los beneficios por jubilación pueden representar un pasivo significativo para el sector público, y los gobiernos suelen ser responsables de financiar los déficits de los planes de beneficios definidos. En este contexto, la NICSP 49 prescribe requerimientos de contabilización y presentación para los estados financieros de un plan de beneficios por retiro del sector público.

NIIF en las cuales se basa la NICSP

La NICSP 49 se basa en la NIC 26, *Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficios por Retiro*. El IPSASB adaptó la NIC 26 para garantizar que las características únicas del sector público se reflejen en el ED.

Contenido

Definiciones principales

La NICSP 49 introduce las siguientes definiciones clave:

- ▶ El **valor actuarial presente de los beneficios prometidos por retiro** es el valor presente de los pagos esperados por un plan de beneficios por retiro a los participantes atribuibles al servicio ya prestado por estos, como los empleados de la entidad.
- ▶ Los **planes de beneficios definidos** son, a los efectos de la NICSP 49, planes de beneficios por retiro distintos de los planes de contribuciones definidas.
- ▶ Las **obligaciones por aportaciones definidas** son los importes adeudados a los participantes según los términos de un plan de aportaciones definidas.
- ▶ A los efectos de la NICSP 49, los **planes de aportaciones definidas** son planes de beneficios por retiro en los que los importes que se pagarán como beneficios por retiro se determinan mediante las aportaciones a un fondo, junto con las ganancias e inversión de las mismas.

- ▶ **Financiación** es la transferencia de activos a una entidad (el plan de beneficios por retiro separada del empleador/patrocinador para cumplir con las obligaciones futuras para el pago de los beneficios por retiro.
- ▶ Los **participantes** son los miembros de un plan de beneficios por retiro y otras personas que tienen derecho a recibir beneficios en virtud del plan.
- ▶ Las **obligaciones por beneficios de retiro** son:
 - a) Para planes de beneficios definidos, el valor actuarial presente de los beneficios por retiro prometidos.
 - b) Para planes de aportaciones definidas, las obligaciones por aportaciones definidas.
- ▶ Los **planes de beneficios por retiro** son acuerdos en los que un empleador/patrocinador proporciona beneficios a los participantes al finalizar el servicio como empleado (ya sea en forma de un ingreso anual y/o como pago único) siempre que tales beneficios, o las aportaciones a los mismos, puedan ser determinados o estimados con anterioridad al momento del retiro, ya sea a partir de las cláusulas establecidas en un documento o de las prácticas habituales del empleador/patrocinador.
- ▶ Los **beneficios irrevocables** son beneficios derivados de las condiciones de un plan de beneficios por retiro, en los que el derecho a recibirlos no está condicionados a la continuidad en el empleo.

Alcance

En ocasiones, los planes de beneficios por retiro se denominan planes de pensiones, planes de retiro o planes de beneficios por jubilación. Un plan de beneficios por retiro es la entidad que informa a los efectos de la NICSP 49. Los empleadores de los participantes en el plan se consideran separados del plan de beneficios por retiro.

A los efectos de la NICSP 49, los empleadores/patrocinadores del sector público establecen los planes de beneficios por retiro para proporcionar los beneficios principalmente a los exempleados y otros participantes que puedan reunir las condiciones para ser miembros del plan.

Los planes de beneficios por retiro generalmente se describen como planes de beneficios definidos o planes de aportaciones definidas, con características distintivas. Ocasionalmente tienen características de ambos, es decir, planes híbridos. Los planes híbridos también están comprendidos dentro del alcance de la NICSP 49.

Muchos planes de beneficios por retiro requieren la creación de fondos separados, que pueden tener una identidad legal separada y pueden tener fideicomisarios, a los que se hacen aportaciones y de los cuales se pagan los beneficios por retiro. La NICSP

49.7, aclara que los requerimientos de la NICSP 49 se aplican independientemente de que se haya creado un fondo de ese tipo y de que haya fideicomisarios.

La NICSP 49 también resalta que los planes de beneficios por retiro con activos invertidos en compañías de seguros están sujetos a los mismos requerimientos contables y de financiamiento que los acuerdos de inversión privada. Por consiguiente, también entran en el ámbito de aplicación de la NICSP 49, a menos que el contrato con la compañía de seguros esté a nombre de un participante o un grupo de afiliados determinado y la obligación de beneficios por retiro sea responsabilidad exclusiva de la compañía de seguros.

Por último, la NICSP 49 no se aplica a las pensiones de vejez proporcionadas a través de programas de asistencia o seguridad social, ni a los planes de seguridad social que proporcionan pensiones a todos los ciudadanos.

Reconocimiento

Para los planes de beneficios definidos, las obligaciones por beneficios por retiro adeudadas a los participantes se reconocerán en el estado de situación financiera como una provisión por el valor actuarial presente de los beneficios por retiro prometidos. Para los planes de aportaciones definidas, las obligaciones por beneficios por retiro adeudadas a los participantes se reconocerán en el estado de situación financiera como obligaciones por aportaciones definidas.

Medición

De conformidad con la NICSP 49.12, las inversiones en planes de beneficios por retiro se medirán a su valor razonable. El valor actuarial presente de los beneficios por retiro prometidos para los planes de beneficios definidos se basará en los beneficios prometidos en virtud de los términos del plan por los servicios prestados hasta la fecha utilizando los niveles salariales proyectados. Tenga en cuenta que esto difiere de la NIC 26, en la que se permite utilizar los niveles salariales actuales o proyectados.

Presentación e información a revelar

El conjunto de estados financieros requeridos para un plan de beneficios por retiro de acuerdo con la NICSP 49.15 es el siguiente:

- ▶ Un estado de situación financiera
- ▶ Un estado de cambios en los activos netos disponibles para atender beneficios
- ▶ Un estado de flujos de efectivo
- ▶ Notas a los estados financieros

Dado que los usuarios de los estados financieros de un plan de beneficios por retiro están interesados principalmente en un estado que muestre una conciliación de los saldos de apertura y cierre de los activos netos disponibles para los beneficios y en un estado que muestre las entradas y salidas del plan de beneficios de jubilación, el

IPSASB decidió que no sería necesario un estado de rendimiento financiero. En los Fundamentos para las Conclusiones de la NICSP 49, el IPSASB aclara que en el estado de cambios en los activos netos disponibles para los beneficios se presenta una conciliación de los resultados anuales del plan de beneficios por retiro. Este estado tiene cierta similitud con el estado de rendimiento financiero, pero no debe considerarse como tal.

El plan de beneficios por retiro también explicará los cambios en las obligaciones de beneficios por retiro para los participantes, ya sea presentando un estado de cambios en las obligaciones de beneficios por retiro o revelando en las notas a los estados financieros una conciliación entre los saldos iniciales y finales de las obligaciones por beneficios por retiro.

En cuanto a la presentación, los requerimientos de la NICSP 49 difieren de los de la NIC 26 en los siguientes aspectos:

- ▶ La NICSP 49 exige que se presenten las obligaciones por beneficios por retiro en el cuerpo del estado de situación financiera, mientras que la NIC 26 permite presentar esas obligaciones en el cuerpo de los estados financieros, en las notas o como referencia a un documento externo.
- ▶ La NICSP 49 exige la preparación de un estado de flujos de efectivo, mientras que la NIC 26 no exige ese requisito.

La NICSP 49 especifica qué información debe presentarse en el cuerpo de cada estado financiero y en las revelaciones. Tenga en cuenta que el conjunto de estados financieros requeridos para un plan de beneficios por retiro de acuerdo con la NICSP 49, es diferente de lo requerido en la NICSP 1, *Presentación de estados financieros*. Por lo tanto, los requerimientos de la NICSP 49 prevalecen sobre los de otras NICSP.

La NICSP 49 proporciona una guía para la aplicación, así como ejemplos ilustrativos con estilos y formatos para que los planes de beneficios por retiro presenten estados financieros que sean coherentes con los requisitos de la NICSP 49.

Fecha de vigencia

Las entidades aplicarán la NICSP 49 a los estados financieros anuales a partir del 1 de enero de 2026 o después de esa fecha. Se permite la aplicación temprana. Si un plan de beneficios por retiro aplica la NICSP 49 antes del 1 de enero de 2026, deberá revelar este hecho.

Transición

La NICSP 49 se aplicará de manera prospectiva a partir del comienzo del período anual en el que se aplica inicialmente.

NICSP de Base de Efectivo: Información Financiera Sobre la Base Contable de Efectivo

Objetivo

La NICSP de base de efectivo prescribe la forma en que se deben presentar los estados financieros de propósito general sobre la base contable de efectivo. La información sobre los ingresos de efectivo, los egresos de efectivo y los saldos de efectivo de una entidad es necesaria para efectos de rendición de cuentas. Dicha información ofrece también insumos útiles para la evaluación de la capacidad de la entidad de generar efectivo adecuado a futuro y las fuentes y usos probables del efectivo. En la toma y evaluación de decisiones sobre la asignación de recursos de efectivo y la sostenibilidad de las actividades de la entidad, los usuarios requieren conocimiento del momento y certeza de los ingresos y egresos de efectivo.

El cumplimiento de los requerimientos y recomendaciones de esta norma asegura información financiera integral y transparente de los ingresos, egresos y saldos de efectivo de la entidad. Se mejora también la comparabilidad de los propios estados financieros de la entidad con los de períodos anteriores y con los estados financieros de otras entidades que adoptan la base contable de efectivo.

Norma NIIF Asociada

La NICSP de base de efectivo es una NICSP específicamente para el sector público, por lo tanto, no hay una NIIF equivalente.

Contenido

Definiciones principales

A diferencia de la NICSP 2, la NICSP de base de efectivo define **efectivo** como efectivo disponible, depósitos a la vista y equivalentes al efectivo.

Los equivalentes al efectivo se definen como inversiones a corto plazo de alta liquidez (con un vencimiento de menos de tres meses de la fecha de compra), fácilmente convertibles en importes conocidos de efectivo y que están sujetos a un riesgo insignificante de cambios en su valor.

A diferencia de la NICSP 2, la NICSP de base de efectivo define los **flujos de efectivo** como ingresos y egresos de efectivo.

Egresos de efectivo se definen como salidas de efectivo y los **ingresos de efectivo** se definen como entradas de efectivo.

Estructura de la NICSP de base de efectivo

La norma tiene dos partes:

La Parte 1 es obligatoria. Establece los requerimientos que se aplican a todas las entidades que preparan estados financieros de propósito general bajo la base contable de efectivo. Los requerimientos en esta primera parte de la norma deben ser cumplidos por las entidades que dicen presentar su información según la NICSP de Base de Efectivo, *Información Financiera Sobre la Base Contable de Efectivo*.

La Parte 2 no es obligatoria. Identifica políticas contables y revelaciones adicionales que se sugiere que una entidad adopte para mejorar su rendición de cuentas financiera y la transparencia de sus estados financieros. Incluye explicaciones de los métodos alternativos para presentar cierta información.

Resumen - Parte 1:

Alcance

Las entidades del sector público que preparan y presentan estados financieros sobre la base contable de efectivo deberían aplicar la norma.

Una entidad cuyos estados financieros cumplen con los requerimientos de la Parte 1 deberían revelar tal hecho.

Información financiera sobre la base contable de efectivo

La base contable de efectivo reconoce las transacciones y hechos solo cuando la entidad recibe o paga efectivo (incluyendo los equivalentes a efectivo). Los estados financieros preparados bajo la base de efectivo ofrecen al lector información sobre las fuentes de efectivo generado durante el período. También entregan información sobre los propósitos de uso del efectivo y los saldos de efectivo a la fecha de información. El enfoque de medición en los estados financieros corresponde a los saldos de efectivo (incluyendo los equivalentes a efectivo) y cualquier cambio.

El efectivo es controlado por una entidad cuando esa entidad puede usar el efectivo para lograr sus propios objetivos o de otra forma obtener beneficios del efectivo y excluir o regular el acceso de otros a tales beneficios. El IPSASB estableció este principio en el párrafo 1.2.6 de la NICSP de base de efectivo, *Información Financiera Sobre la Base Contable de Efectivo*.

Presentación de los estados financieros

El párrafo 1.3.4 de la NICSP de base de efectivo establece un conjunto completo de estados financieros como:

- a) Un estado de cobros y pagos en efectivo que reconoce todos los cobros, pagos y saldos de efectivo controlados por la entidad.
- b) Políticas contables y notas explicativas;

- c) Cuando la entidad dispone públicamente de su presupuesto aprobado, una comparación de los importes presupuestados y los importes realizados como estado financiero adicional por separado o como una columna de presupuesto en el estado de cobros y pagos en efectivo conforme al párrafo 1.7.8 de esta norma.

Estructura del estado de cobros y pagos en efectivo

Según la NICSP de base de efectivo 1.3.12, el estado de cobros y pagos en efectivo debería presentar los siguientes importes para el período sobre el que se informa:

- a) Total de cobros en efectivo de la entidad, mostrando por separado una subclasificación del total de cobros en efectivo sobre una base de clasificación apropiada según las operaciones de la entidad;
- b) Total de pagos en efectivo de la entidad, mostrando por separado una subclasificación del total de pagos en efectivo sobre una base de clasificación apropiada según las operaciones de la entidad;
- c) Saldos iniciales y finales de efectivo de la entidad.

El total de cobros en efectivo y el total de pagos en efectivo, y los cobros en efectivo y pagos en efectivo para cada subclasificación de cobros y pagos en efectivo serán presentados en términos brutos (NICSP de base de efectivo 1.3.13). Los cobros y pagos en efectivo pueden ser presentados en términos netos cuando:

- a) Surgen de transacciones que la entidad administra en nombre de terceros y que se reconocen en el estado de cobros y pagos en efectivo; o
- b) Son partidas con una rotación rápida, importes grandes y vencimientos cortos.

Conforme a la NICSP de base de efectivo 1.3.17, las subclasificaciones (o clases) del total de cobros y pagos en efectivo que serán reveladas según la NICSP de base de efectivo 1.3.12 y 1.3.14 son una cuestión de juicio profesional. El total de cobros en efectivo puede ser clasificado, por ejemplo, para identificar por separado los cobros en efectivo procedentes de: impuestos o asignaciones; subsidios y donaciones; préstamos; ingresos de la enajenación de propiedad, planta y equipo; y otras actividades continuas de prestación de servicios y negociación. El total de pagos en efectivo puede ser clasificado, por ejemplo, para identificar por separado los pagos en efectivo con respecto a: actividades continuas de prestación de servicios, inclusive las transferencias a constituyentes u otros gobiernos o entidades; programas de reducción de deuda; adquisiciones de propiedad, planta y equipo; y cualquier actividad de negociación. También son posibles presentaciones alternativas. Por ejemplo, los cobros en efectivo pueden ser clasificados por su fuente, y los pagos en efectivo pueden ser subclasificados por la naturaleza del pago o su función o programa dentro de la entidad, según aplique.

Revelaciones en las notas

La NICSP de base de efectivo 1.3.25 establece que las notas a los estados financieros de una entidad que aplica la NICSP de base de efectivo deberían:

- a) Presentar información sobre la base de preparación de los estados financieros y las políticas contables específicas seleccionadas y aplicadas para las transacciones significativas y otros hechos
- b) Entregar información adicional que no se presenta en los estados financieros pero que sea necesaria para la presentación correcta de los ingresos de efectivo, egresos de efectivo y saldos de efectivo de la entidad.

La NICSP de base de efectivo 1.4.1 establece que los estados financieros de propósito general serán presentados por lo menos de forma anual. Si la fecha de presentación cambia y los estados financieros se presentan para un período distinto de un año, este hecho debe ser revelado. La NICSP 1.4.4 indica que los estados financieros deberían emitirse dentro de seis meses de la fecha de presentación. Sin embargo, el IPSASB recomienda enfáticamente un plazo máximo de tres meses.

Según la NICSP de base de efectivo 1.4.5, una entidad debería revelar la fecha en que se autorizaron los estados financieros para su emisión y el ente que los autorizó.

Tratamiento de transacciones y saldos en moneda extranjera

Los cobros y pagos en efectivo que surgen de transacciones en moneda extranjera deberían registrarse en la moneda de presentación de la entidad (NICSP de base de efectivo 1.6.2). Para eso, se aplica el tipo de cambio entre la moneda de presentación y la moneda extranjera en la fecha de los cobros y pagos. Por el contrario, los saldos de efectivo mantenidos en moneda extranjera serán presentados utilizando el tipo de cambio de cierre. Los cobros y pagos en efectivo de una entidad extranjera controlada deberían convertirse al tipo de cambio entre la moneda de presentación y la moneda extranjera a la fecha de los cobros y los pagos (NICSP de base de efectivo 1.6.4). Una entidad debería revelar el importe de las diferencias por tipo de cambio incluidas como partidas de conciliación entre los saldos de efectivo al inicio y al cierre del período (NICSP de base de efectivo 1.6.5).

Presentación de información del presupuesto en los estados financieros

Una entidad que dispone públicamente de su(s) presupuesto(s) aprobado(s) debe presentar una comparación de los importes presupuestados para los cuales rinde cuentas públicas y los importes realizados, ya sea como un estado financiero adicional por separado o como columnas adicionales de presupuesto en el estado de cobros y pagos en efectivo presentado actualmente según la NICSP de base de efectivo (NICSP de base de efectivo 1.7.8).

Una entidad debe presentar una comparación de los importes presupuestados y los importes realizados como columnas adicionales de presupuesto en el estado de cobros y pagos en efectivo solo cuando los estados financieros y el presupuesto son preparados sobre una base comparable. De otra forma, se requiere un estado de comparación de los importes presupuestados y realizados (NICSP de base de efectivo 1.7.17).

La comparación de los importes presupuestados y realizados debería presentarse por separado para cada nivel de supervisión legislativa (NICSP de base de efectivo 1.7.8):

- a) Los importes del presupuesto inicial y final
- b) Los importes realizados según una base comparable
- c) Una entidad debe presentar como revelación en las notas a los estados financieros una explicación de las diferencias materiales entre el presupuesto para el cual rinde cuentas públicas y los importes realizados, salvo que dichas explicaciones sean publicadas en otros documentos públicos asociados a los estados financieros. La revelación en las notas debe hacer referencia a estos documentos.

Resumen – Parte 2:

La Parte 2 establece algunas revelaciones adicionales sugeridas, que incluyen

- a) Una evaluación de la capacidad de la entidad de seguir como negocio en marcha y, donde sea necesario, las incertidumbres materiales (NICSP de base de efectivo 2.1.3).
- b) Revelaciones sobre la naturaleza e importe cada partida extraordinaria, ya sea en el estado de cobros y pagos en efectivo, o en otros estados financieros, o en las notas a los estados financieros (NICSP de base de efectivo 2.1.6).
- c) La presentación de estados financieros consolidados (véase la NICSP 2.2.4 sobre la base en efectivo)
- d) Asistencia externa recibida (véase la NICSP 2.1.90 sobre la base de efectivo)
- e) Pagos por terceros por cuenta de la entidad (véase la NICSP 2.1.77 sobre la base de efectivo)

Otras revelaciones adicionales (recomendadas) tienen que ver principalmente con las notas a los estados financieros (NICSP de base de efectivo 2.1.15 y ss.)

Fecha de vigencia

Para la Parte 1, sección 1.1-1.7: los períodos que comienzan a partir del 1 de enero de 2019.

V. Guías de Prácticas Recomendadas (GPR)

El objetivo de las GPR es proporcionar orientación que represente las buenas prácticas que se alienta a las entidades del sector público a seguir. Mientras que las NICSP establecen requerimientos relacionados con los estados financieros de propósito general y son de carácter obligatorio, las GPR proporcionan orientación sobre buenas prácticas en la preparación de informes financieros de propósito general que no son estados financieros. Por lo tanto, las entidades pueden afirmar que cumplen plenamente con las NICSP, incluso si no siguen las directrices de una o más GPR.

GPR 1: Sostenibilidad a Largo Plazo de las Finanzas de una Entidad

Antecedentes

Durante el trabajo inicial del IPSASB sobre la contabilización de las obligaciones de política social, el IPSASB reconoció que, dentro del alcance de los estados financieros de propósito general, no se puede transmitir a los usuarios la imagen completa de las implicancias financieras a largo plazo de los programas gubernamentales que entregan beneficios sociales. Los recursos que se esperan realizar a futuro (p.ej., futuros ingresos tributarios) y las obligaciones que se esperan liquidar a futuro (obligaciones proyectadas de los beneficios sociales, inclusive obligaciones actuales y a futuro) no se ven actualmente en el estado de situación financiera.

Al reconocer la importancia de la información sobre las implicaciones a largo plazo de estos programas, en julio 2013, el IPSASB emitió la Guía de Prácticas Recomendadas (GPR 1): *Información Sobre la Sostenibilidad a Largo Plazo de las Finanzas de una Entidad*. La información sobre la sostenibilidad a largo plazo suplementa la información en los EFPG. En mayo de 2023, el IPSASB incluyó en la GPR 1 una nueva guía de implementación para aclarar lo siguiente:

- ▶ La GPR 1 proporciona el principio a aplicar cuando se informa sobre la sostenibilidad fiscal general a largo plazo de una entidad, incluidos los relacionados con los programas de sostenibilidad.
- ▶ Los programas de sostenibilidad pueden tener un impacto en las tres dimensiones interrelacionadas de la sostenibilidad fiscal a largo plazo: servicio, ingresos y deuda.
- ▶ Todas las directrices de la GPR 1 deben aplicarse al informar sobre las entradas y salidas futuras proyectadas asociadas a los programas de sostenibilidad.
- ▶

Objetivo

El objetivo de la GPR 1 es proporcionar orientación sobre la presentación de informes sobre la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas de una entidad del sector público (presentación de informes sobre la sostenibilidad fiscal a largo plazo). La finalidad de tal información es brindar un indicio de la sostenibilidad proyectada a largo plazo de las finanzas de una entidad durante un plazo determinado según las suposiciones establecidas. Por ende, los reportes sobre la sostenibilidad fiscal proporcionan información sobre la capacidad de una entidad del sector público de proporcionar beneficios sociales a los niveles existentes, mientras mantiene los ingresos tributarios existentes y cumple con sus compromisos financieros.

Norma NIIF Asociada

La GPR 1 es específicamente para el sector público. Por lo tanto, no hay una NIIF equivalente.

Contenido

Definiciones principales

Suposiciones de políticas actuales son las suposiciones basadas en la legislación o reglamentos vigentes a la fecha de presentación con las correspondientes desviaciones en su aplicación, en circunstancias determinadas.

Las entradas son efectivo y equivalentes de efectivo que se prevé recibir o devengar por la entidad durante el horizonte temporal de las proyecciones.

Sostenibilidad fiscal a largo plazo es la capacidad de una entidad de cumplir con sus compromisos financieros y de prestación de servicios en el momento presente y en el futuro.

Las salidas son efectivo y equivalentes de efectivo que se prevé pagar o devengar por la entidad durante el horizonte temporal de las proyecciones.

Una **proyección** es la información financiera prospectiva preparada sobre la base de las suposiciones de políticas actuales de la entidad y las suposiciones sobre las futuras condiciones económicas y otras condiciones.

Alcance

El alcance de esta GPR incluye todos los flujos proyectados de una entidad y no se limita a aquellos flujos relacionados con programas que ofrecen beneficios sociales. Entradas (salidas) corresponden a efectivo y equivalentes a efectivo que se espera que la entidad cobrará (pagará) o devengará durante el plazo de las proyecciones. Sin embargo, los flujos asociados a los programas que brindan beneficios sociales pueden representar una parte muy importante de la presentación de información sobre la sostenibilidad fiscal a largo plazo para muchas entidades.

La GPR no aborda directamente la información de sostenibilidad ambiental. No obstante, la GPR 1 recomienda que la entidad evalúe los impactos financieros de los factores ambientales y los tome en cuenta en el desarrollo de sus proyecciones.

Determinación de si se presenta información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo

La GPR 1 recomienda que la entidad evalúe si existen usuarios potenciales de la información financiera prospectiva. La información sobre la sostenibilidad fiscal a largo plazo comprende los flujos (entradas y salidas) proyectados con respecto al suministro de bienes y prestación de servicios y los programas que entregan beneficios sociales según las suposiciones de políticas actuales durante un plazo determinado.

El párrafo 13 recomienda que la relevancia de la presentación de información sobre la sostenibilidad fiscal a largo plazo también debería considerarse al determinar si se debe presentar información sobre la sostenibilidad fiscal a largo plazo. La relevancia de esa información debería ser considerada dentro del contexto del financiamiento de la entidad y su capacidad de determinar los niveles de prestación de servicio. La GPR 1 supone que probablemente haya usuarios de la información sobre la sostenibilidad fiscal a largo plazo para las entidades que cumplen una o más de las siguientes características:

- ▶ Facultad de recaudar ingresos tributarios y/u otros ingresos;
- ▶ Facultad de incurrir en deuda significativa; o
- ▶ La facultad y capacidad de determinar la naturaleza, nivel y método de prestación de servicios, inclusive la introducción de nuevos servicios.

Ámbito de presentación de la información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo

Principalmente, la GPR 1 recomienda mantener el mismo ámbito de presentación que para los EFPG. El argumento principal detrás de ese enfoque es que mejora la comprensibilidad de proyecciones y aumenta su utilidad para los usuarios. Sin embargo, la GPR 1 aclara que una entidad puede presentar información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo utilizando un ámbito distinto al de los EFPG. Por ejemplo, el uso del sector gobierno general (SGG) como ámbito de presentación puede mejorar la consistencia y comparabilidad con otras jurisdicciones.

Presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo

Uno de los objetivos de la presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo es que los usuarios sean capaces de evaluar la naturaleza y alcance de los riesgos financieros de la entidad. Por lo tanto, la GPR reconoce que la forma y contenido de la información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo de la entidad puede variar según la naturaleza de la entidad y el ambiente normativo en que opera. A pesar del hecho de que es improbable que un solo enfoque de presentación pueda cumplir los objetivos de información financiera, la presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo normalmente incluye los siguientes componentes:

- Proyecciones de futuras entradas y salidas, incluyendo desembolsos de capital, que se pueden mostrar en estados tabulares o formatos gráficos, y una narrativa que explica las proyecciones;
- Una narrativa de las dimensiones de sostenibilidad fiscal a largo plazo, incluyendo cualquier indicador usado para reflejar las dimensiones;
- Una narrativa de los principios, suposiciones y metodología que subyacen las proyecciones.

Las suposiciones utilizadas para proyectar la información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo deberían basarse en la mejor información disponible.

Según la GPR 1, la información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo puede ser publicada como informe separado o como parte de otro informe. En cuanto al momento, puede publicarse al mismo tiempo que los EFPG de la entidad, o en un momento distinto.

Las proyecciones deberían prepararse en base a las suposiciones de políticas actuales, y las suposiciones sobre las futuras condiciones económicas y otras condiciones. También es fundamental la selección apropiada del plazo para la información de sostenibilidad fiscal. Mientras más amplio el plazo, las suposiciones subyacentes serán menos sólidas y posiblemente menos verificables. Por otro lado, los plazos más cortos pueden aumentar el riesgo de ignorar las consecuencias de eventos fuera del plazo, reduciendo así la relevancia de las proyecciones. Por lo tanto, la GPR 1 indica que la duración del horizonte temporal reflejará las características de la entidad.

Dimensiones de sostenibilidad fiscal a largo plazo

La presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo debería incluir una narrativa sobre cada una de sus dimensiones – la dimensión de servicio, la dimensión de ingresos y la dimensión de deuda.

La GPR 1 aclara que las dimensiones están interrelacionadas ya que los cambios en una dimensión afectan las demás dimensiones. Por ejemplo, los futuros servicios y beneficios para los beneficiarios (la dimensión de servicio) son financiados por los ingresos y/o deuda.

En vista de las suposiciones de las políticas actuales sobre los ingresos tributarios y de otras fuentes, la **dimensión de servicio** considera el volumen y calidad de servicios y los derechos para los beneficiarios durante el período de las proyecciones, mientras se mantienen los límites de endeudamiento. La dimensión de servicio se enfoca en la capacidad de una entidad de mantener o variar el volumen y calidad de los servicios que presta o los programas de beneficios que ofrece. También se enfoca en si la entidad se encuentra expuesta a otros factores como la disposición de los beneficiarios de aceptar reducciones en los servicios y beneficios. Una entidad puede estar expuesta porque no tiene la capacidad de determinar o variar los niveles de

servicio, por ejemplo, cuando otro nivel de gobierno determina el nivel de servicios a prestar.

La **dimensión de ingresos** considera los niveles de impuestos y otras fuentes de ingresos a lo largo del período de las proyecciones, dadas las suposiciones de políticas actuales sobre la prestación de servicios y entrega de derechos a los beneficiarios, mientras se mantienen los límites de endeudamiento. Esta dimensión se enfoca en la capacidad de la entidad de variar los niveles actuales de impuestos u otras fuentes de ingresos, o de introducir nuevas fuentes de ingresos. También se enfoca en factores tales como si la entidad se encuentra expuesta a la falta de disposición de los contribuyentes de aceptar aumentos en los niveles de tributación, y el alcance de su dependencia de fuentes de ingresos fuera de su control o influencia.

La **dimensión de deuda** considera los niveles de deuda a lo largo del período de las proyecciones, dadas las suposiciones de políticas actuales sobre la prestación de servicios y entrega de derechos a los beneficiarios, y los ingresos tributarios y de otras fuentes. Esta dimensión se enfoca en la capacidad de la entidad de cumplir con sus compromisos financieros en la medida que vencen o de refinanciar o aumentar su endeudamiento, según sea necesario. También se enfoca en si la entidad se encuentra expuesta a la confianza del mercado o del acreedor y el riesgo de tasa de interés. El nivel de deuda neta es importante para la evaluación de la dimensión de deuda, ya que representa, en cualquier fecha de presentación, el importe gastado en el suministro de bienes y prestación de servicios en el pasado que deben ser financiados en el futuro. Por ende, este indicador es probablemente relevante para muchas entidades. Los niveles proyectados de deuda neta pueden ser presentados al proyectar las suposiciones de políticas actuales para el suministro de bienes y prestación de servicios, y para los ingresos tributarios y de otras fuentes. Esta información ayuda a los usuarios a evaluar la capacidad de la entidad de cumplir con sus compromisos financieros en la medida que vencen o de mantener, refinanciar o aumentar sus niveles de deuda y así evaluar la sostenibilidad de la deuda de la entidad.

La Figura 56 ilustra los dos aspectos, i.e., capacidad y vulnerabilidad, de cada una de las tres dimensiones de sostenibilidad fiscal a largo plazo y la relación entre las diferentes dimensiones.

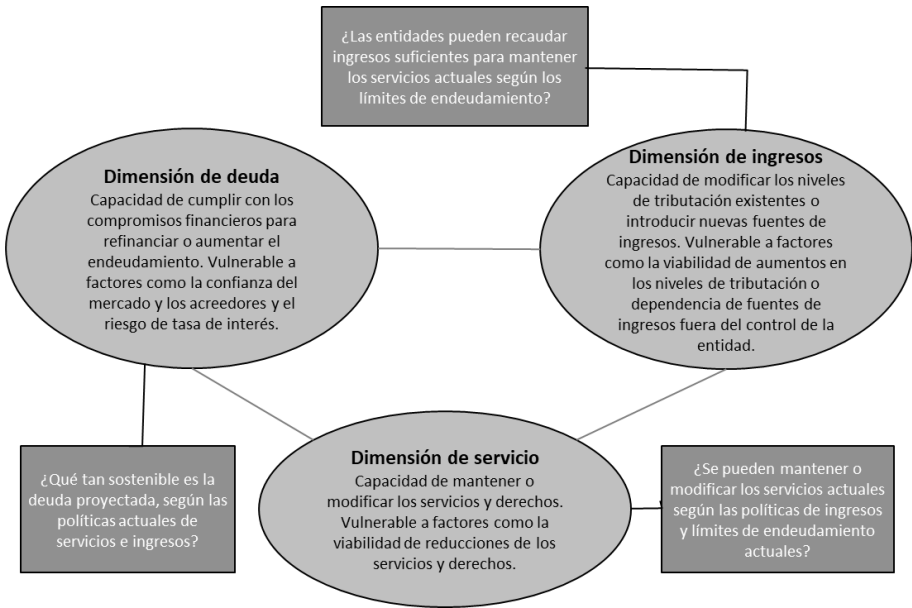


Figura 56: Dimensiones de sostenibilidad fiscal a largo plazo

Fuente: Federación Internacional de Contadores, Manual de Pronunciamientos de Contabilidad Internacional del Sector Público, Edición 2022, Volumen 3, GRP 1, Información sobre la Sostenibilidad a Largo Plazo de las Finanzas de una Entidad, Apéndice B, p. 769

En los párrafos 41 a 53, la GPR 1 señala algunos principios y metodologías que se tendrían que considerar en la presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo. Finalmente, la GPR especifica las revelaciones que permiten a los usuarios evaluar la sostenibilidad fiscal de una entidad proyectada a largo plazo (p.ej., la información a presentar en el contexto de la narrativa de las proyecciones o los principios, suposiciones y metodología que sustentan las proyecciones).

Fecha de vigencia

Considerando la naturaleza no autoritaria de las GPR, la GPR 1 no tiene una fecha de vigencia.

GPR 2: Análisis y Comentario de los Estados Financieros

Antecedentes

En el 2008, el IPSASB comenzó un proyecto para abordar la información narrativa en el sector público. Con la Declaración de Práctica de las NIIF *Comentarios de la Gerencia*, el IASB también ofrece una guía relacionada con la información narrativa en los estados financieros. Sin embargo, la Declaración de Práctica del IASB no es una NIIF. Por ende, las entidades que aplican las NIIF generalmente no tienen la obligación de cumplir con la Declaración de Práctica.

En julio de 2013, el IPSASB emitió la Guía de Práctica Recomendada (GPR 2): *Análisis y Comentario de los Estados Financieros (ACEF)*. El IPSASB opina que entregar información narrativa directamente relacionada con los estados financieros es importante para efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. Es importante destacar que la GPR 2, como todas las GPR, es una guía no-autoritaria dentro del conjunto de las NICSP. Una entidad que desea aseverar que sus estados financieros cumplen integralmente con las NICSP no tiene la obligación de cumplir con la GPR 2. Por lo tanto, ACEF no forma parte del marco de presentación de las NICSP.

Objetivo

El objetivo de la GPR 2 es entregar una guía para la preparación y presentación de ACEF. El objetivo de ACEF es ayudar a los usuarios a entender la situación financiera, los resultados financieros y los flujos de efectivo presentados en los EFPG. Así que ACEF complementa la información en los EFPG.

Norma NIIF Asociada

La GPR 2 es específicamente para el sector público, por lo tanto, no hay convergencia con la Declaración de Práctica de las NIIF *Comentarios de la Gerencia*.

Contenido

Definiciones principales

Análisis y comentario de los estados financieros se refiere a una explicación de las partidas, transacciones y hechos significativos que se presentan en los estados financieros de una entidad y los factores que los influenciaron.

Alcance

Según la GPR 2, ACEF debería presentarse por lo menos una vez al año, y debe emitirse junto con los estados financieros de una entidad. En términos del período de información, se debería usar el mismo período de información que los estados

financieros. La GPR 2 también recomienda que se utilice el mismo ámbito de presentación que los estados financieros.

La GPR 2 destaca que, en algunas jurisdicciones, ACEF es un requerimiento legal o reglamentario. Por lo tanto, la GPR aconseja que las entidades revelen información sobre el impacto de tales requerimientos de cumplimiento con la GPR 2.

Identificación de ACEF

Según el párrafo 10 de la GPR 2, ACEF debe ser claramente identificado y distinguido de los EFPG y de la otra información presentada en los estados financieros. ACEF también necesita identificar el vínculo con los estados financieros con los cuales se relaciona.

Presentación de ACEF

ACEF no solo debe permitir a los usuarios obtener mayor comprensión sobre las operaciones de la entidad desde la propia perspectiva de la entidad, sino que también debería ofrecer una guía para la presentación de esa información. ACEF también permite que las entidades proporcionen una interpretación de las partidas, transacciones y hechos significativos que afectan la situación financiera, los resultados financieros y los flujos de efectivo de la entidad.

Contenido de ACEF

El análisis y comentario de los estados financieros debería siempre incluir:

- a) Un resumen de las operaciones de la entidad y el ambiente en que opera;
- b) Información sobre los objetivos y estrategias de la entidad;
- c) Un análisis de los estados financieros de la entidad, incluyendo los cambios significativos y tendencias en la situación financiera, en el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad; y
- d) Una descripción de los principales riesgos e incertidumbres de la entidad que afectan su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo, una explicación de los cambios en esos riesgos e incertidumbres desde la última fecha de presentación y sus estrategias para asumir o mitigar esos riesgos e incertidumbres.

Sin embargo, la GPR 2 dice que la forma y contenido de la información depende de la naturaleza de la entidad y su ambiente normativo. Para evitar la duplicidad de la información, ACEF también debería incluir referencias cruzadas a los estados financieros. La información en los estados financieros también debería ser analizada y se debería explicar cómo las partidas, transacciones y hechos afectan la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad. Después de un debate intensivo, el IPSASB decidió no recomendar la entrega de información prospectiva en términos de pronósticos o proyecciones de indicadores de rendimiento. El alcance de la información presentada dentro de ACEF debería ser

consistente con el de los EFPG. El IPSASB argumentó que, en algunas jurisdicciones, la entrega de información prospectiva podría considerarse una señal de intención política o podría comprometer a la entidad del sector público con ciertas acciones a futuro.

a) Resumen de las operaciones y ambiente de la entidad

La GPR 2 recomienda que la información sobre las operaciones de la entidad en ACEF incluya información actualizada, y los cambios desde el período anterior, con respecto a:

- ▶ La misión y visión de la entidad;
- ▶ La gobernanza de la entidad (p.ej., estructura legal o reglamentaria, estructura de administración);
- ▶ Las relaciones de la entidad con otras entidades, con un enfoque en las relaciones que podría afectar significativamente a la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de la entidad (p.ej., acuerdos de financiamiento);
- ▶ Tendencias externas, hechos y desarrollos en el ambiente legal, normativo, social, político y macroeconómico relacionados específicamente con la entidad, que tienen o podrían tener un impacto significativo en la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad (p.ej., el impacto de eventos en los mercados internacionales de empleo, la base tributaria, o tasas de interés); y
- ▶ Las operaciones principales de la entidad, incluyendo los métodos de prestación de servicio (p.ej., externalización, acuerdos de concesión de servicios), y los cambios significativos en ellas.

b) Información sobre los objetivos y estrategias de la entidad

Según la GPR 2, ACEF debería incluir comentario sobre los objetivos y estrategias de la entidad con respecto a su situación financiera, resultados financieros y flujos de efectivo. Al proporcionar esta información, los usuarios de los estados financieros deberían poder entender las prioridades de la entidad e identificar los recursos que se deben gestionar para cumplir con estos objetivos y estrategias. La gestión de resultados o la gestión de los niveles de deuda son las características principales de los objetivos y estrategias de una entidad. ACEF también debería ofrecer información sobre los cambios significativos en los objetivos y estrategias de la entidad desde el(los) período(s) anterior(es).

c) Análisis de los estados financieros de la entidad

La GPR 2 recomienda que se incluya en ACEF un análisis de los cambios significativos y tendencias en la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de la entidad. Se deberían describir las partidas, transacciones y hechos significativos

que han afectado la situación financiera, resultados financieros y flujos de efectivo. Se deberían proporcionar cifras comparativas para los montos presentados en ACEF, ya que se consideran relevantes para entender el ACEF del período actual. Tal como se señala anteriormente, el IPSASB decidió que la información prospectiva, como pronósticos, no debería entregarse en ACEF.

En caso de que una entidad deba, o elija, poner a disposición pública su(s) presupuesto(s) aprobado(s) y la entidad elige incluir una explicación de las diferencias materiales entre los montos presupuestados y los montos reales en su ACEF, debería aplicar la guía en la NICSP 24 para la presentación de esta información.

d) Riesgos e incertidumbres

Finalmente, la GPR 2 recomienda que ACEF comente sobre los riesgos e incertidumbres principales de la entidad que afectan su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo. La relación entre los riesgos e incertidumbres de la entidad, por un lado, y los objetivos y estrategias de la entidad, por el otro, también debería ser explicada. Además, la GPR 2 recomienda incluir comentarios sobre cómo la entidad gestiona sus riesgos e incertidumbres. Debido a la relevancia de esa información para la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de la entidad, la información sobre estos riesgos e incertidumbres puede ser presentada por separado o en las secciones relevantes del ACEF.

Fecha de vigencia

Considerando la naturaleza no autoritaria de las GPR, la GPR 2 no tiene una fecha de vigencia.

GPR 3: Presentación de Información sobre el Rendimiento de los Servicios

Antecedentes

La función principal de las entidades del sector público es prestar servicios. Los usuarios de los IFPG necesitan información sobre el rendimiento de los servicios para exigir la rendición de cuentas de las entidades y para tomar decisiones, incluyendo decisiones sobre los recursos aplicables a la prestación de servicio. La presentación de información sobre el rendimiento de los servicios puede ser considerada un tema específico al sector público.

En marzo de 2015, el IPSASB publicó la Guía de Práctica Recomendada (GPR) 3, *Presentación de Información sobre el Rendimiento de los Servicios*. La GPR 3 ofrece una guía no autoritaria sobre la presentación de información sobre el rendimiento de los servicios en los IFPG. El IPSASB considera la información sobre el rendimiento de los servicios como aquella que incluye los servicios prestados por la entidad, sus objetivos de rendimiento de servicios y el nivel de logro de esos objetivos. La información sobre el rendimiento de los servicios ayuda a los usuarios de los IFPG evaluar la eficiencia y eficacia de los servicios de la entidad.

En mayo de 2023, el IPSASB incluyó en la GPR 3 una nueva guía de implementación y ejemplos ilustrativos para aclarar que la GPR 3 también se aplica a la presentación de información relacionada con programas de sostenibilidad y cómo la GPR 3 se puede aplicar a diferentes programas de sostenibilidad.

Objetivo

El objetivo del IPSASB con la GPR 3 es crear un marco basado en principios para la presentación de información sobre el rendimiento de los servicios. A pesar de que las entidades del sector público en todo el mundo prestan una gran variedad de servicios similares a sus constituyentes, en el momento en que se desarrolló la GPR, no había dos jurisdicciones con el mismo marco idéntico para la información sobre el rendimiento de los servicios. Sin embargo, el IPSASB encontró similitudes en la información sobre el rendimiento de los servicios que se presenta. Por ende, el objetivo de la GPR 3 es identificar esas similitudes y definir los términos de uso común como eficiencia, eficacia o resultados.

Norma NIIF Asociada

La GPR 3 es específicamente para el sector público. Por lo tanto, no hay una NIIF equivalente.

Contenido

Definiciones principales

Eficacia es la relación entre los resultados reales y los objetivos de rendimiento de los servicios.

Eficiencia es la relación entre (a) los insumos y los productos, o (b) los insumos y los resultados.

Los **indicadores de rendimiento** son medidas cuantitativas, medidas cualitativas y/o descripciones cualitativas de la naturaleza y el grado en que una entidad está utilizando los recursos, prestando servicios y logrando sus objetivos de rendimiento del servicio.

Un **objetivo de rendimiento de los servicios** es la descripción de los resultados planificados que una entidad se propone alcanzar, expresados en términos de entradas, salidas, productos o eficiencia.

Alcance

Principalmente, la GPR 3 proporciona una guía sobre dos temas relacionados con la presentación de información sobre el rendimiento de los servicios:

- (a) Las decisiones sobre la presentación de información sobre el rendimiento de los servicios para satisfacer las necesidades de los usuarios; y
- (b) La información que se debería presentar sobre el rendimiento de los servicios.

La GPR 3 aclara que la guía señala la información que se debería presentar para cumplir con la GPR 3. Sin embargo, una entidad puede presentar información adicional si esa información es útil para cumplir los objetivos de información financiera y cumple con las características cualitativas de la información financiera. En términos del ámbito de presentación, la GPR 3 recomienda que se utilice el mismo ámbito que los estados financieros. La guía también aclara que, a diferencia de los estados financieros consolidados, que combinan las finanzas de las entidades controladas, la información sobre el rendimiento de servicios presentada por una entidad controladora normalmente no es una combinación de los servicios informados por sus entidades controladas.

La GPR 3 destaca que, en algunas jurisdicciones, la presentación de información sobre el rendimiento de los servicios es un requerimiento legal o reglamentario. Por lo tanto, la GPR sugiere que las entidades revelen información sobre el impacto de tales requerimientos sobre el cumplimiento con la GPR 3.

Presentación anual y período de información

La GPR 3 requiere que la información sobre el rendimiento de servicios se presente por lo menos una vez al año. De manera similar a la GPR 2, *Análisis y Comentario de los Estados Financieros*, la información presentada debería cubrir el mismo período de

información que los estados financieros. Sin embargo, se puede elegir un período de información diferente al de los estados financieros de la entidad. Por ejemplo, esto podría ocurrir cuando una entidad controladora presenta información sobre el rendimiento de los servicios basada en la información presentada por las entidades controladas con un período de información diferente.

Principios para la presentación de información sobre el rendimiento de los servicios

La presentación de la información sobre el rendimiento de los servicios debería ser apropiada según los objetivos de rendimiento de los servicios de la entidad y debería cumplir con las características cualitativas de la información financiera. Adicionalmente, un informe de rendimiento de los servicios permitiría al usuario evaluar el alcance, eficiencia y eficacia del rendimiento de los servicios de la entidad.

Los objetivos de rendimiento de los servicios pueden ser presentados según indicadores de rendimiento como los insumos, impactos, productos o eficiencia; o a través de una combinación de uno o más de estos cuatro indicadores de rendimiento. Un objetivo de rendimiento de servicios también puede presentarse con una narrativa de la situación que se desee a futuro como resultado de la prestación de servicios.

Cuando se utiliza en combinación con la información en los estados financieros de una entidad, la información sobre el rendimiento de los servicios debería permitir a los usuarios evaluar las finanzas de la entidad en el contexto del logro de sus objetivos de rendimiento de servicios y viceversa.

En el caso de los objetivos de rendimiento de servicios plurianuales, la presentación del rendimiento de servicios puede demorarse más de un año. Se proporcionará información sobre los avances hacia los objetivos de rendimiento de servicios plurianuales.

La GPR recomienda que la agregación o desagregación de la información sobre el rendimiento de servicios debería hacerse a un nivel que refleje una comprensión significativa de los logros de la entidad en cuanto a su rendimiento de servicios. Con respecto a la comparabilidad de información sobre el rendimiento de servicios, la GPR aclara que la comparabilidad con otras entidades puede ser difícil de lograr ya que se prestan servicios distintos. Entonces, se podría cambiar la comparabilidad inter-entidad por relevancia, para que los objetivos de rendimiento de servicios y sus indicadores de rendimiento asociados sean relevantes a la situación de rendimiento de servicios de la entidad.

Tipos de indicadores de rendimiento

En la GPR, se definen cinco diferentes tipos de indicadores de rendimiento, los cuales se describen a continuación:

- **Insumos:** los recursos utilizados por una entidad para entregar productos
- **Productos:** los servicios prestados por una entidad para beneficiarios externos

- ▶ **Resultados:** los impactos en la sociedad que ocurren como consecuencia de, o se pueden atribuir a, los productos de la entidad
- ▶ **Eficiencia:** la relación entre (a) insumos y productos; o (b) insumos y resultados
- ▶ **Eficacia:** la relación entre los resultados actuales y los objetivos de rendimiento de los servicios.

Los recursos utilizados por una entidad pueden ser recursos humanos, activos de capital (p.ej., terreno, edificios, y vehículos), efectivo, otros activos financieros y activos intangibles (p.ej., propiedad intelectual). Los insumos pueden ser informados en términos de los costos incurridos o cantidades utilizadas para generar los productos. La recepción de servicios por parte de beneficiarios externos es un factor crítico para decidir si los servicios son productos (y no servicios consumidos internamente). Los impactos en la sociedad pueden incluir, por ejemplo, impacto sobre logros educacionales, niveles de pobreza, tasas de delincuencia, y la salud de diferentes grupos dentro de la sociedad. La eficiencia de una entidad se considera mejorada si la misma cantidad y calidad de productos se pueden generar a un menor costo que antes. Si una entidad opera eficazmente como proveedor de servicios, sus resultados reales serán mejores en comparación con los resultados planificados.

Información para la presentación y revelación

La GPR distingue entre la información a *presentar* y la información a *revelar*.

La siguiente información debería presentarse para cada servicio relevante:

- ▶ Objetivos de rendimiento de los servicios
- ▶ Indicadores de rendimiento
- ▶ Costo total de los servicios

La información debería ser revelada para que los usuarios:

- ▶ Comprendan la base de la información presentada sobre el rendimiento de los servicios y
- ▶ Reciban un resumen conciso del rendimiento de los servicios de la entidad, que destaca los temas centrales relevantes para la evaluación de dicho rendimiento de servicios.

Con respecto a los indicadores de rendimiento, y el costo total de los servicios, la entidad debería presentar:

- ▶ Información planificada y real del período de información; e
- ▶ Información real del período de información anterior.

La GPR recomienda que la narrativa y análisis de la información sobre el rendimiento de servicios deberían comentar el nivel en que se han cumplido los objetivos de rendimiento de servicios, entregar una explicación equilibrada de la información

presentada, y facilitar la evaluación por parte de los usuarios de la eficiencia y eficacia del rendimiento de los servicios de la entidad.

Posición y organización de la información sobre el rendimiento de los servicios

Una entidad puede elegir presentar su información sobre el rendimiento de los servicios junto con los estados financieros o por separado. Sin embargo, hay varios factores a considerar para esta decisión:

- ▶ La medida en que se debe revisar la información sobre el rendimiento de los servicios dentro del contexto de los estados financieros, incluyendo la información sobre comparaciones entre los montos presupuestados y reales;
- ▶ Si se satisfacen las necesidades de los usuarios y se mejoran las características cualitativas en caso de que la información se presente por separado
- ▶ Aplicación de las restricciones sobre la información, incluyendo la relación costo-beneficio;
- ▶ Requerimientos específicos de la jurisdicción

La GPR señala que la información sobre el rendimiento de los servicios dentro de un IFPG puede ser organizada de diferentes formas. Un enfoque es entregar un “estado de rendimiento de los servicios,” en forma tabular. Sin embargo, en la mayoría de los casos, puede ser apropiada una mezcla de diferentes enfoques de organización, p.ej., tablas y narrativa.

En cuanto a la organización de la información sobre el rendimiento de los servicios, el usuario debe tener clara la conexión entre la información presentada y la información revelada. Finalmente, la información presentada por una entidad debería reflejar una perspectiva coherente e integrada del rendimiento de los servicios de la entidad.

Fecha de vigencia

Considerando la naturaleza no autoritaria de las GPR, la GPR 3 no tiene una fecha de vigencia.

VI. Proyectos de Norma y Documentos de Consulta

1. Proyectos de Norma (ED)

1.1 ED 84, Arrendamientos en concesión y activos por derecho de uso en especie (enmiendas a las NICSP 43 y NICSP 23)

Antecedentes

En enero de 2022, el IPSASB publicó la NICSP 43, *Arrendamientos*, que sustituye a la NICSP 13 - *Arrendamientos*, y está alineada con la NIIF 16- *Arrendamientos*. Con la publicación de la NICSP 43 se finalizó la primera fase del proyecto de arrendamientos, que converge con las NIIF. La segunda fase del proyecto se centra en temas específicos del sector público, con el desarrollo de una guía adicional sobre arrendamientos en concesión y otros acuerdos similares a los arrendamientos. Como parte de esta segunda fase, en enero de 2023, el IPSASB emitió el ED 84, *Arrendamientos en concesión y activos por derecho de uso en especie (enmiendas a las NICSP 43 y 23)*. El ED 84 propone enmiendas a las NICSP 43 - *Arrendamientos*, y a la NICSP 23 - *Ingresos de transacciones sin contraprestación (impuestos y transferencias)*, para proporcionar orientación sobre el tratamiento contable de los arrendamientos en concesión y los activos por derecho de uso en especie. De la misma manera que sucede con los préstamos concesionarios, el ED 84 propone identificar el componente con contraprestación y sin contraprestación en un arrendamiento. El componente sin contraprestación de un arrendamiento en concesión debería tratarse según la NICSP 23, mientras que el componente con contraprestación debería basarse en la NICSP43.

Enmiendas propuestas a la NICSP 43, *Arrendamientos*

Arrendamientos en concesión

El ED 84 aclara que un arrendamiento en condiciones inferiores al del mercado (es decir, con una tasa de interés más baja o la exención parcial a los pagos del arrendamiento) es un contrato de arrendamiento en concesión y que, para identificar si una transacción de arrendamiento se realiza en condiciones de mercado o en condiciones inferiores al mercado, se ejerce el juicio profesional.

Cuando se adquiere un activo por derecho de uso mediante un arrendamiento en concesión, el ED 84 propone exigir que su costo se mida al valor presente de los pagos por el arrendamiento a tasas de mercado basados en el uso actual del activo subyacente en la fecha de inicio. La medición del pasivo por arrendamiento se

mantendría sin cambios en la NICSP 43. En la fecha de inicio, el arrendatario medirá el pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos de arrendamiento que no se hayan pagado en esa fecha (NICSP 43, párr. 27).

Las enmiendas a la NICSP 43, *Arrendamientos*, incluyen una guía para la aplicación y ejemplos ilustrativos para aclarar la identificación de los arrendamientos en concesión y la medición propuesta por los arrendatarios y arrendadores.

Enmiendas propuestas a la NICSP 23, *Ingresos procedentes de transacciones sin contraprestación (impuestos y transferencias)*

Activos por derecho de uso

En el ED 84, se aclara que la parte del arrendamiento que es pagadera, junto con los pagos de intereses, se contabiliza de conformidad con la NICSP 43. Cuando un arrendatario determine que la diferencia entre el valor del activo por derecho de uso en el momento del reconocimiento inicial y el valor presente de los pagos contractuales es un ingreso sin contraprestación, el arrendatario reconocerá la diferencia como ingreso de conformidad con la NICSP 23, excepto si existe una obligación presente.

2. Documentos de consulta

2.1 Recursos naturales

Antecedentes

El IPSASB ha identificado que los recursos naturales representan una parte significativa de los recursos económicos en algunas jurisdicciones. El documento de consulta (CP) aborda una laguna en la literatura del IPSASB al ofrecer opiniones preliminares sobre la posible orientación contable para los recursos naturales tangibles. Un criterio importante para que los recursos naturales tangibles estén cubiertos por el CP es que los recursos se encuentren en su estado natural, es decir, que no hayan sido objeto de intervención humana. Los recursos naturales que no se encuentran en su estado natural se abordan en las guías existentes del IPSASB, como la NICSP 27 - *Agricultura*, y la NICSP 12 - *Inventarios*. En la actualidad, el CP se ocupa de tres tipos de recursos naturales: recursos del subsuelo, recursos hídricos y recursos vivos. Los recursos naturales intangibles están excluidos del alcance del CP, aunque podrían considerarse en un posible proyecto en el futuro.

Resumen

El CP incluyó 11 Opiniones Preliminares (PV) del IPSASB, de las cuales destacamos cinco por su relevancia general:

PV 1 - Un recurso natural es un elemento con los siguientes atributos:

- ▶ Es un recurso tal como se describe en el Marco Conceptual para la Información Financiera de Propósito General de las Entidades del Sector Público: Es un recurso que es capaz de generar beneficios económicos y/o potencial de servicio.
- ▶ Es de origen natural: Surgió sin acciones de la humanidad.
- ▶ Se encuentra en su estado natural: No estuvo sujeto a la intervención humana. Las intervenciones humanas son acciones que modifican la cantidad y/o calidad de un recurso natural.

PV 2 - Un recurso natural sólo debe ser reconocido como un activo en los estados financieros de propósito general (GPFS en inglés) si cumple con la definición de activo y puede medirse de una manera que logre las características cualitativas y tenga en cuenta las restricciones de la información, es decir, que un activo es un recurso actualmente controlado por la entidad como resultado de un evento pasado.

PV 7 - El reconocimiento de los recursos del subsuelo como activos en el GPFS será un desafío debido al alto nivel de incertidumbre de medición. El CP define la incertidumbre de medición como la incertidumbre sobre la cantidad del potencial de servicio o beneficios económicos representados por el elemento.

En términos de recursos hídricos, la PV 8 reconoce las dificultades que existen para reconocer el agua en mares, ríos, arroyos y lagos debido a la improbabilidad de que cumplan con la definición de un activo, en particular a lo que respecta a los criterios de control. Sin embargo, esta PV también presenta ejemplos, como el agua almacenada en embalses y canales, en los que podría cumplirse la definición de activo, y en los que podría ser posible medir el agua de forma que se logren las características cualitativas y se tengan en cuenta las limitaciones de información de los IFPGs.

La PV 9 distingue los recursos vivos que se mantienen por su capacidad financiera de los que se mantienen por su capacidad operativa. La PV establece que un recurso vivo mantenido por su capacidad financiera puede cumplir con la definición de un activo y también puede ser medible de una manera que logre las características cualitativas y tenga en cuenta las limitaciones de la información; mientras que, en el caso de los recursos vivos mantenidos para su capacidad operativa, una entidad tendrá que ejercer su juicio para determinar si es factible medir el recurso vivo de forma fiable.

Este CP representa un punto de partida para el debate internacional sobre el tema de los recursos naturales, al abordar un vacío significativo en la literatura del IPSASB. Aunque el documento de consulta no está directamente relacionado con el cambio climático o la sostenibilidad, además de proporcionar una guía contable para los recursos naturales, esta futura norma también podría contribuir a una mejor toma de decisiones y, en general, a una gestión más sostenible de los recursos naturales.

Procedimientos adicionales

A la luz de los comentarios recibidos por parte de CP, el IPSASB ha tomado la decisión de desarrollar dos ED:

- ▶ Un ED que aborda la contabilidad de los recursos naturales en los estados financieros de propósito general. El ED se centrará en los recursos tangibles (sin distinguir entre recursos del subsuelo, agua y recursos vivos) y la contabilidad propuesta será coherente con el Marco Conceptual para la Información Financiera de Propósito General de las Entidades del Sector Público.
- ▶ Un segundo ED alineado con la NIIF 6 - *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*.

El IPSASB planea revisar y aprobar ambos ED en la reunión del IPSASB de marzo de 2024.

2.2 Avance de los informes de sostenibilidad del sector público

Antecedentes

El Informe del Banco Mundial “Informes Soberanos sobre Clima y Naturaleza: Propuesta para un marco de revelaciones de riesgos y oportunidades de enero de 2022, concluyó que, si bien se han logrado avances en la presentación de informes sobre el clima y la naturaleza en el sector privado, se podría identificar una brecha de información significativa para las entidades soberanas. En ese contexto, el Banco Mundial sugiere la necesidad de desarrollar un enfoque personalizado para la presentación de informes de sostenibilidad en el sector público. Por último, en el informe se alienta al IPSASB a llevar a cabo una consulta a fin de obtener apoyo para desarrollar un marco de presentación de informes específico para el sector público. En respuesta a esto y a las demandas de otros integrantes, el IPSASB lanzó una consulta pública sobre los informes de sostenibilidad del sector público en mayo de 2022. En el momento del lanzamiento, el IPSASB también subrayó que «se requerirá una guía global sobre los informes de sostenibilidad del sector público para brindar la transparencia y la comparabilidad necesaria a las actividades gubernamentales en esta importante área».

Resumen

El IPSASB identificó las siguientes razones para emprender su iniciativa de presentación de informes de sostenibilidad:

- ▶ Un aumento en el perfil de los informes de sostenibilidad
- ▶ La falta de una guía reconocida internacionalmente sobre la presentación de informes de sostenibilidad por parte de las entidades del sector público lleva a que las jurisdicciones individuales comiencen a desarrollar sus propios requerimientos
- ▶ Se considera necesario elaborar una guía mundial sobre la presentación de informes de sostenibilidad en el sector público a efectos de coherencia, comparabilidad y calidad.
- ▶ La creciente demanda de las partes interesadas del IPSASB de una guía global para la presentación de informes de sostenibilidad para el sector público con el fin de contribuir a la consecución del desarrollo sostenible y hacer frente al cambio climático

El objetivo de la consulta del IPSASB es evaluar la demanda de las partes interesadas de la guía sobre la presentación de informes de sostenibilidad del sector público. Otros temas abordados en la consulta pública son el grado de apoyo a la participación del IPSASB en el proceso de desarrollo, la identificación de las áreas prioritarias en las que se necesita orientación y la recopilación de información sobre cómo se podría abordar el desarrollo de la guía.

En el documento de consulta, el IPSASB propone que este debe:

- ▶ Servir como creador de normas para la guía global en materia de sostenibilidad específica para el sector público, aprovechando su experiencia, procesos y relaciones globales.
- ▶ Desarrollar una guía inicial centrada en los requerimientos generales de revelación de información relacionada con la sostenibilidad y las revelaciones relacionadas con el clima, basándose cuando corresponda en las normas del sector privado.
- ▶ Abordar el desarrollo de la guía a un ritmo acelerado.

En el Documento de Consulta, el IPSASB propone un marco potencial para la guía sobre los informes de sostenibilidad específicos del sector público. Este consta de los siguientes tres bloques de desarrollo:

1. Requisitos generales de revelación de sostenibilidad y una guía relacionada con la sostenibilidad financiera: En este caso, se elaborarán guías para abordar el contexto del sector público, basándose, cuando proceda, en los enfoques utilizados en las guías del Consejo de Normas Internacionales de Sostenibilidad (ISSB).

2. Una guía más amplia relacionada con la sostenibilidad específica para el sector público. El IPSASB preparará nuevas guías o adaptará versiones internacionales pertinentes, incorporando cambios de terminología y/o material específico para el sector público cuando sea necesario.

3. Métricas específicas -Función: Se elaborarán nuevas guías para las diversas formas de entidades del sector público a fin de abordar las especificidades de sus funciones y gobernanza, basándose en el ISSB y/u otras guías internacionales cuando exista la posibilidad de adaptarlas a las funciones que desempeñan las organizaciones del sector público.

De manera similar al enfoque del ISSB para los informes de sostenibilidad, el IPSASB sugiere priorizar la información general relacionada con la sostenibilidad y las revelaciones relacionadas con el clima como sus primeros temas. El IPSASB propone determinar temas prioritarios adicionales en función de las respuestas al Documento de Consulta y como parte del desarrollo de su Estrategia 2024-2028.

Procedimientos adicionales

En base al gran apoyo recibido en las cartas de comentarios, el IPSASB confirmó en diciembre de 2022 su papel de liderazgo en el desarrollo de guías para la presentación de informes de sostenibilidad en el sector público e inició una fase de investigación y determinación del alcance. En junio de 2023, el IPSASB aprobó el proyecto para las Revelaciones relacionadas con el clima, que se basará inicialmente en la NIIF S2, *Información a Revelar Relacionada con el Clima*, y en los estándares temáticos GRI con el fin de abordar las necesidades de las múltiples partes interesadas. Es posible que en el futuro se inicien otros proyectos de sostenibilidad, sujetos a la disponibilidad de recursos en el IPSASB.

Con el fin de fortalecer la experiencia y las capacidades del IPSASB en informes de sostenibilidad, el Consejo creó un Grupo de Referencia de Sostenibilidad (GRS) y el Grupo de Trabajo sobre Temas Climáticos (GRTC). El GRS será un foro en el que el IPSASB consultará a expertos en sostenibilidad para obtener asesoramiento de alto nivel sobre los proyectos, incluyendo las opiniones sobre temas técnicos clave. El GRTC proporcionará recomendaciones específicas del proyecto sobre temas técnicos clave y asistirá en el desarrollo del contenido de las normas. Las primeras reuniones del GRS y el GRTC tendrán lugar en octubre de 2023.

El IPSASB planea revisar y aprobar el ED sobre la Información a Revelar Relacionada con el Clima en la reunión del IPSASB de septiembre de 2024.

EY | Construyendo un mejor mundo de negocios

EY existe para construir un mejor mundo de negocios, ayudando a crear valor a largo plazo para sus clientes, su gente y la sociedad en general, así como también para construir confianza en los mercados de capitales.

Por medio de datos y tecnología, los equipos diversos e incluyentes de EY, ubicados en más de 150 países, brindan confianza a través de la auditoría y ayudan a los clientes a crecer, transformarse y operar.

El enfoque multidisciplinario en auditoría, consultoría, legal, estrategia, impuestos y transacciones, busca que los equipos de EY puedan hacer mejores preguntas para encontrar nuevas respuestas a los asuntos complejos que actualmente enfrenta nuestro mundo.

EY se refiere a la organización global y podría referirse a una o más de las firmas miembro de Ernst & Young Global Limited, cada una de las cuales es una entidad legal independiente. Ernst & Young Global Limited, una compañía del Reino Unido limitada por garantía, no proporciona servicios a clientes. Para conocer la información sobre cómo EY recaba y utiliza los datos personales y una descripción de los derechos que tienen las personas conforme a la ley de protección de datos, ingrese a ey.com/privacy. Las firmas miembro de EY no ofrecen servicios legales en los casos en que las leyes locales lo prohíban. Para obtener mayor información acerca de nuestra organización, ingrese a ey.com.

Esta publicación contiene información en forma de resumen y, por lo tanto, su uso es solo para orientación general. No debe considerarse como sustituto de la investigación detallada o del ejercicio de un criterio profesional. Ni EY Central America Inc., ni ningún otro miembro de la organización global de EY acepta responsabilidad alguna por la pérdida ocasionada a cualquier persona que actúe o deje de actuar como resultado de algún contenido en esta publicación. Sobre cualquier asunto en particular, referirse al asesor apropiado.

Los puntos de vista de terceros expuestos en la presente publicación no necesariamente son los puntos de vista de la organización global de EY o de sus firmas integrantes. Por ende, dichos puntos de vista se deben tomar en el contexto del momento en que se expresaron.

© 2026 EY Central America Inc.
Todos los derechos reservados.

EYG no. 005735-24Gbl
ED None

All in to shape the future with confidence.