

Transición a la base contable
de acumulación (o devengo):
Directrices para entidades del
sector público

Tercera edición

Federación Internacional de Contadores
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017
Estados Unidos de América

Este estudio fue preparado por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Su misión es servir al interés público, fortalecer la profesión contable en todo el mundo y contribuir al desarrollo de economías internacionales sólidas para establecer normas profesionales de alta calidad, fomentar su cumplimiento, favorecer su convergencia internacional y manifestarse sobre aquellos temas de interés público para los que la experiencia de la profesión sea más relevante.

En el sitio web de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), <http://www.ifac.org>, se puede encontrar información sobre la institución y copias de este estudio.

Este estudio incluye un debate sobre las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), borradores en fase de consulta pública e invitaciones a comentar que se han emitido al 31 de enero de 2010.

Este estudio se puede descargar gratuitamente del sitio web de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), <http://www.ifac.org>. El texto aprobado está publicado en inglés.

La Federación Internacional de Contadores (IFAC) agradece cualquier comentario que pueda tener sobre este estudio. Los comentarios se pueden enviar a la dirección que aparece más arriba o por correo electrónico a publicsectorpubs@ifac.org.

Copyright © Diciembre de 2011 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados. Se concede permiso para hacer copias de este trabajo siempre que tales copias sean para usar en aulas académicas o para uso personal y no se vendan ni se diseminen, y siempre que cada copia lleve la siguiente frase de acreditación: “*Copyright © Diciembre de 2011 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados. Usado con permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Para obtener un permiso para reproducir, almacenar o transmitir este documento, comuníquese con permissions@ifac.org*”. De lo contrario se requiere permiso por escrito de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) para reproducir, almacenar o transmitir este documento, o para hacer usos similares, excepto según lo permita la ley. Comuníquese con permissions@ifac.org.

Título original: *Study 14 - Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities (Third Edition)*

ISBN: 978-1-60815-107-3

Agradecimientos

Fundación IFRS

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB), anteriormente Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), ha desarrollado un conjunto de NICSP. La mayoría de las NICSP de base de acumulación (o devengo) se basan en Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) publicadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En esta publicación se reproducen citas y extractos de las NIIF con permiso de la Fundación IFRS.

El texto aprobado de las NIIF es el que el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) publica en inglés. Se pueden obtener copias directamente en el Departamento de Publicaciones del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB): IASB Publications Department, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, Reino Unido.

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: <http://www.ifrs.org>

Las NIIF, las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), los borradores en fase de consulta pública y otras publicaciones del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

“NIIF”, “NIC”, “IASB”, “IASCF”, “Normas Internacionales de Contabilidad” y “Normas Internacionales de Información Financiera” son marcas comerciales de la Fundación IFRS y no se deben usar sin su aprobación.

Desempeño en el sector público de Nueva Zelanda

La primera edición del estudio fue preparada por Desempeño en el sector público de Nueva Zelanda (<http://www.pspnz.co.nz>) en nombre del Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores (IFAC)¹.

Instituto de Contadores Públicos Certificados de Nueva Zelanda

La tercera edición del estudio fue revisada por el Instituto de Contadores Públicos Certificados de Nueva Zelanda en nombre del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB).

¹ Siempre que sea pertinente, las referencias al Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB) en este documento también incluyen a su predecesor, el Comité del Sector Público.

EXENCIÓN DE RESPONSABILIDAD

Aunque se ha hecho todo lo posible por garantizar la precisión, ninguna de las organizaciones o individuos involucrados en la preparación o la revisión de este estudio (entre ellos Desempeño en el sector público de Nueva Zelanda y cualquier director o empleado de Desempeño en el sector público de Nueva Zelanda, el Instituto de Contadores Públicos de Nueva Zelanda y la Federación Internacional de Contadores [IFAC]) será responsable de modo alguno ante cualquier parte con respecto a las decisiones o acciones que dicha parte pueda tomar como consecuencia del uso de este estudio. La información incluida en esta publicación no se sustituye el asesoramiento sobre situaciones o circunstancias individuales.

PRÓLOGO

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB) ha desarrollado NICSP de base de acumulación (o devengo) y una NICSP integral sobre información financiera conforme a la base contable de efectivo. Estas NICSP establecen un conjunto fidedigno de NIIF independientes para el sector público. La aplicación de las NICSP mejorará tanto la calidad como la equivalencia de la información financiera comunicada por entidades del sector público de todo el mundo. Es probable que esto conduzca a evaluaciones mejor informadas de las decisiones de asignación de recursos tomadas por entidades del sector público, a una mejor administración financiera y a una mayor transparencia y responsabilidad. El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB) considera que las NICSP son un elemento integral del funcionamiento eficiente de la economía internacional y de las reformas dirigidas a promover el desarrollo económico y social.

Muchos integrantes del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) han adoptado, o están en proceso de adoptar, las NICSP de base de acumulación (o devengo). El interés cada vez mayor en la adopción de NICSP ha puesto de manifiesto la necesidad de directrices para este proceso. Este estudio se preparó principalmente para satisfacer la necesidad de directrices en la transición de la base contable de efectivo a la base contable de acumulación (o devengo), pero también puede ser útil para los integrantes que actualmente presentan informes de base de acumulación (o devengo) y consideran la adopción de las NICSP.

A las entidades del sector público el estudio les resultará útil a medida de afronten los muchos y complejos problemas técnicos, culturales y relacionados con los sistemas que es necesario abordar para implementar un sistema de base de acumulación (o devengo).

El estudio identifica los requisitos clave de las NICSP, las cuestiones a abordar en la adopción de una base contable de acumulación (o devengo) y los enfoques alternativos que se pueden adoptar al implementar una base contable de acumulación (o devengo) en el sector público. También identifica otras fuentes de directrices útiles para cuestiones de las que no se ocupan las NICSP. Este estudio no establece requisitos categóricos nuevos o adicionales y no sustituye las NICSP en sí.

Este estudio se actualiza en forma periódica para reflejar las NICSP recién promulgadas y otras cuestiones y experiencias adicionales relacionadas con la implementación. Esta es la tercera edición. La versión más reciente estará disponible en el sitio web del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB). Las sugerencias para ediciones subsiguientes de este estudio se pueden enviar a publicsectorpubs@ifac.org.

Andreas Bergmann

Presidente

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público

Federación Internacional de Contadores

Enero de 2011

TRANSICIÓN A LA BASE CONTABLE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO): DIRECTRICES PARA ENTIDADES DEL SECTOR PÚBLICO

CONTENIDO

	Página
PARTE I: INTRODUCCIÓN	7
CAPÍTULO 1: INTRODUCCIÓN.....	8
CAPÍTULO 2: ADMINISTRACIÓN DEL PROCESO.....	27
CAPÍTULO 3: EVALUACIÓN DE LAS HABILIDADES Y CAPACITACIÓN	62
PARTE II: CUESTIONES GENERALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA.....	75
CAPÍTULO 4: CUESTIONES DE POLÍTICA CONTABLE	76
CAPÍTULO 5: CUESTIONES DE ENTIDADES QUE PRESENTAN INFORMACIÓN FINANCIERA	95
PARTE III: ELEMENTOS	106
CAPÍTULO 6: ACTIVOS.....	107
CAPÍTULO 7: PASIVOS.....	156
CAPÍTULO 8: INGRESOS Y GASTOS.....	179
PARTE IV: TEMAS ESPECÍFICOS	195
CAPÍTULO 9: EFECTIVO.....	197
CAPÍTULO 10: ACTIVOS INTANGIBLES.....	207
CAPÍTULO 11: PRODUCTOS AGRÍCOLAS Y ACTIVOS BIOLÓGICOS	224
CAPÍTULO 12: DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS.....	234
CAPÍTULO 13: INSTRUMENTOS FINANCIEROS	246
CAPÍTULO 14: PASIVOS RELACIONADOS CON LOS EMPLEADOS	282
CAPÍTULO 15: PASIVOS QUE SURGEN DE OBLIGACIONES DE POLÍTICAS SOCIALES	297
CAPÍTULO 16: INGRESOS SIN CONTRAPRESTACIÓN	310
CAPÍTULO 17: MONEDA EXTRANJERA	327
CAPÍTULO 18: INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS	336
CAPÍTULO 19: INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTES RELACIONADAS	342
CAPÍTULO 20: REVELACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA SOBRE EL SECTOR DEL..	348
CAPÍTULO 21: PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE PRESUPUESTOS EN ESTADOS FINANCIEROS	356
CAPÍTULO 22: COMBINACIONES DE ENTIDADES	360

PARTE I: INTRODUCCIÓN

Este estudio está concebido para ayudar a las entidades del sector público en el proceso de adoptar, o considerar adoptar, NICSP de base de acumulación (o devengo). Este estudio está concebido principalmente para ayudar a las entidades del sector público a realizar la transición de la base contable de efectivo a la base contable de acumulación (o devengo), pero también puede ser útil para las entidades que actualmente presentan informes de base de acumulación (o devengo) y consideran la adopción de NICSP o para las entidades que cumplen con los requisitos de presentación de información financiera de la NICSP de base de efectivo, *Información Financiera sobre la Base Contable de Efectivo*, y revelan cierta información de base de acumulación (o devengo).

El estudio incluye un análisis de todas las NICSP promulgadas al 31 de enero de 2010 y ciertos temas no abordados en borradores en fase de consulta pública o NICSP actuales. Cuando el estudio analiza temas que no se tratan en las NICSP o los borradores en fase de consulta actuales, se usan los requisitos de otros pronunciamientos contables fidedignos, como las NIIF para ilustrar las cuestiones prácticas de implementación asociadas con ese tema. Las NIIF son publicadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). La mayor parte de las NICSP de base de acumulación (o devengo) se fundamentan en las NIIF en la medida que sea apropiado para el sector público. El uso de las NIIF o de otras normas para ilustrar tales temas no necesariamente refleja la opinión del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB) sobre cualquier cuestión. El estudio no es un manual de contabilidad ni pretende establecer normas o prácticas contables fidedignas.

La parte I de este estudio aborda cuestiones generales asociadas con la transición a la contabilidad de acumulación (o devengo), entre ellas, los factores que influyen en el carácter y la velocidad de la transición, las opciones con respecto al camino de transición y la administración del proceso de transición. También considera cuestiones relacionadas con la identificación, el diseño y la presentación de la capacitación.

Capítulo 1: Introducción

Puntos clave

- Este estudio ayudará a las entidades del sector público que deseen presentar informes de base contable de acumulación (o devengo) de acuerdo con las NICSP de base de acumulación (o devengo). Está concebido principalmente para ayudar a las entidades del sector público a realizar la transición de la base contable de efectivo a la base contable de acumulación (o devengo), pero también puede ser útil para las entidades que actualmente presentan informes de base de acumulación (o devengo) y consideran la adopción de NICSP o para las entidades que cumplen con los requisitos de información financiera de la NICSP de base de efectivo, *Información Financiera sobre la Base Contable de Efectivo*, y revelan cierta información de base de acumulación (o devengo).
- El estudio analiza temas abordados por NICSP actuales de base de acumulación (o devengo). También analiza ciertos temas aún no tratados por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB).
- Este capítulo resume algunos de los beneficios asociados con la adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo) por parte de las entidades del sector público.
- El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB) busca comentarios de los lectores sobre sus experiencias al pasarse de una base contable de efectivo a una base contable de acumulación (o devengo). Tales comentarios influirán en las ediciones subsiguientes de este estudio.

Introducción

- 1.1 Este estudio fue publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB), un órgano de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). La Federación Internacional de Contadores (IFAC) es una organización de entidades de contabilidad profesionales nacionales que representan a contadores empleados en las industrias, las empresas y el ejercicio público, en el sector público y en la educación. El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB) se centra en las necesidades de información financiera de los Gobiernos locales, regionales y nacionales, las entidades gubernamentales relacionadas (que no sean empresas comerciales del Gobierno) y otras organizaciones gubernamentales internacionales², y de los distritos electorales a los que prestan servicio. Aborda estas necesidades mediante la publicación y promoción de directrices de referencia, la realización de programas educativos y de investigación, y la creación de un espacio para el intercambio de información entre contadores y aquellos que trabajan en el sector público.
- 1.2 El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB) ha preparado este estudio para ayudar a las entidades del sector público que desean presentar informes de base contable de acumulación (o devengo) de acuerdo con las NICSP.

² Para este estudio, estas diversas entidades se denominarán “entidades del sector público”.

- 1.3 En este estudio se incluyen las siguientes directrices:
- (a) Una perspectiva general del contexto más amplio en el que se puede producir la transición a la base contable de acumulación (o devengo).
 - (b) Un análisis de los distintos caminos de transición que pueden adoptar las entidades que eligen un proceso de implementación gradual.
 - (c) La identificación de las tareas principales relacionadas con el reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos, entre ellas, las cuestiones relacionadas con la identificación y la medición de esos elementos.
 - (d) Algunas consecuencias de la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo).
 - (e) Sugerencias prácticas basadas en la experiencia de otras entidades y jurisdicciones, y enlaces electrónicos a artículos que documentan esas experiencias.

Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público

Normas de base de acumulación (o devengo)

- 1.4 El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB) ha desarrollado un conjunto de NICSP sobre información financiera conforme a la base contable de acumulación (o devengo) para el sector público. La mayoría de las NICSP de base de acumulación (o devengo) se basan en las NIIF, con modificaciones apropiadas para su aplicación en el sector público³, pero otras se ocupan de temas específicos del sector público, como los ingresos sin contraprestación (impuestos y transferencias). El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB) también está creando un marco conceptual para que el sector público afiance su trabajo. El texto completo de las NICSP de base de acumulación (o devengo), los borradores en fase de consulta pública actualmente publicados y detalles sobre otros proyectos del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB) se encuentran disponibles en línea en <http://www.ifac.org/publicsector>.
- 1.5 El objetivo principal de este estudio es ayudar a las entidades que tienen la intención de pasar de una base contable de efectivo a una base contable de acumulación (o devengo) y cumplir con las NICSP de base de acumulación (o devengo). Este estudio no es un manual de contabilidad ni pretende establecer normas o prácticas contables fidedignas.
- 1.6 En relación con los temas sobre los cuales todavía no se han desarrollado NICSP, el estudio usa las NIIF o normas nacionales de contabilidad para ilustrar los tipos de requisitos de presentación de informes con los que una entidad se puede encontrar. Esto no implica una toma de posición del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB) sobre estos temas. Por el contrario, refleja los requisitos de la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. La NICSP 3 explica que la administración tendrá que usar su criterio para desarrollar una política contable que brinde información que sea relevante y confiable. A falta de una

³ Tales modificaciones pueden incluir la eliminación de las diferencias innecesarias entre los requisitos de las normas de información financiera y el *Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas* (MEFP, 2001).

NICSP sobre un tema particular, la NICSP 3 requiere que, en un principio, las entidades se remitan a otras NICSP (y consideren su aplicabilidad) que se ocupen de cuestiones similares y relacionadas, y a las definiciones, el reconocimiento y los criterios de medición para los elementos que se describen en otras NICSP. Las entidades también pueden considerar los pronunciamientos más recientes de otros organismos de fijación de normas (por ejemplo, las NIIF) y las prácticas aceptadas del sector público o privado, pero solo en la medida que no entren en conflicto con las NICSP.

Norma de base de efectivo

- 1.7 A pesar de que este estudio se centra en la transición a la base de acumulación (o devengo), algunas partes del estudio también pueden ayudar a los lectores interesados en la NICSP de base de efectivo. El apéndice B de este capítulo explica la relevancia de capítulos específicos de este estudio para las entidades que pretenden cumplir con la NICSP de base de efectivo. Además, el apéndice B del capítulo 4 ilustra políticas contables que pueden ser necesarias para que una entidad cumpla con esa norma.

Otras fuentes de directrices sobre contabilidad de acumulación (o devengo)

- 1.8 Las publicaciones del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB) sobre contabilidad de acumulación (o devengo) en el sector público (NICSP, estudios, documentos ocasionales y documentos informativos) se pueden descargar gratuitamente de la librería en línea de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) (<http://www.ifac.org>).⁴
- 1.9 Siempre que sea posible, este estudio brinda referencias de sitios web para los documentos a los que hace referencia. El apéndice A de este capítulo ofrece ejemplos de sitios web que contienen información sobre aspectos de la información financiera del sector público.

Directrices sobre auditoría

- 1.10 Aunque este estudio hace referencia a algunas cuestiones en las que los auditores y las entidades deberán trabajar conjuntamente, no se centra en cuestiones de auditoría. La Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) ofrece un conjunto de normas profesionales y directrices de mejores prácticas para las instituciones fiscalizadoras superiores. Las *Directrices de Auditoría Financiera* de la INTOSAI consisten en Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), las cuales abarcan áreas o procesos relevantes incluidos en auditorías financieras y describen cómo aplicar mejor las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) en el entorno del sector público. Las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) constan de una nota de procedimiento que ofrece directrices sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría (ISA) en auditorías financieras de entidades del sector público y una Norma Internacional de Auditoría (ISA) correspondiente. Las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) están disponibles en <http://www.issai.org>.

⁴ Algunas publicaciones previas solo están disponibles en formato impreso.

Estructura del estudio

- 1.11 Es posible una amplia variedad de caminos de transición entre la base de acumulación (o devengo) y la base de efectivo. Este estudio está estructurado de una forma que pretende ser útil para los lectores, independientemente del camino de transición que estén contemplando. El estudio también reconoce que el alcance de la información actualmente disponible sobre activos y pasivos, y la fiabilidad de tal información, varía mucho entre distintas jurisdicciones y entidades individuales. Se invita a los lectores a usar el estudio como una herramienta que los ayude a identificar qué pasos su entidad ya ha abordado o completado en la transición y las áreas en las que es necesario trabajar más.
- 1.12 El estudio tiene cuatro partes principales:
- (a) Introducción (del capítulo 1 al 3): Esta parte aborda cuestiones de planificación general y gestión de proyectos.
 - (b) Cuestiones generales de información financiera (capítulos 4 y 5): Esta parte se centra en la selección, el desarrollo y la aprobación de políticas contables y en cuestiones relacionadas con la definición y la identificación de las entidades encargadas de presentar informes.
 - (c) Elementos de los estados financieros (del capítulo 6 al 8): Esta parte describe los pasos generales necesarios para la identificación, el reconocimiento, la medición y la revelación de información de activos, pasivos, ingresos y gastos. Los enfoques generales descritos en estos capítulos se podrían adaptar y aplicar a los puntos individuales.
 - (d) Temas específicos (del capítulo 9 al 22): Esta parte destaca cuestiones de implementación asociadas a NICSP específicas y ofrece directrices en relación con una selección de temas no abordados, o solo parcialmente abordados, por las NICSP existentes.
- 1.13 Este estudio fue publicado para fin de brindar asistencia para la adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo). Se invita a los lectores a proponer sugerencias o a proporcionar material para incluir en ediciones futuras de este estudio en publicsectorpubs@ifac.org. Como se indica a continuación, los documentos ocasionales que describen la experiencia de diversas jurisdicciones y los enlaces a material disponible para el público de diversas jurisdicciones también pueden ser útiles.

Otras publicaciones

- 1.14 La Federación Internacional de Contadores (IFAC) ha publicado una cantidad de artículos que documentan estudios de casos de jurisdicciones específicas en su transición a la base contable de acumulación (o devengo). Los documentos publicados hasta la fecha son los siguientes:
- (a) Documento ocasional 1: *Implementación de la contabilidad de valor devengado en el Gobierno*: la experiencia de Nueva Zelanda.
 - (b) Documento ocasional 2: *La auditoría de los estados financieros del Gobierno*: la experiencia de Nueva Zelanda.

- (c) Documento ocasional 3: *Perspectivas sobre la contabilidad de valor devengado.*
 - (d) Documento ocasional 4: *La delegación de los servicios públicos en Francia: un método original de administración pública: servicio público delegado.*
 - (e) Documento ocasional 5: *Contabilidad de recursos: marco de fijación de normas de contabilidad en el sector central gubernamental del Reino Unido.*
 - (f) Documento ocasional 6: *La modernización de la contabilidad del Gobierno en Francia: la situación actual, los problemas, el punto de vista.*
 - (g) Documento ocasional 7: *El sistema de contabilidad gubernamental en Argentina.*
 - (h) Documento informativo: *The Road to Accrual Accounting in the United States of America. Documento sobre el camino a la contabilidad de acumulación (o devengo) en los Estados Unidos.*
- 1.15 El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB) invita a las entidades del sector público a compartir sus experiencias en la adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo). Los futuros documentos informativos podrían explicar el carácter de la transición de una entidad a la contabilidad de acumulación (o devengo) en el contexto de su entorno y cualquier reforma relevante para la administración financiera. El cambio a la contabilidad de acumulación (o devengo) rara vez se produce en forma aislada: a menudo la introducción a ese tipo de contabilidad es meramente un subconjunto de un proyecto de reforma mucho más grande y la naturaleza de esas reformas más grandes puede influir en la velocidad y el estilo de la transición a la contabilidad de acumulación (o devengo). Los cambios se pueden producir dentro del contexto de una descentralización generalizada de las funciones gubernamentales solamente o en forma combinada con el desarrollo de un Sistema de Información de Gestión Financiera Integrada (IFMIS), la integración de las responsabilidades y las funciones financieras básicas dentro de un único sistema de información.
- 1.16 Los documentos informativos pueden incluir una explicación de los antecedentes de la introducción de la contabilidad de acumulación (o devengo), el carácter de los acuerdos de administración y contabilidad antes de las reformas y los cambios en el marco legislativo, el sistema contable y el sistema presupuestario dentro de la entidad. Una explicación de la estrategia de implementación planificada y de los motivos por los cuales se seleccionó esa estrategia sería útil para las jurisdicciones que tratan de determinar su propia estrategia de implementación. En un nivel más detallado, serían de interés cuestiones de política contable y cuestiones asociadas con la identificación, el reconocimiento y la medición de activos, pasivos, ingresos y gastos particulares. Además, los documentos informativos podrían incluir, cuando fuera pertinente, una descripción sobre las cuestiones de presentación de informes de todo el Gobierno y una explicación del papel que desempeñan los auditores internos y externos durante la transición.

Beneficios de la contabilidad de acumulación (o devengo)

- 1.17 En estudios, documentos y diversas presentaciones, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB) ha hecho gran cantidad de comentarios sobre los beneficios de la contabilidad de acumulación (o devengo) para

las entidades del sector público.⁵ Khan y Mayes también analizan los motivos para cambiarse de la base contable de efectivo a la base contable de acumulación (o devengo). (Khan y Mayes, 2009). A fin de proporcionar algo de contexto para los lectores que no están familiarizados con estas otras publicaciones, esta sección contiene un resumen de los beneficios de presentar información financiera de base de acumulación (o devengo).

- 1.18 La información incluida en los informes preparados de base contable de acumulación (o devengo) es útil tanto para la responsabilidad como para la toma de decisiones. Los informes financieros preparados de base de acumulación (o devengo) les permiten a los usuarios:
- (a) Evaluar la responsabilidad para todos los recursos que controla la entidad y la implementación de esos recursos.
 - (b) Evaluar la situación y el rendimiento financieros, y los flujos de efectivo de la entidad.
 - (c) Tomar decisiones sobre si proporcionar recursos o mantener relaciones comerciales con la entidad.
- 1.19 A un nivel más detallado, la presentación de informes de base contable de acumulación (o devengo):
- (a) Muestra de qué manera una entidad financió sus actividades y cumplió con sus requisitos de efectivo.
 - (b) Permite a los usuarios evaluar la capacidad continua de una entidad para financiar sus actividades y para cumplir con sus obligaciones y compromisos.
 - (c) Muestra la situación financiera de una entidad y los cambios en esta.
 - (d) Proporciona a la entidad la posibilidad de demostrar una administración exitosa de sus recursos.
 - (e) Es útil para evaluar el rendimiento de una entidad en términos de sus costos de servicio, eficiencia y logros.

Situación financiera

- 1.20 La contabilidad de acumulación (o devengo) proporciona información sobre la situación financiera general y los activos y pasivos actualmente disponibles de una entidad. Las entidades del sector público necesitan esta información para realizar lo siguiente:
- (a) Demostrar su responsabilidad ante el público por la administración de sus activos y pasivos reconocidos en los estados financieros.
 - (b) Planificar los requisitos de financiación futuros del mantenimiento y el reemplazo de activos.
 - (c) Planificar el pago o la cancelación de los pasivos existentes.

⁵ Consulte los estudios 5, 6 y del 8 al 11, los documentos ocasionales 1, 3 y del 5 al 7, y *The Road to Accrual Accounting in the United States of America*, documento sobre el camino a la base contable de acumulación (o devengo) en los Estados Unidos.

- (d) Tomar decisiones con respecto al nivel de activos y de deuda que se tiene en el contexto de la financiación de los servicios que desean brindar.
- 1.21 La contabilidad de acumulación (o devengo) requiere que las entidades mantengan registros completos de los activos y pasivos. Facilita una mejor administración de los activos, lo que incluye un mejor mantenimiento, políticas de reemplazo más apropiadas, identificación y eliminación de los activos excedentes, y una mejor administración de los riesgos como fluctuaciones en el valor de los pasivos. La identificación de los activos y el reconocimiento de la depreciación y la amortización ayudan a los gerentes a comprender el impacto de la utilización de activos fijos en la prestación de servicios, a calcular las tarifas de los servicios (cuando corresponde) y animan a los gerentes a considerar formas alternativas de administrar costos y prestar servicios.
- 1.22 La contabilidad de acumulación (o devengo) ofrece un marco uniforme para la identificación de pasivos existentes y pasivos potenciales o contingentes. El reconocimiento de obligaciones que cumplen con la definición de pasivo y los criterios para el reconocimiento:
- (a) Obliga a las entidades del sector público a reconocer y planificar la liquidación de todos los pasivos reconocidos, no solo los préstamos.
 - (b) Ofrece información sobre el impacto de los pasivos existentes en los recursos futuros.
 - (c) Significa que es posible asignar responsabilidad por la administración de todos los pasivos.
 - (d) Proporciona la información necesaria para que las entidades del sector público evalúen si pueden continuar prestando los servicios actuales y la medida en la que pueden permitirse nuevos programas y servicios.
- 1.23 La contabilidad de acumulación (o devengo) pone de manifiesto el impacto de las decisiones financieras sobre el patrimonio y los activos netos, y puede llevar a que las entidades del sector público, al tomar decisiones financieras, adopten una visión más a largo plazo de lo que generalmente es posible al basarse en informes de efectivo o de efectivo modificado. La información sobre el patrimonio y los activos netos también significa que se puede responsabilizar a las entidades del sector público por el impacto financiero de sus decisiones sobre el patrimonio y los activos netos tanto actuales como futuros. Los cambios en el patrimonio y los activos netos de una entidad entre dos fechas de presentación de informes reflejan el incremento o la disminución de su nivel económico durante el período, conforme a los principios de medición particulares adoptados y revelados en los estados financieros. En la base contable de acumulación (o devengo) los estados financieros incluyen una declaración de la situación financiera⁶ que revela información sobre los activos y los pasivos. La cifra residual, patrimonio y activos netos, puede abarcar todos o algunos de los siguientes componentes:

⁶ En este estudio se usan los términos declaración de situación financiera y declaración de rendimiento financiero. Se puede usar una variedad de términos para describir estas declaraciones, entre ellos, balance, declaración de activos netos, declaración de superávit (déficit) y declaración de ingresos.

- (a) Capital aportado.
- (b) Superávits y déficits acumulados.
- (c) Reservas (por ejemplo, reserva de revaluación, reserva de traducción de moneda extranjera).

Rendimiento financiero

- 1.24 La contabilidad de acumulación (o devengo) brinda información sobre ingresos y gastos, incluido el impacto de las transacciones en las que aún no se ha recibido ni pagado dinero en efectivo. La información precisa sobre los ingresos es fundamental para evaluar el impacto de la tributación y otros ingresos en la situación fiscal del Gobierno. La información sobre los ingresos ayuda tanto a los usuarios como a las entidades del sector público en sí a evaluar si los ingresos actuales son suficientes para cubrir los costos de los programas y servicios vigentes.
- 1.25 Las entidades del sector público necesitan información sobre los gastos para evaluar sus requisitos de ingresos, la sostenibilidad de sus programas existentes y el probable costo de las actividades y los servicios propuestos. La contabilidad de acumulación (o devengo) proporciona a las entidades del sector público información sobre los costos totales de sus actividades a fin de que puedan realizar lo siguiente:
- (a) Considerar las consecuencias en relación con el costo de los objetivos de políticas particulares y el costo de los mecanismos alternativos para cumplir esos objetivos.
 - (b) Decidir si financiar la producción de servicios dentro de subentidades o si comprar bienes y servicios directamente a entidades externas.
 - (c) Considerar los costos de servicios particulares en relación con las tarifas para los usuarios.
 - (d) Asignar responsabilidad por la administración de costos particulares.
- 1.26 La contabilidad de acumulación (o devengo) ofrece mejor información que la contabilidad de efectivo con respecto al costo real de servicios específicos prestados por las entidades y si los recursos actuales son suficientes para mantener el nivel de prestación de servicios.
- 1.27 La contabilidad de acumulación (o devengo) permite a una entidad:
- (a) Reconocer los costos totales, incluida la depreciación de los activos físicos y la amortización de los activos intangibles, que genera la realización de actividades específicas.
 - (b) Reconocer todos los costos relacionados con los empleados y comparar los costos de diversos tipos de opciones de empleo o remuneración.
 - (c) Evaluar la manera más eficiente de producir bienes y servicios, y de administrar los recursos sobre los cuales se le ha delegado autoridad.
 - (d) Determinar la idoneidad de las políticas de recuperación de costos.

Flujos de efectivo

- 1.28 La contabilidad de acumulación (o devengo) ofrece información integral sobre los flujos de efectivo actuales y sobre ciertos flujos de efectivo proyectados, entre ellos los flujos de efectivo relacionados con deudores y acreedores. Por lo tanto, puede conducir a una mejor administración del efectivo y puede ayudar en la preparación de presupuestos de caja más precisos.
- 1.29 La NICSP 2, *Estados de Flujo de Efectivo*, permite informar flujos de efectivo de actividades operativas usando tanto el método directo como el indirecto. Con el método directo, se revela la información sobre las clases principales de recibos en efectivo bruto y entradas en efectivo bruto. Con el método indirecto, el superávit o el déficit neto se ajusta por los efectos de las transacciones que no sean en efectivo, cualquier aplazamiento o devengo de recibos o pagos en efectivo operativos pasados o futuros, y los elementos de los ingresos o los gastos asociados con los flujos de inversión o financiación. La NICSP 2 alienta el uso del método directo, ya que brinda información que puede ser útil para estimar los futuros flujos de efectivo.

Referencias

Federación Internacional de Contadores (IFAC).

<http://www.ifac.org/>

NICSP 1, *Presentación de los Estados Financieros*, mayo de 2000⁷.

NICSP de base de efectivo, *Información Financiera sobre la Base Contable de Efectivo*, enero de 2003.

Estudio 5, *Definición y reconocimiento de los activos*, agosto de 1995.

Estudio 6, *Contabilidad y presentación de los pasivos*, agosto de 1995.

Estudio 8, *Entidades que presentan información financiera del Gobierno*, julio de 1996.

Estudio 9, *Definición y reconocimiento de los ingresos*, diciembre de 1996.

Estudio 10, *Definición y reconocimiento de los gastos*, diciembre de 1996.

Estudio 11: *Presentación de informes financieros del Gobierno: problemas y prácticas de contabilidad*, mayo de 2000.

Documento ocasional 1: *Implementación de la contabilidad de valor devengado en el Gobierno: la experiencia de Nueva Zelanda*, octubre de 1994.

Documento ocasional 2: *La auditoría de los estados financieros del Gobierno: la experiencia de Nueva Zelanda*, octubre de 1994.

Documento ocasional 3: *Perspectivas sobre la contabilidad de valor devengado*, mayo de 1997.

Documento ocasional 4: *La delegación de los servicios públicos en Francia: un método original de administración pública: servicio público delegado*, septiembre de 2001.

Documento ocasional 5: *Contabilidad de recursos: marco de fijación de normas de contabilidad en el sector central gubernamental del Reino Unido*, junio de 2002.

Documento ocasional 6: *La modernización de la contabilidad del Gobierno en Francia: la situación actual, los problemas, el punto de vista*, enero de 2003.

Documento ocasional 7: *El sistema de contabilidad gubernamental en Argentina*, enero de 2004.

Documento informativo: *The Road to Accrual Accounting in the United States of America*. Documento sobre el camino a la contabilidad de acumulación (o devengo) en los Estados Unidos, marzo de 2006.

Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), *Introducción general a las directrices de auditoría financiera de la INTOSAI*, versión para aprobación.

<http://www.issai.org/composite-344.htm>

⁷ La fecha de vigencia de una NICSP y la fecha de vigencia de cualquier modificación consiguiente a esa NICSP se establecen en la NICSP.

Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), *Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI)*.

<http://www.issai.org/composite-188.htm>

Khan, A. y Mayes, S., *Transition to Accrual Accounting*. Nota técnica sobre la transición a la contabilidad de acumulación (o devengo), Fondo Monetario Internacional, Departamento de Asuntos Fiscales, septiembre de 2009.

<http://www.imfbookstore.org/>

Müller-Marqués Berger, T., *IPSAS Explained: A Summary of International Public Accounting Standards*. Documento que resume y explica las NICSP, 2009.

Instituto para el Desarrollo de Ultramar (ODI), Congreso del CAPE 2007, *Tales of the Unexpected: PFM Reform in Difficult Environments*. Documento sobre reformas en la gestión financiera pública en contextos complejos (Chile, Camboya, Bangladesh).

<http://www.odi.org.uk/events/details.asp?id=286&title=tales-unexpected-public-financial-management-reform-difficult-environments#report>

Referencias de sitios web

Australia

Junta Australiana de Normas de Contabilidad (AASB).

<http://www.aasb.gov.au>

Oficina Nacional de Auditoría Australiana (ANAO).

<http://www.anao.gov.au>

Gobierno territorial y estatal australiano (punto general de entrada).

<http://www.gov.au>

Departamento de Finanzas y Administración (Gobierno de la confederación de Australia).

<http://www.finance.gov.au>

Departamento de Hacienda y Finanzas (Tasmania).

<http://www.treasury.tas.gov.au/>

Departamento de Hacienda de Nueva Gales del Sur: Oficina de Administración Financiera.

<http://www.treasury.nsw.gov.au>

Departamento de Hacienda y Finanzas (Victoria).

<http://www.dtf.vic.gov.au/>

Canadá

Gobierno de Ontario.

<http://www.ontario.ca/en/residents/index.htm>

Auditor General de Canadá y Comisionado de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible.

<http://www.oag-bvg.gc.ca>

Trabajos Públicos y Servicios Gubernamentales de Canadá.

<http://www.pwgsc.gc.ca>

Junta de Normas de Contabilidad para el Sector Público.

<http://www.psab-ccsp.ca/>

Secretaría del Consejo del Ministerio de Hacienda de Canadá.

<http://www.tbs-sct.gc.ca>

Secretaría del Consejo del Ministerio de Hacienda de Canadá: Estrategia de información financiera.

<http://www.tbs-sct.gc.ca/fin/fis-sif>

Francia

Ministerio de Presupuesto, Cuentas Públicas y Función Pública.

<http://www.performance-publique.gouv.fr/le-budget-et-les-comptes-de-letat/approfondir/les-nouvelles-normes-et-etats-financiers-de-letat.html>

Emisor nacional de normas (Conseil de normalisation des comptes publics).

<http://www.performance-publique.gouv.fr/le-budget-et-les-comptes-de-letat/approfondir/les-nouvelles-normes-et-etats-financiers-de-letat/comites/conseil-de-la-normalisation-des-comptes-publics.html>

Organismo de auditoría nacional (Cour des comptes).

<http://www.ccomptes.fr>

Hong Kong

Gobierno de la Región Administrativa Especial de Hong Kong: Tesoro.

<http://www.info.gov.hk/tsy>

<http://www.try.gov.hk/internet/ehhome.html>

India

Comité Asesor sobre Normas de Contabilidad del Gobierno.

<http://www.gasab.gov.in/interpretation.asp>

Organismos internacionales

Organización de Contabilidad y Auditoría de las Instituciones Financieras Islámicas (AAOIFI).

<http://www.aoofi.com>

Banco Asiático de Desarrollo (BAD).

<http://www.adb.org>

Comisión Europea.

<http://ec.europa.eu/>

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

<http://www.ifrs.org>

Federación Internacional de Contadores.

<http://www.ifac.org>

Fondo Internacional de Desarrollo Agrícola.

<http://www.ifad.org>

Revista Internacional de Auditoría Gubernamental.

<http://www.intosaijournal.org/index.php>

Fondo Monetario Internacional.

<http://www.imf.org>

Fondo Monetario Internacional, blog de la Gestión Financiera Pública.

<http://blog-pfm.imf.org/pfmblog/#>

Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

<http://www.intosai.org>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE): Gobernanza y Administración Pública.

<http://www.oecd.org>

Grupo del Banco Mundial.

<http://www.worldbank.org>

Sistema de las Naciones Unidas, Red de Finanzas y Presupuesto.

<https://fb.unsystemceb.org/reference/05/>

Wikipedia: Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público.

http://en.wikipedia.org/wiki/International_Public_Sector_Accounting_Standards

Jamaica

Ministerio de Finanzas y Servicio Público.

http://www.mof.gov.jm/budget_memo/2004/appdx02.shtml

Oficina del Gabinete.

http://www.cabinet.gov.jm/areas_responsibility/modernisation/managing_results

Corea

Instituto Coreano de Contadores Públicos Certificados.

http://www.kicpa.or.kr/servlet/web.bbs.BBSLE?selMenu=09&menu_code=053&operation=detail&ID_NUM=1281665683306

http://www.kicpa.or.kr/servlet/web.bbs.BBSLE?selMenu=09&menu_code=053&operation=detail&ID_NUM=1282723501000

Instituto de Investigación Coreano para la Administración Local (KRILA).

http://www.krila.re.kr/english/?code=research&subp=0101&bbsid=e_research0101&lcode=&mode=&gbn=viewok&cate=&ps=10&sp=&sw=&gp=7&ix=2568

Lituania

Ministerio de Finanzas de la República de Lituania.

<http://www.finmin.lt/web/finmin/home>

Malta

Ministerio de Finanzas, Economía e Inversiones.

<http://www.finance.gov.mt/page.aspx?site=MFIN&page=special>

México

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

<http://www.imcp.org.mx>

Nueva Zelanda

Gobierno de Nueva Zelanda en línea.

<http://www.govt.nz>

Sociedad de Administradores de Gobiernos Locales de Nueva Zelanda (SOLGM).

<http://www.solgm.org.nz>

Oficina del Interventor y Auditor General de Nueva Zelanda.

<http://www.oag.govt.nz>

El Tesoro.

<http://www.treasury.govt.nz>

República Eslovaca

Ministerio de Finanzas.

www.finance.gov.sk

Sudáfrica

Ministerio de Hacienda Nacional.

<http://www.finance.gov.za>

Oficina del Auditor General.

<http://www.agsa.co.za>

Banco de Reservas de Sudáfrica.

<http://www.resbank.co.za>

Instituto de Contables Colegiados de Sudáfrica (SAICA).

<http://www.saica.co.za>

Instituto de Auditoría y Finanzas Públicas (IPFA).

<http://www.ipfa.co.za>

Sur de Asia

El Banco Mundial.

<http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/COUNTRIES/0,,pagePK:180619~theSitePK:136917,00.html>

Suecia

Autoridad Nacional Sueca de Administración Financiera.

<http://www.esv.se>

Oficina de Auditoría Nacional Sueca.

http://www.riksdagen.se/templates/R_Page_6163.aspx

Suiza

Administración Federal de Finanzas.

<http://www.efv.admin.ch>

Reino Unido

Instituto Colegiado de Contaduría y Finanzas Públicas (CIPFA).

<http://www.cipfa.org.uk>

Manual de Información Financiera Gubernamental: Ministerio de Hacienda británico.
http://www.hm-treasury.gov.uk/frem_index.htm

Gobierno del Reino Unido: Ministerio de Hacienda británico.
<http://www.hm-treasury.gov.uk>

Oficina Nacional de Fiscalización.
<http://www.nao.gov.uk/>

Contabilidad y Presupuestación de Recursos: Ministerio de Hacienda británico.
http://www.hm-treasury.gov.uk/resource_accounting_and_budgeting_about_us.htm

Programa de todas las cuentas del Gobierno.
<http://www.wga.gov.uk>

Estados Unidos

Servicio de Finanzas y Contabilidad del Ministerio de Defensa.
<http://www.dfas.mil>

Consejo de Normas de Contabilidad Financieras (FASB).
<http://www.fasb.org>

Consejo Asesor de Normas de Contabilidad Federales (FASAB).
<http://www.fasab.gov>

Consejo de Normas Contables Gubernamentales (GASB).
<http://www.gasb.org>

Oficina de Responsabilidad Gubernamental de los Estados Unidos (GAO).
<http://www.gao.gov>

Relevancia de este estudio para la base contable de efectivo

Este apéndice resume la relevancia de diversos capítulos de este estudio para las entidades que quieran preparar estados financieros de base de efectivo de acuerdo con la NICSP de base de efectivo, *Información Financiera sobre la Base Contable de Efectivo*.

PARTE I: INTRODUCCIÓN		
Capítulo 1:	Introducción	Relevancia general.
Capítulo 2:	Administración del proceso	Relevancia general, en la medida que se planifiquen cambios en la contabilidad.
Capítulo 3:	Evaluación de las habilidades y capacitación	La especificación de las competencias se puede producir dentro de las entidades que aplican la base de efectivo. Sin embargo, las directrices del capítulo no son generalmente relevantes a menos que se contemplen cambios significativos en las habilidades necesarias.
PARTE II: CUESTIONES GENERALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA		
Capítulo 4:	Cuestiones de política contable	El capítulo contiene ejemplos de políticas contables que pueden ser necesarias para que una entidad prepare informes de base de efectivo.
Capítulo 5:	Cuestiones de entidades que presentan información financiera	Relevancia general.
PARTE III: ELEMENTOS		
Capítulo 6:	Activos	No es necesario para la presentación de informes de base de efectivo. Es relevante en la medida que una entidad mantenga registros de ciertos activos, revele información sobre estos, como se recomienda en la NICSP de base de efectivo y desee comenzar a planificar para la introducción de la contabilidad de acumulación (o devengo).

PARTE III: ELEMENTOS		
Capítulo 7:	Pasivos	No es necesario para la presentación de informes de base de efectivo. Relevante en la medida que la mayoría de las entidades que funcionan con una base contable de efectivo mantienen registros integrales de las deudas y los préstamos, y los revelan como se recomienda en la NICSP de base de efectivo.
Capítulo 8:	Ingresos y gastos	No es necesario para la presentación de informes de base de efectivo. Relevante en la medida que las entidades pretendan revelar información adicional sobre los ingresos y los gastos incurridos durante el período.

PARTE IV: TEMAS ESPECÍFICOS		
Capítulo 9:	Efectivo	Relevancia general.
Capítulo 10:	Activos intangibles	No es necesario para la presentación de informes de base de efectivo. Relevante en la medida que las entidades pretendan revelar información adicional sobre activos intangibles.
Capítulo 11:	Productos agrícolas y activos biológicos	No es necesario para la presentación de informes de base de efectivo.
Capítulo 12:	Deterioro del valor de los activos	No es necesario para la presentación de informes de base de efectivo. Relevante en la medida que las entidades pretendan revelar información adicional sobre productos agrícolas y activos biológicos.
Capítulo 13:	Instrumentos financieros	No es necesario para la presentación de informes de base de efectivo. Relevante en la medida que las entidades pretendan revelar información adicional sobre instrumentos financieros.
Capítulo 14:	Pasivos relacionados con los empleados	No es necesario para la presentación de informes de base de efectivo. Relevante en la medida que las entidades pretendan revelar información adicional sobre pasivos relacionados con los empleados.

PARTE IV: TEMAS ESPECÍFICOS		
Capítulo 15:	Pasivos que surgen de obligaciones de políticas sociales	No es necesario para la presentación de informes de base de efectivo. Relevante en la medida que las entidades pretendan revelar información adicional sobre pasivos que surjan de obligaciones de políticas sociales.
Capítulo 16:	Ingresos sin contraprestación	No es necesario para la presentación de informes de base de efectivo. Relevante en la medida que las entidades pretendan revelar información adicional sobre ingresos sin contraprestación.
Capítulo 17:	Moneda extranjera	Relevante para las entidades que necesiten convertir balances y flujos de efectivo en moneda extranjera.
Capítulo 18:	Información financiera por segmentos	No es necesario para la presentación de informes de base de efectivo. Relevante para las entidades que pretendan revelar información sobre segmentos conforme a la base contable de efectivo.
Capítulo 19:	Información a revelar sobre partes relacionadas	Relevante para las entidades que pretendan revelar información de partes relacionadas como se recomienda en la parte 2 de la norma de base de efectivo.
Capítulo 20:	Revelación de información financiera sobre el sector del Gobierno general	Relevante para las entidades que pretendan revelar información adicional sobre el sector del Gobierno general.
Capítulo 21:	Presentación de información sobre presupuestos en estados financieros	Relevante para la presentación de información financiera de base de efectivo.
Capítulo 22:	Combinaciones de entidades	No es generalmente relevante para la presentación de informes de base de efectivo.

Capítulo 2: Administración del proceso

Puntos clave

Este capítulo:

- Describe algunos de los temas más amplios que pueden afectar la velocidad y el estilo de la transición a la base contable de acumulación (o devengo).
- Analiza posibles caminos de transición, incluidas las opciones para afrontar requisitos de auditoría durante el período de transición.
- Analiza las características de una transición exitosa.
- Sugiere que una entidad debe tomar en cuenta la importancia relativa de los diversos activos y pasivos al determinar su estrategia a corto plazo y considerar formas alternativas de generar la información requerida sobre otros activos y pasivos.
- Identifica una cantidad de cuestiones relativas a la adopción de la elaboración del presupuesto por devengo.
- Analiza consideraciones en el desarrollo de un plan contable para respaldar la preparación de estados financieros de base de acumulación (o devengo).

Introducción

- 2.1 Este capítulo describe algunos de los temas más amplios que pueden afectar la velocidad y el estilo de la transición a la base contable de acumulación (o devengo). A pesar de que el eje de esta directriz es la administración del cambio contable, la adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo) no se produce en forma aislada y el estilo de la transición se ve afectado por el contexto dentro del cual se produce.
- 2.2 Entre los factores que pueden influir sobre el carácter y la velocidad de la transición a la contabilidad de acumulación (o devengo) se incluyen los siguientes:
- (a) El sistema de Gobierno y el entorno político.
 - (b) Si las reformas se centran únicamente en el cambio de contabilidad o si abarcan otras reformas de escala más amplia.
 - (c) Si los cambios se producen de arriba hacia abajo o de abajo hacia arriba. Por ejemplo, los cambios impulsados por el nivel superior del Gobierno pueden ser obligatorios para todas las entidades dentro de ese Gobierno y pueden tener márgenes de tiempo fijos. Este capítulo analiza la adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo) tanto para las entidades individuales que forman el sector público como para el Gobierno como un todo (independientemente de si se preparan estados financieros para todo el Gobierno). Sin embargo, muchos de los comentarios de este capítulo son igualmente relevantes para entidades individuales que programan la transición a la contabilidad de acumulación (o devengo).
 - (d) La base de contabilidad actual que usa la entidad, la capacidad de los sistemas de información existentes y la integridad y precisión de la información existente, en especial en relación con los activos y los pasivos.

- (e) Cualquier cambio en la base contable para la elaboración del presupuesto.
 - (f) El nivel de compromiso político con respecto a la adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo).
 - (g) La capacidad y la aptitud de las personas y las organizaciones responsables de implementar los cambios.
- 2.3 Este capítulo contiene un análisis más detallado de ciertos factores clave y cómo pueden influenciar el estilo de la transición. También describe diversas opciones de transición.
- 2.4 Los impulsores clave para una implementación exitosa de las NICSP de base de acumulación (o devengo) son muy similares a los necesarios para implementar la NICSP de base de efectivo. Se han identificado los siguientes factores como impulsores clave para la implementación de las NICSP:
- (a) Contar con el apoyo y la voluntad política del Gobierno.
 - (b) Fortalecer a los organismos reguladores y normativos.
 - (c) Desarrollar las capacidades dentro de la profesión.
 - (d) Tener una estrategia clara para la implementación, con plazos claros (Asociación de Contadores Públicos Matriculados [ACCA], 2009).

La economía y el sistema de Gobierno

- 2.5 Esta sección expone algunas observaciones sobre factores que pueden influir sobre el proceso de reforma en diferentes entornos. Los subtítulos usados (por ejemplo, países desarrollados) no son necesariamente integrales ni mutuamente excluyentes.

Países desarrollados

- 2.6 Los documentos ocasionales y los documentos informativos de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) a los que se hace referencia en este capítulo describen el proceso mediante el cual los Gobiernos en algunos países desarrollados han adoptado la contabilidad de acumulación (o devengo). Christiaens, Reyniers y Rollé analizan la adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo) por parte de Gobiernos europeos (Christiaens, Reyniers y Rollé, 2010).
- 2.7 Los factores que influyen en la transición en los países desarrollados varían en gran medida. Por lo tanto, esta sección se limita a considerar el impacto de dos sistemas políticos comunes en el proceso de transición: el sistema presidencial y el sistema parlamentario.
- 2.8 En un sistema presidencial, se elige democráticamente a una persona como líder del poder ejecutivo (la rama del Gobierno que desempeña el papel de administración diaria) por un período de tiempo establecido. Esa persona no puede ser destituida por la legislatura, excepto en circunstancias excepcionales. Esta separación de poderes entre el poder ejecutivo y el legislativo implica que la legislatura proporciona una revisión independiente de los méritos de la legislación propuesta. Tal independencia es una fortaleza del sistema presidencial. Sin embargo, también puede acarrear demoras u

obstáculos para la aprobación de leyes. En los casos en los que las reformas financieras propuestas requieran cambios en la legislación, puede ser necesaria una planificación detallada, que incluya el desarrollo de una estrategia de comunicación para la legislatura, para mejorar la probabilidad de que la ley se apruebe dentro de un cierto plazo de tiempo. Además, cualquier propuesta de exigir la revisión legislativa de los presupuestos y los estados financieros en virtud del sistema financiero revisado tendría que tomar en cuenta los procesos internos de la legislatura y el tiempo posible necesario para que se den tales revisiones.

- 2.9 En un sistema parlamentario de Gobierno, el Gobierno está compuesto por el partido político que es capaz de obtener la mayoría de los votos de los miembros del Parlamento en un Parlamento con una sola cámara o de la cámara gobernante en un Parlamento de dos cámaras. El Gobierno no necesariamente controla la mayoría de los votos en el Parlamento y, por lo tanto, no siempre puede garantizar que se aprobará su ley. Puede haber un debate significativo de las cuestiones dentro del Parlamento, pero un Gobierno que desee llevar a cabo reformas en la administración financiera normalmente controla el poder ejecutivo y tiene un número suficiente de miembros dentro del Parlamento como para asegurar la aprobación de la ley. Un aspecto clave de las primeras etapas de transición dentro de un sistema parlamentario consiste en asegurarse de que haya suficiente compromiso político hacia las reformas por parte del partido o los partidos gobernantes. Una vez logrado este apoyo, también es importante centrarse en brindar información a los partidos de la oposición para hacer posible un debate informado de las propuestas y conseguir el apoyo de miembros clave de la oposición. Los tiempos de transición pueden ser significativamente más rápidos dentro de un sistema parlamentario.
- 2.10 Independientemente de que rija un sistema parlamentario o presidencial, algunas jurisdicciones funcionan con sistemas donde las reglamentaciones y las leyes que avalan la presentación de informes y la elaboración del presupuesto gubernamental son particularmente detalladas y se consideran aspectos fundamentales de la constitución. Esto puede repercutir en la transición en el sentido de que puede ser muy difícil suscitar cambios en las leyes y reglamentaciones existentes. En tales casos, se puede incitar a las entidades individuales a adoptar una contabilidad de acumulación (o devengo) y a la vez mantener los sistemas presupuestarios existentes. Con este enfoque de entidad por entidad, es posible que no se requiera la aprobación política formal de los cambios y se produzca una administración menos centralizada de las reformas. Sin embargo, cada entidad individual igual tendría que desarrollar un conjunto de políticas contables y podría necesitar directrices sobre el origen y la aplicación de normas de contabilidad fidedignas. En los casos en los que sea probable que la información financiera de tales entidades se consolide en el futuro, la especificación temprana de ciertas políticas de contabilidad por parte de entidades centrales puede evitar problemas posteriores.

Economías en transición

- 2.11 Las economías en transición a menudo están experimentando un cambio económico e institucional rápido y es posible que consideren la reforma de la administración financiera como un paso necesario en la reorganización continua del sector público. En este punto, es posible que los cambios propuestos cuenten con apoyo político. La aceptación política

del cambio significa que es más probable que se produzca una reforma generalizada (por ejemplo, cambios importantes en el sistema de administración financiera y la adopción de contabilidad de acumulación (o devengo) en todas las clases de entidades del Gobierno).

- 2.12 Algunas economías en transición tendrán registros de los activos comprados. Los registros de activos relativamente completos hace que la identificación y el reconocimiento de los activos sea una tarea mucho más fácil. Todavía tienen que desarrollarse y aplicarse políticas de contabilidad de activos (por ejemplo, es necesario aplicar umbrales de reconocimiento a los registros de activos existentes), pero hay que dedicar mucho menos tiempo y recursos a la identificación y validación de activos.
- 2.13 Durante los últimos años, el Banco Mundial y el FMI se han dedicado en forma activa a dar apoyo a los Gobiernos de países que antes eran parte de la Unión Soviética y a otros países de Europa Oriental para establecer y modernizar estructuras institucionales para administrar las finanzas públicas a medida que hacen la transición de economías planificadas en forma central a economías de mercado. Como parte de este trabajo, el Banco Mundial y el FMI han ayudado a varios de estos Gobiernos a establecer el marco institucional y legal y los sistemas de información necesarios para dar apoyo a la función del Ministerio de Hacienda. El *Treasury Reference Model*, documento sobre el modelo de referencia para la hacienda pública (Hashim y Allan, 2001), describe el progreso logrado en algunos de estos proyectos. A pesar de que el modelo de referencia para la hacienda pública se centra en la reforma de los sistemas de hacienda, las reformas en la hacienda pública por lo general van de la mano con la reforma de los sistemas presupuestarios y de información financiera.

Países en vías de desarrollo

- 2.14 Las limitaciones principales a las que se enfrentan los países en vías de desarrollo, en cuando a cambios en las bases contables usadas por las entidades gubernamentales, es probable que sean la capacidad existente de las entidades en términos de sistemas de contabilidad y personal calificado y los recursos disponibles dentro o fuera del Gobierno para desarrollar esa capacidad. Tales restricciones de recursos significan que los países en vías de desarrollo pueden ser más propensos a considerar caminos de implementación graduales.
- 2.15 Existe cierta polémica acerca de los beneficios de delegar la autoridad de administración como parte de las reformas políticas, particularmente en el contexto de los países en vías de desarrollo. Este debate no es muy pertinente para la adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo) y por lo tanto no se lo aborda en este estudio. Sin embargo, en los casos que tal delegación se produce en forma conjunta con la adopción de contabilidad de acumulación (o devengo), el éxito de la transición a la contabilidad de acumulación (o devengo) estará relacionado con el éxito de las otras reformas administrativas.
- 2.16 Es posible que los países en vías de desarrollo dependan de la ayuda externa para implementar reformas. En los casos en los que una jurisdicción depende de tal ayuda (por ejemplo, préstamos o ayuda de donantes) para dotar de recursos la transición a la contabilidad de acumulación (o devengo), la cantidad y los tipos de ayuda disponibles

pueden influir en el camino de transición. Por ejemplo, las organizaciones benéficas pueden estar dispuestas a financiar ciertos desarrollos dentro de un número limitado de entidades piloto o pueden ofrecer ayuda en forma de personal experto. En el apéndice C de este capítulo se enumeran algunos sitios web que incluyen detalles de proyectos de ayuda para la administración financiera.

- 2.17 Los países en vías de desarrollo pueden ser más proclives a usar estrategias de capacitación que se centren en el desarrollo de capacitación interna y el uso de personal de la entidad para brindar capacitación (se denomina enfoque "capacitar a los instructores"). A pesar de que el enfoque "capacitar a los instructores" es una opción para cualquier jurisdicción, es especialmente útil cuando los recursos son limitados o cuando una jurisdicción es bilingüe o plurilingüe. Con este enfoque, igual se requiere el desarrollo de material de capacitación en diversos idiomas.

Caminos de transición

- 2.18 El estilo y la velocidad de la transición pueden variar mucho entre una entidad y otra. Puede haber una amplia variedad de enfoques. Los posibles enfoques se analizan a continuación; también son posibles diversas combinaciones de estos enfoques.

Análisis de la brecha

- 2.19 Antes de considerar caminos de transición alternativos, es necesario tener una comprensión clara de la brecha entre el sistema actual y el sistema deseado de información financiera (ya sean NICSP de acumulación (o devengo) total o NICSP de base de efectivo). Los equipos regionales dentro del Banco Mundial han desarrollado una herramienta de evaluación diagnóstica denominada *análisis de la brecha*, que facilita la comparación entre las prácticas y normas de auditoría y contabilidad del sector público de un país y las normas internacionales. Los países del sur de Asia han comenzado a usar cada vez más esta herramienta de evaluación y han preparado planes de acción del país como parte de sus informes de evaluación de la brecha (SAFRM, abril de 2008).
- 2.20 Países como Azerbaiyán, India, Indonesia y Tayikistán también han utilizado esta herramienta de evaluación.

Aplicación de las reformas a entidades dentro de un Gobierno

- 2.21 Las reformas se pueden aplicar a todas las entidades del sector público dentro de un Gobierno o pueden restringirse a ciertos tipos de entidades. Por ejemplo, la implementación de la contabilidad de acumulación (o devengo) puede darse sector por sector. Puede comenzar con las entidades gubernamentales autónomas y semiautónomas que ya tienen algo de responsabilidad por la administración de los recursos bajo su control y que están fuera del sistema de contabilidad centralizado. A menudo es más sencillo obtener aprobación política para los cambios en la base contable para las entidades autónomas y posteriormente implementar esos cambios porque es menos probable que el cambio tenga consecuencias para el sistema existente de presentación de informes y elaboración del presupuesto central. En forma alternativa, los cambios pueden centrarse primero en las entidades del sector de presupuestos porque tales entidades conforman el núcleo de las actividades gubernamentales.

- 2.22 La transición a la contabilidad de acumulación (o devengo) puede ser obligatoria para ciertos tipos de entidades o voluntaria para todas o algunas de estas. Las ventajas de permitir que las entidades elijan adoptar contabilidad de acumulación (o devengo) son que las entidades individuales luego se motivan y se comprometen con el proceso de reforma. Sin embargo, las transiciones voluntarias pueden provocar dificultades en cuanto a que el uso de diferentes bases contables por parte de distintas entidades dentro de un Gobierno imposibilita la preparación de estados financieros consolidados para el Gobierno como un todo. El uso de diferentes bases contables por parte de entidades individuales dentro de un nivel de Gobierno también puede implicar diferentes regímenes de control y elaboración del presupuesto. La opción voluntaria (también denominada autoselección) se usa algunas veces cuando se busca un número pequeño de entidades piloto para probar las reformas. El uso de entidades piloto permite al Gobierno adquirir experiencia en la forma de afrontar las reformas y los problemas con los que es probable toparse, y ayuda a desarrollar un núcleo de personal capacitado.
- 2.23 Es posible diseñar diferentes caminos de transición para diferentes tipos o tamaños de entidades. Por ejemplo, se puede delegar autoridad a las entidades grandes para diseñar y supervisar el desarrollo de sus sistemas de información financiera, mientras que se puede exigir que las entidades más pequeñas sigan un camino de transición determinado centralmente, que incluya la implementación de sistemas de información financiera específicos. Por ejemplo, muchas empresas comerciales del Gobierno (GBE) ya estarán usando la base contable de acumulación (o devengo). Por lo tanto, el camino de transición para tales GBE se centraría en garantizar la uniformidad de las políticas contables y en otras cuestiones de consolidación.

Presentación de informes de todo el Gobierno

- 2.24 Cuando un Gobierno decide implementar la presentación de informes de todo el Gobierno, existen varios caminos que puede tomar. Los primeros informes de base de acumulación (o devengo) de todo el Gobierno se pueden exigir al mismo tiempo que los primeros informes de base de acumulación (o devengo) de las entidades individuales o se pueden demorar un periodo para dar más tiempo para que las entidades individuales se concentren en la transición, en los límites de la entidad que presenta los informes y en otros temas relacionados con la consolidación. Como paso intermedio, se podrían producir informes de devengo consolidados para diversos subsectores de la entidad que presenta informes para todo el Gobierno, seguidos de informes completos para todo el Gobierno. Otra opción sería preparar un estado consolidado de flujo de efectivo como paso intermedio.

Implementación paso a paso

- 2.25 La contabilidad de acumulación (o devengo) requiere el reconocimiento de todos los activos y pasivos que cumplan con la definición de activos y pasivos, y que cumplan con los criterios para el reconocimiento de activos y pasivos. Sin embargo, esto no impide que una entidad elija pasarse a la base de acumulación (o devengo) completa mediante el reconocimiento de activos y pasivos en etapas. Por ejemplo, es posible centrarse primero en el reconocimiento de activos y pasivos a corto plazo, como deudores y acreedores. A menudo a continuación se produciría el reconocimiento de propiedades, plantas y equipos,

- aunque este reconocimiento puede producirse en etapas, reconociéndose primero aquellos activos que se identifican y miden fácilmente.
- 2.26 De forma similar, el reconocimiento de pasivos puede darse en forma gradual. La deuda pública a menudo se reconoce en primer lugar porque, por lo general, una entidad tiene registros razonablemente precisos de los préstamos existentes. Las pensiones y otras obligaciones a largo plazo pueden reconocerse en etapas.
- 2.27 Khan y Mayes analizan una posible secuencia para la implementación de la contabilidad de acumulación (o devengo), incluida la presentación periódica de información financiera por parte de entidades de línea y a nivel de todo el Gobierno (Khan y Mayes, 2009). Una de las posibilidades que presentan Khan y Mayes es un enfoque en etapas, que se centre inicialmente en aquellos activos y pasivos financieros más simples de medir.

Elaboración del presupuesto por devengo

- 2.28 Si se introduce la elaboración del presupuesto por devengo como parte de las reformas (y en algunos casos, puede ser que no), el cambio en los procesos de elaboración del presupuesto pueden producirse al mismo tiempo que el cambio inicial en la presentación de informes de devengo. Sin embargo, en una cantidad de jurisdicciones la implementación de la elaboración del presupuesto de acumulación (o devengo) se llevó a cabo, como mínimo, entre uno y dos periodos después de la introducción de la presentación de informes de devengo. Esta demora a veces es necesaria para brindar a los responsables de autorizar presupuestos la seguridad de que los nuevos sistemas financieros pueden proporcionar información confiable.

Periodo de reforma

- 2.29 Por lo general, los recursos disponibles o la medida del compromiso político determinan el periodo durante el cual se produce la reforma. La duración de este periodo puede variar de una jurisdicción a otra. Los periodos de reforma pueden ser cortos (por ejemplo, de uno a tres años), medianos (de cuatro a seis años) o largos (más de seis años).
- 2.30 Un periodo de reforma corto puede ser apropiado cuando hay un fuerte apoyo político y una cantidad limitada de entidades. Los periodos de reforma medianos brindan más tiempo para la preparación de planes de implementación detallados, el desarrollo de políticas contables y la implementación y prueba de sistemas nuevos. También proporcionan un tiempo razonablemente largo para la educación de grupos, como empleados gubernamentales y políticos en lo que concierne a los cambios. Los beneficios de un periodo de implementación largo tienen que equilibrarse con los riesgos de la “pérdida del impulso de la reforma”. La pérdida del impulso de la reforma se produce cuando quienes están al frente de los cambios en las entidades gubernamentales pierden el sentido de la urgencia y el entusiasmo necesarios para implementar las reformas, especialmente si no se advierten beneficios en los comienzos del proceso.
- 2.31 Al seleccionar un margen de tiempo para la transición, un Gobierno también puede establecer etapas o fechas meta (hitos) para la consecución de diversos aspectos de las reformas. Puede exigirse que las entidades cumplan con ciertos criterios para ciertas fechas para pasar a la siguiente etapa de la implementación. Por ejemplo, puede exigirse que las entidades hayan reconocido todos los activos y pasivos principales y que tengan

sistemas de información en funcionamiento antes de que se les permita implementar reformas en la gestión de caja. A pesar de establecer hitos que supongan un reto puede tener algunos beneficios, los hitos deben ser alcanzables. Se ha identificado que los plazos de ejecución poco realistas son uno de los motivos de muchos de los fracasos en las reformas de la administración financiera pública (Pretorius y Pretorius, 2008).

- 2.32 Los Gobiernos que han adoptado una contabilidad de acumulación (o devengo) lo han hecho con márgenes de tiempo variables y, en algunos casos, en varias etapas. Por ejemplo, el Reino Unido produjo sus primeras cuentas de devengo para departamentos individuales para 1999-2000 y el primer presupuesto por devengo para 2001-2002. Se adoptó un enfoque gradual para la preparación de estados financieros consolidados para todo el sector público. Se espera que se publiquen por primera vez las cuentas del Gobierno como un todo para el 2009-2010. El Reino Unido usa el término *contabilidad y presupuestación de recursos* (RAB) para referirse a la elaboración del presupuesto y la contabilidad de acumulación (o devengo).

Transición y requisitos de auditoría

- 2.33 En los casos en los que actualmente se exija, o se vaya a exigir, que una entidad presente estados financieros auditados, la entidad tendrá que considerar las opciones posibles para cumplir con los requisitos de auditoría durante el periodo de transición. Que las opciones sean aceptables o no dependerá de los requisitos de auditoría vigentes y propuestos, incluidos los requisitos legislativos pertinentes. Las opciones para abordar los requisitos de auditoría durante el periodo de transición incluyen las siguientes:
- (a) Continuar preparando estados financieros auditados conforme a la base contable existente hasta que se complete la transición. Esto implicaría la preparación de informes paralelos durante un periodo.
 - (b) Una auditoría que haga constar que se cumple con la base contable indicada⁸. Esta opción permite que una entidad introduzca gradualmente los requisitos de las normas de contabilidad durante un periodo de tiempo.
 - (c) Preparar un conjunto no auditado ni publicado de estados financieros como prueba (a menudo en paralelo con la producción de un conjunto de estados financieros auditados conforme a la base contable existente).
 - (d) Publicar un conjunto no auditado de estados financieros como paso intermedio y por un número limitado de periodos de presentación de informes.
 - (e) Publicar un conjunto auditado de estados financieros con algunas calificaciones de auditoría. Un Gobierno puede elegir comprometerse públicamente a resolver estas cuestiones durante un periodo de tiempo establecido.
- 2.34 La naturaleza de la relación entre el poder ejecutivo y un auditor externo o independiente variará entre una jurisdicción y otra. A pesar de que es esencial que los auditores mantengan su independencia, se pueden obtener muchos beneficios si se trabaja en colaboración con el auditor al comienzo del proceso de transición. Esto podría incluir realizar consultas formales con el auditor externo sobre los caminos de transición

⁸ La opinión de la auditoría reflejará que los estados financieros se preparan de acuerdo con las políticas especificadas, excepto si la legislación requiere el uso de las palabras “refleja fielmente”.

propuestos. Es poco probable que un auditor dé una garantía absoluta de que un sistema o proceso particular cumplirá con los requisitos de auditoría. Sin embargo, es probable que el auditor pueda brindar consejos útiles con respecto a los criterios que se usarán para evaluar el sistema o proceso. Si una entidad cuenta con una función de auditoría interna, se le puede dar a esa función la responsabilidad de supervisar los aspectos de la transición y de comunicarse con los auditores externos.

- 2.35 La Fédération des Experts Comptables Européens (FEE, diciembre de 2008) examina en un documento el impacto de las cuentas de base de acumulación (o devengo) en la auditoría del sector público en Europa. Este documento incluyó los siguientes mensajes clave:
- (a) La auditoría de estados financieros sobre base de acumulación (o devengo) es más compleja y permite que el auditor tenga que tomar más decisiones que en la auditoría de estados financieros de base de efectivo.
 - (b) Tercerizar las auditorías del sector público en todo o en parte (por lo general, a firmas de auditoría del sector privado) puede ayudar a aportar conocimientos especializados a aquellas auditorías en las que dichos conocimientos no están presentes en el organismo auditor del sector público. También puede garantizar que los organismos auditores del sector público mantengan sus metodologías de auditoría en línea con las mejores prácticas del sector privado.
 - (c) El auditor (ya sea del sector público o privado) debería tener los conocimientos pertinentes de auditoría y del sector público.
 - (d) Idealmente, los auditores serán responsables de auditar una cantidad de entidades similares, ya que eso les permitirá obtener una experiencia apropiada en esos tipos de entidades.
 - (e) Es posible que los organismos profesionales responsables de realizar auditorías financieras en el sector público tengan que revisar los programas de estudios profesionales para asegurarse de que cumplan con las necesidades de las auditorías del sector público.
 - (f) Es necesaria la aplicación de normas de auditoría generalmente aceptadas para garantizar una calidad de auditoría uniforme. Como se analizó en el capítulo 1, la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) ofrece directrices sobre las mejores prácticas y las normas profesionales para entidades fiscalizadoras superiores.
 - (g) Es posible que con la introducción de los estados financieros de base de acumulación (o devengo) sea necesario intensificar los procedimientos de control de calidad en los organismos de auditoría, ya que los juicios de auditoría se vuelven más significativos.

Planes de implementación

- 2.36 Una vez seleccionado un camino de transición, la entidad tiene que, a continuación, desarrollar un plan de implementación que le permita alcanzar sus objetivos. El apéndice A de este capítulo contiene los encabezamientos clave para un plan de implementación genérico que indica muchas de las cuestiones que hace falta considerar.

Transición exitosa

- 2.37 La transición a la contabilidad de acumulación (o devengo) es un proyecto importante para la mayoría de los Gobiernos. Al igual que cualquier proyecto a gran escala, requiere una planificación y una administración cuidadosas. Es probable que la transición sea más fácil y rápida cuando las siguientes características están presentes:
- (a) Un mandato claro.
 - (b) Compromiso político.
 - (c) El compromiso de entidades centrales y funcionarios clave.
 - (d) Recursos adecuados (humanos y financieros).
 - (e) Una estructura de gestión de proyectos eficaz.
 - (f) Sistemas de información y capacidad tecnológica adecuados.
 - (g) El uso de la legislación.
- 2.38 Esta sección analiza cada una de estas características. El capítulo también incluye referencias a otros trabajos que establecieron las condiciones previas para la adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo) y factores que influyen en el éxito de los proyectos de contabilidad de acumulación (o devengo).

Un mandato claro

- 2.39 Existe la necesidad de un mandato claro por parte del nivel apropiado de Gobierno que indique qué incluirán las reformas, el tiempo previsto y la autoridad de diversos organismos del Gobierno para iniciar los cambios requeridos. Un mandato claro les da poder a los funcionarios y las entidades pertinentes para iniciar cambios y supervisar las reformas.

Compromiso político

- 2.40 Por lo general es necesario el compromiso político tanto del organismo gobernante o de los representantes elegidos que supervisan al organismo gobernante, y del partido opositor para garantizar la aprobación inicial de los cambios propuestos y para brindar apoyo continuo a los cambios si se encuentran obstáculos u oposición. Cambiar la base contable requiere considerables recursos. Si no se establece el compromiso político en las primeras etapas del proceso, la incapacidad de superar los problemas más adelante durante el proceso puede hacer que se desperdicien recursos valiosos. Como la transición puede darse a lo largo de un periodo de varios años, es posible que haya un cambio de Gobierno o que se produzcan cambios dentro del Gobierno durante el periodo de transición. Por lo tanto, es importante mantener la comunicación constante con los políticos clave a lo largo de todo el proceso.

Compromiso de las entidades centrales y los funcionarios clave

- 2.41 Uno de los motivos por los que es necesario el apoyo activo y el liderazgo de los principales políticos y funcionarios gubernamentales es que los cambios en la base contable, junto con otras reformas en la administración financiera como la devolución de autoridad para los recursos, implican cambios en la estructura del poder. Las personas clave que están preparadas para respaldar públicamente los cambios también pueden

desempeñar el papel de compondores cuando las cosas andan mal. A pesar de que tales personas clave son esenciales, es necesario evitar el riesgo de que el proyecto falle si una persona clave retira su apoyo o ya no está disponible. Las reformas financieras también pueden requerir un cambio en la cultura del servicio público. Por ejemplo, a un individuo se le puede dar más responsabilidad por la administración financiera y esperarse que comprenda y use nuevas clases de información financiera. Tales cambios de cultura llevan tiempo y esfuerzo. Conseguir el apoyo de funcionarios con cargos altos puede ayudar a este proceso.

Recursos adecuados (humanos y financieros)

2.42 Se requiere una variedad de habilidades para administrar y mantener el cambio a la base contable de acumulación (o devengo). La identificación de los tipos de habilidades necesarias y la planificación para garantizar la disponibilidad de esas habilidades es fundamental para el éxito de la transición. Por lo general, una entidad necesitará lo siguiente:

- (a) Individuos con habilidades de gestión de proyectos y administración de cambios.
- (b) Individuos que comprendan las cuestiones de las políticas contables y los requisitos de los sistemas, y que tengan experiencia en todo ello.
- (c) Personal clave que comprenda las interrelaciones entre los diferentes elementos del proceso de reforma.
- (d) Individuos con la capacidad de registrar datos en un sistema de contabilidad de acumulación (o devengo) y de extraer información del sistema y explicarla. Normalmente esto implicaría contratar personal adicional y proporcionar capacitación complementaria al personal existente (el capítulo 3, *Evaluación de las habilidades y capacitación*, analiza estas cuestiones con más detalle).
- (e) Financiación adecuada para los recursos adicionales necesarios, que incluyen la dotación de personal adicional, la adquisición de habilidades especializadas y el desarrollo y la instalación de sistemas de información financiera.

Una estructura de gestión de proyectos eficaz

2.43 La gestión de proyectos por lo general implica dividir el proyecto en varios componentes que luego pueden ser gestionados por individuos con las habilidades y la experiencia apropiadas. Un proyecto de reforma debería tener los siguientes componentes:

- (a) Un marco de trabajo o una filosofía documentados. El enfoque acordado tiene que estar documentado para formar una base coherente para la comunicación de las reformas, para ayudar al personal a comprender los motivos de los cambios y el enfoque adoptado, y para garantizar que la implementación en sí se haga conforme a estas decisiones.
- (b) Un plan de implementación formal. El carácter del plan de implementación variará según el estilo y la escala de las reformas. En el apéndice B de este capítulo se incluyen algunos ejemplos de planes de implementación (solo los encabezamientos clave) para la adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo).

- (c) Una asignación clara de responsabilidad para cada tarea y las responsabilidades y los roles respectivos de funcionarios y entidades clave.
- (d) Hitos del proyecto junto con procedimientos para controlar el desempeño de las entidades y los individuos al compararlos con esos hitos. Algunas jurisdicciones (por ejemplo, Filipinas y Tailandia) han desarrollado puntos de activación, que son una serie de criterios documentados que las entidades deben cumplir en ciertas etapas del proyecto. Estos puntos de activación forman la base para decidir si se producirá o no la devolución de recursos, y la auditoría de cada etapa pone de relieve áreas en las que existen riesgos y donde puede ser necesario adoptar medidas correctivas.
- (e) Un proceso de aprobación que detalle quién tiene autoridad para tomar decisiones particulares.
- (f) Mecanismos de coordinación y comunicación formales para distribuir información a las entidades y recabar información de ellas.
- (g) Entidades que sepan para cuáles costos adicionales, si los hubiera, recibirán financiamiento adicional. A nivel del Gobierno como un todo, el costo adicional de un proyecto importante debe incorporarse en el proceso de presupuesto.

Sistemas de información y capacidad tecnológica adecuados

2.44 La adopción de información financiera de devengo, en forma conjunta con otras reformas en el sector público, a menudo requiere cambios en un gran número de sistemas de información. Las entidades que contemplan la posibilidad de hacer una transición a la contabilidad de acumulación (o devengo) deben realizar una evaluación de todos los sistemas existentes que se vinculan al sistema de información financiera. Por ejemplo, es posible que hagan falta cambios en los siguientes sistemas:

- (a) Ingresos.
- (b) Adquisición por compra.
- (c) Viajes.
- (d) Subvenciones y beneficios.
- (e) Recursos Humanos y nómina.
- (f) Activos fijos.
- (g) Administración de bienes.
- (h) Inventario.
- (i) Deuda.
- (j) Presupuesto.
- (k) No financiero.
- (l) Controles internos y gestión de riesgos.

2.45 La evaluación de los sistemas existentes podría incluir las siguientes cuestiones:

- (a) La información actualmente incluida dentro de los sistemas.

- (b) La información adicional necesaria (incluida una evaluación de la información necesaria a fin de cumplir con las NICSP de base de acumulación [o devengo]).
 - (c) En qué medida los sistemas centralizados deberían descentralizarse (esto dependerá del marco legal subyacente a cualquier reforma más amplia).
 - (d) El grado actual de integración de los sistemas financieros y de otro tipo en comparación con el grado de integración deseado.
 - (e) Si los sistemas existentes deberían reemplazarse o adaptarse y, en caso de que deban reemplazarse, si el reemplazo debe hacerse con un sistema estándar o con un sistema de diseño personalizado.
- 2.46 Si un Gobierno está planificando introducir un nuevo sistema de administración financiera, es posible que tenga que considerar la remodelación de sus sistemas de gestión de registros para asegurarse de que sean compatibles con sus sistemas de administración financiera. Las herramientas para evaluar los sistemas y arreglos existentes se describen en Barata, Cain y Routledge (2001). Tales herramientas incluyen el uso de hojas de trabajo de evaluación que requieren que el revisor examine cuestiones como si el sistema de gestión de registros impide el acceso a los registros por parte de personal no autorizado y si un auditor puede rastrear fácilmente transacciones desde los documentos fuente, los registros de transacciones manuales, los registros de datos y los libros mayores hasta el resumen sucesivo.
- 2.47 Cheungsuk analiza la evolución de los sistemas nacionales de administración financiera en Corea (Cheungsuk, 2010).

Uso de la legislación

- 2.48 El proceso de redactar leyes y consultar con grupos clave sobre los cambios propuestos tiene muchos beneficios. El uso de la legislación proporciona autoridad formal a los cambios y demuestra la solidez del compromiso gubernamental con los cambios. El proceso de consulta que normalmente acompaña los cambios legislativos brinda la oportunidad de informar y educar a otros partidos políticos y grupos influyentes dentro del Gobierno sobre los beneficios de los cambios. La redacción de leyes representa un paso adicional en el proceso de planificación y desarrollo. Como tal, ofrece la oportunidad de revisar los cambios propuestos para garantizar que sean integrales y coherentes. Como se mencionó anteriormente en este capítulo, es posible que, con el enfoque entidad por entidad, no sea necesaria la aprobación política formal de los cambios en el sistema de información y administración financiera.

Conclusión

- 2.49 Hay una cantidad de proyectos de adopción de contabilidad de acumulación (o devengo) que han tardado más de lo previsto o se han estancado por varios motivos. Las experiencias de otros pueden proporcionar información a quienes se embarcan en tales proyectos. Por lo tanto, este capítulo incluye algunas referencias a documentos y sitios web que ilustran las experiencias de ciertos países. Por ejemplo, un curso de administración y planificación financiera, desarrollado para usar en Somalia, considera las lecciones que se pueden aprender de las fallas en la implementación de sistemas de

información (Curso en línea de capacitación a distancia sobre administración y planificación financiera somalí, 2006).

- 2.50 Las entidades que brindan ayuda financiera a los Gobiernos para los proyectos de reforma a menudo ofrecen en sus sitios web los informes de los resultados. En las referencias de este capítulo se encuentran ejemplos de tales sitios web.

Concentrar el esfuerzo para usar los recursos con inteligencia

- 2.51 La mayoría de las entidades que planifican una transición a la contabilidad de acumulación (o devengo) tiene recursos limitados. Por lo tanto, es fundamental que usen tales recursos con la mayor eficiencia y eficacia posibles. Una buena gestión de proyectos, que incluya una identificación clara de los objetivos, las responsabilidades, los plazos y las dependencias, es un aspecto importante del uso inteligente de los recursos.
- 2.52 La aplicación de la relevancia puede tener un impacto significativo en algunos aspectos de la transición, particularmente en la velocidad con que se lleve a cabo. La información es relevante si su omisión o aserción errónea podría influenciar las decisiones o evaluaciones que los usuarios hagan a partir de los estados financieros. Por ejemplo, obtener balances de apertura completos y precisos es uno de los primeros pasos en la implementación de la base de acumulación (o devengo). Identificar y valorar todos los activos y pasivos puede llevar un tiempo considerable. Sin embargo, es un paso fundamental en el proceso y, si una entidad busca un informe de auditoría sin salvedades, los balances de apertura deben estar respaldados por registros confiables y valoraciones apropiadas. Al establecer los balances de apertura, el concepto de importancia relativa puede ayudar con la identificación de aquellos activos y pasivos que serán objeto del nivel más alto de escrutinio externo.
- 2.53 Los activos y pasivos menos relevantes igual tienen que identificarse y valorarse de un modo que sea aceptable para los auditores. Sin embargo, existe la posibilidad de producir información a corto plazo aceptable usando enfoques que requieren menos tiempo y recursos que los enfoques usados para otros activos y pasivos. Las posibles soluciones provisionales que pueden ser aceptables en algunas situaciones incluyen las siguientes:
- (a) Usar una aproximación del método de valoración deseado final.
 - (b) Usar muestras para determinar la confiabilidad o precisión de la información en lugar de verificar la información que se tiene sobre cada elemento.
 - (c) Omitir temporalmente categorías específicas de activos o pasivos de la declaración de situación financiera.
- 2.54 El concepto de relevancia también se puede usar para ayudar a estructurar el proceso de consolidación y la cantidad de tiempo y esfuerzo que lleva calcular los ajustes de la consolidación. Si una categoría particular de transacciones entre entidades no es relevante, puede ser que no sea necesario eliminar las transacciones al realizar la consolidación. De un modo similar, si las diferencias entre políticas contables no producen un impacto importante, puede ser que no sea necesario realizar ajustes para alinear las políticas contables de las entidades dentro de los estados financieros consolidados.

- 2.55 Los enfoques provisionales, como los descritos anteriormente, pueden ayudar a una entidad a lograr un progreso significativo y observable en periodos cortos. Sin embargo, la entidad deberá considerar si tales enfoques le permitirán cumplir de la misma manera con sus objetivos, como una opinión de auditoría sin salvedades.

Elaboración del presupuesto por devengo

- 2.56 Este estudio se centra en la adopción de información financiera de devengo. Sin embargo, varias jurisdicciones que adoptan la contabilidad de acumulación (o devengo) para la información financiera también adoptan sistemas de autorización y elaboración del presupuesto por devengo (OCDE, 2000 y Blöndal, 2004). La *OECD Journal on Budgeting*, revista de la OCDE sobre elaboración del presupuesto, contiene artículos habituales sobre elaboración del presupuesto del sector público en jurisdicciones específicas y artículos más generales sobre cuestiones de elaboración del presupuesto por devengo (por ejemplo, si un sistema de elaboración del presupuesto por devengo puede satisfacer las necesidades de una buena política fiscal [Robinson, 2009]).
- 2.57 Un presupuesto por devengo podría respaldarse con estados financieros anticipados que incluyan declaraciones previstas de la situación financiera, el rendimiento financiero y el flujo de efectivo. Los estados financieros anticipados, incluidos los supuestos usados para prepararlos, pueden estar sujetos a revisión por parte de un organismo legislativo. Idealmente, las asignaciones o autorizaciones formales de presupuestos serán acordes con las cifras presentadas en los estados financieros anticipados o estarán vinculadas a ellos.⁹
- 2.58 No es necesario que la adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo) esté acompañada por la adopción de la elaboración del presupuesto por devengo. Algunas jurisdicciones y organizaciones internacionales han elegido conservar sus sistemas de elaboración del presupuesto existentes o han postergado la adopción de la elaboración del presupuesto de acumulación (o devengo) para periodos futuros. Por ejemplo, el Gobierno de Tasmania llevó a cabo una introducción gradual a lo largo de tres años (Departamento de Hacienda y Finanzas de Tasmania, 2000).
- 2.59 Los documentos ocasionales publicados por la IFAC registran las decisiones tomadas por una variedad de Gobiernos. Por ejemplo, el documento ocasional 5: *Contabilidad de recursos*: marco de fijación de normas de contabilidad en el sector central gubernamental del Reino Unido pone de manifiesto algunos de los argumentos clave que influyen en la decisión de adoptar un sistema de devengo, no solo para la presentación de informes, sino también para la elaboración del presupuesto. Algunas veces se argumenta que es poco probable que se obtengan en forma total los beneficios de adoptar una contabilidad de acumulación (o devengo), a menos que las reformas de devengo también incluyan la elaboración del presupuesto por devengo (Khan y Mayes, 2009).
- 2.60 En el capítulo 21 se analizan los requisitos de la NICSP 24, *Presentación de Información sobre Presupuestos en Estados Financieros*.

⁹ El proceso de elaboración del presupuesto y de búsqueda de aprobación formal para el uso anticipado de recursos de parte de una entidad legislativa o de supervisión varía de una jurisdicción a otra y de un sector a otro dentro de una misma jurisdicción. Algunas jurisdicciones hacen referencia a las autorizaciones para gastar dinero o usar recursos como asignaciones. Este estudio trata de usar terminología que abarque esta diversidad.

Documentación de cuestiones y prácticas de la elaboración del presupuesto por devengo

- 2.61 La OCDE es una fuente confiable de información sobre las prácticas de elaboración del presupuesto de los países miembros de la OCDE. Por ejemplo, OCDE (2009) ofrece una perspectiva general de las prácticas de elaboración del presupuesto y contabilidad de acumulación (o devengo) en los países miembros. Un informe de la GAO (GAO, 2007) brinda una descripción narrativa de la elaboración del presupuesto por devengo en diversos países.
- 2.62 Blöndal (2004) analizó las cuestiones técnicas asociadas con la adopción de la elaboración del presupuesto por devengo. Las cuestiones analizadas por Blöndal incluyen el tratamiento de las partidas no monetarias en las asignaciones, los sistemas de administración de efectivo, las adquisiciones de activos de capital controlante y los valores del saldo de apertura. Como indica Blöndal, estas cuestiones se relacionan en forma directa o indirecta con la capitalización y la depreciación de los activos. Blöndal también analiza las consecuencias de la elaboración del presupuesto por devengo para el establecimiento de políticas fiscales y su impacto en el papel del parlamento.
- 2.63 El informe de la GAO (GAO, 2007) examina los desafíos y las limitaciones que se han descubierto en el uso de la elaboración del presupuesto por devengo y de qué manera ciertos países han respondido a esos desafíos y limitaciones.
- 2.64 Un estudio de investigación canadiense (CICA, 2009) aborda cuestiones actuales que encaran los Gobiernos territoriales, provinciales y federal canadienses al preparar documentos de asignaciones (asignaciones y estimaciones) y documentos presupuestarios de base de acumulación (o devengo), incluida la reconciliación de presupuestos en estados financieros de acuerdo con los requisitos de información financiera pertinentes de Canadá.
- 2.65 Este capítulo identifica algunas cuestiones que las jurisdicciones deberían considerar al adoptar la elaboración del presupuesto por devengo. El capítulo 2 de este estudio analiza una serie de cuestiones asociadas con la implementación de la contabilidad de acumulación (o devengo). Muchas de las mismas cuestiones también serán pertinentes para la implementación de la elaboración del presupuesto por devengo.

Impacto sobre los procesos de aprobación y toma de decisiones

- 2.66 Los Gobiernos que adopten la elaboración del presupuesto por devengo tienen que decidir si hacer cambios mínimos a corto plazo en el sistema de asignación o si revisar y mejorar la legislación de administración financiera vigente para respaldar por completo el régimen de elaboración del presupuesto por devengo. Si es necesario realizar un cambio legislativo, entonces es probable que el margen de tiempo sea más largo.
- 2.67 Si se vuelve a diseñar el proceso de asignación, los afectados tendrán que averiguar qué tipo de control quiere ejercer el parlamento o el organismo encargado de la aprobación sobre ingresos o gastos específicos. También tendrán que considerar qué información de respaldo requieren los responsables clave de la toma de decisiones. Además de brindar información sobre las consecuencias para el flujo de efectivo de una decisión presupuestaria, un sistema de elaboración del presupuesto por devengo pueden brindar a

los responsables de la toma de decisiones información sobre el impacto de tal decisión sobre la deuda y el superávit o déficit operativo.

- 2.68 Los encargados de la toma de decisiones también pueden enfrentarse a nuevas decisiones. Como la elaboración del presupuesto por devengo pone de manifiesto el gasto inmediato asociado con las decisiones de donar activos, cancelar deudas o emitir préstamos concesionarios, estas decisiones tienen que incorporarse en el proceso de toma de decisiones del presupuesto.
- 2.69 La elaboración del presupuesto por devengo plantea preguntas interesantes acerca de la medida en la que se financian gastos no monetarios como la depreciación. Por ejemplo, si una entidad debería recibir financiación adicional si su gasto de depreciación aumenta debido a la revaluación de un activo. Estas cuestiones se tienen que considerar en el contexto del proceso presupuestario para que las entidades comprendan cuáles fluctuaciones en los gastos se financiarán y cuáles no (véase Administración Federal de Finanzas, 2008, y Departamento de Hacienda de Queensland, 2002).

Impacto en las medidas fiscales

- 2.70 A pesar de que la adopción de la elaboración del presupuesto de acumulación (o devengo) no requiere que las medidas fiscales tengan base de acumulación (o devengo), como el sistema de elaboración del presupuesto brinda información sobre medidas fiscales, es probable que la adopción de una elaboración del presupuesto por devengo conduzca a una reconsideración de la forma en que está formulada la política fiscal y el tipo de medidas fiscales utilizadas.
- 2.71 La elaboración del presupuesto por devengo ofrece una variedad de medidas analíticas para la política fiscal, pero no exige ninguna en particular. Se pueden usar indicadores clave de los estados financieros (como saldo operativo, saldo de caja y patrimonio neto) como indicadores fiscales. Las jurisdicciones individuales toman decisiones sobre hasta qué punto requieren información sobre elaboración del presupuesto en efectivo dentro de su marco de elaboración del presupuesto por devengo y las medidas particulares que usarán. La elaboración del presupuesto por devengo incluso puede propiciar el uso de una variedad más amplia de indicadores. Khan analiza las maneras en las que ciertos Gobiernos han usado la información provista por presupuestos por devengo para seleccionar indicadores fiscales (Khan, próximamente disponible).
- 2.72 Tanto el MEFP 2001 como el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC, 1995) recomiendan ciertas medidas de políticas fiscales con base de acumulación (o devengo). El MEFP 2001 identifica el saldo operativo neto como medida sumaria de la sostenibilidad continua de las operaciones del Gobierno y los préstamos netos como un indicador del impacto de las actividades del Gobierno en otros sectores de la economía.
- 2.73 Robinson analiza las cuestiones que pueden surgir al implementar una política fiscal sólida con un sistema de elaboración del presupuesto por devengo (Robinson, 2009).

Presupuestar para las ganancias y las pérdidas

- 2.74 Los cambios en el importe en libros de los activos y pasivos que surgen de la revaluación, el deterioro del valor o las fluctuaciones de la moneda extranjera pueden provocar

dificultades. A corto plazo, las entidades pueden ser incapaces de controlar tales variaciones. Si el proceso de aprobación del presupuesto formal pone límites a los gastos totales, los cambios imprevistos en las valoraciones de los activos podrían hacer que las entidades no cumplieran con los presupuestos aprobados. Sin embargo, es posible diseñar un sistema de aprobaciones que incorpore un proceso de aprobación automático para ciertos cambios en los activos y pasivos.

Clasificación de presupuestos

- 2.75 Cualquier cambio en el sistema de elaboración de presupuestos ofrece la oportunidad de revisar las clasificaciones de presupuestos. Si la clasificación del presupuesto es compatible con los requisitos del MEFP 2001 y el SEC 1995, la necesidad de realizar ajustes improvisados es limitada.

Canadá

- 2.76 Canadá, como estudio de caso, describe algunas cuestiones de implementación interesantes. La experiencia del Gobierno de Canadá demuestra que el proceso de adopción de una elaboración del presupuesto por devengo puede ser prolongado. A pesar del debate continuo a lo largo de varios años con respecto al uso de una contabilidad de acumulación (o devengo) en las asignaciones y la elaboración del presupuesto, y de un fuerte respaldo de la Oficina del Auditor General de Canadá y un comité parlamentario clave, el Comité de Cuentas Públicas de la Cámara de los Comunes para esta propuesta, diversos Gobiernos no se comprometieron plenamente con la idea de que a nivel del departamento como un todo las asignaciones y la elaboración del presupuesto fueran totalmente por devengo.
- 2.77 Algunos de los factores que contribuyeron a esta falta de entusiasmo fueron la complejidad y el costo del proyecto. La complejidad se ve muy influenciada por la necesidad de volver a diseñar el proceso de asignación y la información proporcionada para respaldar las asignaciones.
- 2.78 En 2006, el Comité Permanente de Operaciones y Estimaciones Gubernamentales recomendó al Gobierno adoptar una contabilidad de acumulación (o devengo) plena para la elaboración del presupuesto y las asignaciones (Cámara de los Comunes, Canadá, 2006). El Comité también hizo recomendaciones más detalladas con respecto a la implementación. Las sugerencias del Comité se exponen en su informe al Gobierno e incluyen las siguientes:
- (a) La creación de una Oficina de Implementación de Proyectos con un mandato y responsabilidades claras para implementar la contabilidad de acumulación (o devengo) en la elaboración del presupuesto y las asignaciones.
 - (b) El desarrollo de un plan de capacitación y comunicaciones para funcionarios financieros (que ponga de manifiesto las nuevas posibilidades que ofrece la contabilidad de acumulación (o devengo) a través del énfasis en la administración de los recursos públicos, los activos y los pasivos).
 - (c) El suministro de sesiones de información para los miembros del Parlamento para que puedan familiarizarse con los principios generales de la contabilidad de

acumulación (o devengo) y los cambios que provoca en los documentos presupuestarios y de estimaciones.

- (d) Un margen de tiempo sugerido de cinco años para completar el proyecto.
 - (e) Consultas con los miembros del Parlamento sobre el formato sugerido para la presentación de información sobre asignaciones.
- 2.79 El Gobierno posteriormente propuso un enfoque de dos fases para el uso de la contabilidad de acumulación (o devengo) en las asignaciones y la elaboración del presupuesto a nivel departamental (Gobierno de Canadá, 2007). El Gobierno propuso que la primera fase se centrara en el desarrollo de un modelo de elaboración del presupuesto y asignaciones de base de acumulación (o devengo) y la segunda en la implementación del modelo. El Gobierno observó que la evidencia surgida de las reuniones recientes del Comité Permanente sobre Estimaciones y Operaciones Gubernamentales sobre la cuestión de las asignaciones y la elaboración del presupuesto por devengo sugería que cinco años es un margen de tiempo razonable para el desarrollo de un modelo y la implementación de cambios subsiguientes en los sistemas, los procesos y la legislación, así como también para el desarrollo y las previsiones de directrices sobre el nuevo modelo.
- 2.80 En concordancia con la propuesta del Gobierno de adoptar asignaciones y presupuestos por devengo, desde ese momento, diez departamentos piloto han presentado su plan comercial anual de base de acumulación (o devengo).

Plan contable

Introducción

- 2.81 El desarrollo de un nuevo plan contable es un paso clave en la adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo). Un plan contable bien planificado puede ayudar a la generación eficiente de información financiera para una variedad de propósitos.
- 2.82 Un plan contable es un sistema de codificación sistemática para la clasificación y codificación de transacciones y eventos dentro del sistema contable. Define la organización de los libros mayores usados dentro del sistema contable. Los tipos de clasificaciones que permite un plan contable pueden incluir clasificaciones económicas, funcionales, administrativas y regionales, así como también clasificaciones más detalladas para centros de costos, programas, proyectos, producción y resultados.
- 2.83 El plan contable no se usa únicamente en la preparación de los estados financieros externos. También se puede usar para respaldar la preparación de informes de administración internos, la preparación de información reglamentaria y el seguimiento de gastos comparándolos con los presupuestos y la preparación de informes fiscales (por ejemplo, el *Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2001*[MEFP],¹⁰ el Sistema Europeo de Cuentas [SEC] 1995 y el Sistema Cuentas Nacionales [SCN], 2008). A fin de eliminar la reclasificación innecesaria de datos financieros o la duplicación de la

¹⁰ Se espera que en breve se publique una versión 2008 del MEFP.

anotación de datos, es útil que el plan contable pueda respaldar una serie de requisitos de presentación de informes gubernamentales.

- 2.84 Una vez establecido, el plan contable se convierte en un componente fundamental del procesamiento de información financiera, desde las tareas simples como pagar cuentas hasta las actividades complejas como la presentación de información financiera. Como está incorporado en las actividades de procesamiento de la entidad, cambiarlo se vuelve costoso. Por lo tanto, es esencial diseñarlo meticulosamente para permitir que cambie y crezca, y para cumplir con las diversas necesidades de presentación de informes de la entidad. Por consiguiente, al desarrollar un plan contable, las entidades deben tomar en cuenta, como mínimo, los siguientes puntos:
- (a) Los requisitos de las NICSP relativos a la revelación de activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo.
 - (b) La necesidad de que las definiciones sean lo suficientemente claras para que las transacciones estén clasificadas adecuadamente.
 - (c) Si, en la actualidad o en el futuro, se prevé que el plan contable respalde el control de los gastos en comparación con los presupuestos (aunque el presupuesto continúe en base de efectivo).
 - (d) Si, en la actualidad o en el futuro, también se tiene previsto que el plan contable respalde la presentación de informes fiscales del Gobierno.
 - (e) El proceso por el cual el plan contable se actualizará en forma anual para tomar en cuenta los nuevos desarrollos en la presentación de informes financieros.
 - (f) La medida en la que las entidades individuales deberían poder modificar o ampliar el plan contable.
 - (g) Cualquier requisito legislativo relevante.

Clasificación de presupuestos

- 2.85 En un sistema bien diseñado, el plan contable debería incorporar la clasificación de presupuestos (Khan y Mayes, 2009). De la misma manera que el plan contable es un sistema de codificación sistemático para la clasificación y codificación de transacciones y eventos dentro del sistema de contabilidad, la clasificación de presupuestos es un sistema de codificación sistemático para la clasificación y codificación de transacciones y eventos dentro del sistema de presupuestos. Si el plan contable incorpora el sistema de presupuestos, incluirá todas las cuentas especificadas en la clasificación de presupuestos, junto con otras cuentas necesarias con fines de contabilidad y presentación de informes (por ejemplo, activos, pasivos e ingresos).
- 2.86 En la Argentina, los sistemas de contabilidad y presupuestos gubernamentales están en su mayor parte integrados. El vínculo entre el presupuesto, el plan contable y la presentación de informes sobre las diferencias entre los informes financieros y los presupuestos se analiza en el documento ocasional 7 (IFAC, 2004).
- 2.87 Khan y Mayes también observan que si un Gobierno pasa a la contabilidad de acumulación (o devengo) y a la elaboración del presupuesto por devengo en forma simultánea, en ese caso se puede esperar que el plan contable y la clasificación de presupuestos estén unificados, al nivel apropiado de agrupación.

- 2.88 Si un Gobierno elige informar según una base contable de acumulación (o devengo), pero presupuestar sobre la base de efectivo (o efectivo modificado), el plan contable combinado será más complicado, ya que deberá poder generar informes según una base contable de acumulación (o devengo) y una base contable de efectivo.

Paso de la contabilidad de efectivo a la contabilidad de acumulación (o devengo)

- 2.89 El plan contable que requiere una entidad que presenta informes de base contable de efectivo es más simple que el plan contable que necesita una entidad que presente informes de base de acumulación (o devengo). Sin embargo, una entidad que presenta informes de base de efectivo puede adoptar un plan contable que sea compatible con la contabilidad de acumulación (o devengo) y, por lo tanto, facilitar una posterior transición a la base de acumulación (o devengo).
- 2.90 El modelo de referencia para la Hacienda Pública recomienda que los sistemas de hacienda pública se diseñen de modo que permitan mejoras en la información contable a disposición de los responsables de la toma de decisiones (Banco Mundial, 2001). Por consiguiente, recomienda adoptar una estructura de cuentas de base de acumulación (o devengo) incluso cuando el Gobierno propone informar durante algún periodo de base de efectivo.

Plan contable central

- 2.91 Cuando varias entidades individuales deben proporcionar información a una entidad central para la preparación de estados financieros consolidados o para otros fines de presentación de informes, lo habitual es tener un plan contable central. Sin embargo, incluso en un entorno federal, donde no existe tal requisito para la presentación de informes, un plan contable unificado puede resultar útil, dados los costos de desarrollar planes contables y la conveniencia de poder generar datos a través de las EFP de forma rentable. Este plan contable central debe tener las siguientes características:
- (a) Satisfacer las necesidades tanto de las entidades individuales como centrales.
 - (b) Proporcionar una estructura uniforme para codificar transacciones financieras.
 - (c) Permitir suficiente flexibilidad para que las entidades individuales lo adapten a sus requisitos particulares.
- 2.92 En muchos países, el plan contable es el enfoque tradicional para la armonización de la contabilidad. Algunos planes contables armonizados existen desde hace décadas. En tal situación, se recomienda enfáticamente basar los proyectos en una mejora de este plan contable.
- 2.93 El plan contable central tiene que desarrollarse a principios del proceso de adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo) para dar tiempo a que las entidades individuales lo adapten a sus propias necesidades. Al especificar los productos finales que necesitan del software de contabilidad, las entidades individuales tienen que incorporar los requisitos de sus planes contables. Si la entidad tiene pensado comprar software de contabilidad, es importante asegurarse de que el plan contable del software brinde suficiente flexibilidad para las necesidades de la entidad.

- 2.94 El nivel de flexibilidad concedido a las agencias individuales varía de una jurisdicción a otra. En Suecia se desarrolló un plan contable estándar, pero no se le dio carácter obligatorio (Lundquist, 2001). A las agencias suecas se les permitió adaptar el plan contable. En Suiza, a pesar de su estructura fuertemente federal, el núcleo del plan contable (los primeros cuatro dígitos) es obligatorio para todas las entidades.

Requisitos legislativos

- 2.95 Es posible que haya requisitos legislativos o constitucionales que rijan el plan contable. Por ejemplo, en 1997 la Asamblea General de Georgia aprobó la Local Government Uniform Chart of Accounts and Reporting Act, ley sobre la presentación de informes y planes contables uniformes para el Gobierno local. Esta ley exigía que el Departamento de Asuntos Comunitarios de Georgia desarrollara un plan contable uniforme para que usaran los Gobiernos locales del estado. Todos los Gobiernos de los municipios y condados de Georgia, y las organizaciones controladas por ellos, deben cumplir con las disposiciones estipuladas en el plan contable uniforme.

Mantenimiento de plan contable

- 2.96 Luego del desarrollo de un nuevo plan contable, es necesario asignar responsabilidades para su administración diaria y para evitar los cambios no autorizados. La administración diaria incluye establecer, eliminar o modificar cuentas o códigos y publicar actualizaciones para el plan contable. Es posible que también hagan falta directrices y supervisión para garantizar el uso uniforme de los códigos.
- 2.97 En Deloitte (2009) se presenta una explicación sobre cómo pueden funcionar el Gobierno central y la posesión de un plan contable.

Ejemplos

- 2.98 En los siguientes documentos se encuentra información sobre el desarrollo de los planes contables y los formatos de presentación de informes en ciertas jurisdicciones:
- (a) Bosnia (Vickland y Nieuwenhuijs, 2005).
 - (b) Bulgaria (OCDE, 2004).
 - (c) Canadá (Trabajos Públicos y Servicios Gubernamentales de Canadá, 2010).
 - (d) República de Sudáfrica (Ministerio de Hacienda Nacional, 2004).
 - (e) Suecia (Lundquist, 2001).
 - (f) Emiratos Árabes Unidos (Emiratos Árabes Unidos, 2005).
 - (g) Varios (PEM PAL, 2008).

Presentación de informes fiscales

- 2.99 Estadísticas de Finanzas Públicas (EFP) es un sistema de presentación de informes de base de acumulación (o devengo). Las EFP también imponen requisitos sobre el plan contable que debe usarse. A pesar de que hay algunas diferencias entre los requisitos del MEFP 2001 y las NICSP de base de acumulación (o devengo), es posible desarrollar un

plan contable que puede admitir ambos grupos de requisitos de presentación de informes. De hecho, algunos Gobiernos que adoptan la contabilidad de acumulación (o devengo) comienzan con el plan contable EFP y lo amplían para garantizar el cumplimiento de las NICSP. En el apéndice C de este capítulo se incluyen ejemplos de proyectos para desarrollar o revisar planes contables.

- 2.100 El IPSASB ha reconocido la importancia de la presentación de informes de las EFP para los Gobiernos y ha trabajado con el FMI para identificar y reducir gradualmente las principales diferencias entre las NICSP, *Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas* (MEFP, 2001), el Sistema Europeo de Cuentas (SEC, 1995) y el Sistema Nacional de Cuentas 2008 (SNC, 2008). Algunas de las diferencias entre las NICSP y otros sistemas de presentación de informes se exponen en *Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) y las bases estadísticas para la presentación de informes financieros: un análisis de las diferencias y recomendaciones para la convergencia* (IPSASB, enero de 2005).
- 2.101 Para que un plan contable respalde la presentación de informes de las EFP deberá incluir tanto la clasificación económica como las clasificaciones funcionales, lo que incluye fondo, función y programa, unidad de organización, ubicación, actividad, carácter y objeto alineados con las Clasificaciones de las Funciones de Gobierno (CFG).

Otros sistemas de clasificación

- 2.102 Es posible que las entidades que usan sistemas de clasificación estándar como el código de abastecimiento de la OTAN y el Sistema de Clasificación Industrial de América del Norte (NAICS) tengan que alinear el plan contable con estos sistemas.

El impacto de la adhesión a la UE sobre la elaboración del presupuesto, el control y la auditoría

- 2.103 La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ha publicado un estudio que describe la experiencia de ciertos estados miembros al integrar requisitos y procedimientos presupuestarios nacionales y de la Comunidad Europea (OCDE 1998a, OCDE 1998b). La preparación para convertirse en miembro de la UE (por ejemplo, capacitación adicional para el personal y desarrollo de nuevos sistemas de información) se puede combinar exitosamente con reformas financieras más generalizadas. Una consecuencia de convertirse en miembro de la UE es que, por lo general, es necesario hacer más hincapié en los sistemas de control interno y en la auditoría interna.

Referencias

Comentarios de la ACCA al IPSASB sobre la información financiera con una contabilidad sobre base contable de efectivo, julio de 2009.

<http://www.accaglobal.com>

Barata, K., Cain, P. y Routledge, D., *Principles and Practices in Managing Financial Records: A Reference Model and Assessment Tool*. Documento sobre los principios y las prácticas en la gestión de registros financieros: un modelo de referencia y una herramienta de evaluación, International Records Management Trust, Rights and Records Institute, Londres, Reino Unido, marzo de 2001.

<http://www.infodev.org/>

<http://www.irmt.org/resources/mfrsr.pdf>

Blöndal, Jon., *Issues in Accrual Budgeting*. Documento sobre cuestiones de elaboración del presupuesto de acumulación (o devengo), OECD Journal on Budgeting, revista de la OCDE, volumen 4, número 1, ISSN 1608-7143, 2004.

<http://www.oecd.org>

Campos, E. y Pradhan, S., *Evaluating Public Expenditure Management Systems: An Experimental Methodology with an Application to the Australia and New Zealand Reforms*. Documento sobre los sistemas de gestión para evaluar el gasto público: una metodología experimental aplicada a las reformas de Australia y Nueva Zelanda, Journal of Policy Analysis and Management, volumen 16, número 3: 423–445, 1997.

Instituto Canadiense de Contadores Públicos (CICA). *Accrual Budgeting by Canadian Federal, Provincial and Territorial Governments*. Informe de investigación sobre la elaboración del presupuesto de acumulación (o devengo) por los Gobiernos canadienses federales, provinciales y territoriales, 2009.

<http://www.cica.ca>

Oficina de Auditoría de las Islas Caimán. Informe especial del auditor general sobre el estado de la presentación de informes sobre responsabilidad financiera, abril de 2008.

<http://www.gov.ky>

Certificado en administración y planificación financiera. Texto de estudio unidad 5b, curso de capacitación a distancia en línea sobre administración y planificación financiera somalí, 2006.

www.somaliodl.net

Cheungsuk, H., *Analyzing e-Financial Management reform in Korea*. Documento sobre la reforma de la administración financiera electrónica en Corea, consultado el 20 de septiembre de 2010.

<http://www.consolidation.unisi.it>

Christiaens, J., Reyniers, B. y Rollé, C., *Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study*. Estudio comparativo sobre el impacto de las NICSP

en la reforma de los sistemas de información financiera gubernamental, *International Review of Administrative Sciences*, 76: 537–554, septiembre de 2010.

<http://ras.sagepub.com>

Red CIGAR (Comparative International Governmental Accounting Research), noviembre de 2006, *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity*. Documento sobre la reforma contable en el sector público: imitación, moda pasajera o necesidad, Evelyne Lande y Jean-Claude Scheid, editores.

<http://www.iae.univ-poitiers.fr>

Comisión de las Comunidades Europeas, Bruselas, 21.6.2007 COM (2007) 343 final, Comunicación de la comisión. Informe sobre los avances en la modernización del plan contable de la Comisión Europea al 31 de marzo de 2007.

<http://ec.europa.eu>

Comisión de las Comunidades Europeas, Bruselas, 04.07.2006 COM (2006) 358 final, Comunicación de la comisión. Informe sobre los avances en la modernización del plan contable de la Comisión al 31 de marzo de 2006.

<http://ec.europa.eu>

Comisión de las Comunidades Europeas, Bruselas, 18.8.2004 COM (2004) 565 final, Comunicación de la comisión, Informe sobre los avances en la modernización del plan contable de la Comisión Europea al 30 de junio de 2004.

Comisión de las Comunidades Europeas, Fondo Monetario Internacional, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, Naciones Unidas y Banco Mundial, *Sistema de cuentas nacionales, 2008*. Bruselas/Luxemburgo, Washington, D.C., París, Nueva York, 2008.

<http://unstats.un.org>

Deloitte, *Developing or redesigning the chart of accounts*. Documento sobre el desarrollo o rediseño de planes contables, consultado el 16 de septiembre de 2009.

<http://www.deloitte.com>

Diamond Jack, documento de trabajo del FMI WP/02/240, *Performance Budgeting – Is Accrual Accounting Required?* Documento sobre la elaboración del presupuesto por actividades y la necesidad o no de implementar una contabilidad de acumulación (o devengo), 2002.

www.imf.org

Dorotinsky, B., *Implementing Financial Management Information System Projects: The World Bank Experience*. Documento sobre la implementación de proyectos de sistemas de información de administración financiera y la experiencia del Banco Mundial.

www1.worldbank.org/publicsector/egov/ReinventingGovWorkshop/dorotinsky.ppt

The Federal Finance Administration, *The New Accounting Model of the Swiss Confederation*. Artículo sobre el nuevo modelo contable de la Confederación Suiza, *OECD Journal on Budgeting*, revista de la OCDE, volumen 8, número 1, julio de 2008, pp. 84–121(38).

<http://www.oecd.org/>

FEE, Implementation of Accrual Accounting: The Impact on Public Sector Audit. Artículo sobre la implementación de la contabilidad de acumulación (o devengo) y el impacto en las auditorías del sector público, diciembre de 2008.

<http://www.uquebec.ca>

Comité Asesor sobre Normas de Contabilidad del Gobierno, *A Study on Gap Analysis of Indian Government Accounting with International Standards.* Estudio sobre el análisis de la brecha entre la contabilidad del Gobierno de la India y las normas internacionales, noviembre de 2008.

www.gasab.gov.in/pdf/Gap_Analysis.pdf

Gobierno de Canadá, *Government Response to the Twelfth Report of the Standing Committee on Public Accounts, Public Accounts of Canada 2006.* Documento con la respuesta del Gobierno al 12.º informe del comité permanente sobre cuentas públicas, Cuentas Públicas de Canadá, abril de 2007.

<http://www.parl.gc.ca/common/index.asp?Language=E>

Hashim, A. y Allan, B., *Treasury reference model.* Documento sobre el modelo de referencia del Ministerio de Hacienda, publicaciones del Banco Mundial, 2001.

http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Treasury_refence_model.pdf

Hepworth, N., *Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government.* Documento sobre las condiciones previas para una implementación exitosa de la contabilidad de acumulación (o devengo) en el Gobierno central, *Public Money and Management*, volumen 23, edición 1, 37–44, 2003.

<http://www.cipfa.org.uk/pt/pmm/index.cfm>

Ministerio de Hacienda, *Aligning Budgets, Estimates and Resource Accounts: Consultation Paper on the Proposed New Framework.* Documento de consulta sobre la alineación de presupuestos, estimaciones y cuentas de recursos y el nuevo marco propuesto, 2008.

<http://www.hm-treasury.gov.uk/>

Cámara de los Comunes, Canadá, *Accrual Budgeting and Appropriations in the Federal Government.* Documento sobre elaboración del presupuesto de acumulación (o devengo) y asignaciones en el Gobierno federal, informe del Comité Permanente sobre Estimaciones y Operaciones del Gobierno, Hon. Diane Marleau, presidente de los miembros del parlamento, diciembre de 2006.

<http://cmte.parl.gc.ca>

Federación Internacional de Contadores (IFAC).

<http://www.ifac.org>

Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) y las Bases Estadísticas para la Presentación de Informes Financieros: un análisis de las diferencias y recomendaciones para la convergencia, enero de 2005.

Documento ocasional 5: *Contabilidad de recursos: marco de fijación de normas de contabilidad en el sector central gubernamental del Reino Unido,* junio de 2002.

Documento ocasional 6: *La modernización de la contabilidad del Gobierno en Francia: la situación actual, los problemas, el punto de vista*, enero de 2003.

Documento ocasional 7: *El sistema de contabilidad gubernamental en Argentina*, enero de 2004.

Khan, A. y Mayes, S., *Transition to Accrual Accounting*. Nota técnica sobre la transición a la contabilidad de acumulación (o devengo), Fondo Monetario Internacional, Departamento de Asuntos Fiscales, septiembre de 2009.

<http://www.imfbookstore.org/>

Khan, A., (en prensa), *Accrual Budgeting: selected issues*. Documento sobre cuestiones específicas de la contabilidad de acumulación (o devengo).

Kraan, D.J., Wehner, J., Richter, K., *Budgeting in Estonia*. Documento sobre la elaboración del presupuesto en Estonia, OECD Journal on Budgeting, revista de la OCDE, volumen 8, número 2, septiembre de 2008, pp. 87–126 (40).

<http://www.oecd.org>

Local Government and Public Service Reform Initiative (LGI), *Fast Track, Municipal Fiscal Reform in Central and Eastern Europe and the Former Soviet Union*. Documento sobre el tratamiento urgente de la reforma fiscal municipal en Europa Central y del Este y la ex Unión Soviética, editado por George M. Guess, 2007.

<http://lgi.osi.hu>

Lundqvist, K., *Accrual Accounting in Swedish Central Government*. Documento sobre la contabilidad de acumulación (o devengo) en el Gobierno central sueco, Autoridad Sueca de Administración Financiera, 2001.

<http://www.esv.se>

Proyecto del Ministerio de Finanzas de la República Eslovaca: *Providing advisory services for improving accounting and reporting systems of public finance*. Prestación de servicios de asesoramiento para la mejora de los sistemas contables y de información financiera. Informe final; fecha: 27 de octubre de 2007.

<http://www.finance.gov.sk/en>

Ministerio de Hacienda Nacional, República de Sudáfrica, *Introduction to the New Economic Reporting Format*. Documento de introducción al nuevo formato de presentación de información económica, 2004.

<http://scoa.treasury.gov.za>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

<http://www.oecd.org>

Accrual Accounting and Budgeting Practices in Member Countries: Overview. Documento sobre las generalidades de la contabilidad de acumulación (o devengo) y las prácticas de elaboración del presupuesto en los países miembros, Simposio internacional de

contabilidad de acumulación (o devengo) y elaboración del presupuesto, París, 13 y 14 de noviembre de 2000.

Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments. Documento sobre las cuestiones clave y los desarrollos recientes en la elaboración del presupuesto y la contabilidad de acumulación (o devengo), Simposio internacional de contabilidad de acumulación (o devengo) y elaboración del presupuesto, París, 6 y 7 de mayo de 2002.

Overview of Accrual Accounting and Budgeting Practices in Individual Countries. Documento sobre las generalidades de la contabilidad de acumulación (o devengo) y las prácticas de elaboración del presupuesto en países individuales, 9.º Simposio anual de la OCDE sobre acumulación (o devengo) en el Sector Público, París, 2 y 3 de marzo de 2009.

Evaluación del Sistema de Administración de Gastos Públicos de Bulgaria, julio de 2004.

OECD Journal on Budgeting

Documento Sigma número 19, Effects of European Union Accession—Part I: Budgeting and Financial Control. Documento sobre los efectos de la adhesión a la Unión Europea, parte I: elaboración del presupuesto y control financiero, OCDE (97) 163, 1998a.

Documento Sigma número 20, Effects of European Union Accession—Part II: External Audit. Documento sobre los efectos de la adhesión a la Unión Europea, parte II: auditoría externa, OCDE (97) 163, 1998b.

Ouda, H., *A Prescriptive Model of the Transition to Accrual Accounting in Central Government.* Documento sobre el modelo prescriptivo de la transición a la contabilidad de acumulación (o devengo) en el Gobierno central, *International Journal of Governmental Financial Management*, volumen X, número 1, 2010.

<http://www.scribd.com/doc/32869867/A-Prescriptive-Model-of-the-Transition-to-Accrual-Accounting-in-Central-Government>

Pretorius, C. y Pretorius, N., *Review of Public Financial Management Reform Literature.* Revisión de literatura sobre reforma de la administración financiera pública, Londres: DFID, 2008.

<http://www.dfid.gov.uk>

Public Expenditure Management Peer Assisted Learning Network (PEM PAL), Comunidad de Prácticas Comunes sobre Presupuesto (Budget Community of Practice), 2008.

www.pempal.org

Trabajos Públicos y Servicios Gubernamentales de Canadá, *Government-wide Chart of Accounts.* Plan contable del Gobierno como un todo, consultado en 2010.

<http://www.tpsgc-pwgsc.gc.ca>

Departamento de Hacienda del Gobierno de Queensland. Documento sobre política de depreciación, mayo de 2002.

<http://www.enterprise-architecture.info/Images/Documents/mfo-depreciation.pdf>

Robinson, M., *Accrual Budgeting and Fiscal Policy*. Documento sobre elaboración del presupuesto por acumulación (o devengo) y política fiscal, OECD Journal of Budgeting, revista de la OCDE, volumen 2009/1, 2009.

<http://www.oecd.org>

Rumania, Ministerio de Finanzas Públicas, Disposición del Ministerio de Finanzas Públicas (MPF) número 1917/2005, *Methodological standards regarding the organization and accounting guidance of the public entities, of the chart of accounts and of the application instructions*. Documento sobre normas metodológicas relativas a la organización y las directrices contables de las entidades públicas, de los planes contables y de las instrucciones de aplicación (O.M. número 1.186/29.12.2005 Rumania), 2005.

<http://mpira.ub.uni-muenchen.de/6690/>

South Asia Region Financial Management (SARFM), boletín informativo, abril de 2008, volumen 1, número 1.

<http://www.worldbank.org>

Departamento de Hacienda y Finanzas de Tasmania, *Accrual Budget & Financial Management—Email Bulletin 03*. Boletín por correo electrónico sobre presupuesto por acumulación (o devengo) y administración financiera, septiembre de 2000.

<http://www.tenders.tas.gov.au>

Departamento de Hacienda y Finanzas de Tasmania, *Accrual Budget and Financial Management Project, Project Review and Closure Report*. Proyecto sobre presupuesto por acumulación (o devengo) y administración financiera, revisión del proyecto e informe de cierre, mayo de 2004.

<http://www.egovernment.tas.gov.au>

The Federal Finance Administration, *The New Accounting Model of the Swiss Confederation*. Artículo sobre el nuevo modelo contable de la Confederación Suiza, OECD Journal on Budgeting, revista de la OCDE, volumen 8, número 1, julio de 2008, pp. 84–121(38).

<http://www.oecd.org>

Parlamento Escocés, Comité de Finanzas, 7.º informe 2001, *Resource Accounting and Budgeting*. Informe sobre elaboración del presupuesto y contabilidad de recursos, FI/01/R7, 2001.

Emiratos Árabes Unidos, Ministerio de Finanzas e Industria, *Shifting from a “Budget Classification” to a more comprehensive “Chart of Accounts”*. Documento sobre el cambio de una clasificación por presupuesto a un plan contable más integral, 2005.

<http://www.uae.gov.ae/mofi>

Oficina Nacional de Auditoría (ONA) del Reino Unido, *IPSAS—Preparing for Audit*. Documento sobre las NICSP y la preparación para una auditoría, 2007.

www.nao.org.uk/guidance

Oficina de Responsabilidad Gubernamental de los Estados Unidos (GAO), informe al Comité sobre Presupuesto, Senado de los EE. UU., Cuestiones de Presupuesto, *Accrual Budgeting Useful in Certain Areas but Does Not Provide Sufficient Information for Reporting on Our*

Nation's Longer-Term Fiscal Challenge. Informe sobre la elaboración del presupuesto por acumulación (o devengo), su utilidad en ciertas áreas y su falta de información suficiente para presentar información financiera sobre el desafío fiscal a más largo plazo de los Estados Unidos, diciembre de 2007.

<http://www.gao.gov>

Vickland, S., y Nieuwenhuijs, I., *Critical Success Factors for Modernizing Public Financial Management Information Systems in Bosnia and Herzegovina*. Artículo sobre los factores de éxito decisivos para modernizar los sistemas de información de la administración financiera pública, publicado en línea en Wiley InterScience, 2005.

<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/pad.354/abstract>

Banco Mundial, Auditoría y Contabilidad del Sector Público, *A Framework for Comparison to International Standards*, marco para la comparación con las normas internacionales, Región del Sur de Asia, Unidad de Administración Financiera, marzo de 2008.

<http://web.worldbank.org>

Plan de implementación genérico: pasos clave

Iniciación del proyecto

- Documentar el proyecto y obtener aprobación para este.
- Designar el comité directivo.
- Preparar un plan detallado para el proyecto.
- Designar un equipo para el proyecto.
 - Patrocinador del proyecto.
 - Director del proyecto.
 - Equipo del proyecto (director o líder de equipo y otro personal).
 - Identificar los recursos necesarios.
 - Obtener los recursos necesarios.

Alcance y planificación detallados

- Documentar los procesos, procedimientos y requisitos legislativos existentes (incluidos los sistemas y las políticas contables existentes).
- Identificar los cambios o áreas de cambio propuestos (incluidos los sistemas y las políticas contables propuestos).
- Planificación de los sistemas.
 - Identificar la estructura y titularidad de los sistemas propuestos.
 - Identificar los requisitos del sistema (sistemas existentes y nuevos).
 - Identificar los requisitos de control.
 - Identificar las interfaces necesarias.
 - Desarrollar el plan contable.
 - Desarrollar interfaces (si corresponde).
- Presentación de informes.
 - Desarrollar nuevos requisitos de presentación de informes.
- Auditoría.
 - Comunicarse con el auditor externo para evaluar el impacto de los cambios sobre el proceso de auditoría.
 - Identificar el papel de la auditoría interna durante el proceso de cambio.
- Desarrollar un plan de comunicaciones.

- Preparar estrategias de capacitación (por ejemplo, equipo de trabajo, contabilidad de acumulación (o devengo) y conocimientos de informática).
- Desarrollar estrategia de gestión de cambios.

Fase de implementación

- Iniciar las estructuras de presentación de informes y las responsabilidades de gestión de proyectos.
- Implementar sistemas nuevos o cambios en el sistema.
- Implementar interfaces.
- Desarrollar políticas de contabilidad detalladas.
- Desarrollar o modificar políticas y procedimientos de administración financiera de apoyo.
- Implementar roles y responsabilidades.
- Capacitar.
- Obtener aprobación para pasar a nuevos sistemas.
- Implementar otros proyectos por fases (por ejemplo, se puede planificar en fases el reconocimiento de categorías específicas de activos o pasivos).

Presentación de informes

- Desarrollar una presentación de informes interna y externa mejorada.
- Desarrollar medidas de rendimiento financiero y no financiero.
- Revisar los controles y procedimientos que respaldan la integridad de la información financiera y no financiera.

Fuentes de información sobre los planes de implementación

Plan para implementar la contabilidad de acumulación (o devengo) dentro de una jurisdicción que previamente usaba una contabilidad de acumulación (o devengo) modificada: Estrategia de información financiera (FIS) en la guía de estrategia de implementación del Gobierno Federal de Canadá, enero de 1999.

<http://www.tbs-sct.gc.ca>

Plan para preparar estados financieros anuales: Guía de mejores prácticas de la ANAO, Preparación de Estados Financieros, 1996.

<http://www.anao.gov.au>

Plan para implementar la declaración 34 de la GASB dentro de un Gobierno estatal: Perspectiva general del plan de implementación de la declaración 34 de la GASB del Estado de Michigan, julio de 2000.

Plan para integrar sistemas financieros: Plan de implementación e integración de sistemas del Servicio de Contabilidad y Finanzas del Departamento de Defensa (DFAS), octubre de 2000.

<http://www.dfas.mil>

Banco Asiático de Desarrollo, Informe y recomendación del Presidente (RRP) al Directorio sobre un proyecto de préstamo propuesto a la República de Maldivas para el fortalecimiento del sistema de contabilidad público: MLD 34290, agosto de 2002. El informe incluye un cronograma de implementación de un proyecto para introducir un Sistema de Contabilidad Público (PAS) computarizado, de doble entrada y de base de efectivo con un libro mayor central.

<http://www.adb.org>

Comisión de las Comunidades Europeas, Bruselas, 18.08.2004, COM (2004) 565, Comunicación de la comisión, Informe sobre los avances en la modernización del plan contable de la Comisión Europea al 30 de junio de 2004.

<http://www.europarl.europa.eu>

Deloitte, *Mastering the Transformation, New Public Management, Accrual Accounting and Budgeting*. Documento sobre cómo dominar la transformación, la nueva gestión pública, la contabilidad de acumulación (o devengo) y la elaboración del presupuesto, octubre de 2004. El informe incluye sugerencias para la implementación y la gestión del proceso.

<http://www.deloitte.com>

Comité Asesor sobre Normas de Contabilidad del Gobierno, *India, Roadmap and Transition Path to Accrual Accounting*. Documento sobre el camino de transición a la contabilidad de acumulación (o devengo) que sugiere un plan de acción para la transición del sistema actual de efectivo a la base contable de acumulación (o devengo).

<http://www.gasab.gov.in>

http://www.gasab.gov.in/pdf/Roadmap_final%20Copy_01%20Dec%2007.pdf

Khan y Mayes (2009) contiene una lista de actividades clave de implementación y la posible planificación de etapas para la implementación.

<http://www.imf.org>

Report on Assessment of the Existing System of Accounting and Financial Reporting and its Current Capacities. Informe sobre la evaluación del sistema actual de contabilidad y la información financiera junto con sus capacidades actuales, PHP Partners cjsc, septiembre de 2008. El informe incluye un apéndice que explica las medidas a tomar para desarrollar normas de contabilidad para el sector público de la República de Armenia. Planes e informes de implementación de las NICSP en las agencias de las Naciones Unidas: este sitio web brinda acceso a informes y documentos de decisiones relacionadas con las NICSP de agencias individuales del Sistema de las Naciones Unidas y otros materiales (por ejemplo, directrices) preparados en relación con su transición a las NICSP.

<https://fb.unsystemceb.org>

UNICEF *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Project Implementation Plan. Proyecto de implementación del plan de las NICSP*, julio de 2009.

<http://www.unicef.org>

Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD), *IPSAS Adoption Strategy*. Documento sobre la estrategia de adopción de las NICSP, septiembre de 2009.

Este documento propone una estrategia para la adopción de NICSP en vistas de la decisión del PNUD de reprogramar su plazo para la adopción para el 2012. Describe el enfoque del PNUD para alcanzar sus objetivos relacionados con las NICSP, resume el reciente análisis de la brecha y recomienda una estrategia de entrega por fases para la adopción de las NICSP.

<http://www.undp.org/>

Organización Meteorológica Mundial (OMM), *Implementation of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*. Documento sobre la implementación de las NICSP, junio de 2008.

ftp://ftp.wmo.int/Documents/SESSIONS/EC/EC-LX/English/DOCs/pdf/d08-2_en.pdf

Apéndice C

Sitios web con detalles de proyectos de asistencia de administración financiera

<http://www.adb.org/Publications>

<http://www.usaid.gov>

<http://www.sagric.com.au>

<http://www.worldbank.org>

<http://www.dgmarket.com/tenders/>

Capítulo 3: Evaluación de las habilidades y capacitación

Puntos clave

- Todo el personal involucrado en la transición a la contabilidad de acumulación (o devengo) debería comprender los motivos del cambio, ser capaz de implementar los cambios de los cuales es responsable, manejar los nuevos sistemas y procedimientos, y entender la información producida.
- Las entidades tienen que evaluar el impacto de los cambios en las competencias necesarias en puestos relevantes y desarrollar una estrategia que incluya capacitación para mejorar las habilidades, pero que no se limite a ello.
- Las opciones para contrarrestar las brechas en las competencias incluyen contratación, asesores, desarrollo de cursos externos y capacitación para el personal existente.
- Se requieren materiales de información y actividades de difusión independientes para educar y crear conciencia en grupos, como los políticos y los medios.

Introducción

- 3.1 Este capítulo analiza temas relacionados con la identificación, el diseño y la distribución de capacitación bajo los siguientes títulos:
- (a) Identificación de los grupos destinatarios.
 - (b) Identificación de las necesidades de capacitación.
 - (c) Estrategias de capacitación.
 - (d) Distribución de la capacitación.
 - (e) Evaluación y valoración.
 - (f) Capacitación en diferentes disciplinas.
 - (g) Capacitación continua.
 - (h) Enseñanzas aprendidas.
 - (i) Informar a los políticos y los medios.
- 3.2 A pesar de que este capítulo se centra en la capacitación, algunas de las cuestiones que se plantean también son relevantes en relación con el concepto más amplio de desarrollo de las capacidades. El desarrollo de capacidades incluye el desarrollo de recursos humanos, institucional y del marco legal e internacional. La capacitación es un aspecto del desarrollo de recursos humanos.
- 3.3 La adopción exitosa de la contabilidad de acumulación (o devengo) (en todo o en parte) y los cambios asociados en los sistemas no se pueden dar sin un personal apropiadamente capacitado. Además, es fundamental la capacitación sobre los beneficios de la contabilidad de acumulación (o devengo) y la toma de conciencia general con respecto a las reformas y los beneficios esperados; la gente tiene que estar convencida de los beneficios o no entenderá el propósito de las reformas. Tal capacitación tiene que darse

en todos los niveles del Gobierno y las entidades individuales tienen que apropiarse de ella e impulsarla, al menos parcialmente. El desarrollo de una estrategia de capacitación eficaz y la distribución de una capacitación apropiada de acuerdo con esa estrategia son elementos esenciales de la gestión de los riesgos de la transición. Los riesgos de la transición a la contabilidad de acumulación (o devengo) se relacionan con que el proyecto no genere los beneficios esperados, que supere el presupuesto o que no cumpla con los plazos. Por lo tanto, el desarrollo de estrategias de capacitación y la implementación de programas de capacitación se deben identificar como hitos del proyecto.

- 3.4 Al igual que con cualquier reforma importante o cambio en los sistemas, para poder obtener todos los beneficios del cambio es importante que el personal realice las siguientes acciones:
- (a) Comprenda los motivos de los cambios, el diseño de la reforma, el enfoque de la implementación y las consecuencias de la reforma (la capacitación es una manera de implementar una estrategia de comunicación).
 - (b) Comprenda las cuestiones prácticas de implementar las reformas en su propia entidad y sea capaz de implementar los cambios.
 - (c) Sea capaz de manejar los sistemas y procedimientos luego de la implementación (tanto a nivel centralizado como descentralizado).
 - (d) Sea capaz de usar la información generada por los nuevos sistemas.
- 3.5 Además de cambios en las habilidades específicas requeridas, la implementación de cambios en los sistemas de administración financiera también puede requerir cambios culturales o de mentalidad. Por ejemplo, se puede esperar que los funcionarios públicos de nivel superior asuman una responsabilidad mucho mayor por la administración financiera de una entidad y es posible que haya cambios en la cantidad de empleados necesarios. Es importante que en el desarrollo de técnicas de capacitación y comunicaciones se traten tanto los aspectos técnicos como los culturales del cambio. Las entidades que experimentan cambios generalizados, como los asociados con la transición a una contabilidad de acumulación (o devengo), pueden beneficiarse con un enfoque estructurado de los individuos, los equipos y las subentidades individuales del estado actual al estado deseado futuro. Este proceso, que normalmente se denomina gestión de cambios, no se trata específicamente en este estudio, pero sí en otros lugares (por ejemplo, Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo [PNUD], 2006).

Identificación de los grupos destinatarios

- 3.6 La identificación de grupos destinatarios y el desarrollo de estrategias de capacitación para cada grupo destinatario significan que la capacitación se puede adaptar a las necesidades de grupos específicos. El número de grupos destinatarios identificados dependerá del tamaño de la organización y de los recursos disponibles. Cuando los recursos son limitados, pueden ser necesarios grupos destinatarios más amplios y una capacitación más generalizada.

- 3.7 Aunque la naturaleza y la composición de los grupos destinatarios variará de una entidad a otra, los siguientes ejemplos pueden ayudar a las entidades a identificar grupos destinatarios apropiados.

Ejemplos de grupos destinatarios dentro de un Gobierno central:

- Políticos y usuarios legislativos.
- Organismos públicos de control.
- Entidades centrales (por ejemplo, auditoría, personal).
- Analistas financieros o de presupuesto en entidades financieras.
- Jefes de departamento o entidades.
- Gerentes de nivel superior.
- Gerentes operativos.
- Gerentes de finanzas.
- Personal de finanzas.
- Personal general.
- Medios.

Ejemplos de grupos destinatarios dentro de una entidad individual¹¹:

- Equipo de implementación de la reforma.
- Gerencia de nivel superior.
- Gerentes de programa.
- Apoyo administrativo para los gerentes de programa.
- Gerentes de finanzas de nivel superior.
- Funcionarios de finanzas.
- Auditores internos.
- Operadores del sistema.
- Gerentes de activos (por ejemplo, gerentes de inventario y bienes).
- Grupos de apoyo funcional (por ejemplo, personal de compras).

- 3.8 El propósito de la capacitación de grupos destinatarios puede variar. Por ejemplo:
- (a) Concientizar a los líderes clave del Gobierno con respecto a la función, el propósito y los objetivos de la reforma reafirmará el apoyo político.

¹¹ Algunos de estos grupos destinatarios también pueden ser pertinentes a nivel del Gobierno como un todo.

- (b) La gerencia y otros miembros del personal tienen que comprender sus funciones y responsabilidades dentro del contexto de las reformas, sus responsabilidades dentro de sus subsistemas y las relaciones entre los distintos subsistemas.

Identificación de las necesidades de capacitación

- 3.9 La evaluación de las "necesidades" implica identificar las discrepancias entre las capacidades existentes y las capacidades deseadas después de las reformas, y determinar la prioridad relativa de las discrepancias.
- 3.10 Para identificar necesidades de capacitación, es necesario observar el impacto de las reformas sobre el tipo de habilidades, conocimientos y conductas (denominados en forma colectiva competencias) necesarios para distintos tipos de cargos. Muchas reformas incluyen la descentralización de funciones y esto puede tener un fuerte impacto sobre las competencias necesarias.
- 3.11 Las competencias son más útiles cuando se expresan en términos de resultados y conducta. Las competencias se pueden expresar en niveles (por ejemplo, el nivel 1 se podría usar para indicar habilidades centrales y el nivel 2 para indicar habilidades avanzadas), pero tales niveles no necesariamente se vincularán en forma directa con categorías particulares dentro del sistema de remuneración del sector público. Por lo general, es una combinación de competencias, experiencia y responsabilidad lo que determina las categorías y la paga de los individuos y los puestos de trabajo. A pesar de que el desarrollo de un marco de competencias puede llevar cierto tiempo, la existencia de un marco genérico para ciertos puestos del sector público permite que las entidades individuales desarrollen con más facilidad sus propios marcos de competencias y facilita la identificación de necesidades de capacitación.
- 3.12 Entre algunas de las referencias útiles para el desarrollo de competencias se pueden citar las siguientes:
 - (a) *Financial and Accountancy Competences Framework: Report by Working Group*. Documento sobre el marco sobre competencias financieras y contables: informe del grupo de trabajo (Ministerio de Hacienda, 2000). Este documento incluye ejemplos de competencias genéricas para diversos puestos financieros y contables dentro del sector público, y explica de qué manera esas competencias se relacionan con las calificaciones nacionales pertinentes.
 - (b) *Principles and Practices in Managing Financial Records: A Reference Model and Assessment Tool*. Documento sobre los principios y las prácticas en la gestión de registros financieros: un modelo de referencia y una herramienta de evaluación (Barata, Cain y Routledge, 2001). Este documento proporciona una matriz de habilidades para evaluar las habilidades y los conocimientos necesarios en diferentes niveles para la gestión de registros financieros.
 - (c) *Hacia contadores profesionales competentes* (IFAC, 2003). Este documento explora el tema de la competencia del contador y ofrece un análisis de los enfoques usados por diversas instituciones de contabilidad de todo el mundo. El documento define el término competencia, proporciona directrices para asociaciones de contabilidad sobre la adaptación de sus propias calificaciones a un enfoque basado en competencias y evalúa varias cuestiones en torno de los enfoques basados en

competencias y de qué manera se los puede abordar. El marco dentro del documento agrupa dos enfoques diferentes para desarrollar contadores profesionales competentes: El análisis funcional, que se centra en los resultados de rendimiento (contadores que desempeñan funciones y realizan tareas en el lugar de trabajo según normas definidas) y un segundo enfoque que se centra en capacidades como conocimientos, habilidades y destrezas.

- 3.13 Una vez que se han identificado las habilidades que requiere el nuevo sistema, estos requisitos se pueden comparar con las habilidades y la experiencia disponibles. Puede ser útil diferenciar entre las habilidades que se requieren normalmente en el sector privado y las que se relacionan exclusivamente con el sector público. Esto podría ser útil si fuera probable una contratación a gran escala del sector privado.
- 3.14 Cuando una entidad pasa de una base de efectivo a una base contable de acumulación (o devengo), sufre cambios en los tipos de conocimientos necesarios y en la forma en la que se administra y funciona la organización. En una base contable de efectivo, es común que muchas funciones de contabilidad y administración se gestionen centralmente y que las entidades individuales tengan una autoridad limitada sobre los activos y otros recursos. En este tipo de entorno, las habilidades contables no tienen gran demanda y como consecuencia puede haber una grave escasez de personal con las calificaciones contables necesarias para implementar la contabilidad de acumulación (o devengo).
- 3.15 Sin embargo, la capacitación tendrá que centrarse en algo más que en las habilidades contables. En el servicio público, por lo general, la capacitación tiene dos componentes diferentes:
- (a) Un componente técnico que refleja los conocimientos y las habilidades a dominar.
 - (b) Un componente institucional o del entorno que refleja los valores, las políticas y las prácticas del servicio público.
- 3.16 En otras palabras, no es suficiente que el personal domine los aspectos técnicos de la contabilidad de acumulación (o devengo) y la gestión de la información. Debe comprender los motivos de su implementación y las reglas, las políticas y las nuevas normas del Gobierno. La adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo) normalmente también está acompañada por el traspaso de responsabilidades de administración financiera a los gerentes de programa. Si no comprenden los fundamentos de los cambios no pueden tomar la iniciativa, ser críticos ni sentirse responsables.
- 3.17 Una vez que se identifican las brechas entre las habilidades y la experiencia actualmente disponibles y aquellas necesarias para implementar y manejar los nuevos sistemas, el siguiente paso es considerar formas alternativas de cumplir con esas necesidades de capacitación y, en caso de ser apropiado, desarrollar estrategias de capacitación.

Estrategias de capacitación

- 3.18 Las opciones para reducir la brecha entre las capacidades del personal existente y las capacidades necesarias incluyen las siguientes:
- (a) Contratación del sector privado.

- (b) Contratación de otras entidades del sector público.
 - (c) Uso de asesores y contratistas.
 - (d) El desarrollo de cursos universitarios (y de otro tipo).
 - (e) El suministro de capacitación para el personal.
 - (f) Seminarios y talleres organizados por entidades auditoras externas.
- 3.19 Los recursos disponibles determinarán la adecuación de diversas estrategias de capacitación. Por ejemplo, si los recursos son limitados, es posible que la capacitación dure más tiempo y que se use al personal existente para desarrollar e impartir los programas de capacitación. Los tipos de sistemas y de software elegidos también tendrán un impacto sobre las estrategias de capacitación. Por ejemplo, si se usan soluciones de software listas para usar o enfoques normativos de la industria es probable que el fabricante u otros proveedores privados ya hayan desarrollado material de capacitación para respaldar el producto o el enfoque.
- 3.20 Este capítulo se centra en las cuestiones relacionadas con la capacitación del personal existente.

Contratación del sector privado

- 3.21 La capacidad de una entidad de contratar personal calificado de afuera del sector público dependerá del estado del mercado laboral en el momento y de la capacidad del sector público de ajustarse a la remuneración y a otros términos y condiciones de empleo del sector privado.
- 3.22 También dependerá de si los individuos con experiencia en el sector privado perciben que tienen las habilidades y la experiencia apropiadas para pasarse al entorno del sector público. La movilidad de individuos entre los sectores público y privado aumenta cuando los requisitos de información financiera y de los sistemas subyacentes son similares en ambos sectores. Normalmente habrá alguna diferencia en la información financiera entre los dos sectores. Sin embargo, las entidades del sector público pueden elegir un estilo de reforma que minimice estas diferencias e incremente la probabilidad de transferencia de personas, sistemas y recursos de capacitación entre sectores.
- 3.23 El alto grado de similitud entre muchas NICSP y las NIIF equivalentes ha facilitado el intercambio de conocimientos y personal entre los sectores público y privado. La adopción internacional generalizada de las NIIF significa que ahora hay individuos con un buen conocimiento de las NIIF en muchas jurisdicciones.

Uso de asesores y contratistas

- 3.24 A corto plazo, el uso de asesores y contratistas puede ser una manera eficiente de satisfacer las necesidades inmediatas de recursos o de obtener ayuda especializada. Algunos de los factores a tener en cuenta para obtener el máximo beneficio de los asesores incluyen los siguientes:
- (a) La identificación temprana de personal calificado para trabajar junto a los asesores.

- (b) El uso de un acuerdo formal para transferir conocimientos al personal permanente.
 - (c) El desarrollo de equipos y mecanismos para que se pueda producir esta transferencia de conocimientos.
 - (d) El uso de pautas y procedimientos de control para garantizar la sostenibilidad en la transferencia de conocimientos.
- 3.25 Cuando hay escasez de asesores en un campo específico, el costo de usarlos puede ser muy alto en relación con el costo de capacitar al personal existente. Sin embargo, incluso en tales casos, el uso de un número limitado de asesores experimentados junto con el personal interno puede tener beneficios. Por ejemplo, el uso de asesores en sistemas especializados puede reducir el riesgo de que se hagan configuraciones inadecuadas y que posteriormente haya que corregirlas.

Contratación de otras entidades del sector público

- 3.26 Los individuos que trabajan para otras entidades del sector público que recientemente han hecho una transición a la contabilidad de acumulación (o devengo) es probable que tengan experiencia y habilidades sumamente relevantes.

Desarrollo de cursos universitarios (y de otro tipo)

- 3.27 El desarrollo de cursos personalizados para el sector público para que ofrezcan instituciones académicas o instituciones de capacitación de otro tipo requiere una importante inversión de tiempo y otros recursos. Sin embargo, cuando la cantidad de personal que requiere capacitación justifica el desarrollo de cursos personalizados, se pueden producir los siguientes beneficios:
- (a) Mayor relevancia de la capacitación para los participantes.
 - (b) Los conocimientos adquiridos se pueden aplicar en forma directa; el alumno no tiene necesidad de evaluar en qué medida el material del curso es relevante para el entorno del sector público.
 - (c) Después de la inversión inicial de tiempo, se requiere poco esfuerzo del Gobierno.
 - (d) El curso es un recurso a largo plazo que se puede desarrollar y refinar para mantenerse a la par con otros cambios en el sector público.
- 3.28 Los cursos desarrollados en forma conjunta con instituciones académicas o de capacitación pueden ser generales o específicos. Por ejemplo, se podría desarrollar un curso general como un curso introductorio sobre contabilidad gubernamental. Este tipo de curso estaría a disposición de los empleados gubernamentales y de la población estudiantil más amplia; de ese modo aumentaría la concientización sobre la contabilidad gubernamental entre posibles empleados futuros. Se pueden desarrollar cursos más específicos compuestos por varios módulos para grupos concretos de empleados. Por ejemplo, un programa podría constar de una combinación de módulos centrales y un número de módulos opcionales.

El suministro de capacitación para el personal

- 3.29 Se puede brindar las siguientes capacitaciones al personal existente:
- (a) Seminarios y talleres dictados por organismos de contabilidad profesionales.
 - (b) Cursos formales brindados por instituciones académicas e instituciones de capacitación de otro tipo (tal capacitación se puede ofrecer como parte de un programa formal de licencia por estudios).
 - (c) Cursos desarrollados y ofrecidos por dependencias de capacitación del Gobierno (estos cursos también se pueden poner a disposición de entidades individuales que deseen personalizar los materiales).
 - (d) Conferencias, talleres y seminarios internos por parte de entidades individuales.
- 3.30 Los posibles temas de capacitación incluyen los siguientes:
- (a) Perspectiva general de las reformas.
 - (b) Concientización general sobre las reformas y beneficios previstos.
 - (c) Principios generales de la contabilidad de acumulación (o devengo).
 - (d) Código de ética y código de conducta.
 - (e) Gobernanza corporativa.
 - (f) Contabilidad de acumulación (o devengo).
 - (i) Normas y políticas de la contabilidad gubernamental.
 - (ii) Preparación de estados financieros.
 - (iii) Cumplimiento de los requisitos de la auditoría interna y externa.
 - (iv) Plan contable.
 - (v) Contabilidad de activos.
 - (g) Administración de activos, pasivos, ingresos y gastos.
 - (h) Controles internos con el nuevo sistema.
 - (i) Capacitación en sistemas.
 - (j) Gestión de proyectos.
- 3.31 Se puede proporcionar material desarrollado internamente a las entidades individuales para minimizar el esfuerzo necesario para la personalización. Las entidades centrales también pueden elegir dar detalles de instructores calificados para diversos aspectos de la capacitación. Sin embargo, a menudo son las entidades individuales las responsables de identificar sus propias necesidades de capacitación y de decidir cómo satisfacerlas. Por ejemplo, si hay varias entidades implementando los mismos sistemas financieros, un grupo o entidad central puede organizar cursos y talleres personalizados específicos para ese sistema financiero. Sin embargo, normalmente cada entidad sería responsable de determinar la medida de su participación en tal capacitación y de seleccionar qué individuos participarán.

Distribución de la capacitación

- 3.32 Las entidades tienen una cantidad de decisiones relacionadas con la capacitación por tomar, entre ellas:
- (a) Temas y contenido de la capacitación.
 - (b) Proveedor interno o externo (o alguna combinación, como “capacitar a los instructores”).
 - (c) Método de distribución.
 - (d) Momento oportuno para la capacitación.
- 3.33 Los métodos de distribución podrían incluir una combinación de lo siguiente:
- (a) Capacitación en el aula guiada por instructores.
 - (b) Capacitación multimedia basada en computadora (CBG) (guiada por instructor o al propio ritmo).
 - (c) Programas de educación a distancia en línea.
 - (d) Talleres.
 - (e) Capacitación en el trabajo (pasantías).
- 3.34 La opción de capacitación deberá tener en cuenta el costo, las limitaciones de tiempo y la posibilidad de que se exima al personal de trabajar para realizar la capacitación.
- 3.35 El enfoque “capacitar a los instructores”, por medio del cual se capacita a los propios empleados de una entidad para que se desempeñen como instructores de otros empleados, es una manera económica de difundir el material desarrollado en forma externa. Los beneficios del enfoque “capacitar al instructor” incluyen los siguientes:
- (a) Costo más bajo que usar asesores para capacitar a todo el personal.
 - (b) Un número mayor de empleados de la entidad comprende el material de capacitación a un nivel exhaustivo.
 - (c) Es posible que los empleados sean más receptivos a que los entrenen sus colegas.
 - (d) Cuando dentro de una jurisdicción se habla más de un idioma, este enfoque facilita brindar capacitación bilingüe o plurilingüe.
 - (e) Los instructores se convierten en recursos expertos para la entidad y son útiles mucho tiempo después de que la entidad se ha pasado a la contabilidad de acumulación (o devengo).
- 3.36 Sin embargo, el enfoque “capacitar a los instructores” conlleva algunos riesgos. Los posibles problemas con este enfoque incluyen los siguientes:
- (a) Es posible que los empleados seleccionados para ser instructores porque tienen cierta competencia técnica no se sientan cómodos en la función.
 - (b) Los instructores pueden no transmitir el mensaje tan bien como los instructores externos experimentados.

- (c) Las responsabilidades permanentes de los instructores dentro de la organización pueden no dejarles tiempo suficiente para desempeñar la función formativa.
- 3.37 Si se usa el enfoque de “capacitar a los instructores”, se puede aumentar su compromiso asegurándose de que estén convencidos de la importancia de los cambios y de la necesidad de la capacitación.
- 3.38 El momento elegido para la capacitación es importante. Si es demasiado temprano en el proceso de transición, el personal puede olvidar lo que aprendió y necesitar cursos de repaso. A pesar de que la capacitación general puede comenzar hasta un año antes de la implementación, cierta capacitación (por ejemplo, la capacitación en sistemas) se impartirá mejor justo antes de la implementación. Los temas como el uso de la información financiera generada por los nuevos sistemas pueden ser necesarios tanto antes como después de la implementación.

Evaluación y valoración

- 3.39 Se puede usar una revisión de la capacitación posterior a la implementación para evaluar la eficacia de la capacitación impartida y para analizar la necesidad de capacitación adicional.
- 3.40 Las cuestiones planteadas por los auditores en las opiniones y cartas de gerencia también pueden indicar hasta qué punto se necesita capacitación adicional.

Capacitación en diferentes disciplinas

- 3.41 Al desarrollar estrategias de capacitación para diversos grupos de empleados, es recomendable que una entidad considere capacitar a ciertos grupos de empleados en diferentes disciplinas, por ejemplo, al personal de compras y cuentas por pagar. La capacitación en diferentes disciplinas hace referencia a la práctica de capacitar empleados en dos o más áreas. La capacitación en diferentes disciplinas implica que el personal está más consciente de los vínculos entre las diversas actividades. También puede permitir que los empleados de un área trabajen en otras áreas para aliviar grandes volúmenes de trabajo o falta de personal.

Capacitación continua

- 3.42 Por lo general, es necesaria una capacitación continua en administración financiera. Es necesario incorporar un resumen del sistema nuevo y de las responsabilidades de administración financiera de diversos empleados en programas introductorios para los empleados nuevos y en cursos de repaso regulares para otro tipo de personal.
- 3.43 Luego de la introducción de la contabilidad de acumulación (o devengo), la entidad tendrá que desarrollar políticas y procedimientos para respaldar el manejo de los sistemas y la gestión de los riesgos financieros. Las directrices y los manuales de políticas actualizados son una forma de capacitación que ayuda a los empleados a desempeñar sus tareas.

Enseñanzas aprendidas

- 3.44 Un estudio preparado en nombre del Consejo del Ministerio de Hacienda de Canadá identificó algunas “enseñanzas aprendidas” clave de entidades del sector público que ya

se habían pasado a sistemas de contabilidad de acumulación (o devengo) (Hickling Corporation, 1997). Estas enseñanzas aprendidas incluyeron lo siguiente:

- (a) Es casi imposible sobreestimar la cantidad de capacitación necesaria.
- (b) Prever el movimiento de personal durante la implementación, ya que esto incrementa la carga sobre la capacitación y podría demorar la implementación del proyecto.
- (c) La capacitación es mejor cuando se usan datos reales porque es más significativa para el personal que la está recibiendo.
- (d) Intentar un enfoque integrado de la capacitación, que permita a los participantes de diferentes áreas laborales para plantear qué hacen y cómo interactúan.

Referencias

Oficina Nacional de Auditoría Australiana (ANAO), Informe de auditoría de gestión de activos n.º 41, *Financial Control and Administration Audit Across Agency*. Informe sobre auditoría de administración y control financiero en toda la agencia, 1998.

<http://www.anao.gov.au>

Barata, K., Cain, P. y Routledge, D., *Principles and Practices in Managing Financial Records: A Reference Model and Assessment Tool*. Documento sobre principios y prácticas de la gestión de informes financieros: modelo de referencia y herramienta de evaluación. International Records Management Trust, Rights and Records Institute, Londres, Reino Unido, marzo de 2001.

<http://www.irmt.org>

Barrett, P. J., *Financial Management in the Electronic Era: The Australian Experience*. Documento sobre la administración financiera en la era electrónica: la experiencia australiana, Seminario de Gobierno Electrónico y Administración Financiera, Kuala Lumpur, octubre de 1997.

Uso de capacitación en Canadá, *FIS Training Strategy*. Documento sobre la estrategia de capacitación en FIS, Oracle Cluster Group, marzo de 2000.

Consejo del Ministerio de Hacienda de Canadá, Estrategia de información financiera (FIS) en el Gobierno Federal de Canadá, *Implementation Strategy Guide*. Guía sobre estrategias de implementación, enero de 1999.

Hickling Corporation, *Financial Information Strategy: Study of the Implementation of Full Accrual Accounting in Government Organizations, Lessons Learned*. Estudio sobre la estrategia de información financiera y sobre las enseñanzas aprendidas con la implementación de una contabilidad de acumulación (o devengo) total en organizaciones del Gobierno, preparado para: Consejo del Ministerio de Hacienda de Canadá, Secretaría, ref. de Hickling: 6615, marzo de 1997.

<http://www.tbs-sct.gc.ca>

Ministerio de Hacienda, *Financial and Accountancy Competences Framework: Report by Working Group*. Documento sobre el marco sobre competencias financieras y contables: informe del grupo de trabajo, julio de 2001.

<http://archive.treasury.gov.uk>

Ministerio de Hacienda, *Resource Accounting Training and Trigger Point 3 Assurance – Review Paper*. Documento sobre capacitación en contabilidad de recursos y aseguramiento, julio de 2001.

<http://www.hm-treasury.gov.uk>

Federación Internacional de Contadores (IFAC).

<http://www.ifac.org>

Competency Profiles for Management Accounting Practice and Practitioners. Documento sobre perfiles de competencia para profesionales de contabilidad gerencial, diciembre de 2001.

Documento de educación internacional, IEP 2 *Towards Competent Professional Accountants*.
Documento sobre la formación de contadores profesionales competentes, abril de 2003.

KPMG Slovensko spol. s r.o. y PricewaterhouseCoopers, Ministerio de Finanzas de la República Eslovaca, proyecto: *Providing advisory services for improving accounting and reporting systems of public finance*. Informe sobre el suministro de servicios de asesoría para mejorar los sistemas de presentación de informes y contabilidad de finanzas públicas, informe final, octubre de 2007.
www.finance.gov.sk/en/

Comité de Cuentas Públicas del Reino Unido, *Select Committee on Public Accounts Twenty-Ninth Report*. Informe n.º 29 sobre la selección del Comité de Cuentas Públicas, 2001.

<http://www.publications.parliament.uk/>

Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD), *Institutional Reform and Change Management: Managing Change in Public Sector Organisations A UNDP Capacity Development Resource*. Documento de trabajo sobre reforma institucional y gestión de cambios: cómo gestionar cambios en las organizaciones del sector público, noviembre de 2006.

<http://content.undp.org>

Oficina de Responsabilidad Gubernamental de los Estados Unidos (GAO), *Human Capital A Self-Assessment Checklist for Agency Leaders*. Documento sobre capital humano y lista de control para la autoevaluación de líderes de agencias, versión 1, GAO/OGC-00-14G, septiembre de 2000.

<http://www.gao.gov>

Oficina de Responsabilidad Gubernamental de los Estados Unidos (GAO), *Results-Oriented Cultures: Insights for US Agencies from Other Countries' Performance Management Initiatives*. Documento sobre culturas orientadas a los resultados, ideas para agencias de los Estados Unidos de iniciativas de gestión del desempeño de otros países, GAO-02-862, agosto de 2002.

<http://www.gao.gov>

PARTE II: CUESTIONES GENERALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA

La parte II de este estudio describe los pasos necesarios para desarrollar políticas contables de acuerdo con las NICSP. También aplica las directrices de la NICSP 6, *Estados Financieros Consolidados y Separados*, para ilustrar los tipos de cuestiones que es necesario abordar al identificar entidades controladas con el fin de preparar estados financieros consolidados.

Capítulo 4: Cuestiones de política contable

Puntos clave

- Las NICSP especifican el tratamiento contable necesario para ciertas transacciones y eventos. A falta de una NICSP, la entidad tiene que desarrollar políticas que se basen en otras directrices fidedignas de acuerdo con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.
- El desarrollo de políticas contables incluye la identificación de aquellos organismos e individuos con autoridad para desarrollar y aprobar políticas para diversas entidades encargadas de presentar informes y la creación de un proceso apropiado para el desarrollo y la aprobación de tales políticas.
- Realizar consultas sobre las políticas contables propuestas es un control de calidad útil y ayuda con la comunicación.

Introducción

- 4.1 Este capítulo describe algunos de los pasos clave que forman parte del desarrollo y la aprobación de un conjunto de políticas contables. Centrarse en forma temprana en las políticas contables es adecuado, ya que estas afectan los requisitos posteriores de sistemas de información y estrategias de capacitación y comunicación. Por ejemplo, las entidades que no han usado previamente contabilidad de acumulación (o devengo) pueden haber deducido propiedad, planta y equipo, y activos intangibles cuando se adquirieron los activos. En tales casos, la entidad tendrá que ocuparse de establecer cifras de costo confiables para el reconocimiento inicial de aquellos activos de acuerdo con la NICSP relevante. Esto puede ser difícil si no existen registros de la compra inicial, la construcción o el desarrollo, o si no hay recibo de los activos. Si una entidad decide revaluar con posterioridad ciertas clases de propiedad, planta y equipo o bienes intangibles al valor razonable, también tendrá que desarrollar procedimientos para obtener valores razonables en forma habitual y garantizar que el sistema de información contable esté diseñado para aceptar revaluaciones.

Definición de políticas contables

- 4.2 Las políticas contables son los principios, las bases, las convenciones, las reglas y las prácticas específicas que aplica una entidad al preparar y presentar estados financieros. Las políticas contables explican la pertinencia de los requisitos de las normas contables relevantes para los balances y las transacciones de una entidad y, en los casos en que una NICSP permite tratamientos contables alternativos, qué opción ha seleccionado la entidad.
- 4.3 Al desarrollar políticas contables, una entidad mira primero los requisitos de las NICSP relevantes. En los casos en los que no existe una NICSP sobre un tema, la entidad tendrá que desarrollar políticas que se basen en otra directriz fidedigna de acuerdo con los requisitos de la NICSP 3. La NICSP 3 contiene directrices sobre la selección y pertinencia de las políticas contables y especifica el tratamiento de contabilidad para los cambios en las políticas contables.

- 4.4 La NICSP 1, *Presentación de los Estados Financieros*, exige la revelación de políticas contables significativas en las notas de los estados financieros. El párrafo 134 de la NICSP 1 establece: “Al decidir si una determinada política contable debe ser revelada, la gerencia considerará si tal revelación podría ayudar a los usuarios a comprender la forma en la que las transacciones y otros eventos y condiciones han quedado reflejados en la información sobre el desempeño y la posición financiera”. La NICSP 1 también da ejemplos de las políticas contables que una entidad podría considerar presentar. Los apéndices 1 y 2 de este capítulo incluyen listas más extensas de los temas por los cuales una entidad puede necesitar desarrollar una política contable o preparar una declaración de información a revelar para la base contable de acumulación (o devengo) y la base contable de efectivo, respectivamente.
- 4.5 Las políticas contables resumidas presentadas en los estados financieros de una entidad se centran en políticas contables significativas. Sin embargo, con fines internos, es probable que una entidad tenga una descripción mucho más detallada de sus políticas contables. En el caso de las partidas de ingresos, es posible que las políticas más detalladas describan la clasificación de cada tipo de ingreso, el punto en el cual se debe reconocer esa partida de ingresos, el método para calcular los montos por cobrar y la forma en la cual se evalúa el deterioro del valor por cobrar. El manual de información financiera gubernamental (Ministerio de Hacienda, 2009) del Reino Unido es un ejemplo de las políticas contables detalladas usadas por una entidad.
- 4.6 Las políticas contables iniciales que desarrolle una entidad también deberían incluir una explicación de los métodos de valuación usados para obtener los saldos de apertura para ciertos activos y pasivos, los detalles de cualquier disposición provisoria aplicada y el impacto que producen esas disposiciones provisionarias sobre la información financiera. En el capítulo 6, se analizan aún más los posibles enfoques para establecer saldos de apertura de activos.

Políticas contables y otras políticas

- 4.7 Las políticas contables y las políticas de administración financiera están interrelacionadas. Las entidades que hacen la transición de la contabilidad de efectivo a la de acumulación (o devengo) deberán establecer un nuevo conjunto de políticas contables y revisar las políticas actuales de administración financiera en áreas como gestión de deudas, administración del efectivo, gestión de activos y delegaciones o autoridades financieras. Por ejemplo, las directrices de gestión de activos de la base contable de efectivo pueden indicar quién es responsable de la custodia y el mantenimiento de un activo, qué medidas deben tomar para proteger el activo y quién es responsable de informar las pérdidas o daños al activo. Durante el reconocimiento inicial del activo a los efectos de la contabilidad de acumulación (o devengo), se deberá determinar la base para establecer el costo de acuerdo con las NICSP pertinentes (por ejemplo, inventarios, propiedades de inversión, propiedad, planta y equipo, y activos intangibles). Luego de la introducción de la contabilidad de acumulación (o devengo), las políticas de gestión de activos también pueden indicar quién tiene autoridad para introducir o corregir datos en los sistemas financieros. En el caso de los activos, esto puede incluir políticas relacionadas con el registro de la depreciación o amortización en forma habitual, la medición posterior del

valor razonable y políticas y procedimientos relativos a la identificación y la medición del deterioro del valor.

El desarrollo y la aprobación de políticas contables

- 4.8 El desarrollo y la aprobación de políticas contables incluyen tareas de proceso y especificaciones técnicas de políticas. Las tareas identificadas en esta sección se han escrito desde la perspectiva de un Gobierno que trata de producir estados financieros para el Gobierno como un todo que sean acordes con las NICSP. Muchas de las tareas también son relevantes para entidades individuales del sector público encargadas de presentar informes. En el caso de una entidad individual encargada de presentar informes, una de las primeras medidas sería establecer su grado de autoridad para desarrollar sus propias políticas contables.
- 4.9 El desarrollo de políticas contables incluye los siguientes pasos:
- (a) Identificar quién tiene autoridad para aprobar las políticas. En los casos en los que se prepararán estados financieros consolidados, es conveniente tener políticas contables uniformes en toda la entidad encargada de presentar informes. No habiendo políticas contables uniformes, es necesario hacer ajustes en el momento de la consolidación. Por este motivo, un organismo central normalmente conserva el derecho de determinar políticas contables significativas. Sin embargo, esto no impide que las entidades individuales reciban autoridad para desarrollar políticas contables más detalladas o políticas para transacciones y balances que sean específicas para su entidad.
 - (b) Identificar a los responsables de desarrollar y revisar las políticas antes de la aprobación final. Los representantes apropiados pueden incluir al contador director financiero, los auditores internos y los funcionarios financieros de una serie de entidades (en términos de tamaño y funciones).
 - (c) Establecer plazos para el desarrollo, la consulta y la aprobación.
 - (d) Decidir si se busca respaldo legislativo para las normas contables y, de ser así, iniciar cambios legislativos.
 - (e) Identificar normas contables fidedignas. En los casos en los que no haya una NICSP sobre un tema particular, considerar la aplicabilidad de otros requisitos en las NICSP e identificar otras fuentes de directrices fidedignas de acuerdo con la NICSP 3. En los casos en los que no haya normas contables fidedignas relevantes para el sector público dentro de una jurisdicción, será necesario identificar o desarrollar un procedimiento para el desarrollo y la aprobación de tales normas contables.
 - (f) Identificar conflictos entre las normas contables y la legislación (si los hubiera) y desarrollar métodos para abordarlos.¹²
 - (g) Identificar cualquier información legal específica a revelar que requiera políticas contables.

¹² Por ejemplo, es posible que la legislación prescriba tasas de interés específicas, impida que una entidad celebre acuerdos de financiación o restrinja las circunstancias en las que se pueden vender bienes.

- (h) Desarrollar un conjunto completo de políticas contables para uso interno, de la siguiente manera:
 - (i) Identificar las transacciones y los balances para los que serán necesarias políticas contables (tanto la entidad controladora y la entidad consolidada en caso de ser relevante).
 - (ii) Determinar el estilo de las pautas que se requerirán en las políticas. Cuando los empleados están familiarizados con la contabilidad de acumulación (o devengo) y con las normas contables que se aplican, las directrices mínimas son suficientes. Las directrices detalladas pueden ser necesarias cuando los empleados no están familiarizados con la contabilidad de acumulación (o devengo) o con las normas contables. Tales directrices detalladas podrían incluir un resumen de los requisitos clave de una norma contable y ejemplos de la aplicación de tal norma en balances y transacciones particulares de la entidad.
 - (iii) Revisar las políticas contables existentes. Asegurarse de que se documenten las prácticas existentes para poder evaluar el impacto financiero de los cambios en las políticas.
 - (iv) Aplicar normas contables relevantes y otras fuentes de directrices fidedignas de acuerdo con la NICSP 3 para determinar qué políticas contables son apropiadas para las circunstancias de la entidad según la base contable de acumulación (o devengo).
 - (v) Determinar cuáles de las políticas contables existentes, si las hubiera, son apropiadas según la base contable de acumulación (o devengo).
 - (vi) Delinear nuevas políticas contables según la base contable de acumulación (o devengo) en colaboración con grupos e individuos pertinentes (incluidos los empleados responsables de gestionar transacciones y balances).
 - (vii) Revisar y aprobar políticas contables en forma interna. Asegurarse de que se documenten las nuevas políticas.
- (i) Consultar con los grupos afectados como parte del proceso debido y de la estrategia de comunicación. Puede ser apropiado consultar con los siguientes grupos:
 - (i) Auditores.
 - (ii) Directores de entidades gubernamentales.
 - (iii) Personal de finanzas de entidades individuales dentro de la entidad más amplia encargada de presentar informes.
 - (iv) Contadores locales.
 - (v) Representantes electos o nombrados, incluidos los comités legislativos.
 - (vi) Académicos.
- (j) Identificar los requisitos de sistemas de información de las políticas contables (y las consecuencias de esto para los sistemas existentes). Téngase en cuenta que es

importante dar tiempos de espera suficientes para los cambios en los sistemas de información existentes a fin de incorporar la contabilidad de acumulación (o devengo) y cualquier nueva política contable resultante.

- (k) Preparar una declaración de políticas contables significativas para revelar en estados financieros con fines generales.
- (l) Desarrollar directrices sobre la aplicación práctica de las políticas.
- (m) Determinar el impacto previsto de las políticas sobre el superávit o déficit informado y los activos y pasivos netos, y desarrollar una estrategia de formación y comunicaciones para manejar las expectativas en torno del primer conjunto de estados financieros.

Importancia relativa

- 4.10 La aplicación de los requisitos de todas las NICSP está sujeta al concepto de importancia relativa. Una partida tiene importancia relativa si su omisión o aserción errónea en los estados financieros podría influir en las decisiones que tome un usuario a partir de dichos estados financieros (véase la NICSP 1 para conocer la definición de importancia relativa). La importancia relativa se analiza en el documento sobre el *Marco para la presentación de estados financieros* del IASB y se tratará en el próximo marco conceptual del IPSASB.
- 4.11 El concepto de importancia relativa se usa de varias maneras, entre ellas para decidir si hace falta reconocer ciertas partidas, la cantidad de esfuerzo que se debe dirigir hacia la medición de ciertas partidas y si ciertas partidas se deberían revelar en los estados financieros. La NICSP 1 estipula que no es necesario que una entidad haga las revelaciones especificadas por una norma si la información no es material (NICSP 1, párrafos 45 a 47). Además, el concepto de importancia relativa se puede usar para decidir si la aplicación de un tratamiento particular de la información financiera a una transacción o un balance, comparado con un método alternativo, tiene un impacto material en los estados financieros.
- 4.12 Se requiere criterio para decidir si una partida tiene importancia relativa. Por lo general, cuanto más grande sea la partida más importancia relativa es probable que tenga. Sin embargo, es probable que algunas partidas sean materiales debido a su naturaleza, como los importes pagados a las partes relacionadas (por ejemplo, la remuneración de auditores o fideicomisarios). El concepto de importancia relativa no se aplica a los requisitos de revelación legislativos; una entidad debe revelar la información que exige la ley, independientemente del importe de la partida.
- 4.13 No hay ninguna NICSP que aborde específicamente la evaluación de la importancia relativa. Se pueden encontrar directrices sobre la manera de determinar la importancia relativa de las partidas en publicaciones de jurisdicciones individuales. La AASB 1031 *Materiality*, norma sobre la importancia relativa, es un ejemplo de tales directrices (Junta Australiana de Normas de Contabilidad, AASB, 2010). La AASB 1031 estipula que al determinar la importancia relativa de las partidas se requiere un criterio profesional significativo. En el caso de las entidades que aplican las NICSP, tal criterio se podría ver influido por lo siguiente:

- (a) La naturaleza de las operaciones de la entidad.
 - (b) El tamaño de la entidad.
 - (c) Cualquier requisito de materialidad descrito en las NICSP pertinentes.
 - (d) El tipo de clases de transacciones de la entidad.
 - (e) Cualquier requisito legislativo.
 - (f) Los usuarios de los estados financieros.
- 4.14 Por lo general, las transacciones y las partidas se tienen que considerar en el contexto de una base de medición apropiada. Una base de medición apropiada podría ser todas las partidas de los estados financieros, partidas relativas o clases de partidas. Por ejemplo:
- (a) Los activos y pasivos se podrían evaluar en relación con la base de activos o pasivos apropiada.
 - (b) Las partidas de flujo de efectivo se podrían evaluar en comparación con el flujo de efectivo neto para las actividades de operación, inversión o financiación.
 - (c) Las partidas de ingresos y gastos se podrían evaluar con respecto a las cifras netas de superávit o déficit.
- 4.15 Una entidad tendrá que determinar sus propios umbrales de importancia relativa para las clases de partidas y considerar cómo manejará la importancia relativa para la entidad como un todo. Los comités de auditoría interna a menudo revisan las evaluaciones de importancia relativa y los riesgos de las aserciones erróneas en los estados financieros.
- 4.16 Cuando se auditan los estados financieros de una entidad, los auditores determinan su propio nivel de importancia relativa de acuerdo con las normas contables con las cuales están trabajando. Por ejemplo, la NIA 320, Importancia relativa en la planificación y realización de una auditoría, ofrece directrices para los auditores que evalúan la materialidad o importancia relativa e incluye consideraciones del entorno del sector público (IAASB, 2008).

Políticas contables y la transición a la contabilidad de acumulación (o devengo)

- 4.17 Como parte de la transición a la base contable de acumulación (o devengo), una entidad tiene que realizar lo siguiente:
- (a) Considerar el impacto de su camino de transición en sus políticas contables.
 - (b) Determinar el punto en el cual pretende afirmar el cumplimiento total con las NICSP.
 - (c) Decidir si aprovechar algunas de las disposiciones provisorias de las NICSP.
 - (d) Decidir cómo tratar los ajustes en los saldos de apertura y la información comparativa en la primera aplicación de las NICSP.

Camino de transición

- 4.18 Una entidad puede decidir posponer la aplicación de la base contable de acumulación (o devengo) al reconocimiento de ciertas transacciones o balances durante un periodo determinado. Si lo hace, tiene que decidir cómo realizar lo siguiente:
- (a) Comunicar este proceso a los lectores de estados financieros para que puedan usar la información presentada de la mejor manera posible.
 - (b) Presentar los cambios en los importes informados debido a los cambios en las políticas contables.

Afirmar el cumplimiento de las NICSP

- 4.19 El párrafo 28 de la NICSP 1 establece: “Una entidad cuyos estados financieros cumplan con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público efectuará, en las notas, una declaración explícita y sin reservas de dicho cumplimiento. No debe señalarse que los estados financieros siguen las NICSP a menos que aquellos cumplan con todos los requisitos de todas las NICSP”. Por lo tanto, una entidad tiene que decidir en qué momento pretende afirmar el cumplimiento total con las NICSP y el impacto de esta fecha en los momentos de las diversas tareas descritas en este estudio.
- 4.20 A pesar de que es posible adoptar la contabilidad de acumulación (o devengo) sin afirmar el cumplimiento de las NICSP, desarrollar políticas que cumplan con las NICSP conlleva beneficios, a saber:
- (a) El uso de las NICSP existentes ahorra tiempo y precisa menos recursos. Esto permite dedicar más energía a la resolución de cuestiones complejas y de implementación.
 - (b) A los organismos externos como las agencias de calificación crediticia les puede resultar más fácil analizar los estados financieros preparados de acuerdo con normas de contabilidad establecidas en forma independiente.

Adopción de las NICSP por primera vez

- 4.21 Una entidad puede afirmar que cumple cabalmente con las NICSP de base de acumulación (o devengo) recién cuando cumple con los requisitos de todas las NICSP pertinentes actualmente en vigor. El momento en el que esto suceda dependerá del enfoque adoptado con respecto a la adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo) en una jurisdicción.
- 4.22 No hay ninguna NICSP que se ocupe de las cuestiones que surgen de la adopción de las NICSP por primera vez. Algunas NICSP contienen disposiciones transitorias que eximen temporalmente de ciertos requisitos de las NICSP y otras ofrecen directrices sobre cómo abordar los cambios en las cifras informadas, como balances acumulados e importes comparativos, que surjan de la aplicación de las NICSP por primera vez. A falta de tales disposiciones en una NICSP, las entidades que adoptan las NICSP por primera vez deben remitirse a los requisitos de la NICSP 3 con respecto a los cambios en las políticas contables. La NICSP 3 exige la aplicación retrospectiva de las políticas contables a menos que no sea posible.

- 4.23 El periodo durante el cual está disponible una disposición transitoria se estipula en la NICSP pertinente. La disposición transitoria se puede usar a partir de la fecha en que se adopte por primera vez la contabilidad de acumulación (o devengo) de acuerdo con las NICSP. Por ejemplo, la NICSP 6, *Estados Financieros Consolidados y Separados*, exime durante tres años del requisito de eliminar todos los balances y las transacciones entre entidades dentro de la entidad económica. La NICSP 17, *Propiedad, Planta y Equipo*, exime durante cinco años del requisito de reconocer propiedad, planta y equipo. Tanto la NICSP 6 como la 17 exigen que una entidad que haga uso de estas disposiciones transitorias revele ese hecho. Las entidades que elijan usar disposiciones transitorias deberán tener un plan para cumplir cabalmente con la NICSP relevante dentro del plazo necesario.
- 4.24 Los problemas relacionados con la adopción por primera vez a los que se enfrentan las entidades que hacen la transición de la contabilidad de efectivo a las NICSP de base de acumulación (o devengo) pueden diferir de los problemas que enfrentan las entidades que hacen la transición de un conjunto de normas contables con otra base a las NICSP. Cuando las entidades realizan la transición de un conjunto de normas contables con otra base a las NICSP, la revelación de las reconciliaciones entre la información dada previamente y la información dada actualmente puede ser útil para explicar el impacto del cambio en las políticas contables. Estas clases de reconciliaciones se explican en la NIIF 1, *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*.

Políticas contables e información a revelar

- 4.25 Las políticas contables no incluyen requisitos de información a revelar. Si no hay una NICSP sobre un tema, las entidades pueden consultar otras directrices fidedignas para decidir qué información es apropiado revelar y cómo reunirla. Algunos requisitos sobre la información a revelar pueden exigir el desarrollo de políticas contables.

Políticas contables y elaboración del presupuesto de acumulación (o devengo)

- 4.26 Si una entidad adopta también la contabilidad de acumulación (o devengo) para la elaboración del presupuesto, sería útil para los usuarios que se documentara cualquier diferencia entre las políticas contables usadas en la preparación del presupuesto y las políticas contables.

Relevancia para la base contable de efectivo

- 4.27 Una entidad que presente informes de acuerdo con la NICSP de base de efectivo revelará las políticas contables usadas en la preparación de sus estados financieros como lo exige tal norma.
- 4.28 Las políticas contables se definen en la NICSP de base de efectivo. La norma también ofrece directrices sobre la selección de políticas contables y exige que se revelen las políticas contables significativas en las notas de los estados financieros.

Referencias

Junta Australiana de Normas de Contabilidad, AASB 1031, *Materiality*. Norma sobre la importancia relativa, compilada en 2010.

<http://www.aasb.gov.au>

Oficina Nacional de Auditoría Australiana, Guía de mejores prácticas: *Preparation of Financial Statements by Public Sector Entities*. Guía sobre la preparación de estados financieros por parte de entidades del sector público, junio de 2009.

<http://www.anao.gov.au>

Confederación de Australia, Departamento de Finanzas y Administración, órdenes del Ministro de Finanzas para la presentación de informes de periodos finalizados el 1 de julio de 2008 o en una fecha posterior.

<http://www.finance.gov.au>

Ministerio de Hacienda, *Financial Reporting Manual 2009-10*. Manual sobre presentación de información financiera.

<http://www.hm-treasury.gov.uk>

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF 1, *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*, noviembre de 2008.

<http://www.ifrs.org>

Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), NIA 320, *Importancia relativa en la planificación y realización de una auditoría*, junio de 2008.

<http://web.ifac.org>

Federación Internacional de Contadores (IFAC).

<http://web.ifac.org>

NICSP 1, *Presentación de los Estados Financieros*, diciembre de 2006.

NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, diciembre de 2006.

NICSP 6, *Estados Financieros Consolidados y Separados*, diciembre de 2006.

NICSP 17, *Propiedad, Planta y Equipo*, diciembre de 2006.

NICSP de base de efectivo, *Información Financiera sobre la Base Contable de Efectivo*, enero de 2003.

Tesoro de Nueva Zelanda, *Treasury Instructions 2009*. Documento con instrucciones del Tesoro 2009.

<http://www.treasury.govt.nz>

Ejemplos de cuestiones que requieren políticas contables: base de acumulación (o devengo)¹³

Este apéndice da ejemplos de los temas sobre los cuales puede ser necesario que una entidad desarrolle políticas contables o declaraciones de información a revelar en relación con los supuestos usados en la preparación de sus estados financieros. La lista de temas que se muestra no es necesariamente exhaustiva. Las políticas específicas desarrolladas por una entidad se basarán en las NICSP o, a falta de una NICSP pertinente, en otras fuentes fidedignas de directrices de acuerdo con la NICSP 3. Los tipos de políticas necesarias variarán según el tipo de entidad. Por ejemplo, un Gobierno nacional puede requerir varias políticas sobre diversos tipos de ingresos sin contraprestación. Por el contrario, una entidad individual del sector público dentro de ese Gobierno puede tener una sola forma de ingreso sin contraprestación. La aplicación de las políticas contables especificadas en las NICSP abordará varias de las cuestiones relativas a las políticas contables identificadas en este apéndice. Además, en los capítulos pertinentes de este estudio se proporcionan políticas contables ilustrativas. Las políticas contables establecidas de una entidad tienen que someterse a una revisión periódica a fin de garantizar que siguen estando de acuerdo con las NICSP o con otras normas de contabilidad fidedignas y con la práctica de contabilidad generalmente aceptada.

General

- Entidades para las cuales las políticas son pertinentes.
- Entidad que presenta información financiera.
 - Consolidación de las entidades controladas.
 - Combinación de socios.
 - Negocios conjuntos.
- Periodo de presentación de informes.
- Base de acumulación (o devengo) utilizada.
- Supuesto de empresa en existencia.
- Base de medición.
- Aplicación de la importancia relativa.
- Explicación de los cambios en las políticas contables.

Activos

- Definición y reconocimiento de activos

¹³ Nota: Algunas políticas solo serán relevantes a nivel del Gobierno como un todo. Estas políticas son solo indicativas. Cada entidad desarrollaría una política para cada transacción y balance relevante.

- Clasificaciones a usar dentro de los estados financieros (por ejemplo, corriente, no corriente).
- Efectivo y equivalentes de efectivo.
- Cuentas por cobrar e ingresos devengados (por tipo, incluidas las transferencias y subvenciones por cobrar).
- Deterioro del valor.
- Inventarios (por tipo).
- Prepagos.
- Inversiones (por tipo).
- Propiedad de inversión.
- Propiedad, planta y equipo (por tipo).
- Activos alquilados y transacciones de venta y alquiler al vendedor.
- Activos de tecnología de la información (hardware y software).
- Activos intangibles.
- Activos biológicos y productos agrícolas.
- Activos patrimonio cultural.
- Alquileres financieros por cobrar.

Pasivos

- Definición y reconocimiento de pasivos.
- Clasificaciones a usar dentro de los estados financieros.
- Cuentas por pagar y gastos devengados (por tipo, incluidas las transferencias y subvenciones por pagar).
- Pasivos de alquileres financieros.
- Provisiones para beneficios a empleados.
- Otras provisiones.
- Pasivo por pensión.
- Préstamos.
- Bonos y acciones.
- Ingresos no acumulados (o devengados).
- Moneda emitida.
- Obligaciones de política social (por tipo).

Ingresos

- Definición y reconocimiento de ingresos.
- Clasificaciones a usar dentro de los estados financieros
- Aplicación del sistema de clasificación a todos los ingresos.
- Reconocimiento de los ingresos de inversiones (por tipo, por ejemplo, ingresos de dividendos y distribución e intereses).
- Reconocimiento de ingresos por la provisión de bienes y servicios (por tipo, ejemplos enumerados).
 - Ingresos de producción (con un modelo de comprador y proveedor).
 - Cargos de usuario (intercambio únicamente).
 - Ingresos por comercio.
 - Ciertas subvenciones del Gobierno.
 - Alquiler de propiedades.
- Reconocimiento de tipos de ingresos sin contraprestación (por tipo, ejemplos enumerados).
 - Impuestos.
 - Gravámenes.
 - Multas.
 - Ciertas subvenciones del Gobierno.
- Donaciones.
- Otros ingresos.
- Superávit o pérdida en contratos de construcción.
- Ingresos por arrendamientos operativos.
- Ingresos por alquileres financieros.

Gastos

- Definición y reconocimiento de gastos.
- Clasificaciones a usar dentro de los estados financieros
- Aplicación del sistema de clasificación a todos los gastos.
- Gastos de empleados (incluidos los aportes a los planes de jubilación).
- Suministros e insumos.
- Depreciación de la propiedad, planta y equipo.
- Amortización de activos intangibles.
- Deterioro del valor.

- Donaciones, subvenciones y pagos de transferencias (por tipo).
- Costos de financiación e interés.
- Impuesto sobre la renta y equivalentes al impuesto sobre la renta (cuando corresponda).

Patrimonio y activos netos

- Composición del patrimonio y los activos netos.
- Capital aportado.
- Superávit y déficit acumulados.
- Reserva de revaluación de activos.
- Reserva de moneda extranjera.

Otras políticas

- Presentación general e información a revelar.
- Errores del periodo anterior.
- Ganancias y pérdidas por disposición de activos no corrientes.
- Activos y pasivos transferidos.
- Compromisos.
- Pasivos contingentes.
- Activos contingentes.
- Eventos luego de la fecha de presentación de informes.
- Determinación del costo a los efectos de la presentación de información financiera.
- Comparativos.
- Revelaciones de información de partes relacionadas.
- Moneda extranjera.
- Contabilidad de la hiperinflación.
- Transacciones de la entidad/administradas.
- Presentación de informes de presupuesto.
- Presentación de informes no financieros.

Ejemplos de cuestiones que requieren políticas contables: base de efectivo

Este apéndice da ejemplos de los temas sobre los cuales pueden ser necesarias políticas contables o declaraciones de información a revelar según una base contable de efectivo. Las políticas contables apropiadas para muchos de estos temas se especifican en la NICSP de base de efectivo.

Políticas contables generales

- Entidades para quienes las políticas son pertinentes.
- Bases de las políticas contables.
- Entidad que presenta información financiera.
 - Consolidación de las entidades controladas.
 - Negocios conjuntos.
- Periodo de presentación de informes.
- Aplicación de la importancia relativa.
- Explicación de los cambios en las políticas contables
- Pagos de terceros.
- Moneda en la cual se presentan los informes.

Recibos en efectivo

- Definición y reconocimiento de recibos.
- Clasificación de los recibos.
 - Nivel de todo el Gobierno.
 - Nivel de entidad individual.

Pagos en efectivo

- Definición y reconocimiento de pagos.
- Clasificación de pagos.
 - Nivel de todo el Gobierno.
 - Nivel de entidad individual

Efectivo

- Definición de efectivo.

Otras políticas

- Presentación general e información a revelar

- Supuesto de empresa en existencia
- Partidas extraordinarias.
- Transacciones administradas (si corresponde).
- Errores del periodo anterior (si corresponde).
- Información adicional a revelar sobre activos y pasivos (si corresponde).
- Compromisos (si corresponde).
- Pasivos contingentes (si corresponde).
- Activos contingentes (si corresponde).
- Políticas contables de costos (si corresponde).
- Comparativos.
- Moneda extranjera.
- Contabilidad de la hiperinflación (si corresponde).
- Presentación de informes de presupuesto.
- Presentación de informes no financieros.
 - Revelaciones de información de partes relacionadas.
 - Presentación de informes sobre segmentos.

Ejemplos de estados financieros (incluso políticas contables)

Este apéndice enumera enlaces a estados financieros de Gobiernos o entidades del sector público. Se debe tener cuidado al usar estos estados financieros, ya que algunas de las políticas en ellos pueden no cumplir con las NICSP y algunas entidades todavía están en proceso de transición a la adopción plena de las NICSP. Algunos de estos estados financieros están preparados de acuerdo con las NIIF o equivalentes nacionales de las NIIF.

Organismos internacionales

Cuentas anuales de las Comunidades Europeas, ejercicio fiscal 2008.

<http://eur-lex.europa.eu>

Estados financieros de la IFAC para el ejercicio fiscal finalizado el 31 de diciembre de 2008.

<http://www.ifac.org/>

Estados financieros consolidados del FIDA 2008 (de acuerdo con las NIIF).

<http://www.ifad.org>

Estados financieros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos al 31 de diciembre de 2008.

<http://www.oecd.org>

Estados financieros del Programa Mundial de Alimentos 2008.

<http://fb.unsystemceb.org>

Australia

Estados financieros consolidados de la Confederación de Australia para el ejercicio fiscal finalizado el 30 de junio de 2009.

<http://www.finance.gov.au>

Canadá

Cuentas Públicas de Canadá 2010.

<http://www.tpsgc-pwgsc.gc.ca>

Francia

Les comptes de l'Etat 2008.

<http://www.performance-publique.gouv.fr>

Israel

Gobierno de Israel, Esencia de los Estados Financieros, 31 de diciembre de 2008 (no auditado).

<http://www.ag.mof.gov.il>

Japón

Estados Financieros del Gobierno Metropolitano de Tokio para el ejercicio fiscal 2008.

[http://www.kaikeikanri.metro.tokyo.jp/kessan2008\(english\).html](http://www.kaikeikanri.metro.tokyo.jp/kessan2008(english).html)

Países Bajos

Informe anual financiero nacional 2008.

<http://www.minfin.nl>

Nueva Zelanda

Estados financieros del Gobierno de Nueva Zelanda para el ejercicio fiscal finalizado el 30 de junio de 2009.

<http://www.treasury.govt.nz>

Sudáfrica

República de Sudáfrica, Ministerio de Hacienda Nacional, información financiera consolidada para el ejercicio fiscal finalizado el 31 de marzo de 2008.

<http://www.treasury.gov.za>

Consejo de Investigación en Ciencias Humanas, estados financieros anuales para el ejercicio fiscal finalizado el 31 de marzo de 2009.

<http://www.hsrc.ac.za>

Suiza

Staatsrechnung, Bericht zur Bundesrechnung, 2008.

<http://www.efv.admin.ch>

Estados Unidos de América

Informe financiero para el ejercicio fiscal 2008 del Gobierno de los Estados Unidos.

<http://www.gao.gov>

Reino Unido

Informe anual 2008-09 del Ministerio de Hacienda.

<http://www.hm-treasury.gov.uk>

Estados financieros modelo

Australia

Ministerio del Territorio Capital Australiano (ACT), informe financiero modelo 2008-09 (de acuerdo con las Normas de Contabilidad Australianas).

<http://www.treasury.act.gov.au>

Autoridad Territorial del Territorio Capital Australiano (ACT), informe financiero modelo 2008-09 (de acuerdo con las Normas de Contabilidad Australianas).

<http://www.treasury.act.gov.au>

Estados financieros modelo 2009 del Gobierno Local de Australia Meridional (de acuerdo con las Normas de Contabilidad Australianas).

<http://www.lga.sa.gov.au>

Estados financieros ilustrativos PRIMA 2008-09 diseñados para ayudar a las entidades de la confederación en la preparación de sus estados financieros (de acuerdo con las Normas de Contabilidad Australianas).

<http://www.finance.gov.au>

Informe modelo 2009-10 para los ministerios de Victoria (de acuerdo con las Normas de Contabilidad Australianas y presentación de informes de marco estadístico).

<http://www.dtf.vic.gov.au>

Nueva Zelanda

Estados financieros modelo: Ministerio de Contabilidad Pública 2007-08 (de acuerdo con las equivalentes neozelandesas de las NIIF, según sean pertinentes para las entidades de beneficio público).

Estados financieros modelo: Consejo del distrito de **Te Motu** 2007-08 (de acuerdo con las equivalentes neozelandesas de las NIIF, según sean pertinentes para las entidades de beneficio público).

Estados financieros modelo: Fundación para el Desarrollo Económico Regional de Te Motu 2008-09 (de acuerdo con las equivalentes neozelandesas de las NIIF, según sean pertinentes para las entidades de beneficio público).

<http://www.auditnz.govt.nz>

Reino Unido

Proformas basadas en las NIIF.

<http://www.hm-treasury.gov.uk>

Enlaces a entidades que especifican políticas contables gubernamentales

Este apéndice proporciona enlaces a directrices sobre políticas contables para Gobiernos o entidades del sector público que presentan informes conforme a la base contable de acumulación (o devengo). Se debe ser cauto al consultar estas políticas, ya que es posible que algunas no cumplan con las NICSP. Algunas políticas se habrán desarrollado de acuerdo con las NIIF o equivalentes nacionales de las NIIF.

Confederación de Australia, Departamento de Finanzas y Administración, órdenes del Ministro de Finanzas para la presentación de informes de periodos finalizados el 1 de julio de 2008 o en una fecha posterior.

<http://www.finance.gov.au>

Ministerio de Hacienda, *Financial Reporting Manual 2009-10*. Manual sobre presentación de información financiera.

<http://www.hm-treasury.gov.uk>

Tesoro de Nueva Zelanda, *Treasury Instructions 2009*. Documento con instrucciones del Tesoro 2009.

<http://www.treasury.govt.nz>

Gobierno Metropolitano de Tokio, *Norma contable del Gobierno Metropolitano de Tokio*.

http://www.kaikeikanri.metro.tokyo.jp/kaikeikijunn_english.htm

Capítulo 5: Cuestiones de entidades que presentan información financiera

Puntos clave

- Las NICSP de base de acumulación (o devengo) que tratan la determinación de los límites de la entidad que presenta información financiera y la preparación de estados financieros consolidados son las siguientes:
 - NICSP 6, *Estados Financieros Consolidados y Separados*.
 - NICSP 7, *Contabilización de Inversiones en Entidades Asociadas*.
 - NICSP 8, *Información Financiera sobre los Intereses en Negocios Conjuntos*.
- Se espera que el proyecto de marco conceptual del IPSASB proporcione directrices sobre la identificación de entidades que presentan información financiera en grupo y las entidades que lo hacen en forma individual.
- Este capítulo toma en cuenta los requisitos de la NICSP 6 y analiza cuestiones relacionadas con la identificación de entidades controladas a los fines de preparar estados financieros consolidados.
- Este capítulo también considera los requisitos de la NICSP 7 y la NICSP 8 en relación con la determinación de cuáles entidades se deberían incluir en los estados financieros consolidados y cómo se los debería presentar.

Introducción

- 5.1 Este capítulo analiza la pregunta sobre cómo decidir cuáles entidades individuales y grupos de entidades deberían preparar estados financieros con fines generales como entidades que presentan información financiera. En el caso de grupos de entidades, analiza cuáles entidades se deberían incluir en la entidad que presenta información financiera en forma grupal. Por ejemplo, ¿cuáles entidades se deberían incluir en los estados financieros preparados para una entidad que presenta información financiera del Gobierno como un todo, un departamento, un estado o una provincia?
- 5.2 Una entidad que presenta información financiera es una entidad que prepara estados financieros con fines generales para usuarios externos que dependen de la información en dichos estados financieros. Por lo tanto, una entidad que presenta información financiera puede ser de las siguientes maneras:
- (a) Una entidad individual como un departamento, un ministerio u otra entidad gubernamental.
 - (b) Un grupo de entidades, como el Gobierno como un todo.
- 5.3 El término “entidad económica” se usa para referirse a una entidad que presenta información financiera y que está compuesta por una serie de entidades individuales. Por lo tanto, la entidad que presenta información financiera del Gobierno como un todo es una entidad económica. Sin embargo, un departamento, ministerio u otra entidad gubernamental también puede controlar otras entidades y por ende ser una entidad económica. Las entidades encargadas existentes que presentan información financiera

dentro de una jurisdicción pueden estar especificadas en la legislación o pueden haberse desarrollado con el transcurso del tiempo sin ninguna base teórica o legislativa.

La entidad individual que presenta información financiera

- 5.4 La Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB) no ha emitido ninguna directriz fidedigna sobre la definición de entidad individual que presenta información financiera.¹⁴ Esta cuestión se considerará en el contexto de su proyecto de marco conceptual, actualmente en curso. Las entidades individuales que presentan información financiera se pueden definir por referencia a la existencia de usuarios que dependen de estados financieros con fines generales para obtener información con fines contables o para tomar decisiones y que no tienen autoridad para exigir estados financieros para fines especiales.¹⁵ Para la mayoría de las entidades, será muy obvio saber si hay usuarios que dependen de los informes financieros con fines contables y para tomar decisiones. En el caso de otras entidades, será necesario considerar factores como los siguientes:
- (a) La separación de la administración de aquellas personas con intereses económicos en la entidad.
 - (b) Si la entidad recibe fondos públicos.
 - (c) Si es probable que los usuarios dependan de los informes financieros para obtener información con fines contables o para tomar decisiones.
- 5.5 La consideración de factores como la importancia política y económica de una entidad y sus características financieras (el alcance de sus recursos y obligaciones) también puede ser relevante para determinar si es probable que haya usuarios que dependen del informe financiero de una entidad.

La entidad grupal que presenta información financiera

- 5.6 La NICSP 6 contiene directrices para identificar las entidades grupales que presentan información financiera. La mayoría de las NICSP se aplica de igual modo a una entidad individual y a los estados financieros consolidados de una entidad económica, como los estados financieros del Gobierno como un todo. La NICSP 6 tiene relevancia para estados financieros individuales y consolidados. Este capítulo describe los requisitos clave de la NICSP 6 e identifica una cantidad de medidas necesarias para aplicarla. La NICSP 7

¹⁴ El estudio 8, *Entidades que presentan información financiera del Gobierno*, considera cuestiones relacionadas con la determinación de una entidad que presenta información financiera (IFAC, julio de 1996). La NICSP 6, *Estados Financieros Consolidados y Separados*, establece requisitos para la presentación de estados financieros independientes, pero no exige que se los presente de esa forma.

¹⁵ La IPSASB solicitó comentarios al electorado sobre una serie de cuestiones, entre ellas, los usuarios de estados financieros de entidades del sector público y los objetivos de la información financiera del sector público en su documento de consulta *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: The Objectives of Financial Reporting; The Scope of Financial Reporting; The Qualitative Characteristics of Information Included in General Purpose Financial Reports; The Reporting Entity*, marco conceptual para los estados financieros con fines generales de entidades del sector público: objetivos y alcance de la información financiera, características cualitativas de la información incluida en los estados financieros con fines generales, la entidad que presenta información financiera (septiembre de 2008).

especifica los requisitos para la contabilidad de intereses de propiedad en entidades asociadas. La NICSP 7 no especifica de qué manera se debe contabilizar una inversión en una entidad asociada en los estados financieros individuales del inversor; esto se trata en la NICSP 6. La NICSP 8 incluye los requisitos de presentación de información financiera de los negocios conjuntos, como las operaciones controladas conjuntamente, los activos controlados conjuntamente y las entidades controladas conjuntamente. La NICSP 8 se analiza más adelante en este capítulo.

Contabilidad de la adquisición de entidades controladas

- 5.7 Este capítulo analiza los requisitos de la NICSP 6 para determinar los límites de la entidad existente que presenta información financiera. No considera el método de contabilidad de la adquisición de entidades. En el momento de la redacción de este documento, el IPSASB tenía un proyecto activo para prescribir el tratamiento contable para combinaciones de entidades emprendidas por entidades del sector público.

Límites de la entidad que presenta información financiera

El concepto de control

- 5.8 La NICSP 6 adopta el concepto de control para determinar los límites de la entidad que presenta información financiera. Según este enfoque, la entidad que presenta información financiera del Gobierno incluye a todas aquellas entidades y transacciones que controla el Gobierno. Es decir, incluye todos los recursos que controla la entidad que presenta información financiera y todas sus obligaciones, independientemente de las entidades legales o administrativas creadas para administrar esos recursos y obligaciones. La NICSP 6 define el control dentro del contexto del sector público y ofrece directrices para determinar si existe tal control. Define el control como “la potestad de dirigir las políticas financieras y de operación de otra entidad, de tal forma que se obtengan beneficios de sus actividades”. Para que el control exista deben estar presentes tanto el aspecto de poder como el de beneficio. Por ejemplo, si una entidad tiene el poder de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de Gobierno de otra entidad y el poder de disolverla y obtener un nivel significativo de beneficios económicos residuales, de acuerdo con la NICSP 6 controlaría la otra entidad.
- 5.9 La NICSP 6 exige que las entidades controlantes preparen estados financieros consolidados que incorporen a todas las entidades controladas. Hay una excepción para las entidades bajo control temporal cuando la entidad controlada se adquiere y mantiene exclusivamente con vistas a su disposición dentro de los doce meses y la gerencia está buscando activamente un comprador.
- 5.10 La NICSP 6 especifica las circunstancias limitadas en las cuales una entidad controlante puede elegir no preparar estados financieros consolidados. Una instancia es cuando la entidad controlante es en sí misma una entidad controlada en su totalidad y los usuarios de tales estados financieros es poco probable que existan o sus necesidades de información financiera las satisfacen los estados financieros consolidados de su entidad controlante. A pesar de que la NICSP 6 exime a las entidades de preparar estados

financieros consolidados en ciertas circunstancias, es posible que la legislación igual exija su preparación.

Implementación: determinación de los límites de la entidad que presenta información financiera

- 5.11 Determinar los límites de la entidad que presenta información financiera implica una revisión de la entidad existente que presenta información financiera y la identificación de las entidades controladas de acuerdo con los criterios de la NICSP 6. Este proceso incluye la consideración de la sustancia de la relación entre entidades, no solo legalmente. En este contexto son necesarias las siguientes medidas:
- (a) Identificar y documentar la entidad existente que presenta información financiera y las decisiones o los requisitos legislativos que han creado dicha entidad.
 - (b) Considerar si todas las entidades que actualmente tienen la obligación de presentar información financiera son de hecho entidades de las cuales es razonable esperar la producción y publicación¹⁶ de estados financieros con fines generales. La prueba para esto es generalmente si hay usuarios externos que dependen de estos estados financieros para obtener información con fines contables o para tomar decisiones. En muchas jurisdicciones esto incluye cada entidad del Gobierno o departamento individual y puede incluir a la entidad del Gobierno como un todo. Sin embargo, la decisión apropiada sobre si entidades gubernamentales individuales debería ser entidades individuales a la hora de presentar información financiera puede variar entre una jurisdicción y otra y dentro de una misma jurisdicción.
 - (c) Considerar si existen otras entidades que deberían producir y publicar estados financieros con fines generales.
 - (d) Identificar posibles entidades controladas. Algunos ejemplos de tales entidades son las entidades que reciben importes regulares o sustanciales de financiación gubernamental, las entidades establecidas por ley (como los entes reguladores), los comités o grupos establecidos bajo la superintendencia de un departamento o entidad gubernamental y las entidades a las cuales el Gobierno les ha proporcionado garantías o ayuda financiera para evitar el colapso financiero. A pesar de que se sugiere que se debe revisar tales entidades, es posible que no todas sean entidades controladas.
 - (e) Aplicar el criterio de control de la NICSP 6 a todas las posibles entidades controladas para determinar si son entidades controladas o entidades controladas conjuntamente. Téngase en cuenta que durante este proceso puede ser necesaria la aclaración del estado legal de algunas entidades. Sin embargo, la forma legal sola no determina control.
 - (f) Identificar tanto la entidad económica global que presenta información financiera como todas las entidades individuales que presentan información financiera dentro de esa entidad. Como parte de este proceso, es necesario determinar si hay necesidad de preparar estados financieros independientes para la entidad

¹⁶ El término “publicación” como se usa en este documento incluye cualquier forma de “acceso público”.

controladora final como entidad que presenta información financiera individual. Por ejemplo, en el caso de un Gobierno nacional que prepara estados financieros consolidados, ¿debería también informar en forma aparte las transacciones y los balances que pertenecen al Gobierno en sí, en contraposición a cualquiera de sus entidades controladas? En el sector privado, la entidad controlante se denomina “matriz” y puede ser una entidad independiente que presenta información financiera por sí misma. Sin embargo, en el sector público, el hecho de que algunas transacciones solamente se relacionen con la entidad controlante no necesariamente significa que la entidad controlante sea una entidad que presenta información financiera independiente. Es necesario considerar cualquier requisito legal de presentación de información financiera y también si hay usuarios que dependen de tal información pero que no pueden exigir información financiera que satisfaga sus necesidades específicas de información.

- (g) Revisar los requisitos de presentación de información financiera legales existentes para ver si tienen que estar alineados con las entidades que presentan información financiera propuestas (se determina usando la NICSP 6).
 - (h) Identificar cualquier interés minoritario.
- 5.12 A pesar de que la NICSP 6 contiene directrices detalladas sobre los tipos de pruebas que se deben aplicar para determinar si una entidad es una entidad controlada, es posible que haga falta el sentido común para aplicar estas pruebas. Loughlan da ejemplos de entidades que se puede considerar que están en los límites de la entidad que presenta información financiera federal de los Estados Unidos (Loughlan, 2010).

Consolidación

- 5.13 Consolidación es el proceso de presentar los estados financieros de todas las entidades que conforman la entidad que presenta información financiera como si fueran los estados financieros de una sola entidad. Implica sumar todas las partidas línea por línea y eliminar cualquier transacción o balance entre los miembros de la entidad que presenta información financiera.
- 5.14 Para consolidar los estados financieros de diferentes entidades es necesario tener un proceso documentado y bien comprendido para compilar y verificar la integridad y exactitud de la información en cada etapa del proceso de consolidación, que incluya lo siguiente:
- (a) Un sistema para reunir los estados financieros de todas las entidades dentro de la entidad que presenta información financiera. Algunas de las entidades son entidades autónomas con sus propios sistemas y políticas contables. Sea cual fuera la manera en la cual reconocen y clasifican las transacciones y los balances en sus propios estados financieros, estas entidades tendrán que ajustarse a las clasificaciones y políticas estándar cuando suministren información financiera para la consolidación. La información con fines de consolidación se puede proveer de varias maneras. Cuando las diversas entidades usan un sistema contable centralizado o un sistema de presentación de información financiera común se puede obtener en forma directa,

o la información se puede resumir en una hoja de cálculo que luego se ingresa en un paquete de consolidación.

- (b) Asegurarse de que las políticas contables usadas por las entidades individuales dentro de la entidad que presenta información financiera sean uniformes en la medida de lo factible. Si no son uniformes, será necesario hacer ajustes en el momento de la consolidación para alinear las políticas (por ejemplo, cuando una entidad controlada lleva las cuentas de acuerdo con una norma que es pertinente para sus actividades, pero no lo es para las cuentas de la entidad controlante). Se pueden aceptar algunas diferencias entre políticas para las partidas que no sean materiales (no tengan importancia relativa), pero esto tendrá que considerarse en el contexto de otros factores que afectan la importancia relativa. La NICSP 6, en el párrafo 49, exige: “Los estados financieros consolidados deben prepararse aplicando políticas contables uniformes para recoger transacciones similares u otros eventos producidos en circunstancias parecidas”.
- (c) Reunir información sobre la naturaleza y el importe de balances y transacciones entre entidades. Los balances y las transacciones entre entidades se eliminan en la consolidación. Cuando hay entidades dentro de la entidad económica más amplia que llevan a cabo en forma habitual transacciones entre ellas, puede ser apropiado establecer códigos adicionales para transacciones entre entidades para que tales transacciones se puedan registrar directamente dentro del sistema contable. También es apropiado considerar la importancia relativa para determinar el nivel de esfuerzo necesario para identificar balances y transacciones entre entidades. En este punto puede ayudar la visión de auditores externos sobre la conveniencia de diversos métodos de identificar transacciones entre entidades. Es posible que las entidades que preparan estados financieros grupales sobre base de efectivo ya hayan identificado una cantidad de transacciones entre entidades.
- (d) Seleccionar el método para llevar a cabo la consolidación. Si se está estableciendo un nuevo sistema contable o si se está reacondicionando sustancialmente un sistema contable existente, por lo general, es posible incorporar un módulo de consolidación. Otra alternativa puede ser usar o adaptar un paquete de software de consolidación estándar. Si hay un número relativamente pequeño de entidades, puede ser posible usar una hoja de cálculo para llevar a cabo la consolidación. También es necesario decidir si la consolidación se realizará como un ejercicio o si habrá una serie de subconsolidaciones dentro del grupo. Por ejemplo, las entidades gubernamentales individuales pueden consolidar los estados financieros de todas sus entidades controladas y luego se pueden consolidar todas las entidades gubernamentales.
- (e) Cerciorarse de que se pueda cumplir el requisito de la NICSP 6 de que las entidades tengan fechas de los estados financieros que sean uniformes. Esto implica identificar instancias en las que las fechas de los estados financieros difieren y establecer un proceso para obtener la información necesaria con fines de consolidación.
- (f) Obtener la información necesaria para cumplir con los requisitos de información a revelar de diversas NICSP, incluida la información a revelar sobre los importes que

se deben a otras entidades dentro de la entidad económica. A continuación se explica el proceso usado en una jurisdicción.

Ejemplo del proceso de consolidación adoptado en una jurisdicción

Para preparar los estados financieros consolidados para el Gobierno como un todo en una jurisdicción, las entidades controladas deben suministrar información. Para ello deben completar el paquete de consolidación. Los paquetes de consolidación se proporcionan a través de Internet a la entidad responsable de la compilación de los estados financieros consolidados. Los paquetes de consolidación se consolidan en una base de datos. Los paquetes de consolidación tienen un número de reglas de validación para garantizar que se cumplan los controles básicos sobre la entrada de información financiera antes de consolidarla. Las entidades pueden vincular estos paquetes de consolidación con sus libros mayores, lo cual permite automatizar sus paquetes de consolidación desde sus procesos internos de presentación de información financiera. Una vez que una entidad cuenta con un proceso que funciona sin problemas, completar un paquete de consolidación lleva alrededor de tres horas.

Las entidades deben contar con procedimientos internos para garantizar que la información suministrada en las devoluciones sea precisa y completa. Se debe controlar la precisión y la integridad de la información suministrada para su consolidación antes de firmarla. La información suministrada para usar en los estados financieros consolidados debe estar conciliada y coincidir con el sistema de información de administración financiera y los estados financieros auditados de la entidad, si los hubiera.

Información necesaria a revelar

- 5.15 La NICSP 1, *Presentación de los Estados Financieros*, y la NICSP 6 exigen que se revele una cantidad de información con respecto a la naturaleza de la entidad que presenta información financiera. Entre la información a revelar se incluye la siguiente:
- (a) El nombre de la entidad que presenta información financiera.
 - (b) Si los estados financieros cubren la entidad individual o la entidad económica (la entidad económica es un grupo de entidades que abarcan la entidad controlante y las entidades controladas).
 - (c) Una lista de entidades controladas significativas.
 - (d) El hecho de que la entidad controlada no está consolidada de acuerdo con la NICSP 6.
 - (e) Información financiera resumida de las entidades controladas que no están consolidadas.
 - (f) El nombre de cualquier entidad controlada en la cual la entidad controlante tenga un interés de propiedad o derecho a voto del 50% o menos, junto con una explicación de cómo existe el control.

- (g) Los motivos por los cuales el interés de propiedad de más del 50% del derecho de votación o posible derecho de votación de la compañía en la que se invierte no constituye control.
 - (h) En los estados financieros independientes de la entidad controlante, una descripción del método usado para contabilizar las entidades controladas.
- 5.16 En las referencias bibliográficas de este capítulo, se incluyen datos de documentos y listas de control para la información a revelar, que resumen las exigencias informativas de las NICSP.

Cuentas nacionales

- 5.17 Los informes financieros del Gobierno como un todo pueden restringirse a un nivel del Gobierno o pueden incluir más de un nivel de Gobierno según la forma en la cual se hayan establecido dichos niveles y cómo funcionen dentro de una jurisdicción particular. Por el contrario, los sistemas estadísticos como Estadísticas de Finanzas Públicas (EFP) y el Sistema Nacional de Cuentas (SNA) (o equivalentes regionales) adoptan un enfoque estándar de la definición de sector gubernamental. Sin embargo, EFP excluye a las corporaciones financieras y no financieras públicas (es decir, las entidades comerciales del sector público) del sector del Gobierno general, aun cuando estén controladas. Es recomendable que una entidad considere proporcionar, como información adicional, una explicación de cualquier diferencia en la entidad que presenta información financiera a nivel de todo el Gobierno en los estados financieros preparados con fines de presentar información financiera y el sector gubernamental en los informes estadísticos.
- 5.18 El capítulo 20 de este estudio analiza los requisitos de la NICSP 22, *Revelación de Información Financiera sobre el Sector del Gobierno General*. La NICSP 22 solo es pertinente cuando un Gobierno elige presentar información sobre el sector del Gobierno general en sus estados financieros consolidados.

Negocios conjuntos y control conjunto

- 5.19 En algunas circunstancias, es posible que una entidad tenga control conjunto en lugar de individual o total sobre otra entidad. La NICSP 8 define un negocio conjunto como “un acuerdo contractual en virtud del cual dos o más entidades participantes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto” y control conjunto como “el acuerdo de compartir el control sobre una actividad mediante un convenio vinculante”.
- 5.20 Los pasos descritos en este capítulo para la identificación de las entidades controladas también se pueden aplicar a la identificación de entidades controladas conjuntamente. Para determinar el tratamiento contable apropiado para un negocio conjunto, una entidad también tendrá que clasificar los negocios conjuntos como operaciones controladas conjuntamente, activos controlados conjuntamente o entidades controladas conjuntamente. La NICSP 8 establece el tratamiento contable para operaciones controladas conjuntamente, activos controlados conjuntamente y entidades controladas conjuntamente en los estados financieros individuales y los estados financieros consolidados del socio de un negocio conjunto.

- 5.21 La NICSP 8 especifica los requisitos para contabilizar las entidades controladas conjuntamente en los estados financieros consolidados del negocio. Permite usar tanto el método de contabilidad de consolidación proporcional como el método de contabilidad de la participación. La NICSP 6 especifica los requisitos para contabilizar las entidades controladas conjuntamente en los estados financieros independientes del inversor. El debate de las cuestiones de implementación relacionadas con la consolidación en este capítulo también es relevante para la consolidación proporcional de entidades controladas conjuntamente.

Influencia significativa

- 5.22 En algunos casos, un Gobierno puede tener influencia significativa pero no control ni control conjunto sobre una entidad. La NICSP 7 se refiere a tales entidades como entidades asociadas y especifica los requisitos para contabilizarlas en los estados financieros consolidados del inversor.
- 5.23 La NICSP 6 especifica los requisitos para contabilizar entidades asociadas en los estados financieros independientes del inversor.

Relevancia para la base contable de efectivo

- 5.24 Para aquellos que preparan estados financieros consolidados de base de efectivo, la preparación de un estado consolidado de pagos y recibos en efectivo implica esencialmente el mismo proceso que para la preparación de estados financieros consolidados de base contable de acumulación (o devengo). Los requisitos de consolidación para la base contable de efectivo se tratan en la NICSP de base de efectivo, Información Financiera sobre la Base Contable de Efectivo.
- 5.25 Si una entidad económica está compuesta por entidades que presentan información financiera sobre diferentes bases contables, puede ser útil preparar un estado consolidado de pagos y recibos en efectivo.

Referencias

Deloitte, *IPSAS Summary*. Resumen de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), edición 2010, febrero de 2010.

<http://www.iasplus.com>

Ernst & Young, *International Public Sector Accounting Standards Disclosure Checklist*. Lista de comprobación de la información a revelar de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, septiembre de 2010.

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_DisclosureChecklist/\\$FILE/IPSAS_DisclosureChecklist.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_DisclosureChecklist/$FILE/IPSAS_DisclosureChecklist.pdf)

Ministerio de Hacienda, *Explanatory Memorandum to the Whole of Government Accounts (Designation of Bodies) Order 2007*. Memorando explicativo de las cuentas de todo el Gobierno (designación de organismos), orden 2007, 2007, número 1492.

<http://www.hm-treasury.gov.uk>

Federación Internacional de Contadores (IFAC).

<http://www.ifac.org>

NICSP 1, *Presentación de los Estados Financieros*, diciembre de 2006.

NICSP 6, *Estados Financieros Consolidados y Separados*, diciembre de 2006.

NICSP 7, *Contabilización de Inversiones en Entidades Asociadas*, diciembre de 2006.

NICSP 8, *Información Financiera sobre los Intereses en Negocios Conjuntos*, diciembre de 2006.

NICSP de base de efectivo, *Información Financiera sobre la Base Contable de Efectivo*, enero de 2003.

Estudio 8, *Entidades que presentan información financiera del Gobierno*, julio de 1996.

Loughlan, M., *Defining the Boundaries of the Federal Government Reporting Entity*. Boletín de Administración Financiera Gubernamental sobre definición de los límites de la entidad que presenta información financiera del Gobierno federal, primavera de 2010.

<http://www.agacgfm.org/publications/journal>

Tesoro de Nueva Zelanda, *An Overview of Crown Reporting Requirements 2009*. Documento sobre los requisitos de información financiera de la Corona para el ejercicio fiscal 2009.

<http://www.treasury.govt.nz>

Junta de Contabilidad del Sector Público, Canadá, *20 Questions about the Government Reporting Entity*. Documento con 20 preguntas sobre la entidad que presenta información financiera del Gobierno.

<http://www.psab-ccsp.ca>

Oficina Nacional de Auditoría (ONA) del Reino Unido.

<http://www.nao.org.uk>

IPSAS: Preparing for Audit. Guía de preparación para auditorías según las NICSP, 2007.

IPSAS Compliance Guide. Guía para el cumplimiento de las NICSP, diciembre de 2007.

Políticas contables

Este apéndice da ejemplos de las políticas contables que se deben usar para la entidad económica. Las políticas son las políticas contables internas desarrolladas por una entidad central para su aplicación en la preparación de estados financieros del Gobierno como un todo para el Gobierno de una nación hipotética. También las pueden utilizar entidades gubernamentales individuales que controlan otras entidades. En algunas jurisdicciones, las entidades que deban preparar estados financieros para usuarios externos estarán definidas en la legislación. En tales casos, si la entidad que presenta información financiera desea afirmar el cumplimiento de la NICSP 6, deberá evaluar si la entidad legal que presenta información financiera es consecuente con la aplicación de la NICSP 6.

Entidad que presenta información financiera

Los estados financieros deben revelar las entidades controladas o controladas conjuntamente por la entidad y que forman parte de los estados financieros consolidados.

Consolidación de las entidades controladas

Los estados financieros consolidados deben incluir todas las entidades controladas que la NICSP 6 exige que se incluyan. Si una entidad controlada se adquiere y mantiene exclusivamente con vistas a su disposición en un futuro inmediato, se debe excluir de la consolidación y contabilizar como una inversión.

Las entidades controladas se deben consolidar de acuerdo con la NICSP 6. Todos los balances y las transacciones materiales entre subentidades se deben eliminar de forma combinada.

En la preparación de estados financieros consolidados se deben aplicar políticas contables uniformes.

La entidad tiene que asegurarse de que se registren los detalles de las transacciones materiales (y cualquier balance resultante) entre la entidad que presenta información financiera y cualquier otra entidad que presente información financiera dentro de la entidad que presenta información financiera del Gobierno como un todo.

Entidades asociadas

Las entidades sobre las cuales la entidad que presenta información financiera tiene una influencia significativa deben contabilizarse como entidades asociadas usando el método de contabilidad de la participación conforme a la NICSP 7.

Si una inversión se adquiere y mantiene exclusivamente con vistas a su disposición en un futuro inmediato, se la debe clasificar como mantenida para comercializar y contabilizar de acuerdo con la NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*.

Negocios conjuntos

La participación de la entidad que presenta información financiera en negocios conjuntos (operaciones controladas conjuntamente, activos controlados conjuntamente y entidades controladas conjuntamente) se debe reconocer y contabilizar conforme a la NICSP 8.

PARTE III: ELEMENTOS

La parte III de este estudio describe los tipos principales de activos, pasivos, ingresos y gastos que se producen en entidades del sector público. Identifica las NICSP que se ocupan de la definición, el reconocimiento, la medición y la información a revelar de estas partidas. El estudio describe los requisitos de las NICSP clave (o, a falta de una NICSP, de otras fuentes de directrices fidedignas conforme a la NICSP 3) y los tipos de tareas de implementación relacionadas con el reconocimiento de estas partidas y el cumplimiento de las NICSP u otras normas contables.

Los capítulos de esta parte del estudio se centran en activos, pasivos, ingresos y gastos específicos. Es posible que las cuestiones y las tareas de implementación de las que se dan ejemplos en estos capítulos también se puedan aplicar de forma más general a otros activos, pasivos, ingresos y gastos.

Capítulo 6: Activos

Puntos clave

- Este capítulo considera cuestiones relacionadas con el reconocimiento de propiedad, planta y equipo y, en menor medida, inventarios, contratos de construcción y propiedad de inversión.
- Los temas de activos que se mencionan en este capítulo incluyen los siguientes:
 - Activos intangibles (véase el capítulo 10).
 - Activos biológicos y productos agrícolas (véase el capítulo 11).
 - Deterioro del valor de los activos (véase el capítulo 12).
 - Activos financieros (véase capítulo 13).
- Las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) que se ocupan de la definición, el reconocimiento, la medición y la información a revelar de los activos se enumeran en las referencias de este capítulo.
- Como las entidades adoptan la contabilidad de acumulación (o devengo) tanto para la presentación de información financiera como para la administración financiera, este capítulo contiene una breve descripción de algunas políticas y procedimientos, y de los requisitos del sistema para una buena gestión de activos.

Introducción

- 6.1 Los siguientes son algunos ejemplos de los activos que poseen los Gobiernos y las entidades gubernamentales:
- (a) Activos financieros (activos monetarios):
 - (i) Efectivo y equivalentes de efectivo.
 - (ii) Ingresos por cobrar.
 - (iii) Préstamos y anticipos a otros Gobiernos.
 - (iv) Otros préstamos y anticipos.
 - (v) Inversiones.
 - (vi) Derivados.
 - (b) Activos físicos (activos no monetarios):
 - (i) Inventarios.
 - (ii) Activos patrimonio cultural y propiedad, planta y equipo, incluidos los activos de infraestructura y activos de defensa o militares.
 - (iii) Propiedades de inversión.
 - (iv) Activos biológicos y productos agrícolas.
 - (c) Activos intangibles.
- 6.2 Este capítulo analiza las tareas y cuestiones relacionadas con la identificación inicial, el reconocimiento y la medición de activos, y los sistemas y procedimientos necesarios para respaldar la preparación continua de estados financieros de devengo.

- 6.3 El capítulo se centra en cuestiones asociadas con la contabilidad de la propiedad, planta y equipo. Los motivos por los que el capítulo se centra en dichas cuestiones son los siguientes:
- (a) La mayoría de las entidades tiene propiedad, planta y equipo.
 - (b) La propiedad, planta y equipo por lo general es una parte significativa de los activos totales de una entidad.
 - (c) Muchas de las cuestiones tratadas en relación con la propiedad, planta y equipo también son pertinentes para otros activos.
- 6.4 El capítulo también incluye un análisis de cuestiones relacionadas con la contabilidad de inventarios, contratos de construcción y propiedades de inversión.

Activos: definición y reconocimiento

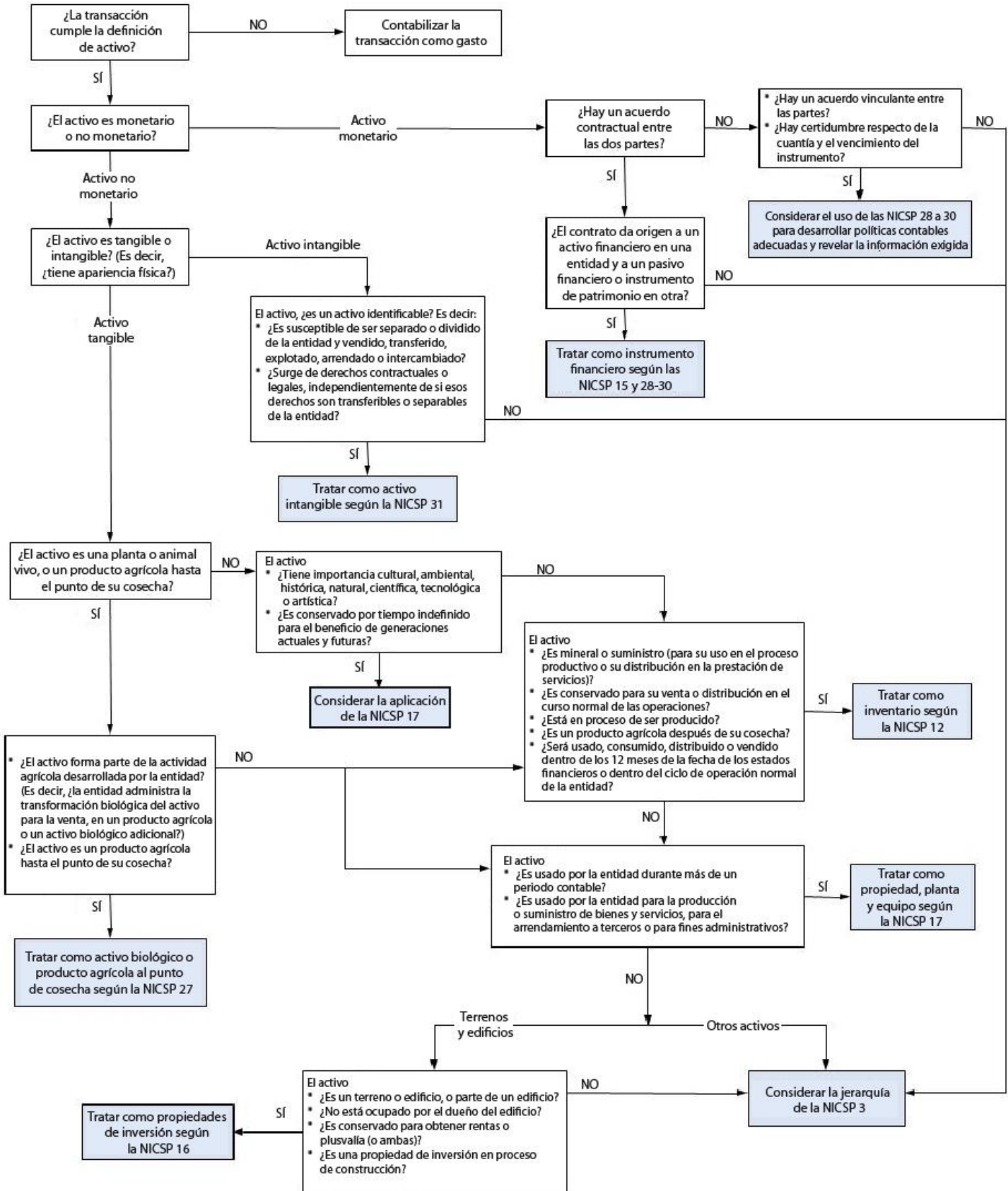
- 6.5 La NICSP 1, *Presentación de los Estados Financieros*, define los activos de la siguiente manera:
- Activos* son los recursos controlados por una entidad como consecuencia de hechos pasados y de los cuales se espera que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros o un potencial de servicio.
- 6.6 Los activos se reconocen con fines de presentación de información financiera solo cuando cumplen con todos los elementos de esta definición y con los criterios de reconocimiento para activos. Un activo se incluirá en los montos que aparecen en el estado de situación financiera cuando es probable que los beneficios representados en el activo se materialicen o pasen a la entidad y el activo tenga un costo u otro valor que se pueda medir de un modo fiable.
- 6.7 Los activos que cumplan con la definición pero no con los criterios de reconocimiento no se pueden reconocer dentro de los totales del estado financiero. Sin embargo, tales partidas pueden cumplir con la definición de activos contingentes. Un activo contingente es un "activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada solo cuando sucedan, o en su caso no sucedan, uno o más eventos inciertos en el futuro que no estén enteramente bajo el control de la entidad" (NICSP 19, *Provisiones, Pasivos y Activos Contingentes*, párrafo 18). Un activo contingente se revela cuando es probable un flujo entrante de beneficios económicos o potencial de servicio.
- 6.8 Un aspecto clave de la definición de activo es que el activo es controlado por la entidad. La existencia de control puede ser obvia (por ejemplo, la entidad puede tener documentos que demuestren la propiedad del activo). En otros casos, en especial cuando un activo es objeto de un acuerdo de arrendamiento o de un acuerdo de concesión de servicio, puede hacer falta más discernimiento.

Cuestiones de activos generales

- 6.9 Para preparar un plan de implementación para el reconocimiento de activos, una entidad tiene que tener cierta idea del alcance de las tareas que implica y de la probable cantidad de recursos que requerirán estas tareas. La cantidad de trabajo necesaria para reconocer activos depende del grado en que la entidad ya tenga información disponible sobre esos activos. Los pasos generales en el reconocimiento de activos incluyen lo siguiente:
- (a) Documentar todos los tipos de activos que tiene la entidad (la compilación de registros de activos se analiza más adelante en este capítulo).

- (b) Evaluar la precisión y la integridad de la información existente.
 - (c) Determinar las categorías de activos que se utilizarán en el plan contable y los estados financieros.
 - (d) Establecer políticas contables para cada categoría de acuerdo con las NICSP pertinentes.
 - (e) Determinar saldos de apertura precisos para cada categoría (identificación, aplicación de la definición de activo y medición).
 - (f) Establecer sistemas que permitan satisfacer las exigencias continuas de la contabilidad de acumulación (o devengo).
- 6.10 Según la base contable que la entidad haya usado previamente y la naturaleza de la información suplementaria disponible, la cantidad de trabajo necesaria puede variar considerablemente entre distintas entidades y jurisdicciones. Por ejemplo, en las jurisdicciones donde no se han hecho antes registros de activos, hará falta un esfuerzo considerable para documentar los activos que se tienen y para determinar saldos de apertura precisos conforme a las NICSP relevantes. En las jurisdicciones donde los activos se han registrado antes, aunque fuera solamente con fines de contabilidad interna, el eje puede estar en la medición del activo con posterioridad a su costo inicial conforme a las políticas contables para tales activos.
- 6.11 Para establecer políticas contables para cada categoría de activos, la entidad tendrá que identificar las NICSP pertinentes. Algunas de las NICSP que especifican la medición inicial y posterior de tipos de activos específicos son las siguientes:
- (a) NICSP 11, *Contratos de Construcción*.
 - (b) NICSP 12, *Inventarios*.
 - (c) NICSP 13, *Arrendamientos*.
 - (d) NICSP 16, *Propiedades de Inversión*.
 - (e) NICSP 17, *Propiedad, Planta y Equipo*.
 - (f) NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*.
 - (g) NICSP 31, *Activos Intangibles*.
- 6.12 La NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo*, y la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*, establecen requisitos con respecto a cuándo y cómo se debe revisar si ciertos activos sufrieron un deterioro de valor. Otras NICSP, como la NICSP 4, *Efecto de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*, y la NICSP 5, *Costos por Préstamos*, pueden afectar la medición de un activo.
- 6.13 El siguiente árbol de decisión sobre clasificación de activos da ejemplos de las cuestiones que puede tener que considerar una entidad al decidir qué NICSP aplicar. Sin embargo, antes de aplicar una norma siempre hay que verificar las excepciones de alcance de una NICSP. Los requisitos de medición de las NICSP para las clases principales de activos se resumen en el apéndice B de este capítulo.

Figura 6.1 Clasificación de activos



Propiedad, planta y equipo

6.14 Este capítulo analiza los siguientes temas en relación con la propiedad, planta y equipo:

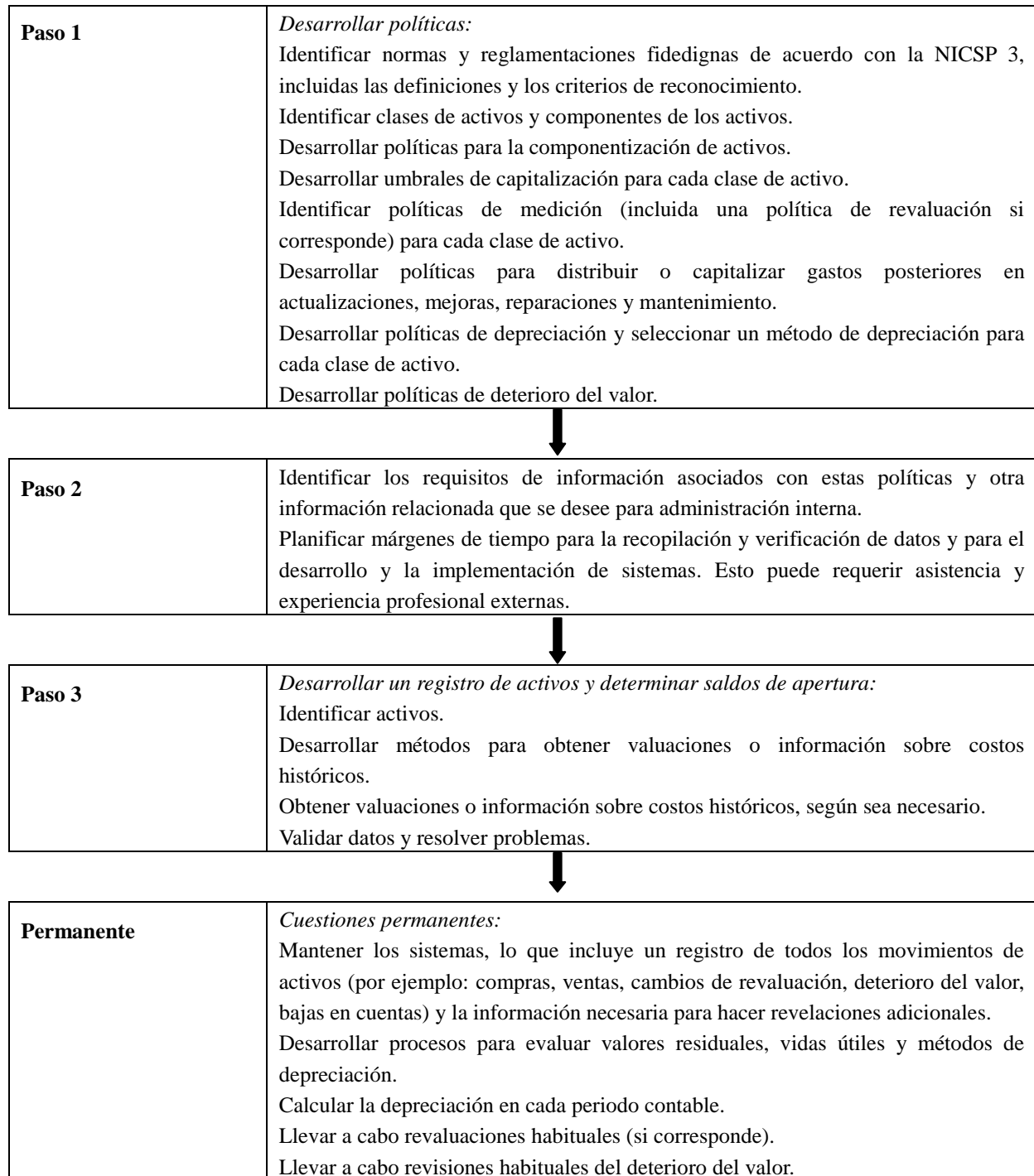
- (a) Definición y reconocimiento.
- (b) Umbrales de reconocimiento.
- (c) Identificación de clases y componentes.
- (d) Evaluación de vidas útiles.
- (e) Deterioro del valor de los activos.
- (f) Registros de activos.
- (g) Cuestiones de valuación.
- (h) Auditorías externas.
- (i) Disposiciones transitorias.
- (j) Enseñanzas aprendidas.

Propiedad, planta y equipo: definiciones y reconocimiento

- 6.15 La NICSP 17 define la propiedad, planta y equipo como “activos tangibles que: (a) están en poder de una entidad para su uso en la producción o el suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros, o para fines administrativos; y (b) se espera serán utilizados durante más de un periodo contable”.
- 6.16 Para que una partida se reconozca como propiedad, planta y equipo a los fines de presentar información financiera, primero debe cumplir con la definición de propiedad, planta y equipo y cumplir con los criterios de reconocimiento para activos.
- 6.17 El primer paso en la identificación y el reconocimiento de propiedad, planta y equipo es la preparación de un plan de implementación. El plan de implementación para el reconocimiento inicial de activos y el desarrollo de sistemas que respalden la contabilidad de acumulación (o devengo) continua para esos activos puede ser un subconjunto del plan de implementación principal o un plan independiente. El plan tiene que identificar lo siguiente:
- (a) Todas las tareas necesarias, incluido el desarrollo de políticas, la identificación y valuación de activos y el desarrollo de políticas y procedimientos de gestión de activos. La identificación y valuación de activos es más difícil cuando no hay registros de propiedad, planta y equipo existentes.
 - (b) La persona o el puesto de trabajo responsable de cada tarea.
 - (c) La persona o el puesto de trabajo responsable de la administración de este aspecto del plan.
 - (d) Hitos y plazos del proyecto.
 - (e) Partidas dependientes dentro del plan de reconocimiento de activos y entre el reconocimiento de activos y otras partes del proyecto más amplio.
 - (f) El proceso y el margen de tiempo para la resolución de problemas.

6.18 En el diagrama a continuación se exponen las tareas que es probable que fluyan del plan de implementación. Los pasos que se describen en este diagrama se pueden aplicar a la mayoría de los tipos de activos no corrientes. Aunque los pasos se muestran secuencialmente, algunos de los pasos podrían (y es posible que deban hacerlo) darse en forma simultánea.

Figura 6.2 Reconocimiento de propiedad, planta y equipo



- 6.19 El desarrollo de un registro de activos (parte del paso 3 del diagrama anterior) también implicará una revisión de los sistemas actuales y de las prácticas de gestión de activos. Si la entidad no ha establecido previamente tales sistemas o prácticas, es poco probable que existan sistemas contables. Sin embargo, puede haber datos disponibles en la entidad (por ejemplo, departamentos de ingeniería u obras públicas) para usar como punto de partida. Una entidad tendrá que realizar lo siguiente:
- (a) Decidir si retener o modificar los registros y sistemas de activos existentes o desarrollar sistemas nuevos. Esto podría incluir considerar si la información sobre algunos activos se debería gestionar en bases de datos independientes y de qué manera estas bases de datos se vincularán con el sistema de presentación de información financiera.
 - (b) Decidir si se debe integrar un registro de activos en el libro mayor general.
 - (c) Diseñar e implementar sistemas.
 - (d) Decidir qué gerentes dentro de la entidad tienen la responsabilidad de gestionar activos.
 - (e) Revisar/desarrollar prácticas de gestión de activos.
- 6.20 El desarrollo del registro de activos también implica:
- (a) Completar la identificación de todos los activos posibles.
 - (b) Determinar componentes y clases de activos.
 - (c) Recopilar datos sobre los activos, entre ellos antigüedad, estado, vida útil restante, nivel de uso, naturaleza y grado del mantenimiento continuo y actualizaciones.
 - (d) Aplicar definiciones de activos y de propiedad, planta y equipo.
 - (e) Aplicar criterios de reconocimiento.
 - (f) Aplicar umbrales de capitalización.
 - (g) Verificar la titularidad en caso de ser necesario.
 - (h) Identificar las restricciones y cláusulas sobre titularidad.
 - (i) Determinar las vidas útiles a usar en el cálculo de la depreciación.
 - (j) Validar los datos (permanente).
- 6.21 Es posible que algunas entidades usen asistencia y experiencia profesional externas para llevar a cabo estas actividades. Cuando una entidad usa partes externas, igual tiene que asegurarse de que cuenta con documentación apropiada del proceso y la metodología usados, y de las calificaciones de las partes externas.
- 6.22 La determinación de los saldos de apertura (parte del paso 3) incluye el cotejo de datos de costos históricos y la valuación de cualquier activo si se lo medirá de otra forma que no sea por costo histórico, según exijan las políticas de valuación. El cotejo de datos de costos históricos incluye la identificación de todos los costos para hacer que un activo sea operativo y la estimación del costo histórico cuando tal costo histórico no esté disponible. La valuación de activos incluye lo siguiente:

- (a) Decidir si valorar todos los activos o si usar un enfoque de muestreo.
 - (b) Identificar tasadores apropiados para cada clase de activo.
 - (c) Preparar instrucciones para los tasadores.
 - (d) Recopilar la información requerida por los tasadores.
 - (e) Llevar a cabo una revisión de las valuaciones a cargo de la gerencia.
- 6.23 La identificación de saldos de apertura para la propiedad, planta y equipo es meramente el primer paso en el proceso de preparación de estados financieros de base de acumulación (o devengo). Otros pasos:
- (a) Identificar saldos de cierre.
 - (b) Identificar todos los movimientos durante el periodo.
 - (c) Calcular la depreciación.
 - (d) Identificar problemas de auditoría y desarrollar planes para resolverlos.
 - (e) Desarrollar y probar interfaces entre el registro de activos y el libro mayor general.
 - (f) Identificar y recopilar otro tipo de información sobre activos que haga falta revelar en los estados financieros.

Propiedad, planta y equipo: umbrales de reconocimiento

- 6.24 Cada entidad tiene que determinar el valor por encima del cual los activos se capitalizan y se informan en los estados financieros. Cuando una entidad establece un umbral de capitalización, los activos por debajo del umbral relevante se reflejan como gastos en el periodo de compra y los activos por encima del umbral se reconocen como activos en el estado de situación financiera. El uso de umbrales de capitalización reduce el costo de reunir datos porque disminuye el número total de activos fijos que se tienen que registrar y asentar. Este ahorro para la entidad se debe considerar en relación con la importancia de los datos para los usuarios de los estados financieros¹⁷. Un método que algunas veces usan las entidades para fijar un umbral inicial de capitalización (algunas veces denominado nivel de mínimos) es exigir que un cierto porcentaje (por ejemplo, como mínimo el 95%) de los activos totales estimados por valor se informen en los estados financieros. Este método requiere que la entidad pueda hacer un cálculo razonable de los activos totales. Habrá umbrales diferentes que serán apropiados para distintas entidades, aunque con fines de consolidación, la entidad controlante establecerá un nivel por encima del cual los activos deben capitalizarse. Se pueden establecer umbrales diferentes para distintas clases de activos.
- 6.25 A pesar del uso de umbrales de capitalización para la mayoría de las clases de activos, una entidad igual puede reconocer e informar todos los activos dentro de una clase si

¹⁷ La medida en la que se permita que una entidad use umbrales de capitalización puede estar limitada por las entidades controlantes y puede variar entre una jurisdicción y otra. Además, es posible que una entidad deba mantener registros suficientes de los activos que no se han capitalizado para permitir una evaluación anual de su materialidad o importancia relativa.

considera que eso es apropiado. Por ejemplo, una entidad puede elegir registrar e informar todas las tierras, independientemente de si su valor registrado está por debajo del umbral de capitalización.

- 6.26 En algunas instancias, el uso de sistemas de adquisición facilita el reconocimiento de activos. Si la adquisición se canaliza a través de los sistemas de adquisición en forma obligatoria, actualizar tales sistemas de adquisición puede ser un enfoque factible para reunir información.
- 6.27 Es posible que algunos activos tengan un valor menor, por unidad, que el umbral de capitalización. Sin embargo, tales activos pueden tener importancia relativa como grupo.¹⁸ En este caso, los activos pueden informarse como un activo único, con un valor combinado. Tales activos a menudo se denominan activos grupales. Una entidad tendrá que usar su sentido común para decidir cómo aplicar su umbral de presentación de información financiera.
- 6.28 A pesar del hecho de que ciertos artículos se pueden registrar como un único activo en los sistemas financieros, una entidad igual puede supervisar o controlar el uso y el mantenimiento de estos activos a través de un sistema subsidiario. Por ejemplo, si una red de computadoras se reconoce como un activo único, cada computadora personal igual se podría registrar como un elemento de la red.
- 6.29 Una entidad puede elegir registrar ciertos artículos que caen por debajo del umbral de capitalización o presentación de información financiera. De acuerdo con la política de capitalización, esos artículos se reflejarían como gastos en el momento de la compra. Sin embargo, se puede registrar una descripción de los artículos y de su ubicación. Por ejemplo, estos artículos se podrían marcar con códigos de barras y registrar en un registro de activos aparte. Este tipo de forma de registrar es apropiado para los artículos como video grabadoras, escáneres, máquinas de fax, teléfonos móviles y ciertas herramientas. Estos artículos a menudo se denominan artículos “portátiles”. Los controles habituales de tales artículos, como parte de la verificación anual de activos¹⁹, pueden ayudar a una mejor administración de los artículos y a reducir el riesgo de robo.

Capitalización de actualizaciones y mejoras

- 6.30 Según la NICSP 17, los desembolsos posteriores en propiedad, planta y equipo solo se reconocen como una adición a un activo cuando el desembolso mejora la condición del activo, medido sobre su vida total, más allá de su estándar de rendimiento evaluado más recientemente. También se puede aplicar un umbral monetario (o de otro tipo) a las actualizaciones y mejoras. (Nota: este umbral no necesariamente tiene que ser el mismo que el que se usó para la capitalización inicial del activo pertinente). Como se indicó anteriormente en este capítulo, a algunas entidades puede no permitírseles usar este método. Tales políticas deben estar documentadas.

¹⁸ La medida en la que se permita que una entidad capitalice activos que en forma individual no cumplen con el umbral de capitalización puede estar limitada por las entidades controlantes y puede variar entre una jurisdicción y otra.

¹⁹ Algunas veces el proceso de verificación de activos se denomina recuento de inventario, a pesar de que puede haber otros activos implicados que no son el inventario.

- 6.31 Cualquier activo o componente de activo que se reemplace como parte de una actualización o programa de mejora tiene que eliminarse del registro de activos y de cualquier otro registro pertinente. Cualquier valor en libros residual para tales activos o componentes se debería anular en ese momento.
- 6.32 Es posible que la entidad tenga que desarrollar directrices y ejemplos (y brindar capacitación) para los gerentes con responsabilidad sobre activos e ilustrar los tipos de transacciones que normalmente se capitalizarían o reflejarían como gastos.
- 6.33 Los siguientes dos diagramas resumen la aplicación de umbrales de capitalización a las compras de activos y a las erogaciones posteriores a la compra.

Figura 6.3 Umbral de registro

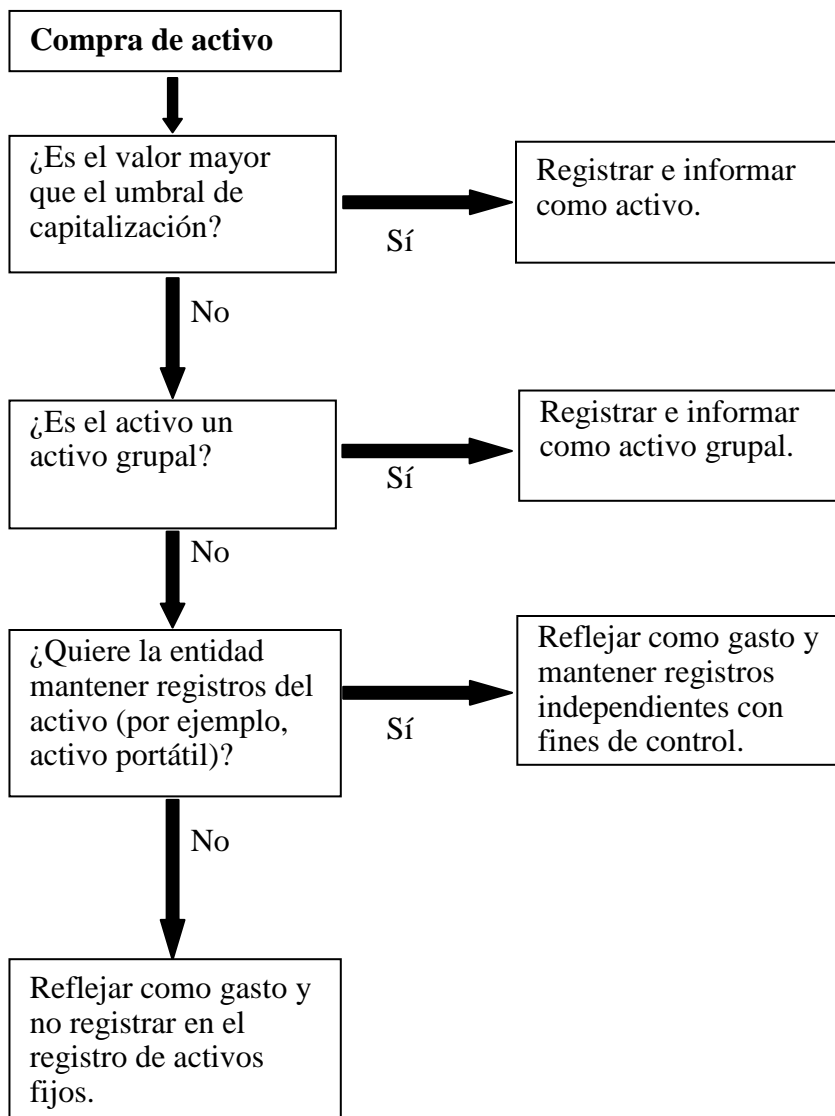
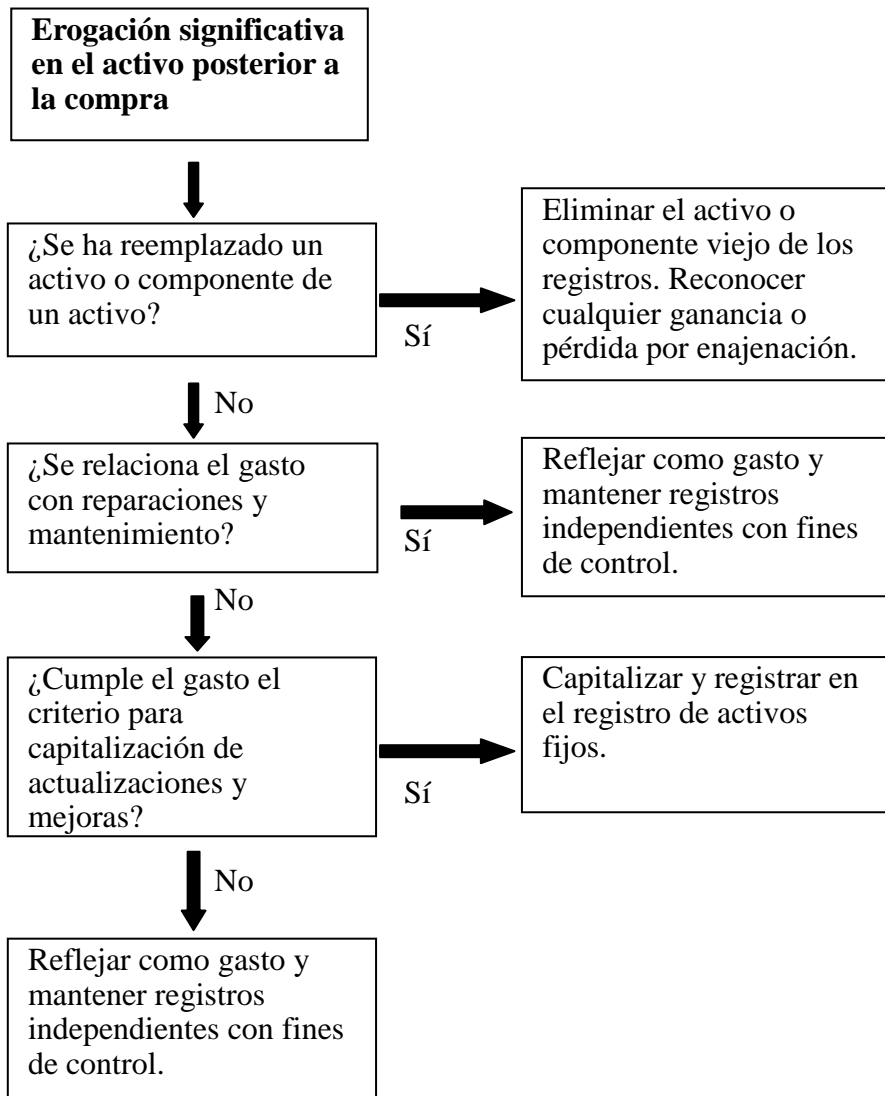


Figura 6.4 Capitalización de actualizaciones y mejoras



Costos por préstamos

- 6.34 Según la NICSP 5, los costos por intereses en los que se incurre se pueden reconocer como gasto (tratamiento de referencia) o, cuando se ha incurrido en ellos en un activo que reúne los requisitos, se pueden capitalizar (tratamiento alternativo permitido). Los activos que reúnen los requisitos se consideran activos a los que, por su naturaleza, les lleva un largo tiempo estar listos para su uso previsto o venta, por ejemplo, edificios de oficinas, hospitales y carreteras.
- 6.35 Cuando una entidad adopta el tratamiento alternativo permitido, este se debe aplicar en forma sistemática a todos los costos por intereses que se atribuyen directamente a la adquisición, la construcción o la producción de todos los activos que reúnen los requisitos.

Propiedad, planta y equipo: identificación de clases y componentes

- 6.36 Una clase de propiedad, planta y equipo es una agrupación de activos de naturaleza o función similar en las operaciones de una entidad que se muestran como una sola partida en la información a revelar en los estados financieros. La siguiente lista de la NICSP 17 es un punto de partida útil para la identificación de clases de propiedad, planta y equipo:
- (a) Terrenos.
 - (b) Edificios operativos.
 - (c) Carreteras.
 - (d) Maquinaria.
 - (e) Redes eléctricas.
 - (f) Embarcaciones.
 - (g) Aeronaves.
 - (h) Equipamiento militar especializado.
 - (i) Vehículos.
 - (j) Mobiliario y útiles.
 - (k) Equipamiento de oficina.
 - (l) Pozos petroleros.
- 6.37 Otros activos comunes para las entidades del sector público incluyen puentes, sistemas de cloacas, sistemas de suministro de agua y energía, y redes de comunicación.
- 6.38 La NICSP 17 no exige que una entidad reconozca activos de patrimonio cultural. Si una entidad elige reconocer activos de patrimonio cultural puede, pero no tiene obligación de hacerlo, aplicar los requisitos de medición de la norma. Sin embargo, una entidad que reconoce activos de patrimonio cultural debe aplicar los requisitos de información a revelar de esa norma. Algunas jurisdicciones distinguen entre activos patrimonio cultural operativos (por ejemplo, edificios históricos usados como oficina) y activos patrimonio cultural no operativos (por ejemplo, puentes y edificios no funcionales que solo tienen importancia histórica).²⁰ Las clases específicas de propiedad, planta y equipo variarán entre una entidad y otra, según el tipo de activo que se tenga y la materialidad (o importancia relativa) de los tipos de activos particulares. Cada clase de activo también puede tener subclases.
- 6.39 Algunos componentes de los activos se pueden reconocer como activos independientes cuando son significativos y tienen vidas útiles que son diferentes de las de los elementos de propiedad, planta y equipo con los cuales se relacionan. Por ejemplo, los componentes de un sistema de agua pueden incluir las tuberías, los depósitos, la estación de bombeo y las conexiones de servicio. Una entidad tiene que decidir si es apropiado reconocer los

²⁰ Para obtener directrices sobre la identificación de activos patrimonio cultural por parte de entidades de Sudáfrica, véase ASB, 2001.

componentes como activos independientes o en forma colectiva como parte del activo más grande (componentización). Siempre que se cumplan los criterios de reconocimiento de la NICSP 17, el reemplazo o la renovación de un componente se contabiliza como la adquisición de un activo independiente y el activo reemplazado se deja de reconocer. El reconocimiento de componentes se verá influenciado por los siguientes factores:

- (a) Si el componente es una parte significativa del activo.
- (b) El umbral de presentación de información financiera.
- (c) La importancia relativa (por ejemplo, si el reconocimiento individual de un componente tendrá un impacto en la depreciación).
- (d) Si el componente desempeña una función independiente.
- (e) Si la vida útil del componente difiere de la de otros componentes.

6.40 Como parte de la contabilidad de los activos de redes o sistemas, es posible que una entidad tenga que realizar lo siguiente:

- (a) Crear una base de datos de gestión de activos.
- (b) Identificar componentes apropiados de la red o el sistema.
- (c) Constatar la antigüedad y el estado de los componentes.
- (d) Evaluar la vida útil restante de los componentes de activos existentes.
- (e) Identificar características del componente, por ejemplo, el tipo de superficie o método de construcción para un camino.
- (f) Identificar el nivel de uso al que están sujetas partes particulares del sistema o la red.
- (g) Establecer un método para distinguir entre mantenimiento y actualizaciones o mejoras para ese componente.
- (h) Determinar la valuación de activos para su inclusión en los registros financieros.
- (i) Calcular la cantidad de deterioro en el potencial de servicio (depreciación) para el periodo financiero.
- (j) Planificar un ciclo de inspección para verificar la precisión de los registros en comparación con las condiciones actuales.
- (k) Vincular los datos subyacentes con los planes de gestión de activos y vincular la información del plan de gestión de activos con los registros financieros y los estados financieros (es decir, reconciliar con la información del libro mayor general).

Propiedad, planta y equipo: evaluación de las vidas útiles

6.41 La vida útil de un activo variará según el propósito para el cual se use el activo, el nivel de uso, la naturaleza y la cantidad de mantenimiento y las condiciones climáticas. Por ejemplo, la vida útil de los edificios a menudo es más corta en las áreas tropicales, debido al impacto de la fuerte humedad, que en los climas templados. Las fuentes de información para determinar las vidas de los activos incluyen las siguientes:

- (a) Charlas con las personas responsables del uso y el mantenimiento de los activos.
 - (b) Las vidas útiles de activos similares usados por otras entidades y jurisdicciones (las vidas útiles de las clases principales de activos se revelan en los informes anuales).
 - (c) Registros pasados de adquisiciones y enajenaciones de activos.
- 6.42 Las siguientes consideraciones pueden ser útiles para decidir cuánto tiempo y esfuerzo dedicar a evaluar las vidas útiles de los activos:
- (a) Las evaluaciones iniciales de las vidas útiles se podrían usar durante un periodo establecido y luego revisarse.
 - (b) En qué medida la falta de certeza respecto de la vida útil de un activo tendrá un impacto sobre el gasto de depreciación y, en caso de ser relevante, un cargo por el uso de capital.
- 6.43 Los métodos de depreciación y las vidas útiles tienen que revisarse en cada fecha de los estados financieros. Por ejemplo, la existencia de un gran número de activos completamente rebajados y todavía en uso por parte de una entidad indicaría que los cálculos de las vidas útiles son demasiado cortos.

Propiedad, planta y equipo: evaluación de los valores residuales

- 6.44 El valor residual de un artículo de propiedad, planta y equipo se define en la NICSP 17.
- 6.45 El valor residual de un activo es el importe estimado que la entidad obtendría de la disposición del activo, después de deducir los costos estimados de la disposición, si el activo ya tuviera la antigüedad y estuviera en el estado que se espera al final de su vida útil.
- 6.46 Una entidad tiene que determinar el valor residual de un activo depreciable a fin de conocer el importe que se debe asignar a toda la vida útil del activo. Las fuentes de información para determinar las vidas de los activos (analizadas anteriormente) también pueden ser útiles para determinar valores residuales.
- 6.47 A menos que una entidad tenga un acuerdo previo de disponer de un activo por un importe fijo, la determinación del valor residual implicará cierto sentido común. Cuanto más especializado sea el activo, más buen sentido es probable que requiera. Algunos activos del sector público, especialmente los activos de infraestructura, pueden no tener valor residual (o este puede ser insignificante) porque son inalienables. El valor residual estimado de un activo puede cambiar con el tiempo. La NICSP 17 y las dos normas sobre deterioro del valor, la NICSP 21 y la NICSP 26, exigen que la entidad revise periódicamente el valor residual de un activo.

Propiedad, planta y equipo: deterioro del valor de los activos

- 6.48 Un activo sufre un deterioro de valor cuando su importe en libros excede su importe recuperable o la cantidad de servicio recuperable. El importe recuperable o la cantidad de servicio recuperable se determina como su precio de venta neto o su valor en uso, el que sea más alto. La NICSP 21 y la NICSP 26 ofrecen directrices sobre el deterioro del valor

de los activos dentro de su ámbito. En el capítulo 12 se analizan los requisitos de estas normas.

Propiedad, planta y equipo: prácticas de gestión de activos

- 6.49 Un factor clave en el desarrollo de políticas y procedimientos de gestión de activos es “quién será responsable del estado, el uso y el rendimiento de los activos”. Por ejemplo, algunas clases de activos pueden gestionarse centralmente y es posible que los gerentes operativos individuales requieran poca información sobre estos activos. En otros casos, la responsabilidad de los activos puede delegarse en los gerentes operativos. Cuando se delega la responsabilidad, cada persona responsable de la gestión de activos tiene que saber exactamente qué implica la responsabilidad y quién tiene autoridad para hacer cambios en los registros contables.
- 6.50 Idealmente, una entidad tendrá políticas y procedimientos sobre activos que cubran todos los aspectos de la gestión de activos, entre ellos:
- (a) Procedimientos contables generales (véanse ejemplos a continuación).
 - (b) Planificación (por ejemplo, el desarrollo de políticas para el suministro de instalaciones operativas y otros servicios para el personal, como comedores y gimnasios).
 - (c) Operación (véanse ejemplos a continuación).
- 6.51 Los procedimientos contables generales para la propiedad, planta y equipo incluyen los siguientes:
- (a) Registrar los activos en registros de activos fijos con un rastreo de auditoría identificable (por ejemplo, una etiqueta adhesiva con código de barras en cada activo y números de referencia únicos).
 - (b) Realizar una reconciliación habitual del registro de activos en los balances del libro mayor general.
 - (c) Realizar controles de gestión anuales para verificar la existencia, el uso continuado, la vida restante, la obsolescencia.
 - (d) Realizar revisiones anuales del deterioro del valor.
 - (e) Realizar revisiones anuales de las vidas útiles, los métodos de depreciación y los valores residuales.
 - (f) Tener procedimientos de adquisición para asegurarse de que todas las adiciones estén autorizadas y correctamente registradas.
 - (g) Tener procedimientos de ventas o de bajas en cuentas para asegurarse de que todas las disposiciones estén autorizadas y correctamente registradas.
- 6.52 Los procedimientos operativos para los activos podrían incluir los siguientes:
- (a) Establecer indicadores de rendimiento (por ejemplo, niveles de espacio subutilizado).

- (b) Desarrollar planes de operación y mantenimiento (que incluyan prioridades de mantenimiento de costos que pongan de relieve el trabajo urgente y esencial).
 - (c) Tener procedimientos para controlar el estado y el uso de los activos.
 - (d) Desarrollar planes de mantenimiento.
 - (e) Llevar un registro de los activos externos, por ejemplo, transferencias, préstamos y reparaciones externas.
 - (f) Custodiar y proteger los activos, en especial los activos móviles de valor alto.
- 6.53 No todas estas políticas y procedimientos tienen que estar implementados al comienzo de la transición a la contabilidad de acumulación (o devengo), aunque algunos de ellos, como el control del estado de los activos, son importantes para cumplir con los aspectos de medición de las normas. Algunos de ellos evolucionarán a medida que los gerentes se familiaricen con el impacto de los activos en la información financiera y las cuestiones de gestión de activos. Sin embargo, estas políticas y procedimientos tienen un impacto en el tipo de sistemas de gestión de activos necesario y, en particular, en la estructura y el contenido del registro de activos (véase la siguiente sección). Por lo tanto es útil si se los considera (aunque no estén desarrollados) en una etapa temprana de la transición.
- 6.54 El tipo de políticas operativas necesario también depende del grado de responsabilidad de una entidad por la gestión de activos. Cuando las funciones de aprovisionamiento, mantenimiento y disposición se administran en forma central, la entidad será responsable de cumplir con los procedimientos establecidos por las entidades centrales en lugar de desarrollar sus propios procedimientos.
- 6.55 A fin de cumplir con la NICSP 17, es necesario contar con planes de gestión de activos adecuados, o con otros sistemas de información apropiados, para calcular en forma fiable la disminución de los beneficios económicos futuros y el potencial de servicio (depreciación) y para garantizar una presentación de información financiera confiable del valor en libros de esos activos.
- 6.56 A falta de un plan de gestión de activos, pueden producirse los siguientes problemas:
- (a) Uso de los recursos por debajo de lo óptimo.
 - (b) Falta de racionalización de los activos excedentes.
 - (c) Variación significativa en los costos de operación entre un lugar y otro.
 - (d) Información inadecuada de gestión.
 - (e) Deterioro del estado físico de las reservas.
 - (f) Mantenimiento continuo de activos no rentables.

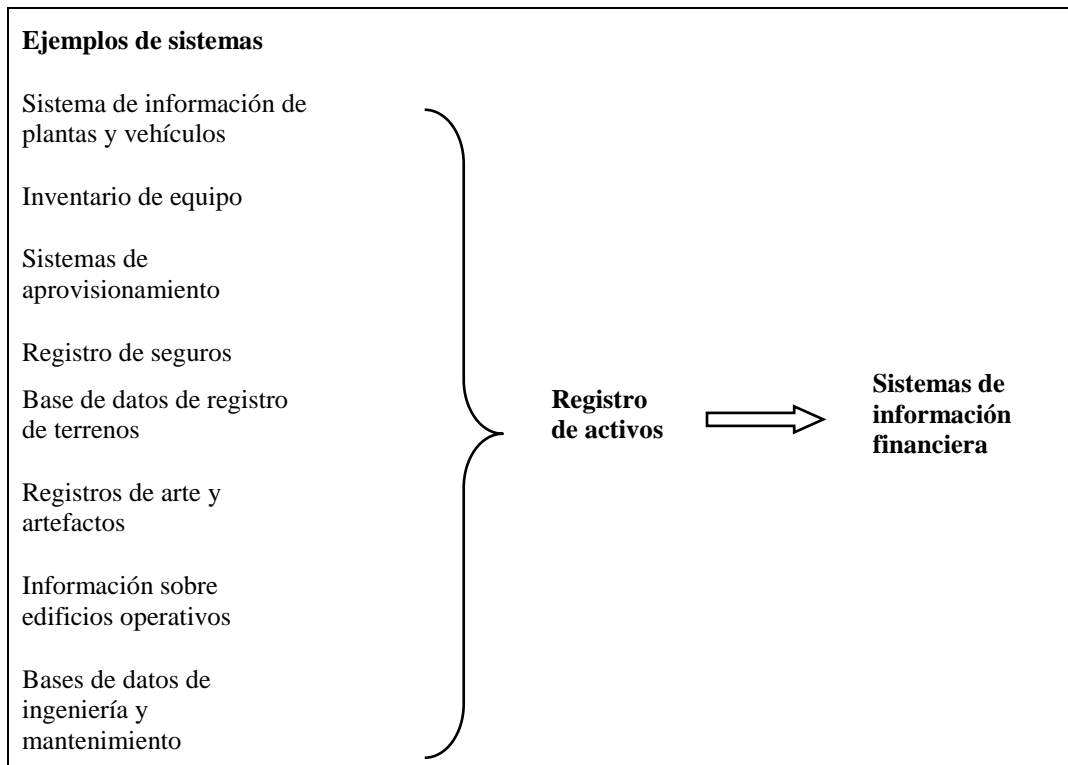
Propiedad, planta y equipo: registros de activos

- 6.57 Un registro de activos es una lista completa y precisa, que se actualiza y valida en forma habitual, de los activos que posee una entidad. Registra los saldos de apertura y cierre de clases de propiedad, planta y equipo y se usa para respaldar las cifras informadas en los estados financieros. La compilación de un registro de activos para propiedad, planta y

equipo es uno de los pasos principales en la adopción de la base contable de acumulación (o devengo). Es una parte fundamental de un sistema de información de gestión de activos y normalmente contendrá más información que la necesaria para presentar información financiera.

- 6.58 El tamaño y la complejidad de un registro de activos dependerá de lo siguiente:
- (a) El número y el tipo de activos que tenga la organización.
 - (b) El volumen de compras, transferencias y disposiciones.
- 6.59 En su forma más simple, un registro de activos puede ser un documento manual o una hoja de cálculo. Otra posibilidad es que sea un sistema computarizado que se interconecte directamente con el libro mayor general (la mayoría de los sistemas computarizados cuentan con esta facilidad). Sin embargo, un registro de activos no tiene que ser un documento o un sistema computarizado único. Puede ser una serie de subsistemas con conexiones y un directorio común. El diseño de un registro de activos se verá influido en gran medida por el contenido de las bases de datos y los sistemas de gestión de activos existentes.
- 6.60 El siguiente diagrama ilustra de qué manera un número de sistemas se pueden conectar para formar un registro de activos.

Figura 6.5 Registro de activos



- 6.61 Las cuestiones clave en el diseño y el desarrollo de un registro de acciones son las siguientes:

- (a) La información que tiene que contener.
 - (b) Si debería estar integrado con el libro mayor general u otros sistemas.
- 6.62 Para cada activo, un registro de activos eficaz tiene que contener los siguientes detalles (si corresponde):
- (a) Nombre del activo.
 - (b) Descripción física.
 - (c) Número de serie.
 - (d) Fecha de adquisición (compra, creación, donación, confiscación).
 - (e) Ubicación.
 - (f) Persona o puesto de trabajo responsable de la custodia y el mantenimiento del activo.
 - (g) Fecha límite para el reemplazo.
 - (h) Vida útil prevista.
 - (i) Vida útil original.
 - (j) Vida útil vencida.
 - (k) Vida útil restante.
 - (l) Fecha en que se revisó por última vez la vida del activo.
 - (m) Fecha de la última prueba de deterioro del valor y cualquier evidencia de deterioro del valor.
 - (n) Valuación o costo histórico (inicialmente si se conoce y posterior a medida que se lleven a cabo valuaciones).
 - (o) Método y tasa de depreciación (una vez determinados).
 - (p) Valor en libros.
 - (q) Fecha de disposición.
- 6.63 Como se muestra en la figura 6.5, un registro de activos también podría contener otra información relevante (o estar vinculada a ella) como detalles de seguros y mantenimiento planificado.
- 6.64 Las características de un buen registro de activos incluyen las siguientes:
- (a) Los datos de activos se actualizan a medida que se producen las transacciones y eventos.
 - (b) Los datos se reconcilian en forma habitual con los datos de adquisición, cualquier sistema subsidiario y el libro mayor general.
 - (c) Los datos están a mano para los gerentes de activos, al nivel de detalle que requieren, preferiblemente “en línea”.

- (d) Los datos están estructurados para permitir distinguir diferentes clasificaciones de activos.
- 6.65 Las fuentes posibles de datos para los registros de activos incluyen las siguientes:
- (a) Sistemas y listas de activos existentes (a menudo están disponibles los detalles de los vehículos y equipos de computación).
 - (b) Listas de seguros.
 - (c) Listas de propiedades por las que la entidad paga impuestos sobre la propiedad inmobiliaria, electricidad, agua u otros servicios públicos.
 - (d) Información sobre los terrenos y edificios en poder de entidades gubernamentales responsables de la limpieza o el mantenimiento.
- 6.66 Estos registros a menudo pueden ser el punto de partida para la compilación de un registro de activos. Estas fuentes de datos se pueden usar como datos primarios o para conciliar la información sobre los activos incluida en diferentes sistemas. Tales registros por lo general no habrán sido parte integral del sistema contable y es posible que se los haya actualizado en forma periódica en lugar de cuando se produjeron las transacciones. Así pues, es posible que contengan información incompleta o inexacta. Por lo tanto, es fundamental controlar habitualmente la precisión y la integridad de estos registros si se los usa para determinar cifras contables.
- 6.67 Al compilar la lista inicial de activos, habrá que reconciliar entre sí y con los registros financieros la información incluida en distintos sistemas. Es probable que un auditor externo requiera esta información. Si la información de un registro de activos fijos se extrae de una cantidad de sistemas diferentes, es fundamental que los registros subyacentes de todas las partidas sean confiables. Para poder confiar en la información de los sistemas existentes, es necesario que los detalles de las adiciones y disposiciones se hayan registrado correctamente los años precedentes. Los errores identificados en los sistemas existentes tienen que resolverse y corregirse. Si la precisión e integridad de los sistemas existentes está en duda, será necesario realizar una verificación completa o parcial de los activos. Las verificaciones de activos mal realizadas no ofrecen información confiable. Es importante realizar correctamente este paso o, para obtener información confiable y una opinión de auditoría limpia y sin modificaciones, deberá realizarse nuevamente.
- 6.68 Una vez adoptada la contabilidad de acumulación (o devengo), es necesario verificar los activos en forma habitual. La cobertura cíclica de los activos puede variar de un tipo de activo a otro según sus perfiles de riesgo y grado de seguridad física. No todos los activos se verificarán mediante una inspección física. Es posible comprar o diseñar software que lleve a cabo una verificación automatizada de los equipos de tecnología de la información conectados a una red de área local o de otro tipo. El texto a continuación ofrece un ejemplo de la forma en que un departamento desarrolló instrucciones de verificación claras y bien explicadas para todos los implicados.

Ejemplo sobre cómo aclarar y comunicar instrucciones de verificación de activos

El departamento A estableció un registro de activos computarizado. Sin embargo, los datos del registro de activos no eran muy precisos y provocaron un dictamen de auditoría con salvedades. Para resolver el problema el departamento llevó a cabo una verificación completa de todos los activos fijos y volvió a ingresar todos los datos de los activos. A fin de garantizar que este proceso diera como resultado una recopilación de datos completos y precisos, el departamento creó equipos de personal experimentado, dirigidos por un contador. Las instrucciones se volvieron a redactar para que todas las personas que participaban en el proceso de verificación las entendieran claramente. Como parte del proceso, el departamento creó un video que mostraba a la gente cómo llevar a cabo el proceso de verificación. El video mostraba todos los tipos de equipos en poder del departamento, describía el nombre y la función de cada uno y mostraba la ubicación del número de serie.

- 6.69 La titularidad de los activos, especialmente los terrenos, tiene que controlarse y resolverse. Las partidas que pueden requerir atención especial incluyen las siguientes:
- (a) Los terrenos solicitados para un propósito particular que nunca se devolvieron a los dueños originales.
 - (b) Los activos confiscados (que pueden o no pertenecer a la entidad).
 - (c) Los activos donados y los activos en fideicomiso (que pueden incluir activos de los cuales la entidad es propietaria pero que se deben usar para un propósito particular y los activos en poder de la entidad en carácter de custodia).
 - (d) Los terrenos que no se han medido.
- 6.70 Cuando existan problemas con la precisión de los datos (por ejemplo, cantidad, ubicación, antigüedad), o no se pueda resolver de inmediato la titularidad, las opciones incluyen las siguientes:
- (a) Cargar los datos en el registro de activos (junto con información sobre las cuestiones a resolver) y señalar claramente el problema.
 - (b) Tomar nota de las discrepancias y derivar la cuestión a personal más especializado (por ejemplo, asesores legales) para que la resuelvan.
- 6.71 En la etapa que la entidad comienza a recopilar información para el registro de activos, es posible que no se hayan seleccionado o diseñado el software y los sistemas que se usarán para contabilizar los activos fijos. Lo ideal sería recopilar la información en una forma compatible con el software existente, y que los sistemas nuevos tomen en cuenta el formato de registros existente. Incluso a falta de tales decisiones, igual es posible compilar los datos básicos necesarios para el registro de activos. En algún punto, es posible que haga falta transferir la información del registro de activos de un formato a otro. Hay que comparar los beneficios de hacer un progreso temprano en el registro de activos con el tiempo y el costo probables que implica la transferencia de información a un sistema diferente.

6.72 El registro de activos se puede compilar en etapas. La primera etapa puede consistir en la compilación de una lista de toda la propiedad, planta y equipo que controla la entidad que presenta información financiera. Esta información se puede recopilar antes de finalizar las políticas contables, ya que las cuestiones de valuación y medición se pueden resolver en la segunda etapa. Además, en los casos en los que es difícil obtener información sobre clases particulares de activos, o en los que será difícil determinar el control, la recopilación de información sobre tales activos se puede tratar como un ejercicio independiente. De forma alternativa, la identificación y la valuación se pueden llevar a cabo clase por clase.

Integración de los registros de activos al libro mayor general

- 6.73 Los registros de activos pueden ser sistemas independientes o pueden estar integrados al libro mayor general y a otros sistemas. Si son independientes, la información de estos registros tendrá que transferirse de forma periódica (utilizando una interfaz manual o computarizada) al libro mayor general para la preparación de los estados financieros. Si el registro de activos está integrado al libro mayor general, la información de saldos de apertura y de cierre podrá transmitirse automáticamente a este y se podrán crear asientos automáticos de depreciación en el libro diario.
- 6.74 La integración de los registros de activos a otros sistemas ofrece ventajas evidentes. Por ejemplo, la integración del registro de activos a los sistemas de compras, planificación de capital, mantenimiento preventivo, cuentas por pagar (para capturar adquisiciones) y libro mayor general permite lo siguiente:
- (a) Minimizar la intervención manual.
 - (b) Reducir la posibilidad de daños o errores en los datos.
 - (c) Reducir el número de conciliaciones necesarias.
 - (d) Evitar el ingreso y el procesamiento de datos por duplicado.
 - (e) Generar automáticamente asientos en el libro diario por depreciación y revaluaciones de activos.
- 6.75 El registro de activos también se puede integrar al sistema de información para la gestión de recursos humanos. Esto permite hacer un seguimiento de la posesión de elementos atractivos y portátiles por parte de los empleados.
- 6.76 No obstante, durante las etapas iniciales de la implementación, la entidad puede verse limitada por la naturaleza de los sistemas existentes, así como por el tiempo y el costo necesarios para rediseñar o reemplazar estos sistemas. En estos casos, se necesitarán interfaces manuales o computarizadas entre los sistemas existentes y el libro mayor general. Dichas interfaces son una posible fuente de errores, sin mencionar la posibilidad de que no se transfiera la totalidad de la información relacionada con los activos. Para evitar problemas derivados de las interfaces, será necesario realizar un diseño meticuloso, ofrecer capacitación y someter el sistema a las pruebas correspondientes.

Validación de los registros de activos

- 6.77 La validación de los registros de activos implica la realización de controles para demostrar que la información de los registros es completa y exacta hasta una fecha determinada. La compilación de un registro puede demandar cierto tiempo, durante el cual puede haber adquisiciones, mejoras o disposiciones de activos. Por consiguiente, será necesaria la validación de las cifras a utilizar en los saldos de apertura. Se deberán generar y revisar las listas de adiciones, mejoras y disposiciones. También se requerirá la validación de forma permanente.
- 6.78 En la mayoría de los casos, habrá movimientos de activos (adiciones, mejoras y disposiciones) entre la valuación original, la carga de información al registro de activos y la fecha de los estados financieros.
- 6.79 Entre los métodos para validar las cifras a utilizar en los saldos de apertura, se incluyen los siguientes:
- (a) Para terrenos y edificios: documentar la fuente de información y los procedimientos aplicados para establecer la integridad de los registros.
 - (b) Para otros activos fijos: hacer circular la información del registro de activos entre los empleados responsables de la custodia física de los activos para que ratifiquen la exactitud e integridad de los registros.
- 6.80 Entre los procedimientos de validación recomendables, se incluyen los siguientes:
- (a) Asignar la responsabilidad de validar la información sobre cada clase de activos a una persona o puesto de trabajo.
 - (b) Asegurar que se realicen controles de existencia física, los cuales deberán estar a cargo de personal independiente de las personas responsables de la custodia de los activos.
 - (c) Exigir la aprobación por escrito del personal correspondiente para cualquier modificación de la información.
 - (d) Exigir declaraciones por escrito para ratificar la exactitud de la información del registro de activos (sujeto a las modificaciones dispuestas).
 - (e) Llevar constancia de todos los ajustes realizados en el registro de activos luego de recibir las modificaciones propuestas.
 - (f) Llevar constancia de las partes del registro que han sido validadas y de las fechas en que se validaron los datos.
- 6.81 Si no resulta posible realizar todas las verificaciones a la fecha de los estados financieros, lo prudente sería contemplar la aceptabilidad de un programa de verificación por etapas con auditores.
- 6.82 Debido a las limitaciones de tiempo, la entidad podría omitir inicialmente algunas categorías irrelevantes de activos en el registro. Posteriormente, estos activos tendrán que ser identificados (por componente), valuados, ingresados al registro de activos y reconocidos en los estados financieros. El reconocimiento posterior de los activos, por lo

general, da lugar a un aumento tanto en los activos como en los activos netos o patrimonio.

Registros de activos: resumen

- 6.83 Los siguientes aspectos clave serán de utilidad para las entidades que desarrollen un registro de activos:
- (a) Si se prepara para la conversión a la contabilidad de acumulación (o devengo), la entidad deberá comenzar a recopilar información básica sobre los activos de inmediato, aunque simplemente lo haga en una hoja de cálculo.
 - (b) Hay que asegurarse de que las instrucciones para la verificación de activos sean claras y se expliquen en detalle.
 - (c) Se debe comenzar con un registro pequeño. Es mejor crear un registro de activos simple pero funcional que tenga la información mínima requerida de todos los activos, que intentar crear un registro más complejo de nunca acabar.
 - (d) Se debe establecer comunicación con los usuarios para asegurar que los registros sean útiles y se usen.
 - (e) Se debe brindar capacitación a los usuarios de los sistemas de gestión de activos y del registro de activo. La adopción lenta por parte de los usuarios requiere su seguimiento.
 - (f) Se debe destinar el tiempo suficiente para investigar las pruebas de pertenencia, incluida la conciliación de documentos históricos de titularidad con registros más recientes (esta tarea puede demandar mucho tiempo).
 - (g) Hay que establecer un proceso para tratar los activos cuya titularidad esté en disputa o no se pueda resolver antes de la fecha de los estados financieros.
 - (h) Se debe recordar la creación de sistemas para hacer un seguimiento de bienes (tales como componentes grandes/repuestos) que pertenecen a la entidad pero que están en manos de contratistas para la reparación, puesta a punto o modificación.
 - (i) Hay que establecer un proceso para identificar la propiedad excedente. Las propiedades identificadas para la disposición deben ser valuadas de acuerdo con la política de valuación de propiedades para la disposición.
 - (j) En la obtención de información, no se debe gastar más de lo que vale la información.

Propiedad, planta y equipo: medición

- 6.84 La NICSP 17 especifica la medición inicial y posterior de elementos de propiedad, planta y equipo.
- 6.85 Las entidades que también recopilen datos para sistemas estadísticos como el *Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2001* (MEFP 2001) deben tener en cuenta que la medición de activos según estos sistemas puede diferir de los requerimientos de las

NICSP. En el cuadro a continuación, se incluyen ejemplos de las diferencias entre el enfoque del EFP y la NICSP 17.

Requerimientos del MEFP	NICSP 17
<p>El EFP exige que todos los activos se valúen a su valor corriente de mercado, que se define como el importe que tendría que haberse pagado para adquirir el activo en la fecha de valuación teniendo en cuenta su antigüedad, estado y otros factores relevantes. Este importe dependerá de los beneficios económicos que el propietario del activo pueda obtener por conservarlo o utilizarlo.</p>	<p>La medición al momento del reconocimiento inicial se realiza generalmente al costo²¹. Los activos adquiridos a través de una transacción sin intercambio se miden inicialmente al valor razonable.</p> <p>La medición posterior se realiza según el modelo del costo o el modelo de revaluación.</p> <p>Los activos medidos con el modelo del costo deben ser revisados para determinar el deterioro del valor.</p> <p>En los activos medidos con el modelo de revaluación, no es necesaria la revisión para determinar el deterioro del valor.</p> <p>Al realizar la comprobación del deterioro del valor de un activo, se debe determinar el importe recuperable o el importe de servicio recuperable del activo. El importe recuperable o importe de servicio recuperable de un activo no necesariamente es su valor corriente de mercado.</p>

Propiedad, planta y equipo: cuestiones relacionadas con la valuación

6.86 Las valuaciones pueden ser necesarias al momento del reconocimiento inicial, si el costo del elemento no se puede determinar con fiabilidad, o si el elemento ha sido donado. La NICSP 17 exige que los elementos que componen la propiedad, planta y equipo se valúen al costo (a la fecha en que se adquieren los activos). Cuando un activo se adquiere a un costo nulo o insignificante, el costo será su valor razonable. El valor razonable se define como “el importe por el que puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes conocedoras e interesadas, que actúan en condiciones de independencia mutua” (NICSP 17, párrafo 12). El método correspondiente dependerá de las circunstancias. Por ejemplo, a elementos que se seguirán utilizando y a elementos que han sido identificados como excedentes o destinados a la disposición, por lo general, se aplicarán métodos de valuación diferentes. Los siguientes incluyen métodos de valuación pertinentes para determinar el valor razonable:

- (a) Valor de mercado abierto.
- (b) Valor basado en el mercado.
- (c) Costo de reposición depreciado.

²¹ La NICSP 17 describe aquellos costos que componen el costo de un elemento de la propiedad, planta y equipo.

- 6.87 El Comité de Normas Internacionales de Valuación (IVSB) del Consejo de Normas Internacionales de Valuación (IVSC) desarrolla normas internacionales para la valuación de activos y pasivos. Las normas IVSB tienen por objeto asistir a los tasadores para realizar valuaciones de conformidad con las NIIF y las NICSP. En algunos países, las entidades de tasadores profesionales exigen a estos aplicar las normas internacionales. En otros países, existen organismos de valuación nacionales que dictan normas similares.
- 6.88 Los siguientes incluyen pasos a seguir para la valuación de activos:
- (a) Formular políticas de valuación adecuadas que incluyan el método de valuación para cada clase de activo.
 - (b) Decidir si se deben valorar o no los activos de cada clase.
 - (c) Redactar instrucciones para los tasadores.
 - (d) Recopilar la información requerida por los tasadores.
 - (e) Seleccionar los tasadores.
 - (f) Llevar a cabo una revisión de las valuaciones a cargo de la gerencia.

Políticas sobre saldos de apertura

- 6.89 El siguiente ejemplo de una política contable ilustra el uso de valuaciones en la determinación de saldos de apertura.

Ejemplo: Política contable para el reconocimiento inicial de propiedad, planta y equipo

Los elementos comprados o adquiridos antes de [fecha], o cuyo costo no se pueda determinar o no sea fiable, se registrarán al costo de reposición depreciado (ajustado para tener en cuenta cualquier diferencia importante entre el activo real y el activo de reposición). Es decir, el costo de reposición depreciado se basará en el costo presente estimado de construir el componente existente del activo con el mismo método de construcción o un método similar.

- 6.90 En algunos casos, puede estar disponible el costo original del elemento, pero pueden haberse llevado a cabo tareas de desarrollo significativas desde esa fecha. Por ejemplo, una aeronave puede tener costos de desarrollo capitalizados significativos. Si no están disponibles los datos del contrato original para este trabajo, se podrán usar las valuaciones de las piezas y las estimaciones de los costos de desarrollo para determinar los saldos de apertura.

Muestra o población total

- 6.91 Para establecer el valor de los activos, se puede utilizar el muestreo estratificado (Tesoro de Nueva Zelanda, 2002). El uso de técnicas de muestreo deberá analizarse con los auditores.

Instrucciones para los tasadores

- 6.92 Los tasadores necesitarán instrucciones detalladas sobre las políticas de valuación y datos específicos de los activos a valorar. Un ejemplo de los aspectos que se deben tener en cuenta al redactar las instrucciones detalladas para los tasadores se puede encontrar en la publicación *IPSAS: Preparing for Audit* de la Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido (United Kingdom National Audit Office, 2007). En especial, es importante saber que la eficacia de un ejercicio de valuación dependerá, en gran medida, de la calidad de las instrucciones.
- 6.93 Las siguientes son algunas recomendaciones para la redacción de instrucciones destinadas a los tasadores:
- (a) Exigir a los tasadores que determinen la integridad de la lista de activos de un lugar determinado.
 - (b) Exigir a los tasadores que determinen un valor y una vida útil estimada para cada activo.
 - (c) Utilizar un umbral de capitalización relativamente bajo en las valuaciones y aplicar este umbral a los valores brutos (a diferencia de los valores netos). El umbral utilizado en el registro de activos podrá ser superior a este, pero se deberán incluir datos suficientes para adoptar un criterio informado.
 - (d) Ser explícito en los casos donde las valuaciones deben incluir o excluir los impuestos o derechos correspondientes.
 - (e) Indicar el conjunto de directrices de valuación profesional que se puede aplicar.

Información requerida por los tasadores

- 6.94 En el caso de terrenos, los tasadores pueden requerir lo siguiente:
- (a) Superficie.
 - (b) Título y derecho de propiedad.
 - (c) Consentimientos y acuerdos de planificación.
 - (d) Cláusulas restrictivas, servidumbres y servidumbres de paso.
 - (e) Uso(s).
 - (f) Persona a la que debe contactar el tasador para acceder al terreno.
- 6.95 En el caso de edificios, los tasadores también pueden necesitar la siguiente información:
- (a) Tipo de edificio, techo y sistema de calefacción.
 - (b) Año de construcción.
 - (c) Superficie externa bruta.
 - (d) Superficie interna neta.
 - (e) Cantidad de pisos.

- (f) Costo de reposición estimado para el seguro.
- (g) Inspecciones.
- (h) Registros y gastos de mantenimiento.

Selección de tasadores

6.96 Para obtener valuaciones fiables e independientes, generalmente se recurre a tasadores externos calificados. No obstante, el costo de obtener valuaciones puede hacer que se recurra al personal interno para valorar algunos activos. El uso de personal interno puede resultar más apropiado cuando se utilizan modelos computarizados, índices de precios y catálogos para obtener aproximaciones del costo histórico o del valor corriente. Cuando se recurra al personal interno para las valuaciones, es importante que estas se realicen de total conformidad con las buenas prácticas aplicadas por las firmas de tasadores profesionales y que se implementen rastreos de auditoría sólidos (que incluyan referencias a los catálogos e índices de precios utilizados).

Revisión de valuaciones a cargo de la gerencia

6.97 Aunque las valuaciones sean realizadas por tasadores externos, la gerencia sigue siendo responsable de su exactitud. Por ello, antes de que las valuaciones se ingresen a los registros de activos, la gerencia deberá revisarlos para determinar su integridad y racionalidad. La gerencia deberá documentar la revisión realizada, los problemas identificados y las acciones realizadas con posterioridad. Entre los problemas que pueden surgir, se incluyen los siguientes:

- (a) Inclusión de activos no pertenecientes a la entidad en los registros de esta.
- (b) Exclusión de activos pertenecientes a la entidad.
- (c) Valuación de activos identificados para su disposición como activos de uso continuo.

6.98 La conciliación entre los registros de la gerencia, el registro de activos y las valuaciones es un control útil para asegurar que se hayan valuado todos los activos poseídos y que todos los activos valuados pertenezcan a la entidad. Las pruebas de estas conciliaciones son importantes para el auditor externo.

6.99 Una vez que los datos de la valuación se ingresan al registro de activos, solo las transacciones que tengan lugar después de la fecha de valuación deberán reflejarse en el registro. Las valuaciones posteriores deberán ser objeto de revisión para establecer su coherencia. Las copias de los informes de valuación constituyen documentación de respaldo para los saldos de apertura.

Ejemplos de aproximaciones

6.100 Cuando se adopta el costo histórico como método de valuación, pero no se dispone de esta información para cada activo, normalmente se utilizan las valuaciones para determinar los saldos de apertura. Las disposiciones transitorias de la NICSP 17 permiten a las entidades reconocer los elementos de la propiedad, planta y equipo al costo o al

valor razonable en la fecha de adquisición. Algunas jurisdicciones han adoptado métodos de este tipo para estimar el costo histórico; por ejemplo, una jurisdicción desarrolló un modelo computarizado que genera una estimación del costo histórico para propiedades y activos de infraestructura.

- 6.101 Cuando se utilizan las valuaciones para determinar los saldos de apertura de los activos, el costo de reposición depreciado de un activo se puede establecer teniendo como referencia el precio de compra de un activo similar en un mercado líquido y activo. Para obtener un costo de reposición depreciado aproximado, se puede utilizar el costo histórico actualizado según los índices de precios (y depreciado para reflejar la vida útil restante), o los precios de catálogos actuales.
- 6.102 Otro método para ahorrar tiempo y esfuerzo al determinar los saldos de apertura es extrapolar los valores obtenidos por tasadores externos a los activos no incluidos en el ejercicio de valuación. No obstante, antes de utilizar este método, es aconsejable solicitar la opinión de los auditores externos.

Propiedad, planta y equipo: auditorías externas

- 6.103 Esta sección trata la manera en que una entidad puede asegurarse de estar en condiciones óptimas para una auditoría externa. El objetivo principal de este estudio es ofrecer una orientación práctica a las entidades que desean presentar informes según la base de acumulación (o devengo), y adoptar las normas NICSP como parte de dicho proceso. Muchas de las entidades que utilicen esta guía también tendrán por objetivo la preparación de estados financieros externos orientados a recibir un dictamen de auditoría favorable sin salvedades. Con el fin de ayudar a las entidades a sacar el mayor provecho del esfuerzo dedicado a la transición, esta sección aborda una variedad de cuestiones relacionadas con la auditoría asociada a la propiedad, planta y equipo. Si bien el énfasis está puesto en la propiedad, planta y equipo, parte del tratamiento también se puede aplicar a otras áreas. Esta sección no es exhaustiva. Su propósito es ofrecer ejemplos del tipo de planificación y preparación que se puede requerir para recibir un dictamen favorable sin salvedades.
- 6.104 Para contribuir a que la auditoría se realice sin problemas y para minimizar el riesgo de un informe de auditoría con salvedades, hay una serie de pasos que la gerencia y el personal pueden seguir. Estos incluyen lo siguiente:
- (a) Conocer los objetivos del auditor.
 - (b) Realizar rastreos de auditoría.
 - (c) Tener información y planes de apoyo preparados.
 - (d) Conocer los problemas comunes en las auditorías y tomar las medidas para evitarlos.
- 6.105 El auditor estará interesado en evaluar si los sistemas, controles, validaciones y revisiones de la gerencia de la entidad ofrecen garantías en relación con las siguientes afirmaciones generales de auditoría relacionadas con activos.²²

²² La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 500 de IFAC, *Evidencia de Auditoría*, párrafo 17, también describe afirmaciones para otros aspectos de los estados financieros.

- (a) Existencia: el activo existe.
 - (b) Derechos y obligaciones: la entidad posee o controla los derechos sobre el activo.
 - (c) Integridad: se han registrado todos los activos que debían haberse registrado.
 - (d) Valuación y distribución: el activo se ha registrado al importe correspondiente y todos los ajustes resultantes en la valuación o distribución se han registrado de forma correcta.
 - (e) Presentación e información a revelar: el elemento se revela, clasifica y describe de acuerdo con las NICSP.
- 6.106 Un rastreo de auditoría consiste en establecer un conjunto positivo de vínculos para cada transacción o balance desde el origen hasta su asiento, y de forma retrospectiva. Es la capacidad de hacer un seguimiento retrospectivo desde los estados financieros hasta los registros contables principales y las transacciones y sucesos subyacentes (y luego en sentido inverso), para que la gerencia y el auditor puedan confirmar las distintas cifras contabilizadas. Los rastreos de auditoría comprenden el uso de totales de control y datos de seguimiento al obtener información de otros sistemas computarizados, y el uso de documentación para respaldar todas las decisiones y supuestos. En los libros de auditoría y en los manuales de sistemas internos, se podrán hallar ejemplos de rastreos de auditoría y sistemas de control. Véase, por ejemplo, el Servicio de Contabilidad y Finanzas del Departamento de Defensa de los Estados Unidos (2005).
- 6.107 Los planes de apoyo necesarios para la preparación y la auditoría de los estados financieros incluyen lo siguiente:
- (a) Una copia del registro de activos por categoría de activo.
 - (b) Una conciliación de los saldos de apertura y de cierre de cada clase de activo.
 - (c) Una copia de los procedimientos de verificación de activos y del informe final.
 - (d) Una conciliación del informe de verificación de activos con el registro de activos.
 - (e) Una lista de bajas/rebajas.
 - (f) Un plan de gastos posteriores a la compra para demostrar qué gastos se han capitalizado de acuerdo con la política de capitalización.
 - (g) Un plan de ingresos o gastos a reconocer en el estado del rendimiento financiero producto de la venta de activos.
 - (h) Informes de valuación, si corresponde, que incluyan el método, la fecha y el nombre, y las calificaciones del tasador.
- 6.108 La entidad podrá esperar que el auditor verifique lo siguiente:
- (a) La adecuación de las políticas contables de la entidad con respecto a las NICSP.
 - (b) Saldos de apertura seleccionados:
 - (i) Costos históricos u otra base de costo apropiada (incluidos los valores residuales, si los hubiere).

- (ii) Vida útil y política de depreciación o amortización.
 - (c) Ciertas adquisiciones, disposiciones, reparaciones y gastos de mantenimiento, rebajas y bajas en cuentas durante el periodo.
 - (d) El cargo por depreciación o amortización para activos seleccionados.
- 6.109 Además, el auditor exigirá un análisis de la metodología usada, por clase de activo, para identificar y valorar los saldos de apertura, y controlará que se realicen conciliaciones regulares entre el registro de activos y el libro mayor general.

Saldos de apertura

- 6.110 Los siguientes documentos y procedimientos pueden constituir pruebas para respaldar los saldos de apertura de activos:
- (a) Una conciliación de los totales iniciales del registro de activos con los informes de valuación.
 - (b) Copias de confirmaciones por parte de los titulares de activos de que los registros de activos son exactos y completos.
 - (c) Una constancia de los ajustes realizados en el registro de activos luego de la revisión por parte de los titulares de los activos.
 - (d) Listas de adiciones, mejoras y disposiciones de activos fijos, con documentación de los procedimientos de validación aplicados a estas.
 - (e) Controles de la racionalidad de la depreciación y la revaluación (para incluir comparaciones con todas las cifras de periodos anteriores disponibles).
- 6.111 Los saldos de apertura tienen que cumplir con los siguientes requisitos:
- (a) Ser reconocidos y valuados de acuerdo con las políticas contables elegidas.
 - (b) Ser ingresados de forma correcta al sistema contable.
 - (c) Ser coherentes con todas las cifras arrastradas de las cuentas con base de efectivo, por ejemplo, las cuentas de orden.
 - (d) Tener fuentes documentadas claramente identificables.
 - (e) Mostrar pruebas de revisión por parte de la gerencia para determinar la pertenencia, la exactitud y la integridad.
 - (f) Mostrar pruebas de verificación física, si corresponde.

Información a revelar en los estados financieros

- 6.112 La entidad tendrá que asegurar que sus sistemas y registros financieros puedan proporcionar la información necesaria para cumplir con las exigencias informativas de las NICSP, a fin de monitorear y evaluar los posibles riesgos financieros asociados a los activos (por ejemplo, costos de limpieza ambiental) y suministrar datos para la revelación voluntaria.
- 6.113 Los siguientes son ejemplos de la información a revelar exigida por las normas contables:

- (a) Toda clase de propiedad, planta y equipo no reconocida según las disposiciones transitorias de la NICSP 17.
- (b) La existencia y los importes correspondientes a las restricciones de titularidad en la propiedad, planta y equipo que están afectos como garantía al cumplimiento de obligaciones (NICSP 1).
- (c) El importe de desembolsos reconocido en el importe en libros de un elemento de la propiedad, planta y equipo en el curso de su construcción (NICSP 17).
- (d) El importe de compromisos por la adquisición de propiedad, planta y equipo (NICSP 1).

6.114 La información a revelar adicional podría incluir lo siguiente:

- (a) Propiedades donde existan sustancias tóxicas o peligrosas asociadas al terreno o a los edificios (para ver el abordaje de suelos contaminados y vertederos, véase el capítulo 7).
- (b) Derechos u obligaciones inherentes a la titularidad u ocupación que se transferirán con las propiedades.

6.115 Además de la información exigida por las normas contables, la entidad puede elegir revelar lo siguiente:

- (a) Descripciones físicas de ciertos activos (por ejemplo, carreteras estatales, bosques nacionales, depósitos minerales reconocidos y sin reconocer).
- (b) Descripciones de bienes de patrimonio histórico, artístico y/o cultural (véase también el tratamiento de activos de patrimonio histórico, artístico y/o cultural en secciones anteriores).

6.116 En las referencias bibliográficas de este capítulo, se incluyen datos de documentos y listas de control para la información a revelar, que resumen las exigencias informativas de las NICSP.

Problemas identificados durante la auditoría

6.117 Los siguientes son algunos de los problemas que los auditores han identificado en distintas jurisdicciones:

- (a) Procedimientos de verificación de activos físicos no aplicados según las instrucciones (esto incluye infracciones en el control interno al utilizar personal con responsabilidad sobre activos para realizar la verificación).
- (b) Deficiencias en los procedimientos de verificación y discrepancias sin resolver.
- (c) Dificultades para asegurar el control sobre transacciones que han ocurrido entre el momento de la verificación de activos y el final del periodo (cuando la verificación se realiza antes del final del periodo).
- (d) Verificación de saldos de apertura realizada en fecha tardía, por ejemplo al final del periodo. Esto puede llevar a poner en duda la exactitud de los saldos de apertura.

- (e) Registro de elementos que forman parte de un activo más grande (por ejemplo, un edificio) como activos por separado y no como una serie de componentes. Esto puede llevar a inexactitudes en la antigüedad y el estado de los componentes, ya que estos pueden haber sido mejorados o reemplazados desde el reconocimiento inicial de los activos.
- (f) Implementación deficiente de la identificación de activos.
- (g) Uso de etiquetas incorrectas o no visibles para registrar referencias al registro de activos en bienes como muebles y equipo.
- (h) No implementación de políticas, procedimientos y capacitación para asegurar la sostenibilidad del registro de activos (o componentes de este).
- (i) Registro de activos en lugares incorrectos.
- (j) Ausencia de revisión regular en las tasas de depreciación y los años de vida útil (lo que lleva a que una gran cantidad de activos se deprecien por completo a pesar de tener valor futuro).
- (k) Adquisiciones y disposiciones no registradas a tiempo en los registros de activos o no procesadas en el libro mayor general.
- (l) Ausencia de documentación sobre disposiciones.
- (m) Falta de documentación de respaldo para las cifras del registro de activos.
- (n) Cifras presentadas para auditoría no sometidas previamente a la revisión de la gerencia.
- (o) Datos incompletos sobre fechas de adquisición (necesarios para cálculos de depreciación).
- (p) Registros de activos no conciliados de forma regular con los registros auxiliares.
- (q) Registros de activos no conciliados de forma regular con el libro mayor general.

6.118 Esta lista demuestra que, si bien las dificultades en la valuación pueden percibirse como el principal problema de la auditoría, también pueden llevar a un dictamen con salvedades la implementación deficiente de los procedimientos de verificación de activos, la documentación incompleta y la falta de conciliaciones regulares.

Propiedad, planta y equipo: disposiciones transitorias

6.119 La NICSP 17 reconoce que, debido a la magnitud del trabajo que demanda la identificación y obtención del costo o la valuación de todas las categorías de propiedad, planta y equipo, algunas entidades pueden desear reconocer las categorías de activos de forma progresiva. Por consiguiente, la norma establece una disposición temporaria para que las entidades reconozcan algunas, pero no todas las clases de propiedad, planta y equipo. Esta disposición tiene vigencia durante un máximo de cinco años a partir de la fecha de adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo), de conformidad con las NICSP.

6.120 Las entidades que hagan uso de las disposiciones transitorias de la NICSP 17 deberán revelar ese hecho. Una vez que la entidad deje de utilizar las disposiciones transitorias, deberá cumplir con la NICSP 17 en su totalidad, lo que incluye poder aplicar la norma de forma retrospectiva de acuerdo con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

Propiedad, planta y equipo: enseñanzas aprendidas

6.121 Las siguientes son algunas de las enseñanzas aprendidas con respecto al reconocimiento de activos:

- (a) Comenzar con tiempo (es fundamental contar con el plazo suficiente).
- (b) Recibir el apoyo de todos los involucrados.
- (c) Trabajar de forma estrecha con los auditores.
- (d) Estar preparado para cometer algunos errores.
- (e) Ser pragmático.
- (f) El proceso es evolutivo.
- (g) El reconocimiento de las clases de activos por etapas tiene sus ventajas y desventajas.
- (h) Los sistemas integrados evitan una serie de problemas en la auditoría producto de las interfaces.
- (i) Asegurar la existencia de un rastreo de auditoría sólido que incluya documentación de estimaciones y supuestos.

Inventarios

6.122 Esta sección pone el énfasis en algunas cuestiones que deben ser abordadas como parte de la planificación para la identificación y medición de inventarios, y explica la aplicación de la NICSP 12 y la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*, en relación con inventarios donados. La NICSP 12 define a los inventarios como activos según alguna de las siguientes características:

- (a) En la forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción.
- (b) En la forma de materiales o suministros, para ser consumidos o distribuidos en la prestación de servicios.
- (c) Conservados para su venta o distribución en el curso ordinario de las operaciones.
- (d) En proceso de producción de cara a tal venta o distribución.

6.123 Dentro del sector público, se suelen mantener inventarios para el uso en la prestación de servicios o en la producción y venta de bienes. Algunos ejemplos de inventarios son:

- (a) Municiones.
- (b) Materiales consumibles.

- (c) Materiales de mantenimiento.
 - (d) Partes desocupadas de planta o equipo que no sean tratadas bajo la NICSP 17.
 - (e) Reservas estratégicas (por ejemplo, reservas de energía).
 - (f) Existencias de moneda no emitida.
 - (g) Obra en proceso, lo que incluye lo siguiente:
 - (i) Materiales para cursos de formación o prácticas.
 - (ii) Servicios a clientes (por ejemplo, servicios de auditoría) donde estos servicios se venden a precios razonables de mercado en una transacción independiente.
 - (h) Terrenos o propiedades mantenidos para la venta.
- 6.124 A los fines de la presentación de informes externos, las entidades pueden optar por clasificar los inventarios por tipo o por etapa de terminación (por ejemplo, materias primas, obra en proceso y productos terminados). La NICSP 1 exige que los activos (incluidos los inventarios) se clasifiquen en corrientes y no corrientes, a menos que la presentación basada en la liquidez suministre información fiable y más relevante. También se puede realizar una distinción entre los inventarios mantenidos para la venta y los no destinados a la venta.
- 6.125 Las entidades deberán identificar todos los inventarios que cumplan la definición de tales en la NICSP 12 y decidir qué categorías de inventarios se utilizarán en el plan contable y en los estados financieros.

Inventarios: reconocimiento

- 6.126 Entre las tareas asociadas al reconocimiento de inventarios, se incluyen las siguientes:
- (a) Establecimiento de umbrales de reconocimiento.
 - (b) Identificación del punto en el que la titularidad de distintos tipos de inventarios se traslada o transfiere de una entidad a otra, o en el que una entidad renuncia a dicha titularidad.
 - (c) Establecimiento de sistemas y procedimientos para hacer un seguimiento de los costos asociados a inventarios para reconocer el inventario disponible al finalizar el periodo.
- 6.127 Los bienes o servicios comprados por la entidad suelen reconocerse cuando la titularidad de los bienes se ha trasladado a la entidad o cuando se han prestado los servicios, y existe la obligación legal de pagar por dichos bienes o servicios. El reconocimiento de mercancías en tránsito dependerá de los términos y condiciones del acuerdo según el cual se compraron los inventarios.
- 6.128 El reconocimiento de inventarios adquiridos en una transacción sin intercambio es regido por los requerimientos de la NICSP 23. Los elementos clave necesarios para el reconocimiento de una entrada de recursos según la NICSP 23 son que la entidad tenga el control de la entrada, que la entrada sea probable y que el valor razonable del activo se

pueda medir de forma fiable. Estos tres aspectos son exigidos por el párrafo 31 de la NICSP 23.

- 6.129 El reconocimiento de elementos consumibles (por ejemplo, artículos de papelería) en inventarios dependerá de la importancia relativa de los elementos (tanto en términos de compras como en la cantidad disponible al finalizar el periodo). Los elementos de inventarios que no alcancen el umbral establecido para el reconocimiento de inventarios (tanto a nivel individual como colectivo) se deberán contabilizar al momento de la adquisición.
- 6.130 El reconocimiento de obra en proceso se describe en el apéndice A de este capítulo. Los sistemas de seguimiento de costos y procedimientos para el recuento de existencias se analizan más abajo.

Inventarios: sistemas

- 6.131 Para poder lograr los objetivos del control de inventario, una entidad tendrá que establecer sistemas para realizar pedidos, almacenar, utilizar o vender inventarios, y rendir cuentas de estas actividades. Los objetivos de la gestión de inventarios son asegurar que estos:
- (a) Sean suficientes para satisfacer las necesidades de las actividades en curso sin interrupción.
 - (b) Sean administrados para reducir los fondos comprometidos en inventarios y los costos de almacenamiento.
 - (c) Estén sujetos a un sistema sólido de controles internos para minimizar las pérdidas por daño, deterioro, uso no autorizado o robo.
- 6.132 Al desarrollar un sistema contable para inventarios, la entidad tendrá que decidir si operar un sistema perpetuo o un sistema periódico (la comparación de los dos sistemas que se presenta más abajo puede ser de ayuda para tomar esta decisión). En un sistema perpetuo, los registros de inventario se actualizan cada vez que se reciben, usan o venden las mercancías. En un sistema periódico, la información sobre los niveles de mercancías mantenidas se obtiene mediante una verificación periódica de activos. Cuando una entidad hace un seguimiento del costo de procesos o actividades en particular, el sistema contable también tendrá que registrar el área o la actividad a la que se cargará el inventario. Cuando los inventarios son significativos, se podrán requerir sistemas computarizados para la gestión del inventario, las compras y las cuentas por pagar. Los sistemas de gestión de inventario tendrán que estar vinculados o ser conciliados de forma regular con el libro mayor general.

Sistema de inventario periódico	Sistema de inventario perpetuo
La cuenta de inventarios y el costo de las mercancías vendidas son inexistentes hasta que se realiza el recuento físico al finalizar el ejercicio.	La cuenta de inventarios y el balance de costos de las mercancías vendidas existen en todo momento.
Se utiliza una cuenta de compras para registrar las compras.	No existe una cuenta de compras por separado; las compras se registran en la cuenta de inventarios.
Se utiliza una cuenta de devolución de compras para registrar las devoluciones.	No existe una cuenta de devolución de compras por separado; las devoluciones se registran en la cuenta de inventarios.
El costo de las mercancías vendidas o el costo de venta se calculan a partir de la cifra del inventario final.	El costo de las mercancías vendidas o el costo de venta están disponibles cada vez que se realiza una venta.
No hay ingresos en el inventario por mercancías devueltas por los clientes.	Las devoluciones de los clientes se registran reduciendo el costo de las mercancías vendidas y sumándolo de nuevo al inventario.

Inventarios: verificación

6.133 La verificación periódica es necesaria para proporcionar pruebas de la existencia y estado de los inventarios.²³ La verificación de inventarios suele ser conocida como recuento de existencias. Los auditores externos desearán contar con pruebas confiables de la información recopilada por la entidad. En tal sentido, es posible que deseen revisar los procedimientos para el recuento de existencias, observar este procedimiento y verificar las cifras del recuento y la valuación determinadas por la entidad. Se documentarán todas las diferencias identificadas, junto con las acciones realizadas (como los elementos dados de baja). Una revisión regular de los problemas identificados y las medidas tomadas puede resultar útil a la entidad para la mejora de sus procedimientos de gestión de inventarios. Por ejemplo, el recuento de existencias puede ayudar a detectar elementos obsoletos.

6.134 El recuento de existencias suele implicar un recuento exhaustivo de todos los elementos del inventario, hasta un determinado momento. Un enfoque alternativo es el recuento cíclico, en el que solo se evalúa un porcentaje de elementos por vez, y se verifica el inventario completo durante el transcurso del ejercicio. Si el recuento cíclico es fiable, no será necesario un recuento anual de las existencias.

Inventarios: distribución de costos

6.135 La NICSP 12 establece que el costo de inventarios debe comprender todos los costos derivados de la adquisición y conversión de los mismos, así como otros costos en los que se ha incurrido para darles su condición y ubicación actuales. La norma ofrece orientación para la identificación y distribución de dichos costos. Los inventarios

²³ Este estudio no ofrece orientación sobre los procedimientos de verificación de activos. No obstante, en las referencias bibliográficas de este capítulo se incluyen ejemplos de guías para la verificación de activos.

adquiridos en transacciones sin contraprestación se miden a su valor razonable en la fecha de adquisición.

- 6.136 La NICSP 12 permite imputar el costo a los inventarios vendidos, o eliminarlo de los inventarios por el uso, a través de uno o más de los siguientes métodos:
- (a) Identificación específica (para elementos que no son intercambiables entre sí, así como bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos).
 - (b) Primera entrada primera salida (FIFO) o costo promedio ponderado para otros inventarios.
- 6.137 Si bien la NICSP 12 permite elegir el método de distribución del costo, exige que las entidades utilicen la misma fórmula de costo para todos los inventarios que sean de naturaleza y uso similar para la entidad.

Inventarios: obsolescencia y daños

- 6.138 La NICSP 12 exige que los inventarios se contabilicen al valor que sea menor entre el costo y el valor neto realizable. Los inventarios se deben medir al valor que sea menor entre el costo y el costo corriente de reposición cuando se mantengan para una de las siguientes situaciones:
- (a) La distribución sin contraprestación a cambio, o por una contraprestación insignificante.
 - (b) El consumo en el proceso de producción de mercancías que van a ser distribuidas sin contraprestación a cambio, o por una contraprestación insignificante.
- 6.139 Esto significa que será necesario realizar controles regulares (al menos una vez al año) para detectar daños y obsolescencia. Esto se realiza comúnmente como parte de la verificación periódica de activos. Cuando los elementos se rebajan al valor neto realizable, es necesario llevar un registro de la información en la que se ha basado la determinación de dicho valor.

Contratos de construcción

- 6.140 Cuando una entidad conserva activos en inventarios para la venta, distribución o uso según la definición de la NICSP 12, contabilizará la obra en proceso de estos activos de acuerdo con esta norma. Sin embargo, en algunos casos, entidades tales como un departamento de obras y servicios podrán celebrar un contrato para construir un bien para otra entidad. Cuando la obra en proceso se relacione con un contrato de construcción según lo establecido en la NICSP 11, dicha obra se deberá contabilizar de acuerdo con esta norma. El costo de la obra en proceso de construcción incluye lo siguiente:
- (a) Los costos que se relacionen directamente con el contrato específico.
 - (b) Los costos que se relacionen con la actividad de contratación en general y puedan ser imputados al contrato específico, de una manera sistemática y racional.
 - (c) Cualesquiera otros costos que se puedan cargar al cliente, bajo los términos pactados en el contrato.

- 6.141 Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda estimarse con fiabilidad, la NICSP 11 exige que los ingresos y los costos del contrato sean reconocidos como ingresos y gastos, con referencia al porcentaje de terminación (p.d.t.) de la actividad contractual a la fecha de los estados financieros. El importe bruto adeudado por los clientes por el trabajo del contrato es reconocido como un activo, y el importe bruto adeudado a los clientes por el trabajo del contrato se reconoce como un pasivo.

Propiedad de inversión

- 6.142 La NICSP 16 especifica la medición inicial y posterior de elementos de propiedad, planta y equipo.

Propiedades de inversión: alcance

- 6.143 Hay una serie de excepciones que quedan fuera del alcance de la NICSP 16, entre las que se incluyen las siguientes:
- (a) Propiedades que se tienen para vender en el curso normal de las operaciones o que se encuentran en proceso de construcción o desarrollo con vistas a dicha venta.
 - (b) Propiedades ocupadas por el dueño.
 - (c) Propiedades que se mantienen para prestar un servicio social que también genera entradas en efectivo. Estas propiedades se contabilizan de acuerdo con la NICSP 17.
- 6.144 El derecho sobre una propiedad que tiene un arrendatario conforme a un arrendamiento operativo puede reunir las condiciones para ser considerado una propiedad de inversión, siempre y cuando el arrendatario aplique el modelo del valor razonable de la NICSP 16. En ese caso, el arrendatario contabilizará el arrendamiento como si fuera un arrendamiento financiero.

Propiedades de inversión: definiciones

- 6.145 En la NICSP 16, se utilizan los siguientes términos clave:

Las *propiedades de inversión* son propiedades (terrenos o un edificio, en su totalidad o en parte, o ambos) que se tienen para obtener rentas o plusvalía, o ambas, más que para:

- (a) Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos.
- (b) Su venta en el curso normal de las operaciones.

Las *propiedades ocupadas por el dueño* son propiedades que se tienen (por parte del dueño o por parte del arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos.

Propiedades de inversión: reconocimiento y medición

- 6.146 En el cuadro a continuación, se resumen los requerimientos de reconocimiento y medición de la NICSP 16, en comparación con los requerimientos equivalentes de la NICSP 17.

CAPÍTULO 6: ACTIVOS

	NICSP 16, <i>Propiedades de Inversión</i>		NICSP 17, <i>Propiedad, Planta y Equipo</i>	
Tipos de activos incluidos en el alcance de la norma	Terrenos y edificios que reúnen las condiciones para ser propiedades de inversión y derechos sobre una propiedad que tiene un arrendatario según un arrendamiento operativo.		Todos los activos no monetarios (incluidos los terrenos y edificios) que reúnen las condiciones para ser considerados propiedad, planta y equipo.	
Incluye activos en construcción	Sí		Sí	
Medición en el reconocimiento inicial	Costo o valor razonable si se adquiere en una transacción sin intercambio.		Costo o valor razonable si se adquiere en una transacción sin intercambio.	
Medición después del reconocimiento	Modelo del costo o modelo del valor razonable		Modelo del costo o modelo de revaluación	
Aplicación del modelo	A todas las propiedades de inversión. (Cuando se utiliza el modelo del valor razonable y se refuta la presunción del valor, se puede usar el modelo del costo en un activo en particular y seguir aplicando el modelo del valor razonable al resto de los activos).		El modelo se aplica clase por clase. (Un activo en particular que pertenezca a una clase no se podrá valorar usando un modelo diferente).	
Tratamiento de pérdidas y ganancias por cambios en el valor razonable	Se reconocen en el superávit o déficit del periodo en el que surgen.		El incremento se acredita directamente a la reserva por revaluación. No obstante, el incremento se reconocerá en superávit o déficit en la medida en que revierta una disminución por revaluación de la misma clase de activos previamente reconocida en superávit o déficit. o La disminución se reconoce en superávit o déficit. No obstante, la disminución se debitará directamente de la reserva por revaluación en la medida en que esta tenga un balance acreedor correspondiente a esa clase de activos.	
Frecuencia de revaluación	Anual		No es necesario que se realice cada año siempre y cuando el importe en libros no difiera significativamente del que se habría determinado en la fecha de los estados financieros.	
Depreciación anual	Modelo del costo	Sí	Modelo del costo	Sí
	Modelo del valor razonable	No	Modelo de revaluación	Sí
Comprobación anual del deterioro del valor	Modelo del costo	Sí	Modelo del costo	Sí
	Modelo del valor razonable	No	Modelo de revaluación	No

Relevancia para la base contable de efectivo

6.147 Los temas identificados en este capítulo son relevantes para las entidades que tienen por objeto revelar información adicional en las notas acerca de la naturaleza y la cuantía de los activos, como se recomienda en la NICSP de base de efectivo, *Información financiera sobre la base contable de efectivo*. Si bien una entidad puede revelar información adicional en los estados financieros o como información complementaria, estos importes no se pueden incluir en los importes que se muestran en el estado de cobros y pagos de efectivo. Cuando una entidad revela datos de activos, resultaría útil para los usuarios resaltar los cobros y pagos de efectivo relacionados con la información a revelar adicional.

Referencias

Consejo de Normas de Contabilidad de Sudáfrica, *Frequently Asked Questions: Initial adoption of the Standards of GRAP by entities for the 2009/10 reporting period*. Página web de preguntas frecuentes sobre la adopción inicial de normas sobre prácticas de contabilidad generalmente reconocidas (GRAP) por parte de las entidades para el periodo contable 2009-10, actualizada en mayo de 2010.

<http://www.asb.co.za>

Oficina de Auditoría de Nueva Zelanda, *Model Financial Statements: Te Motu District Council 2007–08*. Publicación de estados financieros modelo para el Consejo del Distrito de Te Motu, periodo 2007-08.

<http://www.auditnz.govt.nz>

Instituto Colegiado de Contaduría y Finanzas Públicas (CIPFA).

<http://www.cipfa.org.uk>

Code of Practice on Transport Infrastructure Assets: Guidance to Support Asset Management, Financial Management and Reporting, 2010

Local Authority Transport Infrastructure Assets, Review of Accounting, Management and Finance Mechanisms. Informe sobre la revisión de mecanismos financieros, contables y de gestión de los activos de infraestructura de transporte de autoridades locales, junio de 2008.

Deloitte, *IPSAS Summary*. Resumen de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), edición 2010, febrero de 2010.

<http://www.iasplus.com>

Ernst & Young, *International Public Sector Accounting Standards Disclosure Checklist*. Lista de comprobación de la información a revelar de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, septiembre de 2010.

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_DisclosureChecklist/\\$FILE/IPSAS_DisclosureChecklist.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_DisclosureChecklist/$FILE/IPSAS_DisclosureChecklist.pdf)

Gobierno de Nueva Escocia, *Budgeting and Financial Management Manual, Chapter 13—Inventory*. Manual de elaboración del presupuesto y administración financiera, capítulo 13: Inventario.

<http://www.gov.ns.ca>

Tesoro de Su Majestad, *The National Asset Register, 2007*. Documento oficial del Reino Unido que incluye una lista de los activos nacionales.

<http://www.hm-treasury.gov.uk>

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB/IASC), NIC 41, *Agricultura*, 2001.

<http://www.ifrs.org>

Federación Internacional de Contadores (IFAC).

<http://www.ifac.org>

NICSP 1, *Presentación de los Estados Financieros*, diciembre de 2006.

NICSP 2, *Estados de Flujo de Efectivo*, mayo de 2000.

NICSP 4, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*, abril de 2008.

NICSP 5, *Costos por Préstamos*, mayo de 2000.

- NICSP 6, *Estados Financieros Consolidados y Separados*, diciembre de 2006.
- NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*, julio de 2001.
- NICSP 11, *Contratos de Construcción*, julio de 2001.
- NICSP 12, *Inventarios*, diciembre de 2006.
- NICSP 13, *Arrendamientos*, diciembre de 2006.
- NICSP 15, *Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar*, diciembre de 2001.²⁴
- NICSP 16, *Propiedades de Inversión*, diciembre de 2006.
- NICSP 17, *Propiedad, Planta y Equipo*, diciembre de 2006.
- NICSP 19, *Provisiones, Pasivos y Activos Contingentes*, octubre de 2002.
- NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo*, diciembre de 2004.
- NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*, diciembre de 2006.
- NICSP 25, *Beneficios a los Empleados*, febrero de 2008.
- NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*, diciembre de 2006.
- NICSP 27, *Agricultura*, enero de 2010.
- NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación*.
- NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*.
- NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*.
- NICSP 31, *Activos Intangibles*.
- NICSP de base de efectivo, *Información financiera sobre la base contable de efectivo*, enero de 2003.
- Estudio 11, *Información Financiera Gubernamental*, mayo de 2000.
- Comité de Normas Internacionales de Valuación (IVSC), *International Valuation Standards*, Eighth Edition. Octava edición de las normas internacionales de valuación, 2007.
<http://www.ivsc.org>
- Plan de Desarrollo e Investigación de Gobiernos Locales, *Model Asset Register for Rural Councils*. Documento sobre un modelo de registro de activos para consejos rurales de Australia, 2007.
<http://www.lga.sa.gov.au>
- Tesoro Nacional de Pretoria, Sudáfrica.
<http://www.treasury.gov.za>
- Guidelines for the implementation of accounting standards of generally recognised accounting practice—Local government*. Documento de guía para la implementación de

²⁴ La NICSP 15 es reemplazada por la NICSP 28 y la NICSP 30. La NICSP 15 seguirá vigente hasta que la NICSP 28 y la NICSP 30 se apliquen o entren en vigencia, lo que ocurra primero. Las nuevas NICSP que tratan sobre instrumentos financieros se analizan en el capítulo 13.

normas sobre prácticas de contabilidad generalmente aceptadas en el Gobierno local, mayo de 2004.

Local Government Capital Asset Management Guideline. Documento de guía para la gestión de activos de capital en Gobiernos locales, octubre de 2008.

GRAP Implementation Guide for Municipalities, Topic 2.4: Inventories. Documento de guía para la implementación de las normas GRAP en municipios, Tema 2.4: Inventarios, septiembre de 2008.

New Zealand National Asset Management Steering Group, *New Zealand Infrastructure Valuation and Depreciation Guidelines*. Documento de directrices para la depreciación y valuación de infraestructura de Nueva Zelanda, edición 2006.

<http://www.nams.org.nz>

New Zealand National Asset Management Steering Group e Institute of Public Works Engineering Australia, *International Infrastructure Management Manual*. Manual internacional para la gestión de infraestructura, edición 2006.

<http://www.nams.org.nz>

Tesoro de Nueva Zelanda, *Valuation Guidance for Cultural and Heritage Assets*. Documento sobre la valuación de bienes de patrimonio histórico, artístico o cultural, 2002.

<http://www.treasury.govt.nz>

Oficina del Contador General, Tesoro Nacional de Sudáfrica, *Competency for Financial Management, Moveable Asset Management*. Documento sobre capacidad de administración financiera para la gestión de bienes muebles.

<http://oag.treasury.gov.za>

Oficina Nacional de Auditoría (ONA) del Reino Unido.

<http://www.nao.org.uk>

IPSAS: Preparing for Audit. Guía de preparación para auditorías según las NICSP, 2007.

IPSAS Compliance Guide. Guía para el cumplimiento de las NICSP, diciembre de 2007.

Servicio de Contabilidad y Finanzas del Departamento de Defensa de los Estados Unidos, *A Guide to Federal Requirements For Financial Management Systems*. Documento de introducción a los requerimientos federales para los sistemas de administración financiera, versión 4.1.4, febrero de 2005.

<http://www.dfas.mil>

Oficina de Responsabilidad Gubernamental de los Estados Unidos.

<http://www.gao.gov>

Financial Management Series, *Inventory System Checklist*, GAO/AIMD-98-21.2.4.

Publicación de la serie de administración financiera que incluye una lista de control para los sistemas de inventario, mayo de 1998.

Executive Guide Best Practices in Achieving Consistent, Accurate Physical Counts of Inventory and Related Property. Proyecto de norma sobre las buenas prácticas ejecutivas para lograr recuentos físicos precisos y coherentes de inventarios y propiedades relacionadas, marzo de 2002.

Políticas contables

Este apéndice ilustra ejemplos de políticas contables para activos basadas en las NICSP pertinentes relacionadas con la propiedad, planta y equipo, y los inventarios.

Estas políticas ejemplifican aquellas que podrían ser desarrolladas por una entidad central para su aplicación por parte de todas las entidades que forman parte del Gobierno en su conjunto como entidad que informa. Estas políticas se condicen con los requerimientos de la NICSP 12 y la NICSP 17, pero también podrían desarrollarse otras políticas congruentes con dichas normas. Por ejemplo, las entidades que apliquen la NICSP 17 pueden optar por medir las partidas al costo histórico depreciado o al valor razonable. La política que se ejemplifica utiliza el costo inicial, con revaluaciones posteriores al valor razonable para ciertos activos. La política ilustrativa para la propiedad, planta y equipo no hace uso de ninguna de las disposiciones transitorias de la NICSP 17. El deterioro del valor de la propiedad, planta y equipo se trata en el capítulo 12.

Propiedad, planta y equipo: reconocimiento

Los elementos de la propiedad, planta y equipo que cumplan los criterios de reconocimiento para activos y que tengan un valor superior a [*cada entidad deberá seleccionar un importe adecuado teniendo en cuenta la importancia relativa*] se reconocerán de acuerdo con la NICSP 17 o la NICSP 23, según corresponda.

Propiedad, planta y equipo: costo

En la aplicación inicial de la NICSP 17, los activos que no hayan sido reconocidos anteriormente deberán ser reconocidos al costo, o en el caso de elementos de la propiedad, planta y equipo adquiridos sin contraprestación a cambio o por un costo insignificante, al valor razonable en la fecha de la adquisición.

Luego de la aplicación inicial de la NICSP 17, los activos reconocidos de acuerdo con esta norma se medirán inicialmente al costo.

El costo de un elemento de la propiedad, planta y equipo incluye lo siguiente:

- (a) El precio de compra (incluidos los aranceles e impuestos pertinentes, menos los descuentos comerciales y las rebajas).
- (b) Los costos directamente atribuibles a la puesta en servicio del activo para el uso al que está destinado (incluido el costo de preparación del emplazamiento físico, los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior, los costos de instalación, los honorarios profesionales de arquitectos, ingenieros, etc., y el costo estimado de desmantelamiento del activo y la restauración de su emplazamiento, si es necesario).

Los elementos de planta y equipo construidos por la propia entidad se contabilizan de acuerdo con la NICSP 17 de la siguiente manera:

- (a) El costo de materiales, mano de obra y otros factores consumidos durante el proceso de construcción se obtiene de las transacciones con terceros ajenos a la entidad.

- (b) El costo de cantidades que excedan los rangos normales de consumo de material, mano de obra u otros factores empleados no se incluye en el costo del activo.
- (c) Los costos de administración, así como otros gastos indirectos de tipo general, no se incluyen, salvo que se puedan atribuir directamente a la construcción del activo o a su puesta en servicio.

Los elementos de la propiedad, planta y equipo reconocidos de acuerdo con la NICSP 23 se miden inicialmente al valor razonable en la fecha de adquisición. Los costos directamente atribuibles a la puesta en servicio del activo para el uso al que está destinado se incluyen en el importe reconocido.

Propiedad, planta y equipo: después de la adquisición

Luego de la adquisición, la propiedad, planta y equipo se contabiliza de acuerdo con la NICSP 17 de la siguiente manera:

- (a) Se mide al costo (menos la depreciación acumulada practicada y el importe acumulado de cualesquiera pérdidas por deterioro del valor) o a su importe revaluado (valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada practicada posteriormente y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor).
- (b) Se revisa con regularidad para determinar indicios de deterioro del valor de acuerdo con la NICSP 21 y la NICSP 26.
- (c) Los desembolsos posteriores se capitalizan solo cuando es probable que del activo se deriven beneficios económicos futuros o un potencial de servicio a lo largo de toda su vida útil (adicionales a los originalmente evaluados, siguiendo directrices normales de rendimiento para el activo existente). Cualquier otro desembolso posterior se reconoce como un gasto del periodo en el que sea incurrido.
- (d) Las pérdidas o ganancias derivadas del retiro o disposición de un elemento se contabilizan como pérdidas y ganancias por la disposición de activos no corrientes.

Propiedad, planta y equipo: revaluación

Los terrenos, edificios, mejoras de inmuebles arrendados y la infraestructura se revaluarán cada cinco años, excepto que se deban realizar valuaciones más frecuentes para cumplir con la NICSP 17. Los demás activos no serán objeto de revaluación.

Las revaluaciones se contabilizarán de acuerdo con la NICSP 17 de la siguiente manera:

- (a) Se revaluarán clases enteras de activos y no activos individuales.
- (b) Las revaluaciones se realizarán con la regularidad suficiente de modo que el importe en libros no difiera del que se habría determinado usando el valor razonable en la fecha de los estados financieros.
- (c) Las valuaciones se llevarán a cabo de acuerdo con la política de revaluaciones de la entidad, lo que incluye el uso de tasadores matriculados para ciertas clases de propiedad, planta y equipo [*las entidades que informan deberán consignar si se requerirán tasadores internos o externos para cada clase*].

- (d) Cuando no exista un valor de mercado, el valor se determinará en relación con otros activos similares o según el costo de reposición depreciado.
- (e) Toda depreciación acumulada correspondiente a la clase de activos se acreditará primero a los activos con los que se relacione.
- (f) Un incremento por revaluación de una clase de activos se acreditará directamente a una cuenta de reservas por revaluación del activo (no obstante, el incremento será reconocido como ingreso ordinario en la medida en que exprese la reversión de una disminución por revaluación de la misma clase de activos, que fue reconocida previamente como gasto).
- (g) Una disminución por revaluación de una clase de activos se reconocerá como gasto (no obstante, la disminución deberá ser cargada directamente contra cualquier reserva por revaluación relacionada, en la medida en que tal disminución no exceda el saldo de la cuenta de reservas por revaluación correspondiente a la misma clase de activos).
- (h) Los incrementos y disminuciones por revaluación relativos a activos individuales *dentro de una clase* de propiedad, planta y equipo se compensarán entre sí dentro de esa clase, pero no se compensarán con los correspondientes a activos de clases diferentes).

El reconocimiento inicial de un elemento de la propiedad, planta y equipo a su valor razonable, en ausencia de un costo fiable o determinable, no constituye una revaluación.

Propiedad, planta y equipo: activos de infraestructura

Cada componente de un activo de infraestructura con una vida útil significativamente diferente del resto de los componentes se contabiliza como un activo separado y se deprecia a lo largo de su vida útil.

Cuando se desconozca el costo inicial de construcción, se utilizará un valor aproximado como el costo de reposición depreciado.

Al igual que con otras clases de propiedad, planta y equipo, los activos de infraestructura se revalúan de acuerdo con la NICSP 17.

Propiedad, planta y equipo: activos arrendados

Los activos adquiridos bajo arrendamientos financieros se reconocen como activos de acuerdo con la NICSP 13. Las obligaciones derivadas del arrendamiento se reconocen como pasivos. Los activos arrendados se deprecian de la misma manera que otros activos similares pertenecientes a la entidad. Los activos (y pasivos) se reconocerán a los importes que sean equivalentes, al inicio del arrendamiento, al valor razonable de la propiedad arrendada o, si es menor, al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento.

Los activos arrendados mediante un arrendamiento operativo no se reconocen como activos. Los gastos asociados se contabilizan de acuerdo con la NICSP 13.

Propiedad, planta y equipo: bienes de patrimonio histórico, artístico o cultural

Las disposiciones de la NICSP 17 no exigen el reconocimiento de bienes de patrimonio histórico, artístico o cultural. Cuando una entidad reconozca este tipo de activos, no será necesario aplicar los requerimientos de medición de esta norma. No obstante, cuando la entidad reconozca y mida

los bienes de patrimonio histórico, artístico o cultural, deberá revelar la información correspondiente de acuerdo con la NICSP 17.

Inventario

De acuerdo con la NICSP 12, *Inventarios*, los inventarios conservados para la venta se deben medir al valor que sea menor entre el costo y el valor neto realizable (VNR), elemento por elemento o de forma grupal²⁵. Los inventarios conservados para la distribución sin contraprestación a cambio, o por una contraprestación insignificante, se medirán al valor que sea menor entre el costo y el costo corriente de reposición.

El costo de inventarios incluirá el costo de compra, o el valor razonable si son donaciones en especie, y todos los demás costos, incluidos los costos de conversión, en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales. El costo de inventarios que incluyen productos agrícolas (cosechados de los activos biológicos propios de la entidad) es el valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha.

Cuando los inventarios sean vendidos o consumidos, su importe en libros se reconocerá como gasto del periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos ordinarios.

El importe de todas las rebajas de inventarios al VNR (por obsolescencia, daño u otra razón) y de todas las pérdidas de inventarios se reconocerán como gasto del periodo en el que ocurran tales pérdidas o rebajas.

Los costos se imputarán a inventarios utilizando la identificación específica o el método de primera entrada primera salida (FIFO), según corresponda.

El inventario de obras en proceso se medirá al valor que sea menor entre el costo y el VNR.

Cuando la obra en proceso de una entidad se relacione con el suministro de servicios o bienes que no son de capital, se determinará sobre la base de los costos hasta la fecha según la etapa de terminación. Por consiguiente, los registros exactos de la obra en proceso requerirán un sistema para el seguimiento de costos que pueda auditarse e incluya registros de mano de obra utilizada, índices de absorción generales y costos directos adicionales.

Cuentas por cobrar

Véase el capítulo 13.

²⁵ La NICSP 12 no contempla la obra en proceso de servicios que se prestan sin contraprestación a cambio o por una contraprestación insignificante directamente de los beneficiarios. La entidad no tiene previsto realizar este tipo de servicios. No obstante, en caso de ofrecer estos servicios, los costos de generarlos se contabilizarán a medida que se produzcan.

Apéndice B

Medición de activos

Este apéndice resume los requerimientos de medición de las NICSP que abordan las principales clases de activos. Para el desarrollo de políticas contables, se deberá tener en cuenta el análisis de los otros capítulos y los requerimientos detallados de las NICSP pertinentes.

Categoría de activo	Medición inicial		Medición posterior
	Adopción por primera vez	Periodos posteriores	
Propiedad, planta y equipo	Costo atribuido – costo real cuando se dispone de registros históricos o valor razonable estimado <i>(aplicado de forma retrospectiva excepto el deterioro del valor de activos no generadores de efectivo).</i>	Costo o valor razonable si se adquiere en una transacción sin intercambio.	Costo menos depreciación acumulada y pérdidas por deterioro del valor o valor razonable a la fecha de revaluación menos depreciación acumulada y pérdidas por deterioro del valor posteriores.
Propiedad de inversión.	Costo atribuido – costo real cuando se dispone de registros históricos o valor razonable estimado <i>(aplicado de forma retrospectiva excepto el deterioro del valor de activos no generadores de efectivo).</i>	Costo o valor razonable si se adquiere en una transacción sin intercambio.	Costo menos depreciación acumulada y pérdidas por deterioro del valor o valor razonable.
Inventarios	Costo atribuido – costo real cuando se dispone de registros históricos o valor razonable estimado (valor neto realizable/costo corriente de reposición) <i>(aplicado de forma retrospectiva).</i>	Costo o valor razonable si se adquiere en una transacción sin intercambio.	Valor menor entre el costo y el valor neto realizable/costo corriente de reposición.

CAPÍTULO 6: ACTIVOS

Categoría de activo	Medición inicial		Medición posterior
	Adopción por primera vez	Periodos posteriores	
Activos intangibles.	Costo atribuido – costo real cuando se dispone de registros históricos o valor razonable estimado <i>(aplicado de forma retrospectiva excepto el deterioro del valor de activos no generadores de efectivo).</i>	Costo o valor razonable si se adquiere en una transacción sin intercambio.	Costo menos amortización acumulada y pérdidas por deterioro del valor o valor razonable a la fecha de revaluación menos amortización acumulada y pérdidas por deterioro del valor posteriores.
Activos biológicos	Valor razonable menos costos de venta. Si el valor razonable no se puede medir con fiabilidad, el costo. <i>(aplicado de forma prospectiva).</i>	Valor razonable menos costos de venta. Si el valor razonable no se puede medir con fiabilidad, el costo.	Valor razonable menos costos de venta. Si se utiliza el costo en el reconocimiento inicial, y el valor razonable aún no se puede medir con fiabilidad, medir al costo menos la depreciación acumulada practicada y el importe acumulado por cualesquiera pérdidas por deterioro del valor.
Productos agrícolas	Valor razonable menos costo de venta, en el punto de cosecha. <i>(aplicado de forma prospectiva).</i>	Valor razonable menos costo de venta, en el punto de cosecha.	Por lo general, se contabilizan como inventarios. Véase la NICSP 12.

Capítulo 7: Pasivos

Puntos clave

- Este capítulo trata las cuestiones de implementación relativas a la adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo) para una serie de pasivos diferentes comúnmente reconocidos por los Gobiernos y las entidades del sector público, entre los que se incluyen las cuentas por pagar y los gastos devengados, la deuda, el interés acumulado, la moneda emitida y las provisiones²⁶.
- Las NICSP que tratan la definición, el reconocimiento, la medición y la información a revelar de los pasivos se detallan en las referencias bibliográficas de este capítulo.
- El presente capítulo no contempla lo siguiente:
 - Instrumentos financieros dentro del alcance de las NICSP 28 a 30 (véase el capítulo 13).
 - Pasivos por gastos relacionados con empleados, como sueldos y salarios, vacaciones y obligaciones por pensiones (véase el capítulo 14).
 - Obligaciones por políticas sociales derivadas de transacciones sin contraprestación (véase el capítulo 15).
- La naturaleza de los sistemas existentes y la evaluación de la integridad y exactitud de la información en dichos sistemas influirá en la magnitud del esfuerzo requerido para determinar los saldos de apertura y establecer sistemas que permitan la presentación de información según la base de acumulación (o devengo).

Introducción

7.1 Un Gobierno nacional suele tener los siguientes tipos de pasivos:

- (a) Cuentas por pagar derivadas de la compra de bienes y servicios.
- (b) Interés devengado por pagar.
- (c) Sueldos y salarios devengados.
- (d) Pago de vacaciones adquiridas y devengadas u otras ausencias remuneradas devengadas.
- (e) Obligaciones por pensiones de empleados y otros beneficios devengados para empleados, incluidos los beneficios por terminación.
- (f) Importes de cuentas por pagar surgidas de garantías e indemnizaciones (cuando exista evidencia suficiente que indique una mayor probabilidad de que los importes sean exigibles que de lo contrario).
- (g) Pasivos relacionados con ingresos diferidos.
- (h) Transferencias por pagar.

²⁶ Las políticas contables ilustrativas que podrían adoptarse para determinadas clases de pasivos se incluyen en los capítulos de este estudio que abordan tipos específicos de pasivos.

- (i) Obligaciones por arrendamiento relacionadas con arrendamientos financieros.
 - (j) Préstamos bancarios y otros empréstitos a corto plazo.
 - (k) Deuda a largo plazo (con el sector privado y con otras entidades gubernamentales).
 - (l) Pasivos ambientales.
 - (m) Obligaciones por planes de indemnización por accidentes.
- 7.2 A nivel del Gobierno en su conjunto, el endeudamiento y los empréstitos, además de los pasivos por pensiones no financiadas, tienden a ser los pasivos no corrientes más importantes.
- 7.3 Dentro de las distintas entidades del sector público, los pasivos no corrientes de mayor importancia pueden ser las provisiones y los pasivos relacionados con los empleados. Algunas entidades del sector público también pueden tener pasivos por arrendamientos financieros, pero muchas de estas entidades carecen de autoridad para celebrar este tipo de arrendamientos.
- 7.4 Las clasificaciones de pasivos requeridas por una entidad dependerán de los tipos de pasivos en los que esta incurra. En algunos casos, las organizaciones centrales o la entidad controladora pueden asumir la responsabilidad por determinados pasivos. Como punto de partida al momento de considerar la clasificación de los pasivos, se puede utilizar la información a revelar que exige la NICSP 1, *Presentación de los Estados Financieros*. La NICSP 1 exige revelar la siguiente información:
- (a) Impuestos y transferencias por pagar.
 - (b) Cuentas por pagar provenientes de transacciones con contraprestación.
 - (c) Provisiones.
 - (d) Pasivos financieros (sin incluir importes mostrados en impuestos y transferencias por pagar, cuentas por pagar provenientes de transacciones con contraprestación y provisiones).
 - (e) La posterior subclasificación de las partidas presentadas en el cuerpo de los estados financieros.
- 7.5 La NICSP 1 también exige que los pasivos se clasifiquen en corrientes y no corrientes, a menos que la presentación basada en la liquidez suministre información fiable y más relevante.
- 7.6 La magnitud del esfuerzo necesario para reconocer los pasivos dependerá de la cantidad de información disponible que tenga la entidad en relación con estos pasivos. A continuación, se enumeran los pasos generales para el reconocimiento de pasivos:
- (a) Confeccionar una lista de todos los tipos de pasivos incurridos por la entidad.
 - (b) Determinar las categorías de pasivos que se utilizarán en el plan contable y en los estados financieros.
 - (c) Preparar políticas contables para cada categoría.
 - (d) Evaluar la exactitud e integridad de la información existente sobre cada categoría.

- (e) Crear saldos de apertura precisos para cada categoría (identificación, aplicación de la definición de pasivo y medición).
 - (f) Establecer sistemas que permitan satisfacer las exigencias continuas de la contabilidad de acumulación (o devengo).
- 7.7 Este capítulo trata sobre las cuestiones de implementación relativas a la adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo) para los siguientes pasivos:
- (a) Cuentas por pagar y gastos devengados.
 - (b) Deuda e interés devengado.
 - (c) Provisiones, incluidos los pasivos ambientales.
- 7.8 En otros capítulos, también se abordan los siguientes tipos de pasivos:
- (a) Pasivos financieros (capítulo 13).
 - (b) Pasivos por gastos relacionados con empleados, como sueldos y salarios, vacaciones y obligaciones por pensiones (capítulo 14).
 - (c) Transferencias por pagar y otras obligaciones por políticas sociales (capítulo 15).

Definición

- 7.9 La NICSP 1 define los pasivos como “las obligaciones presentes de la entidad que surgen de hechos pasados, y cuya liquidación se espera represente para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio”.
- 7.10 Los distintos tipos de pasivos se definen en las otras NICSP. Por ejemplo, la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos y Activos Contingentes* define las provisiones (pasivos en los que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento) y la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación*, define los pasivos financieros.

Reconocimiento inicial

- 7.11 Una partida se reconocerá como un pasivo en los estados financieros de una entidad si sucede lo siguiente:
- (a) La obligación cumple la definición de pasivo de las NICSP.
 - (b) La obligación satisface los criterios de reconocimiento. Estos criterios son: que sea probable que de la liquidación de la obligación presente se derive un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicios, y que el importe de la liquidación se pueda medir con fiabilidad.
- 7.12 Los requerimientos más específicos de la NICSP 19 relacionados con el reconocimiento y la medición de provisiones se tratan más adelante en este capítulo.

Cuentas por pagar y gastos devengados

- 7.13 Las cuentas por pagar (también denominadas acreedores) son los importes adeudados por la entidad a terceros, entre los que se incluyen otras entidades gubernamentales y el público. Los tipos de cuentas por pagar incluyen lo siguiente:

- (a) Las que se generan cuando se compran bienes y servicios a crédito, y la factura que se recibe (o el importe por pagar según los términos y condiciones de un contrato o acuerdo en vigencia) no se paga hasta el final del periodo.
 - (b) Los importes adeudados a personas en relación con transferencias sin contraprestación, como subsidios de bienestar social.
 - (c) Los importes adeudados a otras entidades gubernamentales o niveles diferentes de Gobierno en relación con transferencias sin contraprestación, como subvenciones.
- 7.14 Los gastos devengados surgen cuando se compran a terceros bienes y servicios a crédito durante el periodo, y la factura no se recibe hasta finalizar el periodo o el importe aún no es exigible según los términos y condiciones de un contrato o acuerdo. Si bien los gastos devengados no son instrumentos financieros, según su definición, en este capítulo se analizan junto con las cuentas por pagar. Los gastos devengados suelen tener códigos diferentes en los planes contables, pero a los fines de la información a revelar en los estados financieros, suelen ser agrupados con las cuentas por pagar.
- 7.15 La determinación de los saldos de apertura de las cuentas por pagar y los gastos devengados implica un examen minucioso de todos los gastos en curso. La entidad tendrá que realizar lo siguiente:
- (a) Confeccionar una lista de todos los importes de cuentas por pagar registrados.
 - (b) Verificar que los importes registrados de transacciones específicas sean correctos.
 - (c) Verificar que los importes registrados sean completos (esto puede implicar su confirmación por parte de los proveedores regulares).
 - (d) Revisar todos los gastos para determinar la probabilidad de que haya gastos devengado al final del periodo.
- 7.16 El proceso aplicado tendrá que documentarse para poder crear saldos de apertura y permitir el rastreo de auditoría.

Deuda e interés devengado

- 7.17 Esta sección ofrece una introducción a las cuestiones relacionadas con la contabilización de la deuda y los costos del servicio de la deuda según la base de acumulación (o devengo). En el capítulo 13, se ofrece información más detallada sobre los pasivos financieros. Esta sección analiza brevemente los aspectos a tener en cuenta para clasificar las partidas como instrumentos de deuda o patrimonio (para un análisis más detallado de este tema, véase el capítulo 13). Algunos de los aspectos tratados en esta sección no se vinculan directamente con la adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo). No obstante, la adopción de dicha contabilidad suele estar relacionada con una revisión de las políticas y procedimientos de gestión de la deuda, y con otros cambios diseñados para mejorar la gestión de la deuda pública.
- 7.18 La deuda es una forma de pasivo que representa el dinero tomado en préstamo a través de personas, bancos u otras instituciones. Los términos empleados para describir los títulos de deuda y otras formas de endeudamiento varían en cada jurisdicción. En el cuadro a continuación, se detallan algunos de los términos utilizados.

Término	Descripción
Con interés o sin interés	Indica si el título devenga interés.
Títulos negociables o no negociables	Indica si los títulos pueden negociarse en mercados financieros o si el tenedor debe conservarlos hasta su vencimiento.
Letras	Obligaciones a corto plazo. Según la jurisdicción, el plazo podrá ser de hasta un año o 90 días.
Pagarés	Obligaciones a mediano plazo. Según la jurisdicción, el plazo podrá ser de entre uno y diez años. En algunas jurisdicciones, el término pagaré se puede utilizar para describir títulos con un plazo menor a un año.
Bonos u obligaciones	Obligaciones a largo plazo. Según la jurisdicción, el plazo podrá exceder los diez años. En algunas jurisdicciones, los bonos u obligaciones pueden ser todos los títulos a más de un año. Estos otorgan al tenedor el derecho incondicional a recibir una renta fija o variable determinada contractualmente a través del pago de cupones o de una suma fija establecida en una fecha específica o en la fecha en que se rescata el título.
Préstamos y anticipos	Estos pueden incluir préstamos y anticipos otorgados por otros niveles del Gobierno, otros Gobiernos, organismos bilaterales y multilaterales, y préstamos bancarios.

- 7.19 Los bonos u obligaciones pueden tener pagos regulares de intereses o cupones, pueden ser de “cupón cero” o pueden tener una prima ajustada a la inflación pagadera al vencimiento. Pueden ser emitidos con prima o con descuento.

Instrumentos de deuda y patrimonio

- 7.20 La NICSP 28 establece los principios para presentar los instrumentos financieros como pasivos o instrumentos de patrimonio, y para compensar activos financieros y pasivos financieros. La norma se aplica a la clasificación de los instrumentos financieros, desde la perspectiva del emisor, en activos financieros, pasivos financieros e instrumentos de patrimonio; a la clasificación de pérdidas, ganancias, intereses y dividendos relacionados; y a las circunstancias en que se deben compensar los activos financieros y pasivos financieros.
- 7.21 Los principios de la NICSP 28 complementan los principios para reconocer y medir los activos financieros y pasivos financieros según la NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, y para revelar la información de éstos según la NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*.
- 7.22 La NICSP 28 exige al emisor de un instrumento financiero clasificar el instrumento en su totalidad o en cada una de sus partes integrantes, en el momento de su reconocimiento inicial, como un pasivo financiero, un activo financiero o un instrumento de patrimonio, de conformidad con la esencia económica del acuerdo contractual y con las definiciones de pasivo financiero, de activo financiero y de instrumento de patrimonio. El emisor de un

instrumento financiero no derivado deberá evaluar las condiciones del instrumento para determinar si posee un componente de pasivo y también de patrimonio. Estos componentes se clasificarán por separado como pasivos financieros, activos financieros o instrumentos de patrimonio.

- 7.23 La clasificación de instrumentos como deuda o patrimonio no suele ser un problema mayor para la mayoría de las entidades del sector público que adoptan las NICSP de base de acumulación (o devengo), pero algunas entidades pueden tener instrumentos que requieran aplicar esta guía.

Información disponible antes de la transición

- 7.24 La magnitud del esfuerzo necesario para reconocer la deuda y los costos del servicio de esta dependerá de la base de acumulación (o devengo) existente utilizada por la entidad para la información financiera, los sistemas existentes y la medida en que se hayan conservado registros (es decir, la integridad de la información). Por ejemplo, los Gobiernos que utilicen la base de acumulación modificada es posible que ya contabilicen la deuda y el gasto por intereses de acuerdo con la base de acumulación (o devengo). Los Gobiernos que utilizan la base de efectivo no reconocen la deuda como un pasivo, pero generalmente tienen un sistema para registrar y administrar las transacciones de la deuda. La naturaleza y la fiabilidad de estos sistemas puede variar en sumo grado. Los tipos o aspectos de sistemas que pueden utilizarse para registrar y administrar transacciones y balances de deuda incluyen lo siguiente:

- (a) Registros manuales. Estos pueden incluir datos de la deuda inicial, los pagos programados, el balance corriente pendiente de pago, las fechas en que vence el pago de intereses, las divisas y los términos y condiciones. Los registros manuales pueden ser suficientes cuando la deuda solo consta de préstamos y anticipos, y existe un número reducido de este tipo de obligaciones.
- (b) Hojas de cálculo que incorporan los datos detallados en el punto anterior. Estas hojas también pueden realizar cálculos de intereses y usarse para generar presupuestos de flujo de efectivo.
- (c) El libro mayor general de un sistema contable. Este puede usarse para registrar ciertas transacciones de la deuda (véase también la sección sobre sistemas más abajo).
- (d) Software específico desarrollado para mantener y prever las exigencias del servicio de la deuda según la base de efectivo. Estos programas pueden vincularse con otras aplicaciones informáticas que asisten a las jurisdicciones en la supervisión de la sostenibilidad de su deuda (por ejemplo, el Modelo de Sostenibilidad de la Deuda del Banco Mundial). Tales sistemas pueden o no tener la capacidad de integrar los empréstitos y las inversiones para obtener flujos de efectivo consolidados.
- (e) Los sistemas de gestión de caja y tesorería que pueden utilizarse para administrar la deuda y también todos los flujos de efectivo de un Gobierno. Estos sistemas también pueden generar los asientos contables requeridos según la contabilidad de efectivo o de acumulación (o devengo) (al costo histórico modificado o ajustados al valor de

mercado). Los Gobiernos que utilizan estos sistemas podrían administrar su cartera de deudas ajustándola al valor de mercado mientras presentan la información según la base de efectivo.

7.25 Por consiguiente, las entidades tendrán que identificar lo siguiente:

- (a) Los requerimientos asociados con la presentación de información según la base de acumulación (o devengo).
- (b) La información disponible y las capacidades de sus sistemas existentes.
- (c) Las diferencias entre la información necesaria y la información disponible.
- (d) Las posibles soluciones, que pueden implicar la modificación de los sistemas existentes o el desarrollo de sistemas nuevos.

7.26 La adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo) tiene una serie de implicaciones para el cálculo de los costos del servicio de la deuda, que incluyen lo siguiente:

- (a) El cálculo del gasto por intereses (incluido el interés devengado) se torna más complejo. Por ejemplo, el interés devengado en bonos generalmente se calcula según el rendimiento al vencimiento.
- (b) El descuento se suele amortizar durante el plazo del instrumento y se reconoce como un gasto adicional por el servicio de la deuda. Por el contrario, según la contabilidad de efectivo, el descuento en la emisión de títulos de deuda puede excluirse de los costos del servicio de la deuda y mostrarse como un ajuste extraordinario en el nivel registrado de deuda bruta, o reconocerse en cuentas el día de emisión.
- (c) Las primas por pagar al momento del rescate de bonos indexados se reconocen como un gasto por servicio de la deuda durante la vigencia del instrumento. En la base de efectivo, por lo general, estas primas no son consideradas como costos del servicio de la deuda.
- (d) La fecha de emisión de la deuda tiene un impacto mucho mayor en el cálculo de intereses. Esto trae consecuencias para la preparación y la supervisión de presupuestos basados en la acumulación (o devengo).
- (e) Cuando la deuda de un Gobierno es en moneda extranjera, las pérdidas y ganancias surgidas como resultado de los movimientos cambiarios en la deuda tienen un impacto directo en el estado del rendimiento financiero. Una cartera de riesgo origina una mayor volatilidad en el estado del rendimiento financiero.

7.27 Las entidades que adopten la contabilidad de acumulación (o devengo) tendrán que evaluar la integridad y exactitud de la información existente. El propósito de esta evaluación es determinar si la información existente es lo suficientemente exacta como para suministrar información sobre los saldos de apertura. La evaluación también deberá indicar el grado en que los sistemas que operan según la base contable existente registran correctamente las transacciones y sucesos durante el periodo. Como punto de partida, se tendrá que evaluar la exactitud y la integridad de lo siguiente:

- (a) Importe tomado en préstamo (incluida la prima o el descuento en la emisión), reembolsado y pendiente de pago.
- (b) Fechas de reembolso del capital o del rescate de instrumentos.
- (c) Fechas y tasas de interés o fechas y tasas de interés nominal.
- (d) Existencia de instrumentos ajustados a un índice y el impacto probable de tales cambios en el importe final a reembolsar.
- (e) Divisa en la que se reembolsará la deuda.

7.28 Este paso es más importante en los casos en que se han utilizado sistemas manuales o una serie de sistemas para registrar la información, en especial cuando las entidades controladas gozan de autoridad para tomar préstamos. También se requiere una revisión de los sistemas existentes y una especificación de los requerimientos de funcionalidad para los sistemas futuros (como se trata más abajo).

Revisión de sistemas

- 7.29 Al prepararse para adoptar la contabilidad de acumulación (o devengo), las entidades que utilizan la base de efectivo deberán revisar todos los sistemas existentes para determinar en qué medida pueden adaptarse para satisfacer las necesidades de la contabilidad de acumulación (o devengo). Si esto no es posible, se deberán adquirir sistemas nuevos. Las entidades que utilizan la base de efectivo pueden tener o considerar la adquisición de un sistema de gestión con algunos de los módulos de contabilidad estándar como los de compras, entrada de pedidos, cuentas por pagar, cuentas por cobrar, nómina y libro mayor general. Estos sistemas también pueden ofrecer un módulo de tesorería. Si estos módulos satisfacen todos los requerimientos de funcionalidad, tendrán las ventajas de los sistemas totalmente integrados. No obstante, en la medida en que no incluyan esta funcionalidad (por ejemplo, gestión de riesgos) o capturen todos los flujos de transacciones relevantes, se tendrán que desarrollar interfaces con otros sistemas.
- 7.30 La otra alternativa es adquirir un sistema de gestión de deuda y tesorería por separado. La mayoría de los sistemas de gestión de deuda y tesorería pueden generar asientos contables y utilizar una interfaz para incorporar los asientos al libro mayor general.
- 7.31 Los costos y balances (activos y pasivos) relacionados con la propia actividad de gestión de la deuda pueden registrarse en un sistema por separado.

Primas y descuentos de emisión

- 7.32 Las primas y descuentos que surgen en la emisión de un instrumento de deuda generalmente son tratados como un incremento o una disminución del costo del empréstito. Las primas y los descuentos se reconocen en el estado de situación financiera al momento de la emisión (los bonos del Estado se miden a su valor nominal ajustado según la parte sin amortizar de la prima o descuento de emisión). Las primas sin amortizar se suman al importe declarado y los descuentos sin amortizar se restan del importe declarado.

- 7.33 Las primas y los descuentos generalmente se amortizan durante el periodo del instrumento, según el rendimiento al vencimiento (en instrumentos de deuda con tasa de interés variable, la amortización puede tener lugar durante el primer periodo de interés).

Interés devengado

- 7.34 A los fines de la información financiera según la base de acumulación (o devengo), el interés se calcula en la medida en que se incurre en él. Esto incluye el interés vencido y pagadero, así como el importe del interés que sería pagadero si se exigiera su liquidación en la fecha de los estados financieros. A continuación, se ofrece un breve resumen de los métodos de cálculo correspondientes.

Instrumento financiero	Método de cálculo
Interés sobre depósitos a corto plazo	Multiplicar la tasa de interés por el capital pendiente de pago durante el periodo contable.
Interés sobre letras e instrumentos similares a corto plazo	La diferencia entre el valor nominal y el precio pagado al momento de la emisión (es decir, el descuento) mide el interés por pagar durante la vigencia de la letra. El interés se mide utilizando el método del interés efectivo.
Interés sobre bonos y obligaciones	<p>En bonos ordinarios, el gasto por intereses es la parte devengada del pago de cupones vencidos.</p> <p>En bonos cupón cero, el gasto por intereses es la diferencia entre el precio de rescate y el precio de emisión. El interés se calcula utilizando el método del interés efectivo.</p> <p>En bonos indexados, el cambio en el valor del capital pendiente de pago entre el comienzo y el final de un periodo contable determinado, originado por el movimiento del índice pertinente, es tratado como un interés que se acumula en dicho periodo, además del interés vencido.</p>

- 7.35 A las entidades que revisen sus sistemas y políticas contables como parte de la transición a la contabilidad de acumulación (o devengo) también se les aconseja revisar el método de compilación de datos para sistemas estadísticos como el Sistema de Cuentas Nacionales 2008 (SCN 2008), el Sistema Europeo de Cuentas 1995 (SEC 1995) y el *Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2001* (MEFP 2001). Tanto el MEFP 2001 como el SCN 2008 requieren usar el enfoque del deudor para calcular los intereses. El SCN 2008 también incluye orientación sobre títulos indexados.

Derivados

- 7.36 Los derivados financieros usados por los administradores de la deuda incluyen permutas de tasas de interés y permutas entre divisas. Las permutas de tasas de interés permiten a los administradores de la deuda ajustar la exposición de la cartera de deudas a las tasas de interés, por ejemplo, mediante la conversión sintética de una obligación con tasa fija a una con tasa variable. De forma similar, una permuta entre divisas se puede utilizar para cambiar de forma sintética la exposición a las divisas de una obligación de deuda. La contabilidad de los derivados se trata en el capítulo 13.

Deuda negociable

- 7.37 Cuando se negocian instrumentos de deuda, con frecuencia, estos se registran al valor razonable (de mercado). Las entidades con deuda negociable tendrán que identificar la cartera de instrumentos de deuda que se negocian para poder aplicar la política contable correcta.

Objetivos del administrador de la deuda

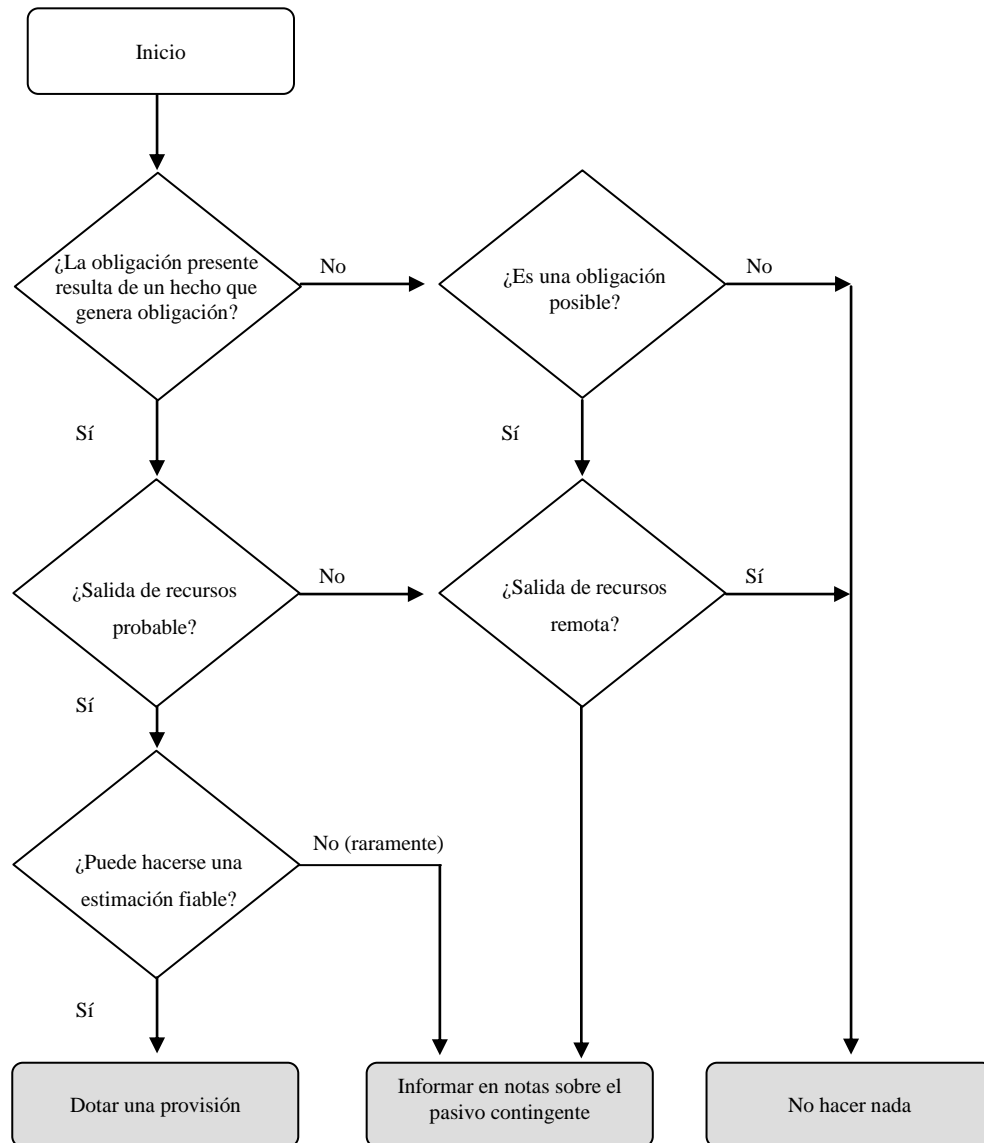
- 7.38 Si bien no es necesario adoptar la contabilidad de acumulación (o devengo) para iniciar una revisión de los objetivos y las prácticas de gestión de la deuda, esto puede servir de catalizador para dicha revisión. El establecimiento o revisión de los objetivos de gestión de la deuda resulta apropiado antes de introducir la contabilidad de acumulación (o devengo), ya que puede tener implicaciones para los sistemas y las políticas contables. Por ejemplo, los objetivos de gestión de la deuda pueden establecer que la cartera de deudas se administre ajustándose al valor de mercado. Si la deuda se contabiliza formalmente según el costo histórico modificado, los sistemas elegidos deberán ser capaces de admitir las dos bases contables.
- 7.39 Los objetivos de gestión de la deuda se ven influidos por el marco de políticas públicas (es decir, las políticas cambiarias, fiscales y monetarias del Gobierno) y el marco de gestión de riesgos del Gobierno. Entre los ejemplos de riesgos asociados a las carteras de deuda, se incluyen el riesgo de mercado, el riesgo de financiación, el riesgo crediticio, el riesgo de liquidez, el riesgo de concentración de la cartera y el riesgo operativo. Los objetivos de gestión de la deuda y el marco de gestión de riesgos pueden tener consecuencias para las estructuras organizacionales y los sistemas más adecuados.
- 7.40 El objetivo principal de la gestión de la deuda pública es asegurar que se satisfagan las necesidades de financiación del Gobierno y sus obligaciones de pago con el menor costo posible en el mediano a largo plazo, en consonancia con un grado de riesgo prudente. Otros ejemplos de objetivos incluyen el desarrollo de un mercado de deuda interna y el mantenimiento de ciertos porcentajes de deuda en determinadas monedas extranjeras.

7.41 Para ayudar a los países en sus esfuerzos para reducir la vulnerabilidad financiera, el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial, en colaboración con los administradores de deudas nacionales, han desarrollado un conjunto de directrices sobre la gestión de la deuda pública. Las *Directrices para la gestión de la deuda pública* (FMI y Banco Mundial, 2001 y 2003) fueron diseñadas para ayudar a los responsables de formular políticas a pensar en reformas que fortalezcan la calidad de la gestión de la deuda pública y reduzcan la vulnerabilidad de los países a las crisis financieras internacionales. Estas buscan identificar las áreas que gozan de amplio consenso en lo relativo a prácticas que se consideran sólidas para la gestión de la deuda pública. Su énfasis está puesto en principios que son aplicables a una gran variedad de países con diferentes niveles de desarrollo y con distintas estructuras institucionales de gestión de la deuda nacional. Las directrices, que incluyen un análisis de los marcos de gestión de riesgos, deben asistir a los asesores de políticas y a los encargados de tomar las decisiones en el diseño de reformas para la gestión de la deuda. En 2003 se publicaron directrices adicionales que tratan cuestiones relacionadas con la sostenibilidad de la deuda pública y las características jurídicas.

Provisiones y pasivos contingentes

- 7.42 El objetivo de la NICSP 19 es asegurar que se utilicen las bases apropiadas para el reconocimiento y la medición de las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, y que se revele la información complementaria suficiente, por medio de las notas, como para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, el calendario de vencimiento y la cuantía de tales partidas. Una provisión es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento. Si las provisiones cumplen los criterios de reconocimiento de las NICSP, se reconocerán en los estados financieros.
- 7.43 La NICSP 19 incluye una definición de los pasivos contingentes. Estos pueden ser pasivos posibles donde la existencia de la obligación presente es incierta, o pueden ser partidas que cumplen la definición de pasivo pero que no satisfacen los criterios de reconocimiento.
- 7.44 La figura 7.1 a continuación fue extraída del apéndice B de la NICSP 19 y sintetiza los principales requerimientos de reconocimiento de la NICSP 19 con respecto a provisiones y pasivos contingentes. El árbol de decisión de la figura 7.1 no forma parte de las normas y debe leerse en el contexto del texto completo de estas.

Figura 7.1 Árbol de decisión: reconocimiento de provisiones



7.45 Se deben reconocer provisiones cuando:

- (a) La obligación cumple la definición de pasivo.
- (b) Es probable que se requiera un salida de beneficios.
- (c) La salida de beneficios se puede medir con fiabilidad.

7.46 No siempre resulta evidente la existencia de una obligación presente. En tales circunstancias, la NICSP 19 aclara que se considera que un suceso ocurrido en el pasado ha dado origen a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, existe una probabilidad mayor de que se haya incurrido en la obligación, en la fecha de los estados financieros, que de lo contrario. Entre los ejemplos de partidas por las que se

pueden reconocer provisiones se encuentran los costos de reestructuración, las obligaciones de limpieza ambiental y los reintegros a donantes.

- 7.47 Un pasivo contingente, según la definición de la NICSP 19, no se reconoce en el estado de situación financiera, pero sí se revela en las notas a los estados financieros (a menos que la posibilidad de una salida de recursos sea remota, en cuyo caso no tendrá que revelarse). Los pasivos contingentes pueden incluir pasivos que surgen de demandas y acciones judiciales. Cebotari analiza una serie de cuestiones relacionadas con los pasivos contingentes en el sector público, incluida la mitigación del riesgo asociado a los pasivos contingentes, así como la gestión y la información a revelar de estos (Cebotari, 2008).

Medición de provisiones

- 7.48 El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación, en la fecha de los estados financieros, del desembolso necesario para cancelar el pasivo (obligación presente).
- 7.49 Calcular la mejor estimación de una provisión puede resultar difícil debido a los riesgos e incertidumbres que rodean a los sucesos y circunstancias que han dado origen a la provisión.
- 7.50 En algunos casos, es posible que la provisión no se torne exigible durante un tiempo considerable. El importe de la provisión registrada en el estado de situación financiera debe ser el valor presente de los desembolsos que se espera sean necesarios para cancelar la obligación. El párrafo 53 de la NICSP 19 ofrece orientación sobre la selección de una tasa de descuento. La elección de la tasa de descuento puede tener un efecto considerable en el importe de la provisión declarada.
- 7.51 Al determinar el importe de una provisión, deben tenerse en cuenta los sucesos futuros esperados que pueden influir en el importe previsto para cancelar la obligación. No obstante, es necesario que exista evidencia objetiva suficiente de que puedan ocurrir dichos sucesos.
- 7.52 En los casos donde la disposición esperada de un activo pueda dar origen a ganancias, estas no deberán tenerse en cuenta al medir la provisión, sino que tendrán que reconocerse al momento de la disposición del activo en cuestión y de conformidad con la NICSP pertinente al activo.
- 7.53 La NICSP 19 también ofrece orientación sobre los reembolsos, los cambios en las provisiones y el uso de las provisiones. Estas cuestiones se analizan brevemente a continuación.

Reembolsos

- 7.54 En el caso de que la entidad espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsada por un tercero, tal reembolso será objeto de reconocimiento solo cuando sea prácticamente segura su recepción al momento de liquidar el activo. El reembolso es un activo separado y no debe exceder a la provisión.

Uso de provisiones

- 7.55 Las provisiones deben volver a estimarse en cada fecha de los estados financieros, y se deben introducir los ajustes que sean necesarios para reflejar la mejor estimación corriente. Solo

deben usarse para el propósito original para el que fueron reconocidas. No deben reconocerse provisiones por pérdidas futuras.

Contratos de carácter oneroso

7.56 Se podrá reconocer una provisión por un contrato de carácter oneroso si el contrato es claramente oneroso y se encuentra dentro del alcance de la NICSP 19. Un contrato es de carácter oneroso cuando los costos inevitables para cubrir las obligaciones derivadas de éste exceden los beneficios económicos o el potencial de servicio recibido por la entidad como consecuencia del contrato.

Reestructuración

7.57 Solo se podrá reconocer una provisión por costos de reestructuración cuando se cumplan los criterios básicos de reconocimiento de las provisiones. La entidad deberá tener un plan formal y detallado de la reestructuración planeada, que incluya la actividad o unidad de operaciones (o parte de ellas) involucrada, las principales áreas afectadas, la ubicación, función y número aproximado de empleados que serán indemnizados por la pérdida de empleo, los desembolsos que se llevarán a cabo y la fecha en la que tendrá lugar la reestructuración planeada. También se podrá reconocer una provisión cuando la entidad haya creado en los afectados una expectativa válida de que va a llevar a cabo la reestructuración planeada.

7.58 Los siguientes son ejemplos de hechos que pueden cumplir la definición de reestructuración:

- (a) Terminación o disposición de una actividad o servicio.
- (b) Cierre de una sucursal o terminación de las actividades de una dependencia gubernamental en una localidad o región específica, o reubicación de las actividades de una región a otra.
- (c) Cambios en la estructura administrativa, por ejemplo, eliminación de un nivel o escala de los servicios de administración o dirección.
- (d) Reorganizaciones importantes que tienen un efecto significativo en la naturaleza y enfoque de las operaciones de la entidad.

7.59 Una provisión por reestructuración no podrá reconocerse como consecuencia de una venta o transferencia hasta tanto no haya un acuerdo vinculante en vigencia y la entidad asuma un compromiso irrevocable con dicha venta o transferencia.

7.60 Una provisión por reestructuración solo podrá incluir los desembolsos directos que surjan de la reestructuración, que sean necesarios para su implementación y que no estén relacionados con las actividades normales de la entidad.

Información a revelar

7.61 Las exigencias informativas de la NICSP 19 se establecen en los párrafos 97 a 109 de la norma. En las referencias bibliográficas de este capítulo, se incluyen datos de documentos

y listas de control para la información a revelar, que resumen las exigencias informativas de las NICSP.

Pasivos por arrendamiento

7.62 La NICSP 13, *Arrendamientos*, establece los requerimientos contables para la mayoría de los arrendamientos. Estos se clasifican en arrendamientos financieros y arrendamientos operativos. La NICSP 13 ofrece orientación para la clasificación de los arrendamientos en estas dos categorías.

Arrendamientos financieros

7.63 El arrendamiento financiero es un tipo de arrendamiento en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. La propiedad del activo puede o no ser eventualmente transferida. Los siguientes son ejemplos de arrendamientos en los que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo:

- (a) Un arrendamiento que abarca sustancialmente toda la vida útil del activo.
- (b) Un arrendamiento según el cual el valor presente de los pagos por arrendamiento es sustancialmente equivalente al valor razonable del activo.

7.64 Las entidades del sector público pueden tener prohibido realizar arrendamientos financieros, dado que estos generan obligaciones a largo plazo.

7.65 El arrendatario debe reconocer un activo y un pasivo en relación con el activo arrendado. El activo y el pasivo se miden al valor que sea menor entre el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento y el valor razonable del activo, determinado al inicio del arrendamiento. El pasivo por arrendamiento disminuye paulatinamente con el paso del tiempo a medida que los pagos por el arrendamiento financiero se dividen entre el interés y el pasivo por arrendamiento.

Arrendamientos operativos

7.66 Todos los demás arrendamientos son de tipo operativo. Si bien los arrendamientos operativos no dan origen a pasivos, el arrendatario asume el compromiso de efectuar los pagos por arrendamiento de acuerdo con el contrato pertinente. La NICSP 13 exige que el arrendatario revele información de los pagos mínimos por el arrendamiento durante distintos periodos (hasta un año, entre uno y cinco años, y más de cinco años).

Información a revelar

7.67 Las exigencias informativas de la NICSP 13 en relación con las obligaciones del arrendador se establecen en los párrafos 60 y 69. En las referencias bibliográficas de este capítulo, se incluyen datos de documentos y listas de control para la información a revelar, que resumen las exigencias informativas de las NICSP.

Cuestiones relacionadas con la transición

7.68 Muchas de las cuestiones relacionadas con la transición en lo que respecta a la deuda también se aplicarán a los pasivos por arrendamiento. La identificación y clasificación de los arrendamientos constituyen pasos de suma importancia. Como parte de la adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo), la entidad podrá desarrollar directrices sobre los asuntos a considerar antes de iniciar un arrendamiento y las aprobaciones necesarias para celebrar este tipo de contratos. Estas directrices también podrían existir bajo un sistema de contabilidad de efectivo, pero la adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo) pone el énfasis en los pasivos que surgen de los arrendamientos.

Pasivos ambientales

7.69 Esta sección aborda las cuestiones contables relacionadas con ciertos tipos de obligaciones ambientales. Según la naturaleza de la obligación y el entorno legal en el que opera una jurisdicción, estas obligaciones podrían cumplir la definición de provisión de la NICSP 19. Los riesgos u obligaciones ambientales incluyen lo siguiente:

- (a) Vertederos.
- (b) Otros emplazamientos contaminados.
- (c) Otras obligaciones ambientales.

7.70 Cada uno de estos riesgos u obligaciones se analiza más abajo.

7.71 Según la contabilidad de acumulación (o devengo), se deben reconocer todas las obligaciones ambientales que cumplan la definición y los criterios de reconocimiento de pasivos. Esto incluye lo siguiente:

- (a) Identificación de la naturaleza de todos los riesgos u obligaciones posibles.
- (b) Identificación, por parte de la entidad, de las obligaciones posibles y del origen de dichas obligaciones.
- (c) Identificación de los flujos de efectivo futuros que son posibles o probables y de los factores que influyen en la cuantía y el vencimiento de dichos flujos. Por ejemplo, los costos de limpieza podrían verse influidos por los tipos de medidas eventualmente tomadas para solucionar un problema (eliminación, contención o reparación) y la tecnología actual disponible.

7.72 Determinar el hecho que genera obligación puede ser una tarea difícil en ciertas obligaciones ambientales. Las obligaciones pueden ser legales o implícitas. Las obligaciones legales se manifiestan a través de requerimientos legislativos y contratos exigibles legalmente. La NICSP 19 define una obligación implícita como:

Una obligación que se deriva de las actuaciones de la propia entidad, en las que:

- (a) *debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas gubernamentales que son de dominio público o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades; y*

- (b) *como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.*

7.73 En ausencia de una obligación legal, la entidad tendrá que determinar si existe evidencia suficiente que indique la existencia de una obligación implícita.

Vertederos

7.74 Por ley, las entidades podrían tener la obligación legal o implícita de evitar, reparar o mitigar los efectos de sus vertederos en el medio ambiente. Esto podría comprender la exigencia de normas para la operación diaria de los vertederos, o para el cierre y su posterior mantenimiento. El mantenimiento posterior al cierre puede requerir el monitoreo del lugar durante un periodo de hasta 30 años luego del cierre, lo que podría derivar en costos significativos.

7.75 El reconocimiento de obligaciones relacionadas con vertederos puede implicar la medición del pasivo basada en el desembolso que se necesitará para liquidar la obligación en la fecha de los estados financieros (teniendo en cuenta el valor temporal del dinero).

7.76 La entidad tendrá que conservar información sobre los vertederos para poder evaluar la cuantía y el vencimiento probables de las obligaciones futuras. Los datos relevantes incluyen lo siguiente:

- (a) Identificación adecuada que permita localizar el emplazamiento.
- (b) Una descripción de los requerimientos para el cierre del vertedero y su posterior mantenimiento.
- (c) La base de reconocimiento y medición del pasivo.
- (d) El pasivo reconocido por el cierre y el mantenimiento posterior al cierre en la fecha de los estados financieros, el costo total estimado del cierre y del mantenimiento posterior al cierre, y el importe restante a reconocer.
- (e) La capacidad restante del emplazamiento y la vida útil estimada del vertedero en años.
- (f) El tiempo estimado que se necesitará para el mantenimiento posterior al cierre.
- (g) Los costos incurridos hasta la fecha, por año.
- (h) Los ingresos ordinarios estimados después del cierre, como por ejemplo, los derivados de la producción de gas.

Otros emplazamientos contaminados

7.77 Las entidades pueden ser responsables por la gestión de los emplazamientos contaminados. La contaminación puede tener su origen en lo siguiente:

- (a) Saneamiento de amianto.
- (b) Fábricas de gas antiguas.
- (c) Plantas de procesamiento de carne.
- (d) Plantas de tratamiento de la madera.

- (e) Canteras.
- (f) Aserraderos.
- (g) Lugares de depósito de basura (distintos de los vertederos).
- (h) Lugares de almacenamiento de pesticidas y venenos.
- (i) Tratamiento y eliminación de efluentes.
- (j) Lugares de venta y almacenamiento de combustibles.

7.78 Según la naturaleza de la obligación de limpiar y administrar un emplazamiento contaminado, los costos reales o probables se podrán contabilizar como un pasivo o un pasivo contingente.

Otras obligaciones ambientales

7.79 Otras obligaciones ambientales posibles comprenden el tratamiento y desagüe de aguas pluviales, el tratamiento de aguas residuales, el suministro de agua contaminada, la protección contra la erosión y la contaminación costera. Todos estos problemas tendrán que ser objeto de investigación para determinar si es apropiado o no proceder de alguna de las siguientes maneras:

- (a) Reconocer los costos cuando se incurre en ellos.
- (b) Reconocer un pasivo.
- (c) Revelar un pasivo contingente.

Registro de emplazamientos contaminados

7.80 Las entidades tendrán que llevar un registro de los terrenos contaminados con el fin de administrar los emplazamientos y demostrar, ante los auditores, que monitorean todos los pasivos (reales y potenciales) que surgen de dicha contaminación. Esta información (a menudo denominada registro) es una herramienta importante para administrar la limpieza de los emplazamientos.

7.81 La información que puede requerirse en relación con terrenos contaminados o de los cuales se derivan pasivos incluye lo siguiente:

- (a) Identificación adecuada que permita localizar el emplazamiento.
- (b) Descripción de la contaminación real o supuesta.
- (c) Plan de acción para recuperar o monitorear el emplazamiento.
- (d) Costo estimado para la recuperación o el monitoreo posterior (incluidas las fechas de las estimaciones y de los supuestos que subyacen a estas).
- (e) Clasificación como pasivo o pasivo contingente (y los supuestos o hechos que justifican esta clasificación).
- (f) Costos incurridos hasta la fecha, por año.

Revisión de la estructura organizacional y de los controles internos

7.82 Si bien no es estrictamente necesaria la revisión de la estructura organizacional y de los controles internos antes de adoptar la contabilidad de acumulación (o devengo), estos dos factores pueden tener efectos en la eficiencia de las operaciones, en la fiabilidad de la información generada y en el potencial de fraude. La entidad debe determinar, a nivel general, quién tiene la responsabilidad por la gestión y la presentación de información de todos los tipos de pasivos. Las cuestiones asociadas a la gestión de las operaciones internas se detallan en el siguiente extracto de las *Directrices para la gestión de la deuda pública* (FMI y Banco Mundial, 2003, página 17).

67. *El riesgo de que el Gobierno sufra pérdidas como resultado de un control operativo deficiente se gestionará conforme a las buenas prácticas empresariales; esto comprende responsabilidades bien definidas para los funcionarios y mecanismos claros de seguimiento, control e información. El riesgo operativo provocado por controles inadecuados e inobservancia de las medidas de política puede entrañar graves pérdidas para el Gobierno y empañar la reputación de los gestores de la deuda. Es esencial que se apliquen prácticas adecuadas de seguimiento y control de riesgos para reducir el riesgo operativo.*
68. *En general, el cometido de gestión de la deuda está a cargo de servicios principales y auxiliares, a los que corresponden funciones y responsabilidades bien diferenciadas y distintas líneas jerárquicas. Habitualmente, los servicios principales se encargan de realizar transacciones en los mercados financieros, como la gestión de licitaciones y otras modalidades para la obtención de créditos, aparte de las demás operaciones de financiamiento. Es importante que la ejecución de una transacción de mercado y el registro de la misma en el sistema contable estén a cargo de distintas personas. Los servicios auxiliares se ocupan del pago de las transacciones y el mantenimiento de los registros financieros. En algunos casos se han establecido servicios intermedios o de gestión de riesgos para analizar el riesgo y realizar el seguimiento e informar sobre los riesgos que pudiera correr la cartera, además de evaluar el desempeño de los gestores de la deuda en función de los puntos estratégicos de referencia que se hayan fijado. Esta división de funciones ayuda a mantener de un lado a quienes establecen y controlan el marco de gestión de riesgos y evalúan el desempeño y, de otro lado, a los responsables de ejecutar las transacciones de mercado. Cuando los servicios de gestión de la deuda (por ejemplo, los servicios de registro y la licitación) están a cargo del banco central en nombre de las autoridades gestoras de la deuda pública, las atribuciones y la rendición de cuentas de cada uno, y el acuerdo sobre normas de servicio, podrán formalizarse mediante convenio institucional entre el banco central y las demás autoridades.*

Disposiciones transitorias

7.83 Dado que una serie de NICSP establecen requerimientos relacionados con los arrendamientos, las entidades deberán verificar la existencia de disposiciones transitorias en cada NICSP pertinente. En esta sección, se ofrecen ejemplos de disposiciones transitorias incluidas en algunas NICSP.

7.84 La NICSP 13 establece disposiciones transitorias para pasivos por arrendamiento en relación con activos que no han sido reconocidos como resultado de una disposición transitoria de otra NICSP. En el caso de las entidades que ya hayan adoptado la base contable de acumulación (o devengo), no es obligatoria la aplicación retrospectiva de la NICSP 13.

- 7.85 La NICSP 19 exige la aplicación retrospectiva de sus requerimientos, pero el efecto de adoptar esta norma es tratado como un ajuste en el saldo de apertura de ahorros (déficits) acumulados durante el periodo en el que se adopta por primera vez. No es necesaria la aplicación retrospectiva al primer periodo sobre el que se presenta información.

Relevancia para la base contable de efectivo

- 7.86 Las cuestiones identificadas en este capítulo son relevantes para las entidades que tienen por objeto revelar información adicional en las notas acerca de la naturaleza y cuantía de las diferentes categorías de pasivos, como se recomienda en la NICSP de base de efectivo. Si bien una entidad puede revelar información adicional en los estados financieros o como información complementaria, los importes no monetarios no se pueden incluir en los importes que se muestran en el cuerpo del estado de cobros y pagos. Aunque los préstamos no se reconozcan como pasivos según la base de efectivo, se suelen revelar cuadros por separado para detallar préstamos y datos de obligaciones sobre activos. Todas las entradas de efectivo derivadas de los préstamos también aparecerán como cobros en el estado de cobros y pagos.
- 7.87 Si bien el uso de la contabilidad de efectivo no excluye el uso de sistemas y registros adicionales, es posible que las entidades que utilizan la base de efectivo no hayan desarrollado sistemas que suministren toda la gama de información necesaria para la gestión de la deuda. Por ejemplo, una entidad podría tener registros manuales que muestren la moneda de préstamos específicos, pero podría carecer de datos fácilmente accesibles sobre la exposición a las divisas relacionada con su deuda. Una evaluación preliminar de la exposición que la entidad desea controlar podría ayudar a esta a determinar la importancia de ciertas funciones en el sistema de gestión de la deuda.

Referencias

Comisión de las Comunidades Europeas, Fondo Monetario Internacional, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, Organización de las Naciones Unidas y Banco Mundial, *Sistema de Cuentas Nacionales, 2008*, Bruselas/Luxemburgo, Washington, D.C., París, Nueva York, 2008.

<http://unstats.un.org>

Cebotari, A., Documento de trabajo del FMI n.º 08/245, *Contingent Liabilities: Issues and Practice*. Documento sobre cuestiones y prácticas relativas a pasivos contingentes, octubre de 2008.

<http://www.imf.org>

Deloitte, *IPSAS Summary*. Resumen de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), edición 2010, febrero de 2010.

<http://www.iasplus.com>

Ernst & Young, Principios internacionales de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) 2010, *Práctica de contabilidad generalmente aceptada según las Normas Internacionales de Información Financiera*, 2010, capítulos 29 a 34 (pp. 1529 y sig.).

Ernst & Young, *International Public Sector Accounting Standards Disclosure Checklist*. Lista de comprobación de la información a revelar de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, septiembre de 2010.

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_DisclosureChecklist/\\$FILE/IPSAS_DisclosureChecklist.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_DisclosureChecklist/$FILE/IPSAS_DisclosureChecklist.pdf)

Comité de Política Contable y de Auditoría (AAPC) del Consejo Asesor de Normas de Contabilidad Federales, *Determining Probable and Reasonably Estimable, For Environmental Liabilities in The Federal Government*, Federal Financial Accounting and Auditing. Publicación técnica número 2 sobre la determinación de pasivos ambientales probables y estimables de forma razonable en el Gobierno federal, 1998.

<http://www.fasab.gov>

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), IAS 39, *Implementation Guidance: Questions and Answers*. Documento de preguntas y respuestas sobre la implementación de la NIC 39, enero de 2001.

<http://www.ifrs.org>

Federación Internacional de Contadores (IFAC).

<http://www.ifac.org>

NICSP 1, *Presentación de los Estados Financieros*, diciembre de 2006.

NICSP 2, *Estados de Flujo de Efectivo*, mayo de 2000.

NICSP 4, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*, abril de 2008.

NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*, junio de 2001.

NICSP 13, *Arrendamientos*, diciembre de 2006.

NICSP 15, *Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar*, diciembre de 2001²⁷.

NICSP 19, *Provisiones, Pasivos y Activos Contingentes*, octubre de 2002.

NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*, diciembre de 2006.

NICSP 25, *Beneficios a los Empleados*, febrero de 2008.

NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación*, enero de 2010.

NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, enero de 2010.

NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*, enero de 2010.

NICSP de base de efectivo, *Información financiera sobre la base contable de efectivo*, enero de 2003.

Fondo Monetario Internacional (FMI), *Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2001*.

<http://www.imf.org>

FMI y Banco Mundial.

<http://www.imf.org>

Directrices para la gestión de la deuda pública. Preparado por funcionarios del Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial, 2001.

Amendments to the Guidelines for Public Debt Management. Documento de modificaciones en las directrices para la gestión de la deuda pública, preparado por funcionarios del Fondo Monetario Internacional y del Banco Mundial, 2003.

Oficina Nacional de Auditoría (ONA) del Reino Unido.

<http://www.nao.org.uk>

IPSAS: Preparing for Audit. Guía de preparación para auditorías según las NICSP, 2007.

IPSAS Compliance Guide. Guía para el cumplimiento de las NICSP, diciembre de 2007.

Banco Mundial, Polackova Hana, *Government Contingent Liabilities: A Hidden Risk to Fiscal Stability*. Documento sobre los riesgos para la estabilidad fiscal de los pasivos contingentes gubernamentales, septiembre de 1998.

<http://econ.worldbank.org>

²⁷ La NICSP 15 es reemplazada por la NICSP 28 y la NICSP 30. La NICSP 15 seguirá vigente hasta que la NICSP 28 y la NICSP 30 se apliquen o entren en vigencia, lo que ocurra primero. Las nuevas NICSP que tratan sobre instrumentos financieros se analizan en el capítulo 13.

Apéndice

Políticas contables

Este apéndice ilustra ejemplos de políticas contables para cuentas por pagar, provisiones, pasivos contingentes y compromisos. Las políticas ejemplifican aquellas que podrían ser desarrolladas por una entidad central para su aplicación por parte de todas las entidades que forman parte del Gobierno en su conjunto como entidad que informa. Dichas políticas se condicen con los requerimientos de la NICSP 19.

Acreedores y otras cuentas por pagar

Los acreedores y otras cuentas por pagar se miden al costo.

Otros pasivos y provisiones

Los otros pasivos y provisiones se registran según la mejor estimación del desembolso que será necesario para liquidar la obligación. Los pasivos y provisiones a liquidar con posterioridad a los 12 meses se registran al valor presente de sus correspondientes salidas estimadas de efectivo en el futuro.

Pasivos contingentes y activos contingentes

La información de pasivos contingentes y activos contingentes se presenta en el momento en que la contingencia se torna evidente. Los pasivos contingentes se revelarán cuando la posibilidad de que se cristalicen no sea remota. Los activos contingentes se revelarán cuando sea probable la realización de beneficios.

Compromisos

Los compromisos son los gastos y pasivos futuros en los que se incurrirá por contratos celebrados a la fecha del balance.

Los compromisos cancelables que tengan costos de salida o penalización explícitos en el acuerdo sobre el ejercicio de la opción a cancelar se revelarán al valor de dicho costo de salida o penalización (es decir, según los pagos mínimos futuros).

Los compromisos se clasifican de la siguiente manera:

- (a) Compromisos de capital: importe global del desembolso de capital contraído pero no reconocido como pagado o previsto al final del periodo.
- (b) Arrendamientos operativos no cancelables con un plazo de más de un año.
- (c) Otros compromisos no cancelables: estos pueden incluir contratos de consultoría, contratos de limpieza y contratos de fletamento.

Los compromisos por intereses de deudas y los relacionados con contratos de empleo no se incluyen en el estado de compromisos.

Capítulo 8: Ingresos y gastos

Puntos clave

- Las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) que tratan la definición, el reconocimiento, la medición y la información a revelar de los ingresos ordinarios y los gastos se detallan en las referencias bibliográficas de este capítulo.
- El presente capítulo ofrece una descripción general de los tipos más comunes de ingresos ordinarios y gastos, y aborda la clasificación, las políticas contables requeridas y los momentos de reconocimiento. También se analizan los sistemas de compras y pagos, así como los sistemas de cálculo y asignación de costos.
- En otros capítulos se tratan con más detalle los siguientes temas relacionados con ingresos ordinarios y gastos:
 - Ingresos sin contraprestación según la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)* (véase el capítulo 16).
 - Gastos relacionados con empleados según la NICSP 25, *Beneficios a los Empleados* (véase el capítulo 14).
 - Gastos derivados de obligaciones por políticas sociales (véase el capítulo 15).
 - Ingresos y gastos derivados de instrumentos financieros (véanse los capítulos 7 y 13).
 - Depreciación de la propiedad, planta y equipo según la NICSP 17, *Propiedad, Planta y Equipo* (véase el capítulo 6).
 - Deterioro del valor de los activos según la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo*, y la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo* (véanse los capítulos 6 y 12).
 - Amortización de activos intangibles (véase el capítulo 10).

Introducción

- 8.1 La NICSP 1, *Presentación de los Estados Financieros*, párrafo 7, define los ingresos ordinarios como la “entrada bruta de beneficios económicos o potencial de servicio habida durante el periodo sobre el que se informa, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en los activos netos/patrimonio neto, que no esté relacionado con las aportaciones de capital”. El párrafo 7 de la NICSP 1 define los gastos como “las reducciones de los beneficios económicos o del potencial de servicio, acaecidas 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 de los activos netos/patrimonio neto, excepto los relativos a lo distribuido a los propietarios”. A los fines de la información financiera, los ingresos ordinarios y los gastos se reconocerán cuando cumplan con todos los aspectos de las definiciones y criterios de reconocimiento para dichas partidas, según lo especificado en la NICSP 1.
- 8.2 Los siguientes son tipos comunes de ingresos ordinarios en los Gobiernos nacionales:
- (a) Ingresos sin contraprestación:

- (i) Impuestos directos e indirectos.
- (ii) Aranceles.
- (iii) Cuotas y multas.
- (iv) Otras transferencias no recíprocas.
- (v) Ingresos de transacciones con contraprestación:
- (vi) Venta de bienes o servicios.
- (vii) Dividendos.
- (viii) Intereses.
- (ix) Ganancias netas derivadas de la venta de activos.
- (b) Ganancias:
 - (i) Incrementos en el valor de mercado.
 - (ii) Ganancias por diferencia de cambio.
 - (iii) Otras ganancias.

8.3 Los siguientes son tipos comunes de gastos en los Gobiernos nacionales:

- (a) Gastos de personal (relacionados con los empleados).
- (b) Costo de bienes vendidos o servicios prestados.
- (c) Uso de activos físicos (depreciación y pérdida del potencial de servicio).
- (d) Costos de alquiler y arrendamiento.
- (e) Mantenimiento.
- (f) Intereses.
- (g) Gastos relacionados con activos financieros.
- (h) Transferencias (incluidas las subvenciones y donaciones) a otros Gobiernos, organizaciones y personas.
- (i) Pérdidas:
 - (i) Disminuciones en el valor de mercado.
 - (ii) Pérdidas por diferencia de cambio.
 - (iii) Otras pérdidas.

8.4 La magnitud del esfuerzo necesario para reconocer los ingresos ordinarios y los gastos según la base de acumulación (o devengo) dependerá de la cantidad de información disponible que tenga la entidad en relación con dichas partidas. A continuación, se enumeran los pasos generales para el reconocimiento de ingresos ordinarios y gastos:

- (a) Confeccionar una lista de todos los tipos de ingresos ordinarios y gastos relevantes para la entidad.

- (b) Determinar las categorías de ingresos ordinarios y gastos que se utilizarán en el plan contable y en los estados financieros.
- (c) Formular políticas contables para cada categoría de ingresos ordinarios y gastos.
- (d) Evaluar la exactitud e integridad de la información existente sobre cada categoría.
- (e) Establecer sistemas para permitir el reconocimiento de partidas de ingresos ordinarios y gastos, o desarrollar medidas provisionales para obtener estimaciones razonables de dichas partidas. El establecimiento de sistemas puede ser evolutivo. La entidad podrá adaptar paulatinamente sus sistemas de registro para aumentar la exactitud y fiabilidad de la información relativa a las partidas de ingresos ordinarios y gastos.

8.5 Los temas tratados en este capítulo incluyen lo siguiente:

- (a) Clasificación de ingresos ordinarios y gastos.
- (b) Desarrollo de políticas contables.
- (c) Momento de reconocimiento de ingresos ordinarios y gastos.
- (d) Sistemas de compras y pagos.
- (e) Sistemas de cálculo y asignación de costos.

8.6 El apéndice A de este capítulo incluye ejemplos de políticas contables aplicables a una variedad de partidas de ingresos ordinarios y gastos.

8.7 Las NICSP presentan dos enfoques para el reconocimiento de ingresos ordinarios: el enfoque de ganancias de la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*, y el enfoque de obligación de rendimiento de la NICSP 23. Según el enfoque de ganancias de la NICSP 9, los ingresos se reconocen cuando son devengados. De conformidad con la NICSP 23, los ingresos ordinarios se reconocen cuando la entidad ha cumplido con la obligación de rendimiento relacionada con los ingresos sin contraprestación. El reconocimiento de cuentas por cobrar y de ingresos devengados se ha analizado brevemente en el capítulo 6, mientras que los activos asociados al reconocimiento de impuestos por cobrar y de ingresos tributarios devengados se tratan en el capítulo 16.

Clasificación

8.8 Cada entidad tendrá que desarrollar un sistema de clasificación de ingresos ordinarios y gastos para utilizar en el plan contable, en el cuerpo de los estados financieros, en las notas a los estados financieros y en los informes internos. El plan contable suele ser desarrollado por una entidad central, pero las distintas entidades pueden tener la posibilidad de agregar partidas. El desarrollo de un plan contable es tratado en el capítulo 2.

8.9 Las siguientes constituyen fuentes útiles de información para la clasificación de ingresos ordinarios y gastos:

- (a) La información a revelar exigida por las NICSP y, en ausencia de una NICSP específica, cualquier otra norma de contabilidad autorizada que rija de conformidad

con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.²⁸

- (b) Los sistemas de clasificación existentes usados según la base contable actual.
 - (c) Las clasificaciones requeridas para la información estadística (véase, por ejemplo, el *Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas* [MEFP 2001]).
 - (d) Las clasificaciones exigidas por un organismo externo relevante (por ejemplo, un organismo legislativo o de financiamiento).
- 8.10 Si una entidad ha estado utilizando una base contable distinta a la base de acumulación (o devengo), tendrá que asegurarse de que el sistema de clasificación tenga en cuenta los ingresos ordinarios y gastos devengados.
- 8.11 Las siguientes incluyen las clasificaciones que se exigen específicamente para cumplir los requerimientos de las NICSP:
- (a) Dentro de la entidad que informa de manera consolidada, tendrá que preverse la identificación de ingresos ordinarios y gastos por cada entidad y por cada programa, área de actividad u otro componente exigido por ley o por las directivas gubernamentales.
 - (b) Categorías significativas de ingresos ordinarios (NICSP 1), incluida la identificación por separado de ingresos derivados de lo siguiente:
 - (i) Prestación de servicios.
 - (ii) Venta de bienes.
 - (iii) Intereses, regalías y dividendos o sus equivalentes.
 - (iv) Intercambio de bienes (NICSP 9).
 - (c) Categorías significativas de ingresos sin contraprestación (NICSP 23).
 - (d) Identificación por separado de transacciones con y sin contraprestación, y de las cuentas por pagar y por cobrar relacionadas (NICSP 1).
 - (e) Identificación por separado de gastos por naturaleza (tipo de entrada) o por función (NICSP 1). Los costos operativos aplicables a ingresos ordinarios, reconocidos como gastos durante el periodo, se clasificarán por naturaleza (NICSP 12, *Inventarios*).
 - (f) Identificación por separado de lo siguiente:
 - (i) Depreciación, amortización y deterioro del valor (NICSP 17, NICSP 31, *Activos Intangibles*, NICSP 21 y NICSP 26).
 - (ii) Salarios y beneficios a los empleados (NICSP 19, *Provisiones, Pasivos y Activos Contingentes*).
 - (iii) Costos financieros (NICSP 1).

²⁸ En las referencias bibliográficas de este capítulo, se incluyen datos de documentos y listas de control para la información a revelar, que resumen las exigencias informativas de las NICSP.

- (g) Identificación por separado de costos por préstamos, de modo que puedan ser revisados para determinar si reúnen las condiciones para la capitalización en activos que cumplen las condiciones (NICSP 5 *Costos por Préstamos*).
- (h) El importe de ingresos ordinarios reconocidos en relación con los inventarios vendidos, intercambiados o distribuidos durante el periodo (NICSP 12).
- (i) El importe en libros de los inventarios vendidos, intercambiados o distribuidos durante el periodo, o los costos operativos (materias primas, insumos, costos de mano de obra, otros costos operativos y el cambio neto en inventarios) aplicables a los ingresos ordinarios (NICSP 12).
- (j) Identificación por separado de las rebajas y pérdidas de inventarios ocurridas durante el periodo, y de todas las reversiones de rebajas que tengan lugar en dicho periodo (NICSP 12).
- (k) Pérdida o ganancia por la venta de propiedad, planta y equipo (NICSP 17).

8.12 Si una entidad realiza transacciones en nombre de otras, en calidad de mandataria, tendrá que verificar que los ingresos ordinarios y gastos derivados de dichas transacciones se clasifiquen de forma correcta. El cobro de efectivo en nombre de otras entidades se trata en el capítulo 9.²⁹

Políticas contables

8.13 Una entidad requerirá políticas que contemplen lo siguiente:

- (a) Clasificación de las entradas como ingresos ordinarios de la entidad en cuestión o de otra entidad como el Gobierno en su conjunto.
- (b) Reconocimiento y medición de cada tipo de ingresos con contraprestación (por ejemplo, venta y distribución de bienes y servicios, intereses, pérdidas y ganancias en propiedades de inversión).
- (c) Tratamiento de los distintos tipos de asignaciones o fondos suministrados a través de otra autoridad legal en los estados financieros.
- (d) Reconocimiento e información a revelar de ingresos sin contraprestación, incluidos los ingresos derivados de poderes coercitivos, los recursos suministrados y recibidos sin cargo como donaciones y subvenciones, y los pasivos asumidos por otra entidad (véase el capítulo 16).
- (e) Métodos adoptados para determinar el grado de ejecución de las transacciones que implican la prestación de servicios.
- (f) Medición de activos, incluidos los métodos usados para imputar costos a los activos.
- (g) Reconocimiento de gastos de inventario y tratamiento de suministros e insumos.

²⁹ El apéndice sin carácter obligatorio de la NIC 18, *Ingresos Ordinarios*, ofrece orientación para determinar si una entidad actúa como mandante o como mandataria. Dicha guía fue incorporada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) en abril de 2009, como parte de las Mejoras a las NIIF de 2009.

- (h) Identificación, medición e información a revelar del deterioro del valor de los activos (véase el capítulo 6).
 - (i) Reconocimiento y medición de la depreciación o amortización (véanse los capítulos 6 y 10).
 - (j) Reconocimiento y medición del interés (véase el capítulo 7) y método para contabilizar los costos por préstamos.
 - (k) Reconocimiento y medición de los gastos relacionados con empleados (véase el capítulo 14).
 - (l) Identificación y reconocimiento de deudas incobrables o de dudoso cobro.
 - (m) Reconocimiento e información a revelar de subvenciones, donaciones y transferencias realizadas o recibidas (véase el capítulo 16).
 - (n) Tratamiento de pérdidas y ganancias por la disposición o revaluación de activos (véase el capítulo 6).
 - (o) Tratamiento de pérdidas y ganancias por diferencia de cambio (véase el capítulo 17).
- 8.14 La lista anterior de políticas contables requeridas no es necesariamente exhaustiva. Para formular una lista completa de las políticas necesarias, se tendrán que considerar las normas de contabilidad aplicables e identificar si alguna de ellas trata el reconocimiento, la medición o la información a revelar de un elemento financiero relevante para la entidad. La NICSP 1 incluye una posible lista de políticas. Otra forma de identificar las políticas contables requeridas es revisando las políticas contables de otras jurisdicciones que han adoptado la contabilidad de acumulación (o devengo); tanto la declaración de políticas contables publicada, que suele estar abreviada, como los manuales más detallados.

Momento de reconocimiento de ingresos ordinarios y gastos

- 8.15 La posibilidad de medición y la probabilidad, como criterios de reconocimiento generales, subyacen al reconocimiento de todos los ingresos ordinarios y gastos. No obstante, la aplicación de estos principios generales a tipos específicos de ingresos ordinarios y gastos implica que la entidad necesitará sistemas que le permitan identificar el momento de reconocimiento adecuado para tales partidas. Los siguientes incluyen ejemplos del tipo de información necesaria:
- (a) Prestación de servicios: medición fiable del grado de ejecución, de los costos asociados al grado de ejecución y de los costos para finalizar la transacción.
 - (b) Venta de bienes: identificación del momento en que los riesgos y las ventajas de la propiedad de los bienes se han transferido al comprador y medición fiable de los costos incurridos o a incurrir en relación con la transacción.
 - (c) Ingreso por intereses: rendimiento efectivo de activos, fechas de vencimiento y proporción de tiempo transcurrido durante el periodo contable en relación con el tiempo que transcurrirá hasta la próxima fecha de vencimiento.
 - (d) Dividendos y distribuciones por cobrar: momento en el que se establece el derecho a recibir el pago.

- (e) Ingreso por alquileres: fechas de vencimiento y método de cálculo; método para imputar los gastos directos e indirectos de propiedades de inversión a propiedades específicas.
 - (f) Inventarios vendidos, intercambiados o distribuidos: sistema para reconocer el costo de los inventarios consumidos en relación con las transacciones; sistemas para facturar los servicios que son imputables.
- 8.16 Las entidades tendrán que identificar los tipos de ingresos ordinarios y gastos que requerirán el devengo, y desarrollar o revisar los sistemas para permitir la identificación sistemática y precisa, junto con el procesamiento de tales devengos.
- 8.17 Para el desarrollo de estos sistemas, la entidad tendrá que tener en cuenta lo siguiente:
- (a) El hecho de registrar las cuentas por pagar (también denominadas acreedores) al momento de la entrega, o bien, cuando se recibe y certifica la factura. La entidad adquirente tendrá que identificar el momento en el que queda obligada a realizar el pago. Por lo general, las entidades reciben una factura por los bienes y servicios que obtienen de terceros. Pero es posible que algunas entidades de un grupo no facturen formalmente a otras entidades que integran el mismo grupo.
 - (b) El hecho de que se deban registrar todas las cuentas por cobrar (también denominadas deudores) en el sistema contable durante todo el periodo contable, o si solo se deben registrar algunas al final de dicho periodo. La entidad tiene la opción de llevar registros por separado durante el periodo e ingresar los datos de las cuentas por cobrar en el sistema contable al finalizar el periodo.
 - (c) El hecho de tener que conciliar la financiación de un organismo central del Gobierno u otro nivel gubernamental con determinados servicios, o de reconocerla como una suma global. Esto se verá influido por las políticas de reconocimiento de ingresos ordinarios de la entidad, establecidas de conformidad con la NICSP 9 y la NICSP 23, y por la naturaleza de las obligaciones asociadas a tales ingresos.
- 8.18 Las entidades tendrán que desarrollar métodos para identificar los importes no recuperables y los importes cuyo valor se haya deteriorado. La NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, especifica los requerimientos para reconocer el deterioro del valor de las cuentas por cobrar.

Sistemas de compras y pagos

- 8.19 Antes de introducir la contabilidad de acumulación (o devengo), se tendrán que revisar los procedimientos y sistemas de compras y pagos. A continuación, se enumeran los requerimientos clave:
- (a) La entidad debe tener controles eficaces sobre la autorización de gastos (véase Territorio de la Capital Australiana, ACT, abril de 2003).
 - (b) El dinero se debe destinar al propósito para el que fue previsto y de conformidad con las autoridades legislativas o presupuestarias.
 - (c) Los pagos se deben efectuar de conformidad con la política de pagos de la entidad.

- (d) Los sistemas deben proporcionar información completa, precisa y oportuna.
- 8.20 Los sistemas de compras y pagos pueden estar centralizados a nivel del Gobierno en su conjunto o descentralizados en la medida en que cada entidad que informa tenga la autoridad para determinar sus propios mecanismos. En los casos en que las entidades tengan autoridad delegada para determinar sus propios sistemas y procedimientos, podrán optar por tener un sistema centralizado para la entidad en su conjunto o permitir que los distintos emplazamientos geográficos o subunidades operen sus propios sistemas. Las decisiones en torno al nivel de centralización adecuado se verán influidas por el desempeño de los mecanismos existentes en términos de eficiencia, control eficaz y satisfacción de las necesidades del usuario.
- 8.21 Las siguientes son algunas de las ventajas de operar sistemas de compras y pagos bien estructurados y centralizados que se comunican con el libro mayor general:
- (a) Se puede ejercer un mayor control sobre el uso de proveedores (por ejemplo, el sistema puede admitir una lista de proveedores preferidos con artículos fijos a precios fijos).
 - (b) Facilitan la aplicación de políticas relacionadas con el control de ciertos tipos de gastos (por ejemplo, gastos de viaje y alojamiento).
 - (c) Generan menos transacciones de cuentas bancarias.
 - (d) La mayoría de los asientos contables (por ejemplo, acreedores) por bienes y servicios adquiridos a través del sistema se pueden generar de forma automática.
 - (e) Los asientos manuales solo se requieren en el caso de bienes y servicios adquiridos fuera del sistema.
 - (f) Los empleados que compran artículos requieren menos capacitación sobre devengos.
 - (g) Se pueden utilizar sistemas de codificación para asignar automáticamente el costo de las compras a los presupuestos. Cuando las personas con atribuciones presupuestarias tienen acceso en línea a su información financiera, pueden hacer un seguimiento del gasto real en función del presupuesto durante el periodo contable.
- 8.22 Estas ventajas se tendrán que considerar en función de la necesidad de flexibilidad que tenga la entidad para seleccionar y cambiar proveedores.

Sistemas de cálculo y asignación de costos

- 8.23 Cuando una entidad deba informar ingresos ordinarios y gastos por determinados emplazamientos, sucursales, programas, productos, etc., necesitará sistemas para asignar dichas partidas. Este Estudio no aborda con especificidad este tema, pero en las referencias bibliográficas de este capítulo, se ofrecen guías sobre las cuestiones relacionadas con la asignación de partidas que enfrentan las entidades del sector público de diferentes jurisdicciones.
- 8.24 Dado que los costos relacionados con empleados conforman uno de los gastos clave de muchas entidades del sector público, suele requerirse el registro del tiempo de trabajo

para dar respaldo a estos sistemas. En algunos casos, esto puede implicar un cambio cultural significativo. Cuando se introducen sistemas de registro del tiempo de trabajo, se debe poner el énfasis en mantener la simplicidad en los requerimientos (por lo menos al principio), de modo que la información se pueda recopilar de forma oportuna. Los requerimientos complejos pueden dar lugar al incumplimiento, a demoras en el procesamiento (y en la preparación de estados financieros) y a información inexacta.

Controles internos

8.25 Los siguientes comprenden ejemplos de controles internos necesarios para permitir el devengo de ingresos ordinarios y gastos:

- (a) Identificación clara de autoridades para la fijación de cargos y honorarios.
- (b) Identificación clara de la autoridad para imputar partidas a otras organizaciones gubernamentales.
- (c) Revisiones regulares de cargos y honorarios.
- (d) Establecimiento de directrices para consignar crédito.
- (e) Conciliaciones regulares entre los libros de control y los libros auxiliares.
- (f) Gestión activa de los importes adeudados a la entidad.
- (g) Revisión regular de deudores para identificar las deudas incobrables y otros indicadores de deterioro del valor.
- (h) Registros exactos y completos de deudores.
- (i) Revisiones periódicas de costos (comparados con cargos cuando corresponda).
- (j) Gestión activa de acreedores para asegurar que los pagos se efectúen de conformidad con la política de pagos (por ejemplo, en la fecha de vencimiento o antes).
- (k) Aplicación coherente de las políticas contables y revisión regular de dicha aplicación (por ejemplo, revisar si los costos asociados a la construcción de activos o a la creación de inventarios se han capitalizado o contabilizado como gasto de forma correcta).
- (l) Establecimiento de políticas y procedimientos para las compras.
- (m) Establecimiento de políticas y procedimientos de licitación.
- (n) Establecimiento de políticas para la subcontratación de servicios (si corresponde).
- (o) Revisión regular de los proveedores para asegurar que satisfagan las necesidades de la entidad y actúen de conformidad con los acuerdos de suministro.
- (p) Establecimiento de procedimientos para verificar la recepción de bienes y servicios contra órdenes de compra, autorizar el pago de facturas y pagar los bienes y servicios.

- 8.26 La Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) elabora guías para el establecimiento y el mantenimiento de controles internos eficaces en el sector público (INTOSAI, 2001).

Relevancia para la base contable de efectivo

- 8.27 Las cuestiones identificadas en este capítulo son relevantes para las entidades que tienen por objeto revelar información adicional acerca de la naturaleza y cuantía de los ingresos ordinarios y gastos devengados, como se recomienda en la NICSP de base de efectivo. Si bien una entidad puede revelar información adicional en los estados financieros o como información complementaria, estos importes no se pueden incluir en los importes que se muestran en el cuerpo de los estados financieros.

Referencias

Municipio del Distrito de Amathole (Sudáfrica), *Asset Management Policy, Procedure and Implementation Guide*, Version 1. Informe sobre procedimientos y políticas de gestión de activos, y guía de implementación, marzo de 2007.

<http://www.amathole.gov.za>

Sitio web de Contaduría del Territorio de la Capital Australiana (ACT), *Better Practice Guidelines*, Chief Executive Financial Instructions, Chapter 2.1 - Spending Authority. Instrucciones financieras sobre la autoridad de ejecución de gastos, abril de 2003.

www.treasury.act.gov.au

Deloitte, *IPSAS Summary*. Resumen de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), edición 2010, febrero de 2010.

<http://www.iasplus.com>

Ernst & Young, *International Public Sector Accounting Standards Disclosure Checklist*. Lista de comprobación de la información a revelar de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, septiembre de 2010.

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_DisclosureChecklist/\\$FILE/IPSAS_DisclosureChecklist.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_DisclosureChecklist/$FILE/IPSAS_DisclosureChecklist.pdf)

Federación Internacional de Contadores (IFAC).

<http://www.ifac.org>

NICSP 1, *Presentación de los Estados Financieros*, mayo de 2000.

NICSP 5, *Costos por Préstamos*, mayo de 2000.

NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*, julio de 2001.

NICSP 11, *Contratos de Construcción*, julio de 2001.

NICSP 12, *Inventarios*, diciembre de 2006.

NICSP 13, *Arrendamientos*, diciembre de 2006.

NICSP 16, *Propiedades de Inversión*, diciembre de 2006.

NICSP 17, *Propiedad, Planta y Equipo*, diciembre de 2006.

NICSP 19, *Provisiones, Pasivos y Activos Contingentes*, octubre de 2002.

NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo*, febrero de 2008.

NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*, diciembre de 2006.

NICSP 25, *Beneficios a los Empleados*, febrero de 2008.

NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*, febrero de 2008.

NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, enero de 2010.

NICSP 31, *Activos Intangibles*, enero de 2010.

NICSP de base de efectivo, *Información Financiera sobre la Base Contable de Efectivo*,

actualizada en 2006 y 2007.

Fondo Monetario Internacional (FMI), *Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas* (MEFP) 2001.

<http://www.imf.org>

Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

<http://intosai.connexcc-hosting.net>

Control Interno: Brindando las Bases para la Rendición de Cuentas en el Gobierno, Comité de Normas de Control Interno de INTOSAI, 2001.

INTOSAI GOV 9100 *Guía para las normas de control interno del sector público*.

INTOSAI GOV 9110 *Directrices referentes a los informes sobre la eficacia de los controles internos: Experiencias de las EFS en la implantación y la evaluación de los controles internos*.

Tesoro de Nueva Zelanda.

<http://www.treasury.govt.nz>

Departmental Internal Control Evaluation. Iniciativa de evaluación de los controles internos departamentales, 2001.

Improving Output Costing. Publicación sobre directrices para mejorar el cálculo de costos, abril de 1994.

Consejo del Tesoro de Canadá, Guide. Guía para la presupuestación de insumos del Gobierno de Canadá, 1994.

<http://www.tbs-sct.gc.ca>

Oficina Nacional de Auditoría (ONA) del Reino Unido.

<http://www.nao.org.uk>

IPSAS: Preparing for Audit. Guía de preparación para auditorías según las NICSP, 2007.

IPSAS Compliance Guide. Guía para el cumplimiento de las NICSP, diciembre de 2007.

Políticas contables

Este apéndice ilustra ejemplos de políticas contables aplicables a determinadas partidas de ingresos ordinarios y gastos. Estas políticas ejemplifican políticas que una entidad central puede haber desarrollado para su aplicación interna por parte de todas las entidades individuales que forman parte de una entidad que informa del Gobierno en su totalidad. Debido a la amplia variedad de partidas de ingresos ordinarios y gastos que existen entre los distintos tipos de entidades y jurisdicciones, no se han ejemplificado algunas políticas eventuales, como las relacionadas con la clasificación de ingresos.

Las políticas citadas cumplen con las NICSP pertinentes, como la NICSP 9, la NICSP 11 y la NICSP 12.

No obstante, también se podrían desarrollar otras políticas congruentes con dichas normas. La pertinencia de una política a una partida de ingreso o gasto en particular dependerá de las condiciones específicas en las que se devengue el ingreso o se incurra en el gasto. Por consiguiente, el momento de reconocimiento de tales partidas variará en las distintas entidades de una jurisdicción y en las diferentes jurisdicciones.

Las políticas contables relacionadas con ingresos ordinarios y gastos también se analizan en otros capítulos (por ejemplo, en el capítulo 12, *Deterioro del valor de los activos*, y en el capítulo 13, *Instrumentos financieros*).

Ingresos

Se aplicará la definición de ingresos ordinarios de la NICSP 9.

Se reconocerá un ingreso con contraprestación cuando haya surgido un incremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un incremento en los activos o una disminución en los pasivos que pueda medirse con fiabilidad de acuerdo con la NICSP 9.

El ingreso recibido pero no devengado al final del periodo contable se reconocerá como un pasivo (ingreso no devengado).

El ingreso que se ha reconocido y que posteriormente se da de baja o se difiere se reconocerá como un gasto.

Clasificación de ingresos ordinarios

[El organismo central identificará las categorías de ingreso a utilizar en el cuerpo de los estados financieros. Cada entidad que informa identificará los tipos de ingreso que incluye cada categoría].

Ingreso por interés

El ingreso por interés se devenga utilizando el método de tasa de interés efectivo. La tasa de interés efectivo descuenta con exactitud los cobros futuros en efectivo estimados durante la vida esperada del activo financiero al importe en libros neto de ese activo. El método aplica esta tasa al principal pendiente para determinar el ingreso por interés de cada periodo.

Ingreso por regalías

Las regalías se reconocerán al vencimiento de su pago.

Ingreso por dividendo

El ingreso por dividendo de inversiones se reconoce cuando se ha establecido el derecho a recibir un pago.

Venta de bienes o prestación de servicios

El ingreso por la venta de bienes y servicios y por la prestación de servicios se reconocerá en el estado del rendimiento financiero cuando sea devengado. La emisión de una factura, gravamen o cualquier otra obligación de pago generalmente pone de manifiesto el reconocimiento del ingreso.

El ingreso derivado de servicios prestados de forma parcial se reconocerá teniendo en cuenta el grado de ejecución de los contratos, o de conformidad con el acuerdo o contrato subyacente. El grado de ejecución se determinará en función de la proporción de costos incurridos hasta la fecha en relación con los costos totales estimados de la ejecución.

Superávit o pérdida en contratos de construcción

El ingreso derivado de contratos de construcción se contabilizará de acuerdo con la NICSP 11, *Contratos de Construcción*.

Los ingresos por contratos incluirán lo siguiente:

- (a) El importe inicial de los ingresos ordinarios acordados en el contrato.
- (b) Las variaciones en el trabajo, las reclamaciones y los pagos de incentivo establecidos en el contrato en la medida en que ocurra lo siguiente:
 - (i) Sea probable que generen ingresos ordinarios.
 - (ii) Sean susceptibles de medición fiable.

Los costos por contratos incluirán lo siguiente:

- (a) Los costos que se relacionen directamente con el contrato específico.
- (b) Los costos que se relacionen con la actividad de contratación en general y puedan ser imputados al contrato específico, de una manera sistemática y racional.
- (c) Cualesquiera otros costos que se puedan cargar al cliente, bajo los términos pactados en el contrato.

Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda estimarse con fiabilidad, los ingresos y los costos del contrato asociados con un contrato de construcción se reconocerán como ingresos ordinarios y gastos, respectivamente, con referencia al grado de ejecución de la actividad contractual a la fecha de los estados financieros.

Cuando el resultado de un contrato de construcción no se pueda estimar con fiabilidad:

- (a) Los ingresos ordinarios se reconocerán solo en la medida en que sea probable recuperar los costos incurridos por el contrato.
- (b) Los costos del contrato se reconocerán como un gasto del periodo en el que sean incurridos.

Cuando al inicio de un contrato de construcción se prevea la recuperación total de los costos a través de las partes del contrato, cualquier déficit esperado en el contrato de construcción se reconocerá de inmediato como un gasto.

Alquileres

El ingreso por alquileres se reconocerá cuando sea devengado.

Arrendamientos financieros

El ingreso por arrendamientos financieros se contabilizará de acuerdo con la NICSP 13, *Arrendamientos*. El reconocimiento de ingresos por arrendamientos financieros se basará en un patrón que refleje una tasa de rendimiento periódica constante sobre la inversión neta pendiente del arrendador en relación con el arrendamiento financiero.

Los activos adquiridos mediante un arrendamiento financiero se amortizarán durante el periodo del arrendamiento. Los pagos del arrendamiento se distribuirán entre el componente de capital y el gasto por intereses.

Gastos

Se aplicará la definición de gastos de la NICSP 1.

Se reconocerá un gasto cuando haya surgido una disminución en los beneficios económicos futuros, relacionada con una disminución en los activos o un incremento en los pasivos que pueda medirse con fiabilidad.

Los gastos se reconocerán en el periodo con el que se relacionen.

Clasificación de gastos

[El organismo central identificará las categorías a utilizar en el cuerpo de los estados financieros. Cada entidad que informa identificará los tipos de gasto que incluye cada categoría].

Inventarios

De acuerdo con la NICSP 12, *Inventarios*, el importe en libros de los inventarios vendidos, intercambiados o distribuidos se reconocerá como gasto del periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos ordinarios. Si no hay ingresos relacionados, el gasto se reconocerá cuando los bienes sean distribuidos o cuando se presten los servicios relacionados. La NICSP 12 no se aplica a la obra en proceso de servicios que se prestan sin contraprestación a cambio o por una contraprestación insignificante directamente de los beneficiarios. La entidad no tiene previsto realizar este tipo de servicios. No obstante, en caso de ofrecer estos servicios, los costos de generarlos se contabilizarán a medida que se produzcan.

El importe de todas las rebajas de inventarios y de todas las pérdidas de inventarios se reconocerá como gasto del periodo en el que ocurran tales pérdidas o rebajas.

El importe de la reversión de una rebaja de inventarios se reconocerá como una reducción en el importe de inventarios reconocido como gasto en el periodo en que tenga lugar dicha reversión.

Los inventarios asignados a otras cuentas de activos (por ejemplo, a otras formas de inventario o a un componente de la propiedad, planta y equipo construido por la propia entidad) se contabilizarán de acuerdo con la política pertinente a dichos activos.

Suministros e insumos

Los suministros e insumos (incluidos los otros costos de oficina) se reconocerán como gastos al momento en que se incurran.

Deterioro del valor de cuentas por cobrar

Véase el capítulo 12.

Arrendamientos operativos

Los pagos de arrendamientos operativos se contabilizarán de acuerdo con la NICSP 13. Estos pagos se reconocerán como un gasto de forma lineal en el estado del rendimiento financiero durante el plazo del arrendamiento, cuando esto sea representativo del patrón de beneficios que se derivarán de la propiedad arrendada.

Depreciación

Todos los componentes depreciables de la propiedad, planta y equipo (incluidos los activos revaluados, si corresponde) serán objeto de depreciación.

El cargo por depreciación correspondiente a cada periodo se reconocerá como un gasto, a menos que se incluya en el importe en libros de otro activo.

Los activos se depreciarán de acuerdo con los métodos y las tasas que se detallan a continuación: *[Cada entidad que informa identificará los métodos y tasas de las categorías de activos. Estos pueden variar en cada entidad y jurisdicción según el tipo de uso, el grado de mantenimiento y las condiciones climáticas].*

Las mejoras de inmuebles arrendados se depreciarán durante el periodo de arrendamiento sin expirar o durante la vida útil de las mejoras, el periodo que sea más corto.

Costos por préstamos

Los costos por préstamos incluyen lo siguiente: *[Cada entidad que informa detallará los tipos relevantes de costos por préstamos, como por ejemplo, intereses sobre préstamos y sobregiros bancarios].*

Los costos por préstamos que cumplan los criterios para la capitalización como parte del costo de un activo que cumple las condiciones se capitalizarán de acuerdo con la NICSP 5, *Costos por Préstamos*.

Todos los demás costos por préstamos se reconocerán como un gasto del periodo contable en el que sean incurridos.

Deterioro del valor de los activos

Véase el capítulo 12.

PARTE IV: TEMAS ESPECÍFICOS

La Parte IV de este Estudio aborda las cuestiones relacionadas con la implementación que surgen del reconocimiento de ciertos activos, pasivos, ingresos y gastos no tratados en la Parte III. Estos temas han sido tratados por separado para permitir al lector concentrarse con más profundidad en las cuestiones relacionadas con ellos, a diferencia de lo que podría suceder en la Parte III. También considera cuestiones de implementación para la presentación de información financiera por segmentos (en el capítulo 18) y partes relacionadas (capítulo 19).

A continuación, se detallan los capítulos que se centran en activos específicos:

- Capítulo 9, *Efectivo*.
- Capítulo 10, *Activos intangibles*.
- Capítulo 11, *Productos agrícolas y activos biológicos*.
- Capítulo 12, *Deterioro del valor de los activos*.

El capítulo 13, *Instrumentos financieros*, aborda las cuestiones relacionadas con la información financiera de activos y pasivos financieros.

A continuación, se detallan los capítulos que se centran en pasivos específicos:

- Capítulo 14, *Pasivos relacionados con los empleados*.
- Capítulo 15, *Pasivos que surgen de obligaciones de políticas sociales*.

Los temas analizados en estos dos capítulos también se relacionan con el reconocimiento de los gastos asociados.

Los capítulos restantes tratan sobre los requerimientos de normas específicas y las cuestiones que pueden relacionarse con la adopción de dichas normas.

- El capítulo 16, *Ingresos sin contraprestación*, se centra en la principal fuente de ingresos de muchas entidades del sector público y en los requerimientos de la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*.
- El capítulo 17, *Moneda extranjera*, explica las consecuencias de adoptar la NICSP 4, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*, para contabilizar las pérdidas y ganancias por diferencia de cambio.
- El capítulo 18, *Información financiera por segmentos*, detalla los requerimientos de la NICSP 18, *Información Financiera por Segmentos*, y explica los pasos que debería seguir una entidad para cumplir con dicha norma.
- El capítulo 19, *Información a revelar sobre partes relacionadas*, analiza los requerimientos de la NICSP 20, *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*.
- El capítulo 20, *Revelación de información financiera sobre el sector Gobierno general*, analiza la aplicación de la NICSP 22, *Revelación de Información Financiera sobre el Sector del Gobierno General*. Esta norma solo se aplica cuando un Gobierno elige presentar información financiera sobre el sector Gobierno general en sus estados financieros consolidados.

- El capítulo 21, *Presentación de información sobre presupuestos en estados financieros*, identifica una serie de documentos que abordan cuestiones relacionadas con la adopción de presupuestos sobre base de acumulación (o devengo) y analiza los requerimientos de la NICSP 24, *Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros*.
- El capítulo 22, *Combinaciones de entidades*, analiza los requerimientos de la NIIF 3, *Combinaciones de Negocios*.

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB) tiene previsto revisar este Estudio de forma periódica para incorporar explicaciones de los requerimientos de las NICSP que se publiquen oportunamente. Este proceso de revisión tendrá lugar de forma periódica y el Estudio no incluirá necesariamente un análisis de todas las NICSP nuevas o modificadas. Por consiguiente, los lectores tendrán que consultar las últimas versiones vigentes de las NICSP que se publiquen en el sitio web de IFAC (www.ifac.org). Como parte del proceso de revisión, el IPSASB podrá incorporar otros capítulos a esta parte o modificar estos capítulos.

Capítulo 9: Efectivo

Puntos clave

- La adopción de las NICSP, en particular de la NICSP 2, *Estados de Flujo de Efectivo*, implica que una entidad tendría que informar tanto el efectivo como los equivalentes al efectivo en su estado de flujo de efectivo.
- Este capítulo analiza los requerimientos de la NICSP 2, en particular, la definición y el reconocimiento del efectivo, los requerimientos de información para la preparación de un estado de flujo de efectivo, y la determinación del control del efectivo.
- Este capítulo también explica la definición de efectivo y control del efectivo de la NICSP de base de efectivo, *Información Financiera sobre la Base de Efectivo*.
- Los mecanismos administrativos existentes que involucren el uso de tipos especiales de cuentas bancarias, tales como cuentas de depósito, cuentas de fideicomiso, cuentas de anticipos y fondos de anticipos, se tendrán que revisar para determinar si los saldos de dichas cuentas son controlados por la entidad.

Introducción

- 9.1 Es posible que la mayoría de los Gobiernos y entidades gubernamentales ya lleve registros fehacientes de la mayor parte de sus pagos, cobros y saldos de efectivo. Dado que la mayoría de los saldos de efectivo son fácilmente identificables, el efectivo puede considerarse un activo “fácil” de contabilizar. Sin embargo, aún resta por considerar una serie de cuestiones a la hora de planificar una transición a la contabilidad de acumulación (o devengo) y de adoptar las NICSP. A continuación, se explican algunas de estas cuestiones.
- 9.2 La NICSP 2 exige que el estado de flujo de efectivo incluya tanto el efectivo como los equivalentes al efectivo. Es posible que algunos equivalentes al efectivo no se hayan informado anteriormente como parte de los saldos de apertura y cierre correspondientes al efectivo.
- 9.3 La NICSP 1 define los activos como “recursos controlados por una entidad”. Dado que el efectivo es un activo, todo el efectivo que se informe como parte de los saldos de efectivo de apertura y cierre debe cumplir este criterio. Esto plantea dos interrogantes:
- (a) Si todos los saldos de efectivo actualmente informados por la entidad son controlados por esta. En algunos casos, la entidad podría estar informando sobre saldos de efectivo que se mantienen en fideicomiso o que son administrados y no controlados.
 - (b) Si existen saldos de efectivo controlados por la entidad que no se incluyen actualmente en los saldos de efectivo informados por esta.
- 9.4 La NICSP 6, *Estados Financieros Consolidados y Separados*, párrafo 43, observa que “Al elaborar los estados financieros consolidados, una entidad combinará los estados financieros de la controladora y sus controladas línea a línea, agregando las partidas que representen activos, pasivos, activos netos/patrimonio neto, ingresos y gastos de

contenido similar”. Por consiguiente, las entidades que deban presentar estados financieros consolidados tendrán que identificar todos los flujos de efectivo y saldos de efectivo que existan entre las entidades.

- 9.5 El efectivo es un activo financiero y, por consiguiente, está sujeto a las exigencias informativas de la NICSP 15, *Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar*, y de la NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*.³⁰
- 9.6 Es posible que ciertas partidas reconocidas actualmente como saldos de efectivo no cumplan la definición de efectivo o de equivalentes al efectivo de la NICSP 2. Por ejemplo, las entidades que utilizan una forma modificada de la base de efectivo podrían tener la costumbre de reconocer ciertas cuentas por cobrar y por pagar como saldos de efectivo. Dichas partidas no cumplen la definición de efectivo de la NICSP 2.
- 9.7 A menos que el contexto indique lo contrario, las referencias a “efectivo” en este capítulo deberán interpretarse como si también incluyeran los “equivalentes al efectivo”.

Definiciones

- 9.8 La NICSP 2 especifica que el efectivo “comprende tanto la existencia de dinero en caja como los depósitos bancarios a la vista”. El efectivo en caja no ha sido definido pero incluye los siguientes ejemplos:
- (a) Saldos de cuentas bancarias (nacionales y extranjeras).
 - (b) Efectivo pendiente de depósito (si los controles internos exigen el depósito de cobros el mismo día, es posible que no haya efectivo en esta categoría).
 - (c) Fondos de anticipos o de cajas chicas.
 - (d) Efectivo en tránsito.
- 9.9 El efectivo mantenido en saldos de cuentas bancarias puede hacer referencia a cuentas específicas de un banco designado. No obstante, cuando la entidad que informa tiene una serie de entidades controladas y opera un sistema centralizado de gestión del efectivo, las cuentas bancarias de las entidades controladas pueden ser reales o nacionales. El término “cuentas bancarias nacionales” hace referencia a un sistema en el que existe una única cuenta bancaria central, pero donde los flujos de efectivo de cada entidad se identifican por separado y cada entidad conoce sus saldos de efectivo nacionales. En los hechos, la entidad que opera la cuenta bancaria central se convierte en banquera para las demás entidades.
- 9.10 El efectivo en caja de un departamento gubernamental puede incluir el saldo del mayor correspondiente a los fondos recibidos del Gobierno y disponibles para el uso. Este constaría solo del importe recibido en cuestión o disponible para el uso inmediato, y no del importe anual total que es asignado o autorizado.

³⁰ La NICSP 15 es reemplazada por la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación* y la NICSP 30. La NICSP 15 seguirá vigente hasta que la NICSP 28 y la NICSP 30 se apliquen o entren en vigencia, lo que ocurra primero. La NICSP 28 y la NICSP 30 se analizan en el capítulo 13.

- 9.11 La NICSP 1 define los equivalentes al efectivo como “inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo, estando sujetos a un riesgo despreciable de cambios en su valor”. Por lo tanto, los equivalentes al efectivo incluyen lo siguiente:
- (a) Depósitos a corto plazo.
 - (b) Depósitos a la vista.
 - (c) Otras inversiones de gran liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo en caja a criterio de la entidad.
- 9.12 Los equivalentes al efectivo son partidas de disposición inmediata o exigibles a la vista. Difieren de los deudores o cuentas por cobrar en que estos últimos son pagaderos a la entidad y no son exigibles a la vista.

Reconocimiento

- 9.13 Al igual que con el reconocimiento de otros activos, el efectivo y los equivalentes al efectivo se reconocen cuando son probables y se pueden medir. Por lo general, no surgen problemas al determinar la posibilidad de medición y la probabilidad del efectivo y los equivalentes al efectivo.

Requerimientos de información

- 9.14 La NICSP 2 exige a la entidad lo siguiente:
- (a) Informar los saldos de efectivo y los flujos de efectivo consolidados.
 - (b) Revelar por separado el efectivo y los equivalentes al efectivo.
 - (c) Incluir una explicación, en las políticas contables, de las partidas que conforman el efectivo y los equivalentes al efectivo.
 - (d) Revelar todos los saldos de efectivo no disponibles para el uso de la entidad.
- 9.15 La entidad que cumpla con la NICSP 2, tendrá que proceder del siguiente modo:
- (a) Identificar todas las cuentas bancarias y otras formas de efectivo o equivalentes al efectivo.
 - (b) Identificar todos los saldos de efectivo con uso restringido.
 - (c) Determinar quién tiene el control (capacidad para usar el efectivo para sus propios fines) del efectivo.
 - (d) Establecer un sistema para recopilar información de flujos de efectivo y saldos de efectivo de todas las entidades que integran la entidad que informa.
- 9.16 Las implicaciones de cumplir con la NICSP 6 han sido analizadas anteriormente en el capítulo 5, *Cuestiones de entidades que presentan información financiera*.
- 9.17 En las secciones siguientes, se tratan algunas de las cuestiones que pueden surgir al identificar los saldos de efectivo y equivalentes al efectivo de una entidad.

Control del efectivo

- 9.18 Solo los saldos de efectivo controlados por la entidad cumplen la definición de efectivo para dicha entidad. El concepto de control se aplica para determinar si los cobros y pagos realizados por la entidad son realmente controlados por esta y si, por consiguiente, representan efectivo. Los marcos que rigen los cobros y los pagos varían en cada jurisdicción, pero el siguiente análisis puede resultar útil para este ejercicio.
- 9.19 A continuación, se describen dos escenarios posibles (ejemplificados con cobros solamente).
- (a) Los cobros que son controlados por la entidad generalmente se consideran ingresos ordinarios o cuentas por cobrar de la entidad. Están disponibles para ser usados por esta y la cuenta bancaria en la que se los mantiene representa efectivo de la entidad.
 - (b) Los cobros que no son controlados por la entidad no constituyen efectivo de la entidad particular que recauda los fondos. Un ejemplo de ello son los departamentos gubernamentales que recaudan impuestos en nombre del Gobierno pero que no tienen derecho a utilizarlos, o los cobros realizados en nombre de otra entidad controlada del Gobierno en carácter de representación o administración.
- 9.20 Los dos escenarios anteriores ilustran dos situaciones relativamente claras en las que se tiene o no se tiene el control sobre el efectivo. No obstante, en el último escenario, los mecanismos y controles sobre dichos fondos pueden variar. En algunos casos, los importes tendrán que mantenerse en una cuenta bancaria separada y pueden pertenecer claramente a la otra entidad. En otros casos, los fondos recaudados podrían mezclarse con los fondos de la entidad recaudadora y estar disponibles para el uso de la entidad que informa, luego de remitirse en intervalos regulares. Si la entidad que informa controla los fondos, los fondos formarán parte de sus saldos de efectivo, pero también podría existir un pasivo para la otra parte. Cuando los fondos mantenidos en nombre de otros se mezclan y se informan como parte de los saldos de efectivo propios de la entidad, la entidad tendrá que revelar la existencia de saldos de efectivo significativos que no están disponibles para su uso.
- 9.21 La NICSP 2 permite presentar la información de flujos de efectivo en términos netos cuando los cobros y pagos realizados en nombre de clientes, contribuyentes o beneficiarios reflejan las actividades de las otras partes y no las de la entidad.
- 9.22 El dinero en fideicomiso se analiza por separado más abajo.

Cuentas de depósito/cuentas de haberes

- 9.23 La entidad que se prepara para la transición a la base de acumulación (o devengo) puede tener una serie de cuentas específicas que ha utilizado para identificar por separado los fondos de naturaleza o propósito específico que no están disponibles para su uso general. Estas cuentas tendrán que ser revisadas para determinar si deben formar parte de los saldos de efectivo informados por la entidad.
- 9.24 Los siguientes incluyen ejemplos de los tipos de efectivo que se pueden mantener en estas cuentas:

- (a) Garantías o depósitos, por ejemplo, depósitos de garantía de alquiler o garantías/fianzas aduaneras.
- (b) Fondos mantenidos para un propósito específico.

Cada uno de estos ejemplos se analiza a continuación.

Garantías o depósitos

9.25 Un Gobierno podría exigir a las personas que ingresan al país con bienes de consumo disponibles (que estarían sujetos a impuestos aduaneros si se vendieran dentro del país) que paguen una garantía o depósito reembolsable. Si los bienes se sacan del país con posterioridad, el Gobierno debe reembolsar el depósito. Si los bienes permanecen dentro del país durante un tiempo específico, el Gobierno podría apropiarse de la garantía o depósito en concepto de impuestos aduaneros. La cuestión aquí es determinar en qué momento la garantía o depósito es controlado, y en consecuencia reconocido como efectivo, por la entidad particular responsable de recaudar los impuestos aduaneros y/o por el Gobierno en su conjunto. La identificación de este momento dependerá de las circunstancias de cada caso. Previo al momento en el que se controlan, estos importes se podrían contabilizar de forma más adecuada como dinero en fideicomiso.

Fondos mantenidos para un propósito específico

9.26 Los fondos mantenidos para un propósito específico pueden provenir de un nivel superior del Gobierno o de organizaciones o personas particulares. La cuestión principal es determinar si estos fondos corresponden a una subvención, donación u otra forma de ingreso que ahora es controlado por la entidad, o si siguen siendo controlados por el “donante”. Si los fondos son controlados por la entidad, deberán ser tratados como parte de los saldos de efectivo de esta. En el caso de fondos sujetos a restricciones y condiciones, podría ser apropiado revelar el importe del saldo de efectivo restringido en notas por separado, y en algunos casos, podría existir un pasivo. El tratamiento contable de estas transacciones se aborda en la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*. La NICSP 23 se analiza en el capítulo 16. Si los fondos siguen siendo controlados por el donante, pertenecen a este.

Cuentas de fideicomiso

- 9.27 El efectivo que se mantiene en fideicomiso para un tercero no es controlado por la entidad y, por consiguiente, no cumple la definición de activo de la entidad. Un ejemplo de efectivo en fideicomiso es aquel que mantiene una entidad gubernamental en nombre de prisioneros detenidos por el Gobierno.
- 9.28 Para identificar los saldos de efectivo que controla, la entidad tendrá que realizar lo siguiente:
- (a) Revisar todas las cuentas de fideicomiso que se cree que tienen dinero en fideicomiso para determinar quién controla el efectivo.
 - (b) Revisar todas las cuentas bancarias controladas por la entidad para identificar si incluyen efectivo que deba contabilizarse como dinero en fideicomiso.

- 9.29 Dado que los controles sobre las cuentas de fideicomiso pueden diferir de los controles sobre otras cuentas bancarias centralizadas, las entidades que utilizan la base de efectivo a veces utilizan las cuentas de fideicomiso para otros fines. Por ejemplo, algunas jurisdicciones que utilizan la base de efectivo han tratado a las cuentas de fideicomiso como un mecanismo para permitir la operación de actividades de compraventa propias del Gobierno y utilizar los cobros de estas actividades sin requerir una asignación de fondos. Otras han utilizado las cuentas de fideicomiso como un medio para separar los fondos destinados a un propósito específico y permitir el uso de estos fondos durante un periodo sin requerir una asignación anual por separado. En ninguno de estos casos, el efectivo de la cuenta bancaria se mantiene en fideicomiso para otra persona u organización.
- 9.30 Como parte de la transición a la contabilidad de acumulación (o devengo), muchas entidades consideran apropiado revisar el tratamiento del dinero en fideicomiso. Esto puede incluir la creación de una definición legal del dinero en fideicomiso y la determinación de quiénes tiene autoridad para administrar este dinero, de las disposiciones bancarias para el dinero en fideicomiso y del tipo de información que se requiere presentar al respecto. Por ejemplo, la definición de dinero en fideicomiso podría limitarse a situaciones en las que existe una relación de fideicomisario-beneficiario. Además de revisar la gestión del dinero en fideicomiso, las entidades tendrán que determinar si tienen activos o pasivos que se administran bajo fideicomiso, y establecer la forma más adecuada de controlar y presentar información en relación dichos activos y pasivos.

Cuentas de anticipos

- 9.31 Algunas jurisdicciones pueden operar cuentas de anticipos, donde los importes pagados a través de estas cuentas bancarias no se consideran pagos en efectivo porque se reembolsan de inmediato. Las cuentas de anticipos pueden usarse para remitir dinero a entidades controladas o a empleados específicos para determinados fines, como los viajes de trabajo. Las cuentas de anticipos pueden operarse a través de una cuenta bancaria separada o un libro mayor separado. Cuando una entidad adopta la base contable de acumulación (o devengo), es posible que se tengan que revisar estos mecanismos. En la base de acumulación (o devengo), todos los pagos tienen que reconocerse como una reducción del saldo de efectivo. Por consiguiente, la entidad tendrá que decidir si la salida de efectivo representa un gasto o un préstamo o cuenta por cobrar.
- 9.32 La revisión de los mecanismos de las cuentas de anticipos puede dar lugar al cobro de los importes pendientes, a la baja en cuentas de los importes sin probabilidad de recuperarse o al reconocimiento formal de importes por cobrar.

Fondos de anticipos

- 9.33 Cuando un Gobierno u otra entidad controladora tiene una cuenta bancaria centralizada y opera un sistema de asignación de fondos, la autorización y el procesamiento de las solicitudes de pago en el sistema por parte de la entidad de procesamiento central pueden tardar un tiempo considerable. Las distintas entidades pueden considerar restrictivo este tipo de sistema y tener un acceso limitado al dinero, sujeto a la aprobación retrospectiva del gasto. Dicho acceso suele otorgarse a través de fondos de anticipos o cuentas

provisionales. Estos funcionan de manera similar a los fondos de caja chica. Tienen un saldo limitado disponible para ciertos propósitos y todas las partidas deben ser aprobadas de forma retrospectiva con la documentación de respaldo pertinente, antes de que se adelanten más fondos a la cuenta.

- 9.34 Los saldos de efectivo mantenidos en fondos de anticipos forman parte del efectivo de la entidad consolidada que informa y, por consiguiente, se deberían incluir en todos los estados financieros consolidados. Cuando la entidad individual con acceso a un fondo de anticipos también prepara estados financieros, tendrá que decidir si el efectivo de dicho fondo cumple la definición de activo, es decir, si la entidad controla el efectivo. Si la respuesta es afirmativa, el efectivo del fondo de anticipos se informará como parte de los saldos de efectivo. Si la respuesta es negativa, el fondo de anticipos será contabilizado por la entidad que tiene el control sobre este.
- 9.35 La necesidad de fondos de anticipos desaparece cuando las entidades individuales tienen acceso a sus propias cuentas bancarias (reales o nominales) y pueden librar sus propios cheques o realizar sus propios pagos. No obstante, la mayoría de las entidades mantiene el uso del sistema de caja chica para gastos inapreciables.
- 9.36 La adopción propuesta de las NICSP (base de efectivo o de acumulación [o devengo]) ofrece la posibilidad de exigir que se lleve a cabo la conciliación de todos los fondos de anticipos y que se revise la necesidad de tales fondos.

Cuentas bancarias en moneda extranjera

- 9.37 Según la base de acumulación (o devengo), las diferencias entre los saldos iniciales y de cierre producto del movimiento en las tasas se revelan por separado en el estado de flujo de efectivo. El método de conversión de las cuentas bancarias en moneda extranjera según la base contable de acumulación (o devengo) se establece en la NICSP 4. La conciliación del efecto de las variaciones en la tasa de cambio sobre los saldos de efectivo de la entidad debe presentarse por separado en los estados financieros.³¹

Sellos y giros postales

- 9.38 Cuando una entidad diferente a la entidad responsable de producir estas partidas (por ejemplo, un departamento gubernamental), posee saldos significativos de partidas que son fácilmente convertibles en efectivo como sellos y giros postales, estos se podrán clasificar como equivalentes al efectivo. Sin embargo, cuando una entidad es responsable por la producción de los sellos (por ejemplo, el servicio postal nacional), estos se reconocerán como inventario al costo.

Moneda no emitida

- 9.39 Cuando una entidad es responsable de la producción de moneda, la moneda no emitida (billetes y monedas de circulación) deberá reconocerse como inventario al costo, y no como efectivo.

³¹ El capítulo 15 de este estudio ofrece orientación para la contabilización de transacciones en moneda extranjera y negocios en el extranjero.

Transacciones no monetarias

- 9.40 Las transacciones no monetarias quedan fuera del estado de flujo de efectivo. No obstante, la NICSP 2 establece que dichas transacciones deben revelarse en alguna parte dentro de los estados financieros. Cuando una transacción tiene un componente monetario y no monetario a la vez, el conocimiento de ambos aspectos de la transacción puede resultar relevante para los usuarios. Un ejemplo de transacción mixta es cuando se intercambian activos y solo se paga en efectivo la diferencia neta del precio acordado. Por consiguiente, en el sistema contable se debe hacer referencia a los dos elementos de la transacción, o bien, se debe mantener una cuenta de orden adicional para dichas transacciones. Para revelar información de estas transacciones, se pueden usar las notas al estado de flujo de efectivo.

Relevancia para la base contable de efectivo

- 9.41 Muchas de las cuestiones identificadas en este capítulo son relevantes para las entidades que tienen por objeto cumplir con los requerimientos de la NICSP de base de efectivo. Por ejemplo, el uso de cuentas de anticipos, fondos de anticipos y cuentas bancarias en moneda extranjera recibe un tratamiento similar tanto en la base contable de efectivo como en la base contable de acumulación (o devengo).
- 9.42 La NICSP de base de efectivo también define el efectivo y el control del efectivo, y exige que solo sea objeto de reconocimiento el efectivo que es controlado por la entidad. El “control del efectivo” surge cuando la entidad puede utilizar o beneficiarse de algún modo con el efectivo para el logro de sus objetivos, y puede impedir o regular el acceso de otros a ese beneficio. La norma observa que los importes depositados en la cuenta bancaria de una entidad son controlados por esta. Esto significa que el dinero recaudado en nombre de otra entidad y depositado en la cuenta bancaria propia, antes de ser transferido a una cuenta controlada por la otra entidad gubernamental, será controlado por la primera entidad durante el tiempo en que dicho dinero permanezca en su cuenta antes de la transferencia. No obstante, la norma permite a la entidad recaudadora presentar la información sobre el efectivo recibido y pagado en términos netos.
- 9.43 La NICSP de base de efectivo recomienda a las entidades que tienen por objeto migrar a la base contable de acumulación (o devengo) presentar su estado de cobros y pagos de acuerdo con la NICSP 2.

Referencias

Federación Internacional de Contadores (IFAC).

<http://www.ifac.org>

NICSP 2, *Estados de Flujo de Efectivo*, mayo de 2000.

NICSP 4, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*, abril de 2008.

NICSP 6, *Estados Financieros Consolidados y Separados*, diciembre de 2006.

NICSP 15, *Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar*, diciembre de 2001.

Glosario de Definiciones, diciembre de 2008.

NICSP de base de efectivo, *Información Financiera sobre la Base Contable de Efectivo*, actualizada en 2006 y 2007.

Estudio 11, *Información Financiera Gubernamental: Temas de Contabilidad y Prácticas*, mayo de 2000.

Políticas contables

Este apéndice ilustra un ejemplo de las políticas contables aplicables al efectivo que podrían ser desarrolladas por una entidad central para su aplicación interna por parte de todas las entidades que forman parte del Gobierno en su conjunto como entidad que informa.

Efectivo y flujos de efectivo

El efectivo incluirá todos los saldos de efectivo en caja que sean controlados por la entidad que informa. Esto comprende los importes pendientes de depósito, la caja chica, los fondos de anticipos y el efectivo en tránsito. El efectivo también incluirá los depósitos a la vista de la entidad que informa que se mantengan en bancos u otras instituciones financieras, incluidas las cuentas en moneda extranjera de la entidad. Los equivalentes al efectivo abarcarán todas las inversiones a corto plazo de gran liquidez, que sean fácilmente convertibles en efectivo dentro de un periodo máximo de tres meses y estén sujetos a un riesgo despreciable de cambios en su valor.

Cuando una entidad que informa controla a otras entidades, el estado financiero consolidado, preparado en relación con la entidad económica que comprende la entidad que informa y sus entidades controladas, deberá incluir todo el efectivo y los equivalentes al efectivo controlados por las entidades que conforman dicha entidad económica. Los flujos y saldos de efectivo entre las entidades se eliminarán al momento de la consolidación.

Información a revelar

El estado de flujo de efectivo se preparará de acuerdo con la NICSP 2, *Estados de Flujo de Efectivo*. Los flujos de efectivo se presentarán en términos brutos, salvo cuando la NICSP 2 permita la presentación en términos netos. Cuando ciertos tipos de flujos de efectivo se presenten en términos netos, de conformidad con la NICSP 2, este hecho deberá reconocerse en las notas a los estados financieros.

Cuentas de fideicomiso y liquidaciones de terceros

El efectivo que se recaude o se mantenga en nombre de un tercero y se deposite en una cuenta de fideicomiso que no está disponible para el uso de la entidad que informa, no se incluirá en los importes presentados como efectivo o flujos de efectivo de esta entidad. El importe total mantenido en fideicomiso para otros terceros podrá revelarse en las notas a los estados financieros por clases principales.

Terceros tales como bancos de fomento multilaterales o donantes podrían realizar pagos directamente a los acreedores de la entidad. Cuando la entidad no reciba efectivo o equivalentes al efectivo de la entidad donante o del banco de fomento multilateral, o no tenga acceso al control de una cuenta bancaria o mecanismo similar creado para su beneficio por dicho donante o banco de fomento multilateral, los pagos no se incluirán como flujos de efectivo de la entidad. No obstante, estos importes se deberán revelar por separado en las notas a los estados financieros, por clase principal de prestamista o donante, y/o por clase principal de actividad.

Capítulo 10: Activos intangibles

Puntos clave

- La NICSP 31, *Activos Intangibles*, rige para los periodos que comienzan el 1 de abril de 2011 o con posterioridad. Esta norma se basa en los requerimientos de la NIC 38, *Activos Intangibles*, y de la SIC 32, *Activos Intangibles, Costos de Sitios Web*.
- La NICSP 31 establece límites para los tipos de activos intangibles que una entidad puede reconocer. La definición de activo intangible incluye el requerimiento de que el activo sea identificable (es decir, debe ser separable de la entidad o surgir de derechos legales o contractuales). Además, la norma prohíbe específicamente el reconocimiento de determinados activos intangibles y fondos de comercio generados internamente.
- La medición inicial de un activo intangible de acuerdo con la NICSP 31 dependerá de la manera en que fue adquirido el activo. Los activos intangibles adquiridos por separado y generados internamente que cumplen los criterios de reconocimiento de la norma se miden inicialmente al costo. Para activos intangibles adquiridos de otras maneras, existen requerimientos específicos.
- Según la NICSP 31, los activos intangibles se pueden medir posteriormente usando el modelo del costo o el modelo de revaluación, pero las circunstancias en las que se puede utilizar este último son limitadas.
- La NICSP 31 también especifica los requerimientos relativos a la amortización, a la baja en cuentas y a la información a revelar de los activos intangibles.
- Este capítulo incluye ejemplos de los activos intangibles que los Gobiernos y las entidades del sector público podrían tener. También describe algunas cuestiones relacionadas con la aplicación en lo que respecta a la identificación de activos intangibles y al desarrollo de políticas contables para tales activos.
- Gran parte de lo tratado en el capítulo 6 de este estudio, en particular la información sobre la identificación y el registro de la propiedad, planta y equipo, también se puede aplicar a los activos intangibles.

Introducción

- 10.1 El contenido de este capítulo se basa en los requerimientos de la NICSP 31. Antes de que esta norma fuera introducida, es posible que las entidades que aplican las NICSP hayan recurrido a la NIC 38 y a la SIC 32 como fuente de orientación.
- 10.2 Algunos activos intangibles quedan fuera del alcance de la NICSP 31, ya sea porque son tratados en otras NICSP o porque aún no han sido objeto de consideración por parte del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público. Entre los activos no contemplados por la NICSP 31, existen dos que merecen mención especial.

Derechos y atribuciones

- 10.3 Los derechos y atribuciones otorgados por la ley, la constitución o por un instrumento equivalente quedan excluidos del alcance de la NICSP 31. El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público propone someter a consideración

la contabilidad de tales derechos y atribuciones, con posterioridad al desarrollo de un marco conceptual para el sector público. Por consiguiente, este capítulo se centra en los activos intangibles adquiridos.

Fondo de comercio que surge de una combinación de entidades

- 10.4 El fondo de comercio reconocido como un activo intangible en el caso de una combinación de entidades y los activos intangibles adquiridos en una combinación de entidades también quedan fuera del alcance de la NICSP 31. Si bien el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público ha señalado su intención de desarrollar una o más NICSP para abordar las combinaciones de entidades, no existe una norma al respecto en la actualidad. Por consiguiente, el tratamiento del fondo de comercio en este capítulo se basa en los requerimientos de la NIIF 3, *Combinaciones de Negocios* (vigente en enero de 2010, fecha en que se publicó la NICSP 31).

Definiciones

- 10.5 La NICSP 31 presenta una serie de definiciones que comprenden los siguientes términos clave:

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

Un *activo intangible* es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.

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

- 10.6 Este capítulo también hace referencia a los siguientes términos definidos en la NIIF 3.

Fondo de comercio: activo que representa los beneficios económicos futuros, o el potencial de servicio, que surgen de otros activos adquiridos en una combinación de negocios que no están identificados individualmente y reconocidos de forma separada.

Negocio: conjunto integrado de actividades y activos que son dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar una rentabilidad en forma de dividendos, menores costos u otros beneficios económicos directamente a los inversores u otros propietarios, miembros o partícipes.

Combinación de negocios: transacción u otro suceso en el que una adquirente obtiene el control de uno o más negocios. Las transacciones que algunas veces se denominan “verdaderas fusiones” o “fusiones entre iguales” también son combinaciones de negocios en el sentido en que se utiliza el término en la NIIF 3.

Adquirente: entidad que obtiene el control de la adquirida.

Adquirida: negocio o negocios sobre los que obtiene el control la adquirente en una combinación de negocios.

Control: poder para dirigir las políticas financieras y de explotación de una entidad para obtener beneficios de sus actividades.

Participación no controladora: patrimonio de una dependiente que no corresponde, bien sea directa o indirectamente, a una dominante.³²

Activos intangibles: características y ejemplos

- 10.7 En términos generales, los activos intangibles representan los derechos reconocibles a los beneficios económicos futuros y al potencial de servicio. De conformidad con otros activos no corrientes, un activo intangible debe tener una vida útil superior a un año. No todos los activos intangibles de una entidad del sector público estarán dentro del alcance de la NICSP 31, o cumplirán la definición o los criterios de reconocimiento para tales activos según esta norma.
- 10.8 Según la NICSP 31, un activo intangible debe cumplir la definición general de activo (según lo expuesto en el capítulo 6) y también el requerimiento adicional de ser identificable. Los activos intangibles identificables pueden ser vendidos o adquiridos de forma separada a otros activos, por ejemplo, las patentes, las bases de datos o las concesiones. Los activos intangibles no identificables no se pueden vender por separado, por ejemplo, los recursos humanos o las buenas relaciones laborales. Si un elemento dentro del alcance de la NICSP 31 no cumple la definición de activo intangible, el desembolso necesario para adquirirlo o generarlo internamente se reconocerá como un gasto en el momento en que sea incurrido.
- 10.9 Los siguientes incluyen ejemplos de activos intangibles que pueden ser reconocidos por las entidades del sector público de conformidad con la NICSP 31.³³
- (a) Programas informáticos (software) adquiridos (no obstante, algunos programas pueden cumplir la definición de propiedad, planta y equipo).
 - (b) Bases de datos y programas informáticos para la gestión de bases de datos creados y mantenidos por entidades gubernamentales, como los que contienen información sobre estadísticas demográficas de la población, propiedad de la tierra, propiedad de entidades del sector privado y registros de títulos y garantías.
 - (c) Derechos adquiridos según acuerdos de licencia para películas, videos, obras de teatro y manuscritos, en entidades dedicadas a la radiodifusión o televisión, al turismo, a las artes y a la cultura.
 - (d) Costos capitalizados de investigación y desarrollo.
 - (e) Derechos de explotación o uso adquiridos, tales como derechos o licencias para extraer recursos minerales, derechos de acceso, derechos para operar un espectro

³² Las NICSP utilizan el término “intereses minoritarios” en lugar de “participación no controladora”.

³³ Esta lista enumera ejemplos de activos intangibles que pueden cumplir la definición y los criterios de reconocimiento para tales activos según la NICSP 31. La entidad tendrá que evaluar cada activo intangible posible en función de los requerimientos de la NICSP 31. Debido a los diferentes entornos, es posible que algunos elementos, como las bases de datos, no cumplan los criterios de definición y reconocimiento en algunas jurisdicciones.

radioeléctrico, licencias de importación y exportación, derechos aeroportuarios de aterrizaje, cuotas de pesca.

- (f) Patentes y derechos de autor adquiridos que son mantenidos por entidades gubernamentales de las áreas de turismo, investigación, educación, salud, agricultura y acervo documental.
- (g) Acuerdos con otras entidades que otorgan a estas el derecho a prestar servicios públicos. Algunos activos intangibles también pueden ser los activos por concesiones de servicio. Las propuestas para contabilizar los activos por concesiones de servicio se describen en el borrador en fase de consulta 43, Acuerdos de concesión de servicios: Otorgante (IFAC, 2010).
- (h) Marcas, marcas comerciales y propiedad intelectual.
- (i) Fondo de comercio que surge de una combinación de negocios (la NICSP 31 prohíbe el reconocimiento del fondo de comercio generado internamente).

10.10 En el capítulo 7 del *Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2001* (FMI, 2001) del Fondo Monetario Internacional, se ofrece una descripción de las maneras en que una unidad gubernamental puede crear ciertos activos intangibles (por ejemplo, “activos fijos intangibles” y “activos intangibles no producidos”). Sin embargo, no todos estos activos estarán dentro del alcance de la NICSP 31 o cumplirán los requerimientos de dicha norma.

Programas informáticos

10.11 Algunos activos, como las computadoras, pueden tener elementos tangibles e intangibles. Por ejemplo, las computadoras se componen de equipos (hardware) y de programas informáticos (software), donde los primeros son activos tangibles mientras que los segundos pueden ser activos intangibles si cumplen los criterios de reconocimiento de la NICSP 31. Según la materialidad relativa de los componentes y el grado en que funcionen en conjunto, se podrá o no reconocer a los programas informáticos como activos intangibles y a los equipos como activos tangibles. Por ejemplo, una pieza de un equipo electrónico podría tener un programa instalado para poder funcionar. Pero si el programa no es separable del equipo, no se compra o se desarrolla por separado y es necesario para que el equipo funcione, no se podrá contabilizar por separado del equipo. Por otro lado, los sistemas operativos que se compran por separado y cuya licencia se obtenga de forma separada al equipo se contabilizarán por separado a dicho equipo.

Activos intangibles por bienes de patrimonio histórico, artístico o cultural

10.12 Algunos activos intangibles pueden considerarse bienes de patrimonio histórico, artístico o cultural debido a su importancia histórica, cultural o para el medio ambiente. La NICSP 31 no exige, pero tampoco prohíbe, el reconocimiento de este tipo de activos. Si una entidad elige reconocer activos intangibles por bienes de patrimonio histórico, artístico o cultural, deberá cumplir con las exigencias informativas de la NICSP 31 en relación con los activos que han sido reconocidos. La medición de los activos reconocidos por este tipo de bienes es opcional. Dicho enfoque con respecto a los bienes de patrimonio histórico, artístico o cultural se condice con el enfoque adoptado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público en relación con los

activos de este tipo que se encuentran dentro del alcance de la NICSP 17, *Propiedad, Planta y Equipo*. Si una entidad decide no reconocer ciertos activos intangibles por bienes de patrimonio histórico, artístico o cultural, puede revelar información al respecto de conformidad con la NICSP 31, pero no está obligada a hacerlo.

Requerimientos contables

Reconocimiento

- 10.13 Una entidad debe reconocer un activo intangible si, y solo si, se cumplen los criterios especificados. Para reconocer un elemento como activo intangible, la entidad deberá demostrar que el elemento cumple con los dos requerimientos siguientes:
- (a) La definición de activo intangible.
 - (b) Los criterios de reconocimiento.
- 10.14 Estos requerimientos se aplican tanto a (i) los costos incurridos inicialmente para adquirir un activo intangible o para desarrollar un activo intangible generado internamente, o al valor razonable de un activo intangible adquirido en una transacción sin intercambio, como a (ii) los costos incurridos posteriormente para añadir, sustituir parte del activo o realizar su mantenimiento.
- 10.15 La definición de activo intangible exige que este sea identificable. Un activo intangible es identificable cuando reúne alguna de las siguientes condiciones:
- (a) Es separable, es decir, es susceptible de ser separado o dividido de la entidad y vendido, transferido, explotado, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un contrato, activo identificable o pasivo con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga la intención de llevar a cabo la separación.
 - (b) Surge de acuerdos vinculantes (lo que incluye derechos contractuales o de otro tipo), independientemente de que dichos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.
- 10.16 Un activo intangible se reconocerá si, y solo si sucede lo siguiente:
- (a) Es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros esperados o el potencial de servicio que son atribuibles a dicho activo.
 - (b) El costo del activo se puede medir con fiabilidad.
- 10.17 En el caso de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios, la entidad que aplique la NIIF 3 considerará probable la obtención de los beneficios económicos futuros esperados o el potencial de servicio que son atribuibles a dicho activo.
- 10.18 Si una entidad contabiliza la adquisición de otra entidad de conformidad con los requerimientos de la NIIF 3, reconocerá el activo intangible de la adquirida en la fecha de adquisición, de forma separada al fondo de comercio, independientemente de que la

adquirida haya o no reconocido el activo antes de la combinación de negocios.³⁴ Esto significa que la adquirente reconocerá como activos, de forma separada al fondo de comercio, a los proyectos de investigación y desarrollo en curso de la adquirida, si tales proyectos cumplen la definición de activo intangible.

10.19 Según la NIIF 3, el fondo de comercio que surge de una combinación de negocios se mide como la diferencia entre lo siguiente:

- (a) La suma de (a) el valor razonable en la fecha de adquisición de la contraprestación transferida, (b) el importe de todas las participaciones no controladoras y (c) en una combinación de negocios realizada por etapas, el valor razonable en la fecha de adquisición de la participación previa de la adquirente en los activos netos y patrimonio de la adquirida.
- (b) El neto de los importes en la fecha de la adquisición de los activos identificables adquiridos y de los pasivos asumidos (medidos de acuerdo con la NIIF 3).

10.20 Si la diferencia anterior es negativa, la ganancia resultante se reconocerá como una compra en términos muy ventajosos en superávit o déficit.

10.21 El costo contabilizado en el desarrollo (o en la fase de desarrollo de un proyecto interno) se reconocerá como un activo intangible si, y solo si, la entidad puede demostrar todo lo siguiente:

- (a) Técnicamente, es posible completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta.
- (b) Su intención y capacidad para completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo.
- (c) La forma en que el activo generará probables beneficios económicos futuros o un potencial de servicio. Entre otras cosas, la entidad puede demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del activo para la entidad.
- (d) La disponibilidad de los recursos técnicos, financieros o de otro tipo adecuados para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible.
- (e) Su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.

10.22 El sitio web propio de una entidad que surge del desarrollo y está destinado al acceso interno y externo es un activo intangible generado internamente que se encuentra sujeto a los requerimientos de la NICSP 31. Un sitio web que surge del desarrollo será reconocido como un activo intangible si, y solo si, la entidad puede satisfacer todos los requerimientos para el reconocimiento de un activo intangible generado internamente. En particular, una entidad podrá satisfacer el requerimiento de demostrar la manera en que su sitio web puede generar beneficios económicos futuros probables, cuando, por ejemplo,

³⁴ Al remitirse a los requerimientos de la NIIF 3, este capítulo utiliza el término “combinación de negocios” en lugar del término más genérico “combinación de entidades”.

el sitio web sea capaz de generar ingresos, entre los que se incluyen los ingresos ordinarios directos procedentes de la generación de pedidos. La entidad no será capaz de demostrar la generación de beneficios económicos futuros probables, en el caso de que el sitio web se haya desarrollado solo, o fundamentalmente, para promocionar y anunciar sus propios productos y servicios y, consecuentemente, todos los desembolsos realizados para el desarrollo de dicho sitio web deben ser reconocidos como un gasto en superávit o déficit cuando se incurra en ellos.

- 10.23 La NICSP 31 prohíbe el reconocimiento de los siguientes elementos como activos intangibles:
- (a) Costo contabilizado como gasto en la investigación o fase de investigación de un proyecto interno: Los desembolsos realizados en la investigación o en la fase de investigación de un proyecto interno se deben reconocer como un gasto cuando se incurre en ellos (párrafo 52).
 - (b) Fondo de comercio generado internamente (párrafo 46).
 - (c) Marcas, cabeceras de periódicos o revistas, sellos o denominaciones editoriales, listas de usuarios de servicios y elementos similares en esencia que son generados internamente (párrafo 61).

Medición inicial

- 10.24 Las entidades deben medir los activos intangibles inicialmente al costo. El costo de un activo intangible adquirido de forma separada comprende lo siguiente:
- (a) Su precio de compra, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables, luego de deducir los descuentos comerciales y las rebajas.
 - (b) Cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para el uso al que está destinado.
- 10.25 La NICSP 31 ofrece orientación más detallada para determinar el costo inicial de ciertos activos como los activos intangibles adquiridos en una transacción sin intercambio, los activos intangibles adquiridos mediante el intercambio de activos y los activos intangibles generados internamente. Cada uno de estos activos se analizan más abajo.
- 10.26 Si una entidad adquiere un activo intangible en una transacción sin intercambio, aplicará los requerimientos de la NICSP 23 junto con los de la NICSP 31. De conformidad con la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*, el costo del activo es su valor razonable en la fecha de adquisición. Además, para la medición inicial de dichos activos intangibles, la entidad considerará directamente los costos atribuibles que se especifican en la NICSP 31. A los fines de esta norma, el uso del valor razonable en el contexto de la medición inicial de un activo intangible adquirido en una transacción sin intercambio no constituye una revaluación.
- 10.27 Si la entidad adquiere un activo intangible mediante el intercambio de activos (lo que constituye una transacción de intercambio), el costo del activo intangible adquirido se medirá al valor razonable a menos que el valor razonable tanto del activo recibido como

del activo entregado a cambio no se puedan medir con fiabilidad. Si el activo adquirido no se mide al valor razonable, su costo se medirá al importe en libros del activo entregado a cambio.

- 10.28 El costo de un activo intangible generado internamente es la suma de los desembolsos incurridos a partir de la fecha en que dicho activo cumple por primera vez los criterios de reconocimiento de la norma. Los desembolsos realizados sobre un activo intangible se reconocerán como gastos (es decir, no se capitalizarán), a menos que se dé alguna de las siguientes circunstancias:
- (a) Formen parte del costo de un activo intangible que cumpla los criterios de reconocimiento.
 - (b) La partida haya sido adquirida en una combinación de entidades y no pueda ser reconocida como un activo intangible por separado, en cuyo caso, formará parte del importe reconocido como fondo de comercio.
- 10.29 Está prohibido reexpresar como activo o como parte de un activo los costos contabilizados que hayan sido previamente reconocidos como gastos. Por ejemplo, si una entidad ha contabilizado como gasto los costos asociados al desarrollo de una base de datos y posteriormente decide que la base de datos cumple los criterios de reconocimiento de un activo intangible según la NICSP 31, no podrá reconocer, como parte del costo de la base de datos, aquellos costos que hayan sido contabilizados como gastos anteriormente.
- 10.30 La NIIF 3 ofrece orientación sobre el costo de los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios. El costo de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios es su valor razonable en la fecha de adquisición. Si un activo adquirido en una combinación de entidades es separable o surge de derechos contractuales o de otro tipo, se considera que existe información suficiente para medir con fiabilidad su valor razonable.

Medición posterior

- 10.31 Luego del reconocimiento inicial, la entidad debe elegir, como política contable, entre el modelo del costo y el modelo de revaluación.
- 10.32 Según el modelo del costo, la medición posterior de un activo intangible se realiza al costo menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor. Los activos intangibles con una vida útil finita se amortizan, mientras que los activos intangibles con una vida útil indefinida no se amortizan. La NICSP 31 incluye la presunción refutable de que el valor residual de un activo intangible con una vida útil finita es cero. Si el valor residual es cero, el costo total del activo se distribuye a lo largo de toda su vida útil. Si se espera que el activo tenga un valor residual, el importe depreciable se distribuirá a lo largo de la vida útil del activo.
- 10.33 El uso del modelo de revaluación está sujeto a los siguientes requerimientos: (i) que el valor razonable del activo se pueda determinar teniendo como referencia un mercado activo, y (ii) que el resto de los activos dentro de la clase en cuestión también se contabilicen utilizando el modelo de revaluación (a menos que no exista un mercado

activo para estos). Un mercado activo es un mercado en el que se dan todas las siguientes condiciones:

- (a) Los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos.
- (b) Normalmente, se pueden encontrar en todo momento compradores y vendedores.
- (c) Los precios están disponibles para el público.

- 10.34 Según el modelo de revaluación, la medición posterior de un activo intangible se realiza al valor razonable del activo en la fecha de su revaluación, menos la amortización acumulada posterior y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que haya sufrido. Las revaluaciones deben realizarse con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros del activo, al final de cada periodo contable, no difiera significativamente de su valor razonable. A diferencia de la NICSP 17, la NICSP 31 exige que los activos intangibles revaluados se contabilicen por activo individual, y no por clase de activo.
- 10.35 Cuando se incrementa el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicho aumento se reconocerá en una “cuenta de reservas por revaluación” dentro del activo neto o patrimonio. No obstante, el incremento se reconocerá en superávit o déficit en la medida en que exprese la reversión de una disminución por revaluación del mismo activo, que haya sido reconocida previamente en superávit o déficit. Cuando se reduzca el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicha disminución se reconocerá en superávit o déficit. No obstante, la disminución se reconocerá en los activos netos o patrimonio en la medida en que exista un saldo acreedor en la reserva por revaluación correspondiente a ese activo.
- 10.36 La entidad debe determinar si la vida útil de un activo intangible es finita o indefinida, y si se espera que el activo tenga valor residual. La NICSP 31 supone que el valor residual de un activo intangible con una vida útil finita es cero, a menos que se cumplan determinadas condiciones. Si la vida útil se considera finita, la entidad deberá determinar la duración o el número de unidades productivas u otras similares que constituyan su vida útil. La entidad considerará que un activo intangible tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible al periodo a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de efectivo para la entidad. La vida útil de un activo intangible que surja de derechos contractuales o de otro tipo no excederá el periodo de los citados derechos, pero podrá ser inferior, dependiendo del periodo a lo largo del cual la entidad espera utilizar el activo. Si los derechos contractuales o de otro tipo se han fijado durante un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil del activo intangible incluirá el periodo de renovación solo si existe evidencia que justifique la renovación por parte de la entidad sin un costo significativo.
- 10.37 El importe depreciable de un activo intangible con una vida útil finita se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil. La amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. La amortización cesará en la fecha más temprana entre aquella en que el activo se clasifique como mantenido para la venta y la fecha en que sea dado de baja en cuentas. El

método de amortización utilizado reflejará el patrón de consumo esperado, por parte de la entidad, de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, se adoptará el método lineal de amortización. El cargo por amortización de cada periodo se reconocerá en superávit o déficit, a menos que esta u otra norma permita o exija que dicho importe se incluya en el importe en libros de otro activo.

- 10.38 El periodo de amortización, el método de amortización y el valor residual, si lo hubiere, correspondientes a un activo intangible con una vida útil finita se revisarán, como mínimo, al final de cada fecha de los estados financieros. Si la vida útil esperada del activo difiere de las estimaciones anteriores, se cambiará el periodo de amortización para reflejar esta variación. Si se ha experimentado un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros derivados del activo, el método de amortización se modificará para reflejar estos cambios. Estas modificaciones se tratarán como cambios en las estimaciones contables, según lo establecido en la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.
- 10.39 Los activos intangibles con una vida útil indefinida no se amortizarán. De acuerdo con las normas contables sobre deterioro del valor de los activos, la entidad deberá comprobar si un activo intangible con una vida útil indefinida ha experimentado una pérdida por deterioro del valor, una vez al año y en cualquier momento en el que exista un indicio de que el valor del activo puede haberse deteriorado. Para obtener orientación sobre la comprobación del deterioro del valor de los activos, véase el capítulo 12.
- 10.40 Asimismo, la vida útil de un activo intangible que no está siendo amortizado se revisará cada periodo para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo. Si no existen tales circunstancias, el cambio en la vida útil de indefinida a finita se contabilizará como un cambio en una estimación contable.

Pasos requeridos para contabilizar los activos intangibles sobre base de acumulación (o devengo)

Principales pasos requeridos

- 10.41 A continuación, se enumeran los principales pasos que se requieren para contabilizar los activos intangibles de base de acumulación (o devengo) de acuerdo con las NICSP:
- (a) Desarrollar políticas contables.
 - (b) Identificar todos los activos intangibles posibles.
 - (c) Aplicar los principios de reconocimiento de las políticas contables a los posibles activos intangibles para determinar cuáles deben reconocerse. Si la entidad ya ha reconocido algunos activos intangibles anteriormente, también tendrá que determinar si alguno de dichos activos debe ser dado de baja en cuentas de conformidad con las nuevas políticas contables.
 - (d) Medir los activos intangibles que se reconocerán en los estados financieros.
 - (e) Identificar la vida útil y el valor residual de los activos.

- (f) Reunir los datos necesarios para revelar de forma correcta la información exigida en los estados financieros.
- (g) Evaluar la importancia de los activos intangibles que no se reconocerán en los estados financieros y si resulta apropiado o no revelar información sobre dichos activos.
- (h) Verificar la existencia de sistemas adecuados que permitan registrar las transacciones en curso, facilitar la revisión regular de intangibles para determinar el posible deterioro del valor y contabilizar las pérdidas relacionadas (si las hubiere), y registrar la información que se exige revelar en los estados financieros.
- (i) Revisar con regularidad los activos intangibles reconocidos para determinar el deterioro del valor.

Desarrollo de políticas contables

10.42 Las políticas contables que se desarrollen tendrán que contemplar lo siguiente:

- (a) Reconocimiento inicial de los desembolsos sobre activos intangibles.
- (b) Reconocimiento de desembolsos posteriores.
- (c) Medición inicial (incluidos los activos intangibles adquiridos sin contraprestación a cambio o por una contraprestación insignificante).
- (d) Medición posterior al reconocimiento inicial.
- (e) Amortización.
- (f) Deterioro del valor.
- (g) Venta o disposición.

10.43 El apéndice A de este capítulo contiene políticas contables ilustrativas.

Identificación de activos intangibles

10.44 La entidad tendrá que confeccionar una lista de todos los activos intangibles posibles y aplicar la definición y los criterios de reconocimiento para tales activos a cada elemento de la lista. Entre los activos intangibles posibles, se incluyen los derechos adquiridos o los acuerdos de un Gobierno con otras partes. Los estados financieros de otras entidades que reconocen actualmente activos intangibles pueden ser de utilidad para fines comparativos, pero habrá que comprobar que dichas entidades hayan aplicado políticas contables similares y que los activos intangibles reconocidos por ellas estén dentro del alcance de la NICSP 31. Por ejemplo, el alcance de esta norma excluye los derechos y atribuciones otorgados por la ley, la constitución u otros instrumentos equivalentes.

10.45 Las entidades podrían gozar de derechos otorgados por el dueño de una propiedad para el uso de terrenos con determinados fines (por ejemplo, para construir activos en una propiedad específica o el derecho de acceso a la propiedad). En el sector público, este tipo de derecho, a menudo denominado servidumbre, generalmente se adquiere en relación con elementos de infraestructura como caminos y redes de circulación de agua. Las entidades tendrán que determinar si tales derechos cumplen la definición y los

criterios de reconocimiento de la NICSP 31. Las cuestiones relativas a la contabilización de estos derechos han sido tratadas por el Consejo de Normas de Contabilidad de Sudáfrica (ASB, 2009).

- 10.46 Una vez que se haya creado la lista de posibles activos intangibles, la entidad tendrá que aplicar la definición y los criterios de reconocimiento para activos intangibles a todos los elementos de la lista. Esta etapa del proceso deberá documentarse con minuciosidad para que la información recopilada y las conclusiones a las que se arribe se puedan utilizar para respaldar los balances informados durante una auditoría externa.

Medición de los activos intangibles reconocidos

- 10.47 La NICSP 31 permite reconocer un activo intangible solo si el costo del activo se puede medir con fiabilidad. Por consiguiente, la entidad tendrá que revisar la adecuación de sus sistemas y registros para determinar si se puede cumplir este requerimiento.
- 10.48 La disponibilidad de información confiable sobre costos relacionados con activos intangibles durante la transición a la base de acumulación (o devengo) dependerá del tipo de registro contable que se haya llevado previamente. En el capítulo 6, se han analizado las opciones de medición para el caso de activos que se reconocen por primera vez. Estas opciones comprenden la recreación de los datos de costo y el uso de valores razonables a la fecha del reconocimiento inicial.
- 10.49 Las disposiciones transitorias de la NICSP 31 limitan el esfuerzo que demanda a las entidades la adopción de esta norma. Solo las entidades que hayan reconocido activos intangibles con anterioridad deberán aplicar la norma de forma retrospectiva.

Revisión de activos intangibles para determinar el posible deterioro del valor

- 10.50 Las entidades deben comprobar el deterioro del valor de los activos intangibles con regularidad o revisar periódicamente los activos intangibles reconocidos para determinar si debe realizarse dicha comprobación. Para ello, en el mismo momento en que la entidad determina los activos intangibles que se reconocerán, debe establecer las políticas contables para el deterioro del valor, los métodos usados para recopilar los datos necesarios, la responsabilidad para llevar a cabo la revisión de deterioro del valor y los sistemas necesarios para tal fin.
- 10.51 Según la NICSP 21 y la NICSP 26, los activos intangibles que se miden según importes revaluados no están sujetos a los requerimientos de deterioro del valor relacionados con los activos intangibles. Estas dos normas excluyen de su alcance y de forma específica a los activos intangibles que se miden a importes revaluados. Esto se debe a que el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público considera que tales activos se revaluarán con la regularidad suficiente como para permitir que la valuación refleje el deterioro de su valor y que el importe al que se contabilicen no difiera significativamente de su valor razonable a la fecha de los estados financieros.

Información que se exige revelar en relación con los activos intangibles

- 10.52 Para cada clase de activo intangible, la información que se exige revelar incluye lo siguiente:

- (a) Datos sobre la naturaleza y la vida útil de los activos intangibles.
- (b) En activos intangibles cuya vida útil se considera indefinida, datos sobre el activo en cuestión, las razones que justifican el hecho de considerar indefinida su vida útil y los factores que se tuvieron en cuenta para tal determinación.
- (c) Tasas de amortización y métodos empleados.
- (d) Conciliación detallada del importe en libros al inicio y al final del periodo contable, así como del importe en libros bruto y de la amortización acumulada más las pérdidas por deterioro del valor al inicio y al final del periodo contable.
- (e) Datos sobre los activos intangibles adquiridos en transacciones sin contraprestación, con sus valores razonables e importes en libros.
- (f) Datos de revaluación de los activos intangibles.

10.53 En las referencias bibliográficas de este capítulo, se incluyen datos de documentos y listas de control para la información a revelar, que resumen las exigencias informativas de las NICSP.

Información a revelar sobre activos intangibles no reconocidos

10.54 Al igual que la NICSP 31, muchas normas de contabilidad limitan los tipos de activos intangibles que se pueden reconocer y las circunstancias de su reconocimiento. Esto puede dar lugar a situaciones donde las entidades tienen activos intangibles significativos que no son reconocidos en los estados financieros. La NICSP 31 no exige revelar información adicional de los activos intangibles que no han sido reconocidos en los estados financieros, pero dicha información ofrecería un panorama más completo sobre la naturaleza de los recursos que se encuentran bajo el control de la entidad.

Disposiciones transitorias

10.55 Las disposiciones transitorias de la NICSP 31 distinguen a las entidades que han reconocido activos intangibles con anterioridad de las que no lo han hecho.

10.56 De conformidad con la NICSP 3, las entidades que hayan reconocido activos intangibles con anterioridad deberán aplicar la norma de forma retrospectiva.

10.57 Las entidades que no hayan reconocido activos intangibles con anterioridad y que usen la base contable de acumulación (o devengo) tendrán que aplicar la norma de forma prospectiva, pero también tienen permitido su aplicación retrospectiva.

Relevancia para la base contable de efectivo

10.58 Las cuestiones identificadas en este capítulo son relevantes para las entidades que tienen por objeto revelar información adicional acerca de la naturaleza y cuantía de los activos intangibles, como se recomienda en la NICSP de base de efectivo. Si bien una entidad puede revelar información adicional en los estados financieros o como información complementaria, estos importes no se pueden incluir en el estado de cobros y pagos.

Referencias

Consejo de Normas de Contabilidad, *Frequently Asked Questions, Initial adoption of the Standards of GRAP by entities for the 2009/10 reporting period*. Página web de preguntas frecuentes sobre la adopción inicial de normas sobre prácticas de contabilidad generalmente reconocidas (GRAP) por parte de las entidades para el periodo contable 2009-10, 2009.

http://www.asb.co.za/download/Frequently_Asked_Questions_for_Entities_200910_Updated_290410_1277812719.PDF

Consejo de distrito de Te Motu de Audit New Zealand: *Model Financial Statements 2007-08, version 2*. Publicación de estados financieros modelo para el Consejo del Distrito de Te Motu, periodo 2007-08, junio 2008.

<http://www.auditnz.govt.nz>

Deloitte.

<http://www.iasplus.com>

Guía de bolsillo de NIIF, 2010.

Resumen de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), edición 2010, febrero de 2010.

Ernst & Young, International GAAP 2010, *Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards*. 1053). Publicación sobre las prácticas de contabilidad generalmente aceptadas según las Normas Internacionales de Información Financiera, 2010, capítulo 15 (pp. 1053 y sig.).

Ernst & Young, *International Public Sector Accounting Standards Disclosure Checklist*. Lista de comprobación de la información a revelar de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, septiembre de 2010.

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_DisclosureChecklist/\\$FILE/IPSAS_DisclosureChecklist.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_DisclosureChecklist/$FILE/IPSAS_DisclosureChecklist.pdf)

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB/IASB).

<http://www.ifrs.org>

NIC 38, *Activos Intangibles*, marzo de 2004.

NIIF 3, *Combinaciones de Negocios*, enero de 2008.

SIC 32, *Activos Intangible, Costos de Sitios Web*, marzo de 2002.

Resúmenes técnicos, NIC 38, *Activos Intangibles*, enero de 2009.

Federación Internacional de Contadores (IFAC).

<http://www.ifac.org>

NICSP 31, *Activos Intangibles*, enero de 2010.

Borrador en fase de consulta 43, *Acuerdos de concesión de servicios: Otorgante*, febrero de 2010.

NICSP de base de efectivo, *Información Financiera sobre la Base Contable de Efectivo*, actualizada en 2006 y 2007.

Fondo Monetario Internacional (FMI), *Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas* (MEFP), 2001.

<http://www.imf.org>

PricewaterhouseCoopers, *Illustrative IFRS corporate consolidated financial statements for 2009 year ends*. Publicación de estados financieros consolidados ilustrativos de empresas según las NIIF para el cierre del ejercicio 2009.

<http://www.pwc.com>

Oficina Nacional de Auditoría (ONA) del Reino Unido.

<http://www.nao.org.uk>

IPSAS—Preparing for Audit. Guía de preparación para auditorías según las NICSP, 2007.
IPSAS Compliance Guide. Guía para el cumplimiento de las NICSP, diciembre de 2007.

Políticas contables

Este apéndice ilustra un ejemplo de las políticas contables aplicables a los activos intangibles que podrían ser desarrolladas por una entidad central para su aplicación interna por parte de todas las entidades que forman parte del Gobierno en su conjunto como entidad que informa. Esta política ilustrativa se basa, en su mayor parte, en la NICSP 31, y exige que los activos intangibles se midan inicialmente al costo, con revaluaciones posteriores a valor razonable cuando se disponga de tales valores.

(a) Programas informáticos

Los costos relacionados con el mantenimiento de programas informáticos se reconocerán como gastos en el momento en que sean incurridos. Los costos de capacitación del personal se reconocerán como gastos en el momento en que sean incurridos.

Los costos de desarrollo que sean directamente atribuibles al diseño y a la prueba de programas informáticos únicos e identificables controlados por el grupo se reconocerán como activos intangibles cuando se cumplan los criterios siguientes:

- (a) Técnicamente, es posible completar la producción del programa informático de modo que esté disponible para su uso.
- (b) La gerencia tiene la intención de completar la producción del programa informático, y de utilizarlo o venderlo.
- (c) Existe la capacidad para usar o vender el programa informático.
- (d) Se puede demostrar la forma en que el programa informático generará probables beneficios económicos futuros o un potencial de servicio.
- (e) Existe disponibilidad de recursos técnicos, financieros o de otro tipo adecuados para completar el desarrollo y para utilizar o vender el programa informático.
- (f) Los desembolsos atribuibles al programa informático durante su desarrollo se pueden medir con fiabilidad.

Los costos directamente atribuibles que se capitalizan como parte del programa informático comprenden los costos de personal para el desarrollo del programa y la parte correspondiente de los costos indirectos que sean relevantes.

Los demás desembolsos por desarrollo que no cumplan estos criterios se reconocerán como gastos en el momento en que sean incurridos. Los costos de desarrollo que hayan sido previamente reconocidos como gastos no se reconocerán como un activo en periodos posteriores.

Los costos de desarrollo de programas informáticos reconocidos como activos se amortizarán a lo largo de la vida útil estimada de dichos programas, la que no excederá los tres años.

(b) Marcas comerciales y licencias

Las licencias y marcas comerciales adquiridas de forma separada se reconocerán al costo histórico. Las licencias y marcas comerciales adquiridas en una combinación de negocios se reconocerán al valor razonable en la fecha de adquisición. Las licencias y marcas comerciales tendrán una vida útil finita y se contabilizarán al costo menos la amortización acumulada. La amortización se calculará utilizando el método lineal para distribuir el costo de las licencias y marcas comerciales a lo largo de su vida útil estimada de entre 15 y 20 años.

Las licencias de programas informáticos adquiridos se capitalizarán sobre la base de los costos incurridos para adquirir y poner en servicio los programas específicos. Estos costos se amortizarán a lo largo de la vida útil estimada de entre 3 y 5 años.

(c) Fondo de comercio

Para consultar las políticas contables ilustrativas para el fondo de comercio que surge de una combinación de entidades, véase el capítulo 22.

(d) Activos intangibles adquiridos en una combinación de entidades

Para consultar las políticas contables ilustrativas para los activos intangibles que surgen de una combinación de entidades, véase el capítulo 22.

(e) Deterioro del valor

Para consultar las políticas contables ilustrativas para el deterioro del valor de activos intangibles, véase el capítulo 12.

(f) Disposiciones

Las pérdidas y ganancias por disposiciones se determinarán comparando el producto de la disposición con el importe en libros del activo. Las pérdidas y ganancias por disposiciones se informarán en el estado del rendimiento financiero.

Cuando se vendan activos revaluados, los importes incluidos en las reservas por revaluación correspondientes a dichos activos se transferirán a superávits acumulados.

Capítulo 11: Productos agrícolas y activos biológicos

Agricultura

- La NICSP 27, *Agricultura* se aplica a los activos biológicos y productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección cuando se relacionan con la actividad agrícola. El requerimiento de dedicarse a la actividad agrícola es un aspecto fundamental del alcance de esta norma.
- La NICSP 27 no se aplica a las tierras o a los activos intangibles relacionados con la actividad agrícola, ni a los activos biológicos mantenidos para la prestación o el suministro de servicios.
- En la mayoría de los casos, la medición inicial y posterior de los activos biológicos se realiza al valor razonable menos los costos de venta.
- La medición inicial de los productos agrícolas se realiza al valor razonable menos los costos de venta en el punto de su cosecha o recolección. La medición posterior de estos productos generalmente se realiza de acuerdo con la NICSP 12, *Inventarios*.
- Los cambios en el valor razonable de los activos biológicos durante un periodo se informan en superávit o déficit.
- En la adopción inicial de la NICSP 27, la entidad tendrá que identificar los activos que se encuentran dentro del alcance de esta norma, para luego desarrollar y aplicar las políticas y procedimientos correspondientes.

Introducción

- 11.1 La actividad agrícola puede ser importante para el sector público en ciertas partes del mundo, entre las que se incluyen muchos de los países en desarrollo. Entre los ejemplos de actividades agrícolas, se incluye la ganadería, la lechería, la silvicultura, las plantaciones de té y caucho, la viticultura, la piscicultura y el cultivo de granos y cereales.
- 11.2 La NICSP 27 fue publicada en diciembre de 2009. Está basada en la NIC 41 e introduce algunos cambios en los requerimientos de esta norma para tratar cuestiones específicas del sector público. Por ejemplo, la NICSP 27 aborda los activos biológicos (como el ganado) mantenidos para su transferencia o distribución sin contraprestación a cambio o por una contraprestación insignificante a otros organismos del sector público o a organizaciones sin fines de lucro. También incluye exigencias informativas destinadas a lograr congruencia con la contabilidad sobre base estadística que rige el *Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas* (MEFP 2001).
- 11.3 No todos los activos biológicos o productos agrícolas se encuentran dentro del alcance de la NICSP 27. La definición de actividad agrícola, que se analiza en detalle más abajo, se centra en la gestión de los activos biológicos para diferentes propósitos. El enfoque en la gestión implica que la cosecha o recolección de activos biológicos procedentes de recursos no gestionados, tales como la pesca en el océano, y las actividades agrícolas que se derivan de otras actividades, como el incremento natural de animales en los zoológicos, no se encuentran dentro del alcance de la norma.

- 11.4 El énfasis en la medición a valor razonable de la NICSP 27 puede representar un desafío para las entidades que han medido anteriormente sus activos biológicos y productos agrícolas al costo.
- 11.5 La actividad agrícola se define como la gestión, por parte de una entidad, de las transformaciones biológicas realizadas con los activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos diferentes. La transformación biológica comprende los procesos de crecimiento, transformación genética, producción y procreación. Producto agrícola hace referencia al producto cosechado o recolectado de los activos biológicos, tales como lana, leche, carne, frutas o cereales. La NICSP 27 se aplica solo a los productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección.
- 11.6 Dado que muchos de los requerimientos de la NICSP 27 son idénticos a los de la NIC 41, las guías sobre esta última pueden resultar útiles para las entidades del sector público.

Resumen de la NICSP 27

Alcance

- 11.7 La NICSP 27 se aplica a los activos biológicos y productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección cuando se relacionan con la actividad agrícola. La norma no contempla el procesamiento de los productos agrícolas luego de su cosecha o recolección (para tales inventarios, se debe aplicar la NICSP 12). La referencia a la actividad agrícola en el alcance de la Norma significa que la definición de dicha actividad es fundamental al momento de determinar los activos que se encuentran dentro del alcance. En PricewaterhouseCoopers (2009), se pueden hallar ejemplos de actividades que no cumplen la definición de actividad agrícola.
- 11.8 La norma no se aplica a las tierras relacionadas con la actividad agrícola (véase la NICSP 17 o, si es una propiedad de inversión, la NICSP 16), a los activos intangibles relacionados con la actividad agrícola (véase la NICSP 31) ni a los activos biológicos mantenidos para la prestación o el suministro de servicios.
- 11.9 La exclusión de los activos biológicos mantenidos para la prestación o el suministro de servicios tiene como fin poner en claro ante las entidades del sector público que dichos activos no son tratados en la NICSP 27. Al desarrollar esta Norma, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público reconoció que algunas veces el sector público mantiene activos biológicos para la prestación o el suministro de servicios. Son ejemplos de tales activos los caballos y los perros utilizados para el mantenimiento del orden público. El Consejo concluyó que estos activos biológicos no se mantienen para el uso en actividades agrícolas, porque no son gestionados de manera habitual con el propósito de medir y supervisar los cambios en la calidad o cantidad generados por la transformación biológica o la cosecha o recolección.

Definiciones

- 11.10 La NICSP 27 presenta una serie de definiciones que comprenden los siguientes términos clave:

La *actividad agrícola* es la gestión, por parte de una entidad, de la transformación biológica y la cosecha o recolección de activos biológicos para alguno de los siguientes fines:

- La venta.
- La distribución sin contraprestación a cambio, o por una contraprestación insignificante.
- La conversión en productos agrícolas o en activos biológicos diferentes para su venta o distribución sin contraprestación a cambio o por una contraprestación insignificante.

El *producto agrícola* es el producto ya cosechado o recolectado, procedente de los activos biológicos de la entidad.

Un *activo biológico* es un animal vivo o una planta.

La *transformación biológica* comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos.

Los *costos de venta* son los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo, sin incluir los costos financieros y los impuestos a las ganancias. La disposición se puede dar a través de la venta o de la distribución sin contraprestación a cambio o por una contraprestación insignificante.

La *cosecha* o *recolección* es la separación del producto del activo biológico del que procede, o el cese de los procesos vitales de un activo biológico.

- 11.11 Al analizar las características comunes de la actividad agrícola, la NICSP 27 destaca que lo que distingue a esta actividad de otras actividades es la gestión de la transformación biológica. La gestión facilita las transformaciones biológicas promoviendo, o al menos estabilizando, las condiciones necesarias para que el proceso tenga lugar.
- 11.12 Durante el desarrollo de la NICSP 27, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público decidió que la definición de actividad agrícola debía abarcar los activos biológicos mantenidos para su distribución sin contraprestación a cambio o por una contraprestación insignificante. Esto puede suceder, por ejemplo, cuando una entidad del sector público cría ganado que luego distribuye sin contraprestación, o cuando transfiere la propiedad de otros activos tales como plantaciones o granjas sin contraprestación a cambio.

Reconocimiento y medición

- 11.13 La NICSP 27 exige que la entidad reconozca un activo biológico o un producto agrícola solo cuando se cumplen las siguientes condiciones:
- (a) La entidad controla el activo como resultado de hechos pasados.
 - (b) Es probable que la entidad obtenga beneficios económicos futuros o un potencial de servicio del activo.
 - (c) El costo o el valor razonable del activo se puede medir con fiabilidad.

- 11.14 En los hechos, estos requerimientos son idénticos a los requerimientos de reconocimiento de la propiedad, planta y equipo según la NICSP 17. Si bien la NICSP 27 establece de forma explícita que la entidad debe controlar el activo como resultado de hechos pasados, este es uno de los componentes de la definición de activo.
- 11.15 La NICSP 27 establece los requerimientos para la medición inicial y posterior de los activos biológicos y productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección. Dichos requerimientos se presentan de forma resumida en el siguiente cuadro. Por lo general, el precio de mercado cotizado en un mercado activo representa la mejor medición del valor razonable de un activo biológico o producto agrícola. Si no existiera un mercado activo, la NICSP 27 ofrece orientación para elegir otra base de medición.
- 11.16 Los requerimientos para los activos biológicos se aplican a los activos adquiridos en transacciones con y sin contraprestación.

	Activos biológicos	Productos agrícolas
Medición inicial	Valor razonable menos costos de venta. Si el valor razonable no se puede medir con fiabilidad, el costo.	Valor razonable menos costos de venta, en el punto de cosecha.
Medición posterior	Valor razonable menos costos de venta. Si se utilizó el costo en el reconocimiento inicial, y el valor razonable aún no se puede medir con fiabilidad, medir al costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.	Por lo general, se contabilizan como inventarios. Véase la NICSP 12.

- 11.17 En algunos casos, puede surgir una pérdida en el reconocimiento inicial, dado que es preciso deducir los costos de venta del valor razonable.
- 11.18 El cuadro a continuación resume los requerimientos de la NICSP 27 para determinar el valor razonable de los activos biológicos y los productos agrícolas.

Escenario	Determinación del valor razonable
Existe un mercado activo	Si hay un solo mercado, usar el precio de mercado cotizado. Si hay más de un mercado, usar el precio de mercado cotizado más relevante (es decir, el precio del mercado que se espera utilizar).
No existe ningún mercado activo	Utilizar uno o más de los siguientes: (a) El precio de transacción de mercado más actual. (b) El precio de mercado para activos similares. (c) Un valor de referencia del sector.
No hay precios definidos por el mercado	Utilizar el valor presente de los flujos netos de efectivo esperados de los activos, descontados a una tasa corriente definida por el mercado.
El costo se aproxima al valor razonable	Costo.

11.19 El párrafo 19 de la NICSP 27 permite agrupar los activos biológicos o productos agrícolas para determinar el valor razonable. La agrupación debe realizarse en función de los atributos significativos de los activos biológicos y de otros productos agrícolas tales como: edad, tipo de consumo, capacidad de reproducción o calidad. Los atributos seleccionados deben reflejar los usados en el mercado como base para la fijación de precios.

Ganancias y pérdidas

11.20 La NICSP 27 exige que las ganancias y pérdidas por activos biológicos se reconozcan como ingresos ordinarios. Por consiguiente, dichas ganancias quedan fuera del alcance de la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*.

Información a revelar

11.21 La NICSP 27 exige revelar un contenido amplio de información, que incluye lo siguiente:

- (a) El impacto, en el estado del rendimiento financiero, que tiene el reconocimiento inicial de activos biológicos y productos agrícolas, y los cambios en los valores informados de los activos biológicos. Se recomienda revelar por separado los cambios en los valores razonables que se derivan de cambios físicos y de cambios en los precios.
- (b) Una descripción de los activos biológicos, diferenciándolos entre los siguientes:
 - (i) Activos biológicos consumibles y portadores. Este requerimiento se introdujo con el deseo de lograr congruencia con el *Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2001* (MEFP 2001).
 - (ii) Activos biológicos mantenidos para la venta y aquellos mantenidos para su distribución sin contraprestación a cambio o por una contraprestación insignificante.
- (c) Una descripción de la naturaleza de las actividades de la entidad que involucran a cada grupo de activos biológicos, y de las estimaciones o mediciones no financieras de las cantidades físicas (si no se revelan en otro lado).
- (d) Los métodos y supuestos significativos aplicados para determinar el valor razonable de los activos biológicos y productos agrícolas.
- (e) El valor razonable menos los costos de venta de los productos agrícolas cosechados o recolectados durante el periodo, determinado en el punto de cosecha o recolección.
- (f) Datos sobre las distintas restricciones sobre los activos biológicos, los compromisos de compra de activos biológicos y las estrategias de gestión de los riesgos financieros.
- (g) Una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el inicio y el final del periodo actual. Esta conciliación debe revelar por separado los incrementos originados por activos biológicos adquiridos en transacciones sin contraprestación, y las disminuciones derivadas de activos biológicos mantenidos para la distribución sin contraprestación a cambio o por una contraprestación insignificante.

- 11.22 En el caso de activos biológicos cuyo valor razonable no se puede medir con fiabilidad, se requiere revelar información adicional. En las referencias bibliográficas de este capítulo, se incluyen datos de documentos y listas de control para la información a revelar, que resumen las exigencias informativas de las NICSP.
- 11.23 La aplicación de la NICSP 27 exige revelar, en el estado del rendimiento financiero, el reconocimiento de pérdidas y ganancias surgidas en la medición a valor razonable. Si bien esta información resulta útil para la rendición de cuentas durante el proceso de transformación biológica, también puede dar lugar a una mayor volatilidad en los déficits y superávits informados. Las entidades pueden optar por revelar información adicional para explicar el impacto de los cambios informados en el valor razonable.

Aspectos a tener en cuenta en la aplicación de la NICSP 27

Identificación inicial y verificación

- 11.24 La entidad tendrá que identificar todos los activos biológicos y los productos agrícolas relacionados. Para ello, tendrá que determinar si las actividades relacionadas cumplen la definición de actividad agrícola. Si la transformación o crecimiento de los activos biológicos se deriva de otro propósito o no es gestionada de forma activa por la entidad, es muy probable que las actividades no cumplan la definición de actividad agrícola. Los activos biológicos que con probabilidad no cumplen la definición de actividad agrícola de la NICSP 27 incluyen los árboles plantados en reservas públicas o a la vera de los ríos para evitar la erosión, y la reproducción natural de animales en los zoológicos. En tales casos, la entidad tendrá que determinar si los elementos cumplen la definición de propiedad, planta y equipo o la definición de inventario, o si deben contabilizarse como gastos.
- 11.25 Una vez que se identifican los activos biológicos y los productos agrícolas dentro del alcance de la NICSP 27, se tendrán que registrar formalmente para poder ser gestionados e informados. Pueden ser registrados en el registro de activos principal de la entidad o en un registro de activos separado.

Determinación del valor razonable

- 11.26 La entidad también tendrá que establecer cuál de los enfoques para determinar el valor razonable según la NICSP 27 es el adecuado para los diferentes activos. Si la entidad concluye que el valor razonable de ciertos activos biológicos no se puede medir con fiabilidad, deberá documentar las razones de dicha conclusión. La NICSP 27 establece que la presunción de que el valor razonable de un activo biológico se puede medir con fiabilidad podrá ser refutada solo en el momento del reconocimiento inicial, en el caso de los activos biológicos para los que no estén disponibles precios o valores definidos por el mercado, y para los cuales se haya determinado claramente que no son fiables otras estimaciones alternativas del valor razonable.
- 11.27 Si la entidad propone agrupar los activos a los fines de determinar el valor razonable, tendrá que decidir sobre el tipo de agrupación que refleja los atributos del mercado. En algunos casos, puede aceptarse la agrupación de activos biológicos por región. Esto puede tener

- lugar cuando los activos biológicos tienen características diferentes en las distintas regiones o cuando difiere su estructura de costos.
- 11.28 Si la entidad decide que para ciertos tipos de activos biológicos necesitará tasadores profesionales, deberá desarrollar políticas que garanticen este hecho.
- 11.29 Algunos activos biológicos se encuentran sujetos a la tierra. La tierra no se encuentra dentro del alcance de la NICSP 27, pero el Consejo de Normas Internacionales de Valuación (IVSC, 2007) ofrece orientación para la valuación de tierras agrícolas. En este caso, puede ser necesario valorar la tierra (y posiblemente toda la operación) con los activos biológicos incluidos, y luego deducir la valuación de la tierra (y otros activos, si corresponde) para obtener el valor de los activos biológicos.
- 11.30 En algunos casos, es posible que no exista un mercado activo para los activos biológicos en su actual estado y condición. Un buen ejemplo de ello son las plantaciones forestales. Si bien puede haber mercados para los productos extraídos de las plantaciones forestales, es posible que no haya mercados para la madera en pie, o que sean limitados en comparación con el volumen total de plantaciones sin talar. En estos casos, se utilizan métodos de flujo de efectivo descontado. Han sido permanentes las inquietudes planteadas con respecto a la valuación de plantaciones forestales, y algunos han cuestionado la existencia de diversidad en la práctica.
- 11.31 En febrero de 2010, el Consejo de Normas Internacionales de Valuación convocó a un grupo de expertos para determinar la existencia de diversidad en la práctica con respecto a la valuación de activos forestales de acuerdo con la NIC 41. Dicha revisión propuso, además, analizar en qué medida estas cuestiones también atañen a otros activos biológicos o agrícolas. Este proyecto podría dar lugar a una revisión de la Nota de orientación n.º 10, *Valuación de propiedades agrícolas* o a una guía por separado sobre la valuación de activos forestales.
- 11.32 También se han planteado inquietudes acerca del valor razonable de los peces jóvenes y de si es posible estimar este valor teniendo como referencia los mercados de peces adultos. Debido a la incertidumbre en torno a la valuación de peces jóvenes, la política de valuación y la composición de los peces jóvenes (por tipo y peso) pueden revelarse por separado.

Cumplimiento continuo

- 11.33 Luego de la aplicación inicial de la NICSP 27, la entidad tendrá que determinar el valor razonable de los activos biológicos y de los productos agrícolas en cada periodo contable.

Áreas de aproximación e incertidumbre

- 11.34 Entre las áreas que pueden requerir la aplicación de un juicio profesional significativo se cuentan las siguientes:
- (a) Determinación del valor razonable de activos biológicos para los cuales no existe un mercado activo.
 - (b) Determinación del valor razonable de activos portadores.

- (c) Supuestos necesarios para llevar a cabo un análisis de flujo de efectivo descontado cuando se aplica este método para determinar el valor razonable.
- 11.35 Con el fin de proporcionar información a los usuarios acerca de las áreas de incertidumbre, la NICSP 27 exige que se revelen los métodos y los supuestos significativos que se apliquen para determinar el valor razonable. Además de las exigencias informativas de la NICSP 27, el párrafo 140 de la NICSP 1, *Presentación de los Estados Financieros*, exige a las entidades revelar información sobre (a) los supuestos clave acerca del futuro y (b) otras causas clave de incertidumbre en la estimación en la fecha de los estados financieros, que tengan un riesgo significativo de ocasionar un ajuste de importancia relativa en el importe en libros de los activos y pasivos dentro del ejercicio contable siguiente.
- 11.36 La importancia de dicha información a revelar en el contexto de plantaciones del sector privado ha sido analizada por PricewaterhouseCoopers (2009). Esta firma llevó a cabo un estudio sobre la aplicación de los requerimientos de valor razonable de la NIC 41 a la madera en pie y otras prácticas de revelación relacionadas. En el estudio, se observó que, en los estados financieros, con frecuencia no se explicitan las razones por las cuales se elige el método de valuación razonable, lo cual indica la posibilidad de que los usuarios ignoren los juicios e incertidumbres relacionadas que son inherentes a la valuación de activos forestales. El informe concluyó que aún restan mejoras por realizar con respecto al nivel de transparencia de los supuestos clave en la valuación, sobre todo si se tiene en cuenta que la enorme mayoría de las valuaciones de madera en pie son específicas al lugar de las plantaciones.

Disposiciones transitorias

- 11.37 Las entidades que aplican la NICSP 27 por primera vez están exentas de los requerimientos usuales de aplicación retrospectiva de la NICSP 3. La NICSP 27 exige que el efecto del reconocimiento inicial de activos biológicos o productos agrícolas sea tratado como un ajuste en el saldo de apertura de déficits o superávits acumulados correspondiente al periodo en que la NICSP 27 se adopta por primera vez.

Relevancia para la base contable de efectivo

- 11.38 Las cuestiones identificadas en este capítulo son relevantes para las entidades que tienen por objeto revelar información adicional acerca de la naturaleza y cuantía de los activos biológicos, como se recomienda en la NICSP de base de efectivo. Si bien una entidad puede revelar información adicional en los estados financieros o como información complementaria, estos importes no se pueden incluir en el estado de cobros y pagos.

Referencias

ACT Accounting Policy—*Accounting for Major Bushfire Recovery Projects*. Documento del Territorio de la Capital Australiana que expone la política contable para la rendición de cuentas en proyectos de recuperación de incendios forestales.

<http://www.treasury.act.gov.au>

Bhakir, M.I.T., *Applying IAS 41 in Malaysia*, Accountants Today. Artículo sobre la aplicación de la NIC 41 en Malasia, marzo de 2010.

<http://www.mia.org.my>

Deloitte, *IPSAS Summary*. Resumen de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), edición 2010, febrero de 2010.

<http://www.iasplus.com>

Ernst & Young, *International Public Sector Accounting Standards Disclosure Checklist*. Lista de comprobación de la información a revelar de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, septiembre de 2010.

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_DisclosureChecklist/\\$FILE/IPSAS_DisclosureChecklist.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_DisclosureChecklist/$FILE/IPSAS_DisclosureChecklist.pdf)

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), NIC 41, *Agricultura*, febrero de 2001.

<http://www.ifrs.org>

Federación Internacional de Contadores (IFAC), NICSP 27 *Agricultura*, diciembre de 2009.

<http://www.ifac.org>

Consejo de Normas Internacionales de Valuación, Nota de orientación para la valuación internacional n.º 10, *Valuación de propiedades agrícolas*, 2007.

<http://www.ivsc.org>

KPMG, *GRAP 101 (IAS 41) Agriculture*. Resumen de la GRAP 101 (NIC 41), *Agricultura*, 2008.

<http://www.asb.co.za>

PricewaterhouseCoopers.

<http://www.pwc.com>

A practical guide to accounting for agricultural assets. Documento que incluye una guía práctica para contabilizar activos agrícolas, noviembre de 2009.

Forest Industry: Application Review of IAS 41, Agriculture: The Fair Value of Standing Timber. Informe sobre la revisión de la aplicación de la NIC 41, *Agricultura*, a la industria forestal, 2009.

Oficina Nacional de Auditoría (ONA) del Reino Unido, *Guía de cumplimiento de NICSP*, diciembre de 2007.

<http://www.nao.org.uk>

Políticas contables

Este apéndice ilustra las políticas contables para ciertos activos biológicos que podrían ser desarrolladas por una entidad central para su aplicación interna por parte de todas las entidades que forman parte del Gobierno en su conjunto como entidad que informa. Estas políticas no son exhaustivas.

Inventarios

La lana disponible se medirá al valor razonable menos los costos de venta estimados al momento de la esquila.

Para consultar políticas sobre otros tipos de inventarios, véase el capítulo 6.

Ganado

El ganado se medirá al valor razonable menos los costos de venta. El valor razonable del ganado se basará en los precios de mercado para las cabezas de ganado cuya edad, raza, sexo y mérito genético sean similares. Cuando no existan precios significativos definidos por el mercado para determinar el valor razonable de los otros activos biológicos del grupo, dicho valor se determinará sobre la base del valor presente neto de los flujos de efectivo esperados, descontado a las tasas corrientes antes de impuestos definidas por el mercado. Los cambios en el valor del ganado productivo existente y en la cantidad o la composición de dicho ganado se tratarán como partidas de ingresos ordinarios.

Leche

La leche se medirá inicialmente a su valor razonable menos los costos de venta al momento del ordeño. El valor razonable de la leche se determinará según los precios de mercado del área local.

Activos forestales

Los activos forestales se medirán sobre la base del valor razonable menos los costos de venta estimados. El valor razonable se determinará sobre la base del valor presente de los flujos de efectivo netos esperados, descontados a una tasa corriente antes de impuestos definida por el mercado. Los activos forestales serán revaluados una vez al año por un tasador independiente. Los movimientos de valuación se registrarán en el estado del rendimiento financiero. Los costos para mantener los activos forestales también se incluirán en el estado del rendimiento financiero.

Peces

La valuación de la biomasa se llevará a cabo en cada región de explotación. La biomasa estimada (en kg) se multiplicará por los precios estimados que recibirán las piscifactorías suponiendo que todos los peces se vendan a precios índice de mercado menos el costo del punto de venta al finalizar el periodo. Los precios índice de mercado son estadísticas de mercado publicadas sobre los precios alcanzados en ventas reales en los mercados clave en los que la entidad opera. Al valuar peces jóvenes, se utilizarán los precios índice para peces maduros con un ajuste ponderado para reflejar las diferencias con los peces adultos que se pueden pescar. Los cálculos se realizarán bajo el supuesto de que todos los peces en inventario puedan venderse sin afectar a los precios de mercado.

Capítulo 12: Deterioro del valor de los activos

Puntos clave

- El objetivo de revisar y comprobar el deterioro del valor de los activos es asegurar que el importe en libros de un activo declarado en el estado de situación financiera no exceda el importe recuperable del activo o el importe de servicio recuperable.
- La NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo*, y la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*, especifica los requerimientos para la identificación de los activos que puedan haberse deteriorado, la comprobación del deterioro del valor de los activos, y la contabilización de las pérdidas por deterioro del valor y la reversión de dichas pérdidas.
- En la adopción inicial de la NICSP 21 y la NICSP 26, una entidad debe identificar los activos que están sujetos a esas normas, y desarrollar políticas y procedimientos apropiados, y luego aplicarlos.
- La supervisión continua del deterioro del valor de los activos depende del tipo de activo. Algunos activos están sujetos a una revisión anual para detectar indicadores de deterioro del valor. Otros están sujetos a comprobaciones anuales del deterioro del valor.
- Otras NICSP, como la NICSP 31, también establecen requerimientos en relación con la frecuencia de las comprobaciones del deterioro del valor de activos específicos.

Introducción

- 12.1 Con la adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo), la información financiera incluirá un estado de situación financiera. Con el valor en libros de los activos declarados en el estado de situación financiera, es necesario centrar más la atención en el hecho de si los importes en libros declarados son recuperables o no.
- 12.2 Este capítulo trata acerca del proceso que es necesario seguir al revisar y comprobar el deterioro del valor de los activos. El objetivo de revisar y comprobar el deterioro del valor de los activos es asegurar que el importe en libros de un activo declarado en el estado de situación financiera no exceda el importe recuperable del activo o el importe de servicio recuperable.
- 12.3 La NICSP 21 y la NICSP 26 especifican los procedimientos que una entidad aplica para determinar si el valor de un activo se ha deteriorado y para asegurar que se reconozcan las pérdidas por deterioro del valor. La NICSP 21 y la NICSP 26 especifican también cuándo una entidad debe revertir las pérdidas por deterioro del valor y prescribir que se revele información.

Definiciones

- 12.4 La NICSP 21 y la NICSP 26 establecen una serie de definiciones, que incluyen los siguientes términos clave:

Un *deterioro del valor* es una pérdida de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio de un activo, arriba y por encima del reconocimiento sistemático de

la pérdida de los beneficios económicos futuros de un activo o del potencial de servicio a través de la depreciación o la amortización.

Los *activos generadores de efectivo* se definen como activos que se mantienen con el objetivo fundamental de generar un beneficio económico.

Una *unidad generadora de efectivo* se define como el grupo identificable de activos más pequeño con el objetivo fundamental de generar un beneficio económico que produzca entradas de efectivo provenientes del uso continuado que sean, en gran medida, independientes de las entradas de efectivo de otros activos o grupos de activos.

Los *activos no generadores de efectivo* se definen como activos diferentes de los generadores de efectivo.

El *importe en libros* de un activo se define como el importe por el cual un activo se reconoce en el estado de situación financiera, después de deducir la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas que se refieran a dicho activo.

La *depreciación (amortización)* es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.

Una *pérdida por deterioro del valor de un activo generador de efectivo* se define como la cantidad en que el importe en libros de un activo excede su importe recuperable.

El *importe recuperable* de un activo o de una unidad generadora de efectivo se define como el mayor valor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso.

El *valor razonable menos los costos de venta* es el importe que se puede obtener por la venta de un activo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos de disposición.

El *valor en uso de un activo generador de efectivo* se define como el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados que se espera se deriven del uso continuado de un activo y de su disposición al final de su vida útil.

Una *pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo* se define como la cantidad en que el importe en libros de un activo excede su importe recuperable de servicio.

El *importe recuperable de servicio* de un activo no generador de efectivo se define como el valor mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso.

El *valor en uso de un activo no generador de efectivo* se define como el valor presente del potencial de servicio restante del activo.

Resumen de la NICSP 21 y la NICSP 26

- 12.5 La NICSP 21 y la NICSP 26 consignan los requerimientos para la identificación de activos que puedan haber deteriorado su valor, las comprobaciones del deterioro del valor de los activos, y la contabilización de las pérdidas por deterioro del valor y de la reversión de dichas pérdidas.

- 12.6 Hay una serie de activos que están excluidos del alcance de la NICSP 21 y la NICSP 26. Entre los activos que no es necesario revisar o comprobar en relación con el deterioro del valor según la NICSP 21 o la NICSP 26 se cuentan los siguientes:
- (a) Propiedades, planta y equipo, y activos intangibles que se revalúan periódicamente de acuerdo con los modelos de revaluación de la NICSP 17 y la NICSP 31.
 - (b) Propiedades de inversión que se miden utilizando el modelo de valor razonable.
 - (c) Activos que surgen de los contratos de construcción (consulte la NICSP 11), inventarios que se encuentran dentro del alcance de la NICSP 12 y los activos financieros que se encuentran dentro del alcance de la NICSP 29.
- 12.7 A pesar de estas exclusiones, sigue existiendo una serie de activos que es necesario revisar para detectar posibles indicios del deterioro del valor o realizar comprobaciones del deterioro del valor según la NICSP 21 o la NICSP 26. Una parte de los requerimientos de deterioro del valor para algunos activos se trata en la NICSP referida a dichos activos y otra se aborda en las normas sobre el deterioro del valor. Por ejemplo, la NICSP 21 y la NICSP 26 contienen requerimientos específicos para realizar la comprobación del deterioro del valor de activos intangibles, y para reconocer y medir las pérdidas por deterioro del valor relacionadas con activos intangibles. Los requerimientos de la NICSP 21 y la NICSP 26 complementan los requerimientos de la NICSP 31. Los activos intangibles que se miden al costo están incluidos dentro del alcance de la NICSP 21 o la NICSP 26 por resultar adecuados, y deben comprobarse para detectar el deterioro del valor conforme a los requerimientos de tales normas.
- 12.8 A excepción de los activos intangibles con una vida útil indefinida o los activos intangibles que aún no están disponibles para su utilización, a las entidades se les exige evaluar, en cada fecha sobre la que se informa, si existe algún indicio de que un activo pueda haberse deteriorado (o si una pérdida por deterioro del valor pueda haberse revertido o reducido en un periodo contable anterior). Al evaluar si existe un indicio de deterioro del valor (o si un deterioro del valor anterior se ha revertido), a las entidades se les exige considerar, como mínimo, indicios tales como los siguientes:
- (a) Los cambios significativos en la demanda o la necesidad de servicios provistos por el activo.
 - (b) Los cambios significativos que ocurran o se espera que ocurran en el entorno tecnológico, legal o de políticas de gobierno donde opera la entidad.
 - (c) La evidencia de daño físico de un activo.
 - (d) Los cambios significativos en la medida o en la manera en que un activo se utilice o se espera que se utilice.
 - (e) Una decisión para cesar la construcción de un activo antes de que se encuentre íntegro o pueda utilizarse, o una decisión de reanudar la construcción de un activo que anteriormente había sido interrumpida.
 - (f) La evidencia a partir de informes internos que indican que el rendimiento de servicio de un activo es, o será, muy diferente del que se esperaba previamente.

- 12.9 Esta lista de indicios no es exhaustiva (puede haber otros indicios de deterioro del valor o indicadores que señalen que deben revertirse los deterioros del valor).
- 12.10 En el caso de que haya un indicio de que pueda haberse deteriorado el valor de un activo, o de que pueda haberse revertido o reducido una pérdida de deterioro del valor anterior, se les exige a las entidades que determinen el importe recuperable del activo. Se deben realizar anualmente comprobaciones del deterioro del valor de los activos intangibles con una vida útil indefinida o de los activos intangibles que aún no estén disponibles para su utilización. Como tal, su importe recuperable debe estimarse anualmente, independientemente de que haya o no indicios de deterioro del valor.
- 12.11 El importe recuperable de un activo generador de efectivo o el importe recuperable de servicio de un activo no generador de efectivo es el valor mayor entre el valor razonable menos los costos de venta de un activo y su valor en uso. Si no hubiese razón para creer que el valor en uso de un activo excede de forma significativa su valor razonable menos los costos de venta, se considerará a este último como su importe recuperable.
- 12.12 La estimación del valor en uso de un activo generador de efectivo implica la estimación de los flujos de efectivo futuros derivados del uso continuado del activo y de su disposición final, y la aplicación de una tasa de descuento adecuada para esos flujos de efectivo. La estimación del valor en uso de un activo no generador de efectivo implica la estimación del valor presente del potencial de servicio restante del activo. El valor presente del potencial de servicio restante del activo se determina mediante cualquiera de los siguientes métodos que se considere adecuado:
- (a) **Método del costo de reposición amortizado:** Según este enfoque, el valor presente del potencial de servicio restante de un activo se determina como el costo de reposición amortizado del activo.
 - (b) **Método del costo de rehabilitación:** El costo de rehabilitación es el costo de rehabilitar el potencial de servicio de un activo al nivel que tenía antes del deterioro de su valor. Según este enfoque, el valor presente del potencial de servicio restante del activo se determina restando el costo de rehabilitación estimado del activo del costo corriente de reemplazo del potencial de servicio restante del activo antes del deterioro del valor.
 - (c) **Método de unidades de servicio:** Según este enfoque, el valor presente del potencial de servicio restante del activo se determina reduciendo el costo corriente del potencial de servicio restante del activo antes del deterioro del valor para que coincida con el número reducido de unidades de servicio que se esperan del activo en el estado de deterioro de su valor.
- 12.13 En el caso de que un importe recuperable de un activo generador de efectivo o el importe recuperable de servicio de un activo no generador de efectivo sea menor que su importe en libros, el importe en libros del activo se reduce a su importe recuperable o a su importe recuperable de servicio. El importe de esa reducción se reconoce como una pérdida por deterioro del valor en el estado de rendimiento financiero.
- 12.14 En cuanto a los activos generadores de efectivo, en algunas ocasiones puede suceder que el importe recuperable de un activo individual no pueda determinarse para el activo por sí

solo. En estos casos, el importe recuperable puede determinarse únicamente para la unidad generadora de efectivo del activo del grupo más pequeño de activos (incluido el activo que se ha considerado para el deterioro del valor) que genera entradas de efectivo que son, en gran medida, independientes de los flujos de efectivo provenientes de otros activos o unidades generadoras de efectivo. Una pérdida por deterioro del valor se reconoce respecto de una unidad generadora de efectivo cuando su importe recuperable sea menor que su importe en libros. La pérdida por deterioro del valor se distribuye para reducir el importe en libros de los activos de la unidad, en forma proporcional.

- 12.15 Los activos no generadores de efectivo pueden aportar potencial de servicio a las unidades generadoras de efectivo. En tales casos, una proporción del importe en libros del activo no generador de efectivo se asigna al importe en libros de la unidad generadora de efectivo antes de la estimación del importe recuperable de la mencionada unidad.
- 12.16 Cuando el importe recuperable de un activo se haya incrementado desde el reconocimiento de la última pérdida por deterioro del valor y se cumplan ciertas condiciones, tendrá lugar una reversión de esta pérdida por deterioro del valor y el importe en libros del activo se incrementará hasta su importe recuperable. No obstante, el importe en libros no puede incrementarse por encima del importe en libros que habría sido determinado (neto de amortización o depreciación) si no se hubiera reconocido pérdida por deterioro del valor en periodos contables anteriores. El importe de la reversión es reconocido de inmediato en el estado de rendimiento financiero.
- 12.17 Tras el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor o la reversión de esta, las entidades también deben reconocer el periodo de depreciación o amortización y el método utilizado.
- 12.18 La redesignación de un activo de activo generador de efectivo a uno no generador de efectivo, o viceversa, se realiza únicamente cuando existe una evidencia clara de que esa redesignación es adecuada. En la fecha de los estados financieros posterior a la redesignación, las entidades revisan, como mínimo, los indicios enumerados correspondientes al activo después de la redesignación.
- 12.19 Se exigen revelaciones con respecto a los siguientes puntos:
- (a) Los criterios desarrollados por la entidad para diferenciar los activos generadores de efectivo de los que no lo son.
 - (b) Los detalles de los eventos o circunstancias que han llevado al reconocimiento o a la reversión de las pérdidas por deterioro del valor.
 - (c) Para cada clase de activos, los detalles de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas y las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en superávit o en déficit.
 - (d) En el caso de que una entidad presente información por segmentos conforme la NICSP 18, *Información Financiera por Segmentos*, los detalles relativos a las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas por segmento.
 - (e) Los detalles de las pérdidas por deterioro del valor de importancia relativa reconocidas o revertidas para activos generadores de efectivo o unidades

generadoras de efectivo, incluida la información detallada respecto de esos activos y unidades generadoras de efectivo.

- (f) La información detallada sobre las estimaciones utilizadas para medir los importes recuperables de las unidades generadoras de efectivo que contienen activos intangibles con vida útil indefinida, incluidos los supuestos, los métodos para determinar los importes recuperables y los análisis de sensibilidad de ciertas estimaciones.

12.20 En las referencias bibliográficas de este capítulo, se incluyen datos de documentos y listas de control para la información a revelar, que resumen las exigencias informativas de las NICSP.

Consideraciones para la implementación de la NICSP 21 y la NICSP 26

Implementación inicial

12.21 Algunas entidades pueden pasar de la contabilidad de efectivo a la contabilidad de acumulación (o devengo) en un solo paso. Otras pueden adoptar la contabilidad de acumulación (o devengo) en varias fases.

12.22 Si una entidad adopta la contabilidad de acumulación (o devengo) en un solo paso, puede suceder que los importes en libros según los cuales esta reconoce primero sus activos ya reflejen el hecho de que el valor del activo se ha deteriorado en el pasado. De ser así, tal vez la entidad no necesite revisar o comprobar inicialmente el deterioro del valor de sus activos. De todas formas, la entidad deberá estar preparada para la revisión o las comprobaciones continuas de los activos destinadas a la detección del deterioro del valor al final del periodo sobre el que se informa, tras la adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo) y para cada periodo contable posterior. Por consiguiente, la entidad deberá llevar a cabo lo siguiente:

- (a) Identificar las clases de activos dentro del alcance de la NICSP 21 o la NICSP 26.
- (b) Clasificar los activos dentro del alcance de la NICSP 21 o la NICSP 26 (los activos deben clasificarse como generadores de efectivo o no generadores de efectivo).
- (c) Determinar las unidades generadoras de efectivo a las que pertenecen los activos generadores de efectivo y, si es necesario, determinar cuáles son las unidades generadoras de efectivo a las cuales es necesario asignar los activos no generadores de efectivo.
- (d) Recopilar la información requerida para revelar la información exigida.
- (e) Registrar el proceso que se ha seguido para comenzar la implementación de la NICSP 21 y la NICSP 26, así como también el resultado del proceso implementado. Esta información se incluirá en los documentos de trabajo para los estados financieros de la entidad con el fin de que los auditores de la entidad puedan revisarlos.

12.23 Si una entidad adopta la NICSP 21 y la NICSP 26 por primera vez; o si una entidad adopta la contabilidad de acumulación (o devengo) en varias fases y ha reconocido activos en una fase, pero adoptará la NICSP 21 y la NICSP 26 en una fase posterior, la entidad deberá llevar a cabo lo siguiente:

- (a) Identificar las clases de activos dentro del alcance de la NICSP 21 o la NICSP 26.
- (b) Clasificar los activos dentro del alcance de la NICSP 21 o la NICSP 26 (los activos deben clasificarse como generadores de efectivo o no generadores de efectivo).
- (c) Determinar las unidades generadoras de efectivo a las que pertenecen los activos generadores de efectivo y, si es necesario, determinar cuáles son las unidades generadoras de efectivo a las cuales es necesario asignar los activos no generadores de efectivo.
- (d) Llevar a cabo una revisión inicial de los activos para detectar indicios de deterioro del valor.
- (e) Si se ha identificado algún indicio de deterioro del valor, llevar a cabo las comprobaciones iniciales del deterioro del valor, y considerar si es necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el método de depreciación (amortización) o el valor residual para el activo.
- (f) Llevar a cabo las comprobaciones del deterioro del valor de los activos intangibles que tengan una vida útil indefinida o los activos intangibles que aún no estén disponibles para su utilización.
- (g) Recopilar la información requerida para revelar la información exigida.
- (h) Registrar el proceso que se ha seguido para implementar la NICSP 21 y la NICSP 26, así como también el resultado de dicha implementación inicial como parte de los documentos de trabajo que respaldan la adopción inicial de la contabilidad de acumulación (o devengo) o que respaldan los estados financieros con el fin de que los auditores de la entidad puedan revisarlos.

Cumplimiento continuo

12.24 Luego de la implementación inicial de la NICSP 21 o la NICSP 26, la entidad necesita establecer un proceso para cumplir con los requerimientos de la NICSP 21 y la NICSP 26 a lo largo de la vida de los activos. Generalmente estos requerimientos son anuales, pero pueden exigirse con más frecuencia. Una entidad deberá llevar a cabo lo siguiente:

- (a) Revisar los activos para detectar indicios de deterioro del valor al menos una vez al año.
- (b) Si hay indicios de que el valor de los activos puede haberse deteriorado, realizar comprobaciones del deterioro del valor de los activos a través de la determinación de sus importes recuperables o los importes recuperables de servicio para definir si debe reconocerse o no una pérdida por deterioro del valor (o si debe revertirse o no una pérdida por deterioro del valor reconocida en un periodo contable anterior). Además, considerar si es necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el método de depreciación (amortización) o el valor residual para el activo.
- (c) Realizar comprobaciones al menos una vez al año para detectar el deterioro del valor de los activos intangibles que tengan una vida útil indefinida o de los activos intangibles que aún no estén disponibles para su utilización a través de la determinación de sus importes recuperables o sus importes recuperables de servicio.

- (d) Cuando una pérdida por deterioro del valor se reconozca o se revierta, reconsiderar si la depreciación del activo, o el método o el periodo de amortización continúan siendo adecuados.
- (e) Recopilar la información requerida para cumplir con las exigencias informativas.
- (f) Documentar la revisión de activos respecto de indicios de deterioro del valor, las comprobaciones de este llevadas a cabo y la información recopilada en respaldo de las exigencias informativas como parte de los documentos de trabajo que respaldan los estados financieros con el fin de que los auditores de la entidad puedan revisarlos.

Árbol de decisión

12.25 En el apéndice A de este capítulo se encuentra un árbol de decisión que resume el proceso que se debe seguir y las decisiones que se deben tomar para cumplir con la NICSP 21 y la NICSP 26.

Requerimientos de sistemas

12.26 Es posible que una entidad deba llevar a cabo lo siguiente:

- (a) Establecer un sistema de revisión continua para detectar posibles indicios de deterioro del valor. Según el tamaño y la estructura de la entidad que informa, esto podría exigir a los individuos que completen una lista de comprobación para detectar posibles indicios de deterioro del valor considerando cualquier otro indicio posible de este, y documentando su evaluación y conclusión.
- (b) Establecer un enfoque para determinar el importe recuperable o el importe recuperable de servicio de activos para los cuales se exige la ejecución de comprobaciones del deterioro del valor. Esto puede requerir un importe significativo de aproximación y de estimación.
- (c) Mantener registros del importe de pérdidas por deterioro del valor reconocidas (o revertidas) por separado de la depreciación o de la amortización habituales y de las cuentas de depreciación o de amortización acumuladas. Esto se debe a que la reversión de una pérdida por deterioro del valor reconocida en un periodo contable anterior se encuentra restringida. La reversión de una pérdida por deterioro del valor no puede incrementar el importe en libros de un activo por encima del que se habría determinado (neto de amortización o depreciación) si no se hubiera producido ninguna pérdida por deterioro del valor.
- (d) Modificar su sistema de activos existente para dar lugar a posibles cambios en el método de depreciación o amortización, o periodo de revisión, de activos sobre los cuales se han reconocido o revertido pérdidas por deterioro del valor.
- (e) Mantener registros de revisión de activos respecto de indicios de pérdidas por deterioro del valor y comprobaciones del deterioro del valor que se han llevado a cabo.
- (f) Mantener registros de información cuya divulgación se requiere en los estados financieros.

Áreas de aproximación e incertidumbre

12.27 Entre las áreas que pueden requerir la aplicación de un juicio profesional significativo se cuentan las siguientes:

- (a) La determinación del valor en uso de un activo: para los activos generadores de efectivo, la estimación del valor en uso implica la estimación de los flujos de efectivo futuros derivados del uso continuado del activo y de su disposición final, y la aplicación de una tasa de descuento adecuada para esos flujos de efectivo. La tasa de descuento es una tasa antes de impuestos que refleja las evaluaciones actuales de mercado del valor temporal del dinero y de los riesgos específicos del activo para el cual no se han ajustado las estimaciones de los flujos de efectivo futuros.
- (b) Para los activos no generadores de efectivo, la estimación del valor en uso implica la estimación del valor presente del potencial de servicio futuro derivado del uso continuado del activo y de su disposición final. El valor presente del potencial de servicio restante de un activo se determina mediante cualquiera de los métodos arriba identificados, a saber: el método del costo de reposición amortizado; el método del costo de rehabilitación; o el método de unidades de servicio.
- (c) La determinación del valor razonable de un activo menos los costos de venta: la mejor evidencia del valor razonable de un activo menos los costos de venta es la existencia de un precio, dentro de un acuerdo firme de venta, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Si no existiera un acuerdo firme de venta, pero el activo se negociase en un mercado activo, el valor razonable del activo menos los costos de venta se estimaría en función del precio de mercado del activo. Si no existiese ni un acuerdo firme de venta ni un mercado activo para el activo, el valor razonable menos los costos de venta se calculará a partir de la mejor información disponible para reflejar el importe que una entidad podría obtener de la disposición del activo en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

Disposiciones transitorias

12.28 La NICSP 21 puede aplicarse retrospectivamente. Las pérdidas por deterioro del valor (reversiones de pérdidas por deterioro del valor) que resulten de la adopción de la NICSP 21 se reconocen en neto como un superávit o un déficit.

12.29 La NICSP 26 se aplica retroactivamente de acuerdo con la NICSP 3.

Relevancia para la base contable de efectivo

12.30 Generalmente, los asuntos identificados en este capítulo no son relevantes para las entidades que utilizan la base contable de efectivo, a menos que una entidad tenga intención de proporcionar información a revelar adicional de notas de ciertos activos medidos según las NICSP.

Referencias

Consejo de distrito de Te Motu de Audit New Zealand: *Model Financial Statements 2007-08, version 2*. Publicación de estados financieros modelo para el Consejo del Distrito de Te Motu, periodo 2007-08.

<http://www.auditnz.govt.nz>

Deloitte, *IPSAS Summary*. Resumen de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), edición 2010, febrero de 2010.

<http://www.iasplus.com>

Ernst & Young, *International Public Sector Accounting Standards Disclosure Checklist*. Lista de comprobación de la información a revelar de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, septiembre de 2010.

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_DisclosureChecklist/\\$FILE/IPSAS_DisclosureChecklist.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_DisclosureChecklist/$FILE/IPSAS_DisclosureChecklist.pdf)

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

<http://www.ifrs.org>

NIC 38, *Activos Intangibles*, marzo de 2004.

NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, diciembre de 2003.

Federación Internacional de Contadores (IFAC).

<http://www.ifac.org>

NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo*, febrero de 2008.

NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*, febrero de 2008.

NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, enero de 2010.

NICSP 31, *Activos Intangibles*, enero de 2010.

Fondo Monetario Internacional (FMI), *Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas (MEFP)* 2001, febrero de 2001.

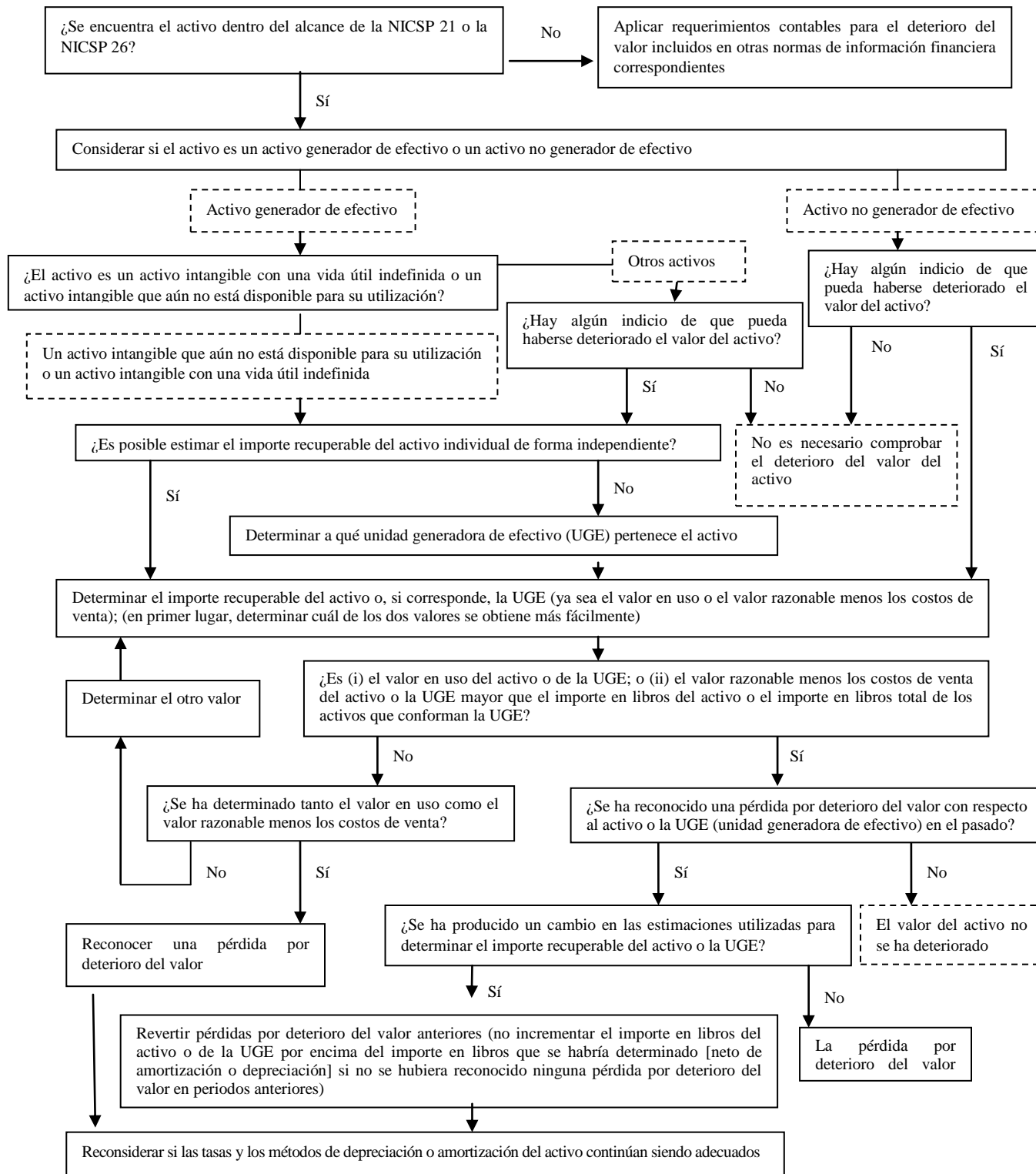
<http://www.imf.org>

Oficina Nacional de Auditoría (ONA) del Reino Unido, *Guía de cumplimiento de NICSP*, diciembre de 2007.

<http://www.nao.org.uk>

Árbol de decisión: Deterioro del valor de los activos

El árbol de decisión a continuación resume el proceso que se debe seguir y las decisiones que se deben tomar para cumplir con la NICSP 21 y la NICSP 26.



Políticas contables

Este apéndice presenta un ejemplo de políticas contables para el deterioro del valor que una entidad central pueda haber desarrollado para su aplicación interna por parte de todas las entidades individuales que componen la entidad que informa acerca del Gobierno en su totalidad.

El capítulo 13, *Instrumentos financieros*, trata las cuestiones sobre políticas contables relacionadas con el deterioro del valor de los instrumentos financieros.

Deterioro del valor de los activos

Los activos que tienen una vida útil finita se revisan en busca de indicios de deterioro del valor en cada fecha sobre la que se informa. Cuando existe un indicio de que el valor de un activo puede haberse deteriorado, se comprueba el deterioro del valor de ese activo. No se revisa ni se comprueba el deterioro del valor de los activos contabilizados por los importes revaluados. Los activos intangibles distintos de la plusvalía que tengan una vida útil indefinida o que aún no estén disponibles para su utilización no están sujetos a la amortización, y anualmente se comprueba el deterioro del valor.

Para la comprobación del deterioro del valor, los activos se clasifican como generadores de efectivo o no generadores de efectivo. Los activos que se mantienen con el objetivo fundamental de generar un beneficio económico se clasifican como activos generadores de efectivo. Todos los demás activos se clasifican como no generadores de efectivo.

Para evaluar el deterioro del valor, los activos generadores de efectivo se agrupan en los niveles más bajos para los cuales hay flujos de efectivo identificables por separado (unidades generadoras de efectivo). Para comprobar el deterioro del valor de un activo generador de efectivo o de una unidad generadora de efectivo, su importe recuperable se estima y se compara con su importe en libros. El importe recuperable es el mayor valor entre el valor razonable menos los costos de venta de un activo y su valor en uso. El valor en uso se determina como el valor presente de los flujos de efectivo futuros esperados.

Para comprobar el deterioro del valor de un activo no generador de efectivo, su importe recuperable de servicio se estima y se compara con su importe en libros. El importe recuperable de servicio es el mayor valor entre el valor razonable menos los costos de venta de un activo y su valor en uso. El valor en uso es el valor presente del potencial de servicio restante del activo.

Una pérdida por deterioro del valor se reconoce como la cantidad en que el importe en libros del activo o de la unidad generadora de efectivo excede su importe recuperable. Cualquier pérdida por deterioro del valor se reconoce en el estado del rendimiento financiero.

Los activos que han sufrido una pérdida por deterioro del valor en periodos contables anteriores se revisan para una posible reversión del deterioro del valor en cada fecha sobre la que se informa. Cualquier reversión de una pérdida por deterioro del valor se reconoce en el estado del rendimiento financiero.

Capítulo 13: Instrumentos financieros

Puntos clave

- En enero de 2010, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB) emitió tres nuevas normas que tratan la presentación, el reconocimiento y la medición, y la información a revelar de los instrumentos financieros. Estas normas son la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación*, NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, y NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*. La fecha de vigencia para las tres normas es el 1 de enero de 2013. Las normas se basan estrechamente en las NIIF equivalentes, es decir la NIC 32, la NIC 39 y la NIIF 7.
- NICSP 15, *Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar*, la primera NICSP que trata sobre instrumentos financieros sigue vigente hasta que la NICSP 28 y la NICSP 30 se apliquen o entren en vigor (de estas dos opciones, la que ocurra antes). Los requerimientos de la NICSP 15 se tratan en un apéndice de este capítulo.
- Este capítulo se centra en los requerimientos de las NICSP 28 a 30 y las consecuencias para las entidades que proponen la adopción de estas normas.
- La NICSP 28 especifica los principios para la clasificación y la presentación de instrumentos financieros como pasivos, o activos netos o patrimonio neto, y para la compensación de activos y pasivos financieros. Aborda los contratos de garantía financiera, los acuerdos contractuales y no contractuales, la clasificación de los instrumentos financieros por parte del emisor, los instrumentos con opción de venta, las acciones propias en cartera y las aportaciones de los socios en entidades cooperativas.
- La NICSP 29 ha sido elaborada a fin de establecer los principios para el reconocimiento, la baja en cuentas y la medición de activos financieros y de pasivos financieros. La norma contempla el reconocimiento en el estado de situación financiera, la medición inicial y posterior, préstamos otorgados en condiciones muy favorables, contratos de garantía financiera, baja en cuentas y contabilidad de coberturas.
- La NICSP 30 especifica información a revelar que permite a los usuarios de estados financieros evaluar la importancia de los instrumentos financieros para una entidad, la naturaleza y la medida de los riesgos de dichos instrumentos financieros y de qué manera la entidad maneja los riesgos. Las exigencias informativas incluyen lo siguiente:
 - Información sobre activos financieros y pasivos financieros que se abordan por categoría, información a revelar especial cuando se utiliza la opción de valor razonable, reclasificaciones, bajas en cuentas, pignoración de activos, derivados implícitos e infracciones a los términos de los acuerdos.
 - Revelaciones sobre el rendimiento de la entidad durante el periodo, incluida información sobre ingresos, gastos, ganancias y pérdidas reconocidos; gastos e ingresos por interés; ingresos por honorarios y pérdidas por deterioro del valor.
 - Información a revelar relativa a préstamos otorgados en condiciones muy favorables.

- Información y políticas contables, contabilidad de coberturas, y los valores razonables de cada clase de activos financieros y pasivos financieros.
- Informaciones cualitativas y cuantitativas a revelar sobre exposiciones a riesgos, y el manejo de tales riesgos.
- El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) está elaborando nuevos requerimientos de información financiera para los instrumentos financieros. El IPSASB se encarga de supervisar este trabajo.

Introducción

- 13.1 El desarrollo de las NICSP 28 a 30 fue un componente clave del programa de convergencia del IPSASB. Al desarrollar estas normas, el IPSASB introdujo relativamente pocos cambios en los requerimientos de las normas subyacentes del IASB. Algunas de las áreas clave donde se consideró adecuado realizar modificaciones en el sector público se mencionan en la sección correspondiente de cada norma. Antes del desarrollo de estas normas, la NICSP 15 solo proporcionaba una guía limitada acerca de la contabilidad para los instrumentos financieros, y a las entidades que aplicaban las NICSP se les exigía utilizar una jerarquía normativa en la NICSP 3 al desarrollar políticas contables sobre el reconocimiento y la medición de instrumentos financieros.
- 13.2 Este capítulo detalla los requerimientos de las NICSP 28 a 30 y explica los pasos que deberán completar las entidades que elijan cumplir con estas normas. Es poco probable que la mayoría de los departamentos gubernamentales o entidades individuales del sector público tengan que contabilizar y revelar información de los instrumentos más complejos para los cuales se elaboraron las NICSP 28 a 30. Por lo general, únicamente las agencias centrales responsables de las funciones de tesorería de una entidad deberán aplicar los aspectos más difíciles de la NICSP 29. Las implicaciones de estos requerimientos se detallan en la sección de implementación que se encuentra más abajo.
- 13.3 El IASB tiene un proyecto activo para revisar los requerimientos de la NIC 39. El IPSASB está supervisando el trabajo del IASB sobre instrumentos financieros y, una vez que el proyecto del IASB se haya completado, se considerará la pertinencia de estos nuevos requerimientos para las entidades del sector público. Las fechas de vigencia de las NICSP 28 a 30 corresponden a estados financieros anuales que cubren periodos a partir del 1 de enero de 2013. Con esta fecha se pretende dar a las entidades tiempo suficiente para que consideren estrategias alternativas de adopción. En este capítulo se incluye un breve análisis del proyecto del IASB.

Servicios financieros islámicos

- 13.4 Las NICSP no abordan específicamente cuestiones relativas a los servicios financieros islámicos. Por ejemplo, si bien los requerimientos de presentación de la NICSP 28 pueden aplicarse a una diversidad de contratos o de componentes de contratos que emergen de la legislación islámica, los requerimientos de la NICSP 30 sobre las revelaciones de interés no tendrán relevancia para dichos contratos. La Organización de Contabilidad y Auditoría de las Instituciones Financieras Islámicas (AAOIFI) prepara

normas contables para las entidades financieras islámicas. Estas normas se consideran complementarias de otras normas de información financiera.

Resumen de la NICSP 28

- 13.5 Esta sección detalla los requerimientos clave de la NICSP 28 con respecto a la presentación y a la clasificación de instrumentos financieros. No es un tratamiento exhaustivo de todos los requerimientos de la Norma.³⁵ Sí se detallan las modificaciones en el sector público más importantes realizadas a los requerimientos de la NIC 32 durante el desarrollo de la NICSP 28.
- 13.6 La NICSP 28 establece los principios para la presentación de instrumentos financieros como pasivos o patrimonio, y para la compensación de activos y pasivos financieros.
- 13.7 La NICSP 28 se aplica a todos los instrumentos financieros, excepto a aquellos específicamente excluidos por la Norma. Por consiguiente, la definición de los instrumentos financieros es fundamental para la aplicación de la Norma.

Definiciones

- 13.8 La NICSP 28 establece una serie de definiciones, incluidas las definiciones de instrumentos financieros, activo financiero y pasivo financiero, que se explican a continuación. Las referencias de párrafo en las definiciones hacen alusión al cuerpo de la Norma.

Un *instrumento financiero* es cualquier contrato que dé lugar a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra entidad.

Un *activo financiero* es cualquier activo que coincida con alguna de las siguientes opciones:

- (a) Efectivo.
- (b) Un instrumento de patrimonio de otra entidad.
- (c) Un derecho contractual:
 - (i) a recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad; o
 - (ii) a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente favorables para la entidad; o
- (d) Un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad, y sea:
 - (i) un instrumento no derivado, según el cual la entidad está o puede estar obligada a recibir una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propios; o
 - (ii) un instrumento derivado que será o podrá ser liquidado mediante una forma distinta al intercambio de un importe fijo de efectivo, o de otro activo

³⁵ También se encuentran disponibles resúmenes de las NICSP en (Deloitte, 2010).

financiero, por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad. A estos efectos los instrumentos de patrimonio propio de la entidad no incluyen los instrumentos financieros con opción de rescate clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 15 y 16, instrumentos que imponen una obligación a la entidad de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad solo en el momento de la liquidación y se clasifican como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 17 y 18, o los instrumentos que son contratos para la recepción o entrega futura de instrumentos de patrimonio propios de la entidad.

Un *pasivo financiero* es cualquier pasivo que sea:

Una obligación contractual:

- (iii) a entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad; o
- (iv) a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente desfavorables para la entidad; o
- (e) un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad, y sea:
 - (i) un instrumento no derivado, según el cual la entidad está o puede estar obligada a entregar una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propios; o
 - (ii) un instrumento derivado que será o podrá ser liquidado mediante una forma distinta al intercambio de un importe fijo de efectivo, o de otro activo financiero, por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad. A estos efectos los instrumentos de patrimonio propio de la entidad no incluyen los instrumentos financieros con opción de rescate clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 15 y 16, instrumentos que imponen una obligación a la entidad de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad solo en el momento de la liquidación y se clasifican como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 17 y 18, o los instrumentos que son contratos para la recepción o entrega futura de instrumentos de patrimonio propios de la entidad.

Como excepción, un instrumento que cumpla la definición de pasivo financiero se clasificará como instrumento de patrimonio, si tiene todas las características y cumple las condiciones de los párrafos 15 y 16 o de los párrafos 17 y 18.

- 13.9 Si bien estas definiciones abarcan instrumentos complejos creados por corporaciones financieras, también incluyen elementos muy comunes, tales como préstamos y cuentas por cobrar. De este modo, la mayoría de las entidades del sector público tendrá algunos instrumentos financieros.

Acuerdos contractuales y no contractuales (y transacciones de ingresos sin contraprestación)

- 13.10 Las definiciones de instrumentos financieros, activo financiero y pasivo financiero se refieren a contratos, derechos contractuales y obligaciones contractuales. Por

consiguiente, al aplicar la NICSP 28 es importante determinar si los activos y pasivos surgen de acuerdos contractuales o no contractuales, ya que esto afecta su inclusión dentro del alcance de la Norma. La NICSP 28 proporciona una guía que señala si los activos y pasivos (incluidos los acuerdos sin intercambio) surgen de acuerdos contractuales o no contractuales. Los activos y pasivos que surgen de acuerdos no contractuales están fuera del alcance de la NICSP 28.

- 13.11 Al elaborar la NICSP 28, el IPSASB consideró si las transacciones de ingresos sin contraprestación pueden dar lugar a activos financieros y pasivos financieros. En los Fundamentos de las Conclusiones sobre la NICSP 28, el IPSASB concluyó lo siguiente:
- (a) Los activos que emergen de transacciones de ingresos sin contraprestación pueden ser activos financieros.
 - (b) Los pasivos que emergen de transacciones de ingresos sin contraprestación por lo general no son pasivos financieros. No obstante, el IPSASB reconoció que en raras ocasiones dichas transacciones pueden dar lugar a pasivos financieros y sugirió que podrían considerarse tales cuestiones en un proyecto futuro.
- 13.12 El IPSASB reconoció un ejemplo en que una transacción de ingresos sin contraprestación puede dar lugar a un pasivo financiero. Esto ocurre cuando una entidad transfiere fondos a otra entidad, con la condición de que dichos fondos se transfieran a determinados grupos de personas.

Contratos de garantía financiera

- 13.13 Una de las excepciones del alcance en la NICSP 28 permite contabilizar los contratos de garantía financiera como contratos de seguros, siempre y cuando el emisor elija hacerlo y utilice una contabilidad pertinente a los contratos de seguros (NICSP 28, párrafo AG8).³⁶ Los contratos de garantía financiera son aquellos que le exigen al emisor efectuar pagos específicos para reembolsar al tenedor en concepto de una pérdida en la que se incurra a causa de que un deudor determinado no cumpla con un pago en la fecha de vencimiento conforme a los términos originales o modificados de un instrumento de deuda. Las entidades utilizan la guía de aplicación en la NICSP 28 para determinar si una garantía financiera es o no un contrato. Una entidad también puede aplicar la NICSP 28 a contratos de seguros que impliquen la transferencia de riesgos financieros.
- 13.14 La NICSP 28 prescribe los principios para la clasificación y la presentación de instrumentos financieros como pasivos, o activos netos o patrimonio neto. Si bien una gran parte de la Norma está destinada a este asunto, muchas entidades del sector público tendrán pasivos únicamente y no se les requerirá efectuar juicios profesionales sobre esta cuestión de clasificación.

³⁶ Esta excepción al alcance también tiene lugar en la NICSP 29 y la 30.

Intereses y dividendos

- 13.15 La clasificación de un instrumento financiero como pasivo financiero o instrumento de patrimonio determinará si los intereses, dividendos o distribuciones similares, pérdidas y ganancias relacionados con dicho instrumento se reconocerán como ingresos o gastos en superávit o en déficit. La NICSP 28 requiere que los intereses, dividendos o distribuciones similares, pérdidas y ganancias relacionados con un instrumento financiero o con un componente que sea un pasivo financiero se reconozcan como ingresos o gastos en superávit o en déficit. Las distribuciones a los tenedores de un instrumento de patrimonio se reconocen como una reducción de los activos netos o del patrimonio neto en el estado de situación financiera.

Compensación

- 13.16 La NICSP 28 limita las circunstancias en que pueden compensarse los activos y pasivos financieros. Un activo financiero y un pasivo financiero pueden compensarse y declararse como un importe neto cuando, y solo cuando, una entidad tenga el derecho exigible legalmente de compensar los importes y procure liquidarlos en términos netos o simultáneamente.

Resumen de la NICSP 29

- 13.17 Esta sección detalla los requerimientos clave de la NICSP 29 con respecto al reconocimiento y a la medición de instrumentos financieros. No es un tratamiento exhaustivo de todos los requerimientos de la Norma. Sí se detallan las modificaciones en el sector público más importantes realizadas a los requerimientos de la NIC 39 durante el desarrollo de la NICSP 29.
- 13.18 La NICSP 29 establece los principios para el reconocimiento y la medición de los activos financieros y pasivos financieros, así como de algunos contratos de compra o venta de partidas no financieras.
- 13.19 El objetivo de la NICSP 29 es el establecimiento de principios para el reconocimiento y la medición de los activos financieros y pasivos financieros, así como de algunos contratos de compra o venta de partidas no financieras.

Reconocimiento inicial

- 13.20 Una entidad reconocerá un activo o un pasivo financiero en su estado de situación financiera cuando, y solo cuando, la entidad se convierta en parte obligada, según las disposiciones contractuales del instrumento en cuestión. Todos los activos y pasivos financieros, incluidos todos los derivados y algunos derivados implícitos que cumplen con este requisito, son reconocidos en el estado de situación financiera.

Baja en cuentas de un pasivo financiero

- 13.21 Una entidad eliminará de su estado de situación financiera un pasivo financiero (o una parte de este) cuando, y solo cuando, se haya extinguido; esto es, cuando la obligación especificada en el correspondiente contrato haya sido pagada o cancelada, o bien haya expirado.

Medición inicial de activos y pasivos financieros

- 13.22 Al reconocer inicialmente un activo o un pasivo financiero, una entidad lo medirá por su valor razonable más, en el caso de un activo o un pasivo financiero que no se contabilice al valor razonable con cambios en resultados (superávit o déficit), los costos de transacción que sean directamente atribuibles a la compra o emisión de este.
- 13.23 Una entidad tiene la opción de reconocer, de manera uniforme, compras y ventas habituales de valores en el mercado ya sea a la fecha de negociación o a la de liquidación. Si se utiliza la contabilidad de la fecha de liquidación, la NICSP 29 exige el reconocimiento de ciertos cambios del valor entre la fecha de negociación y la de liquidación.

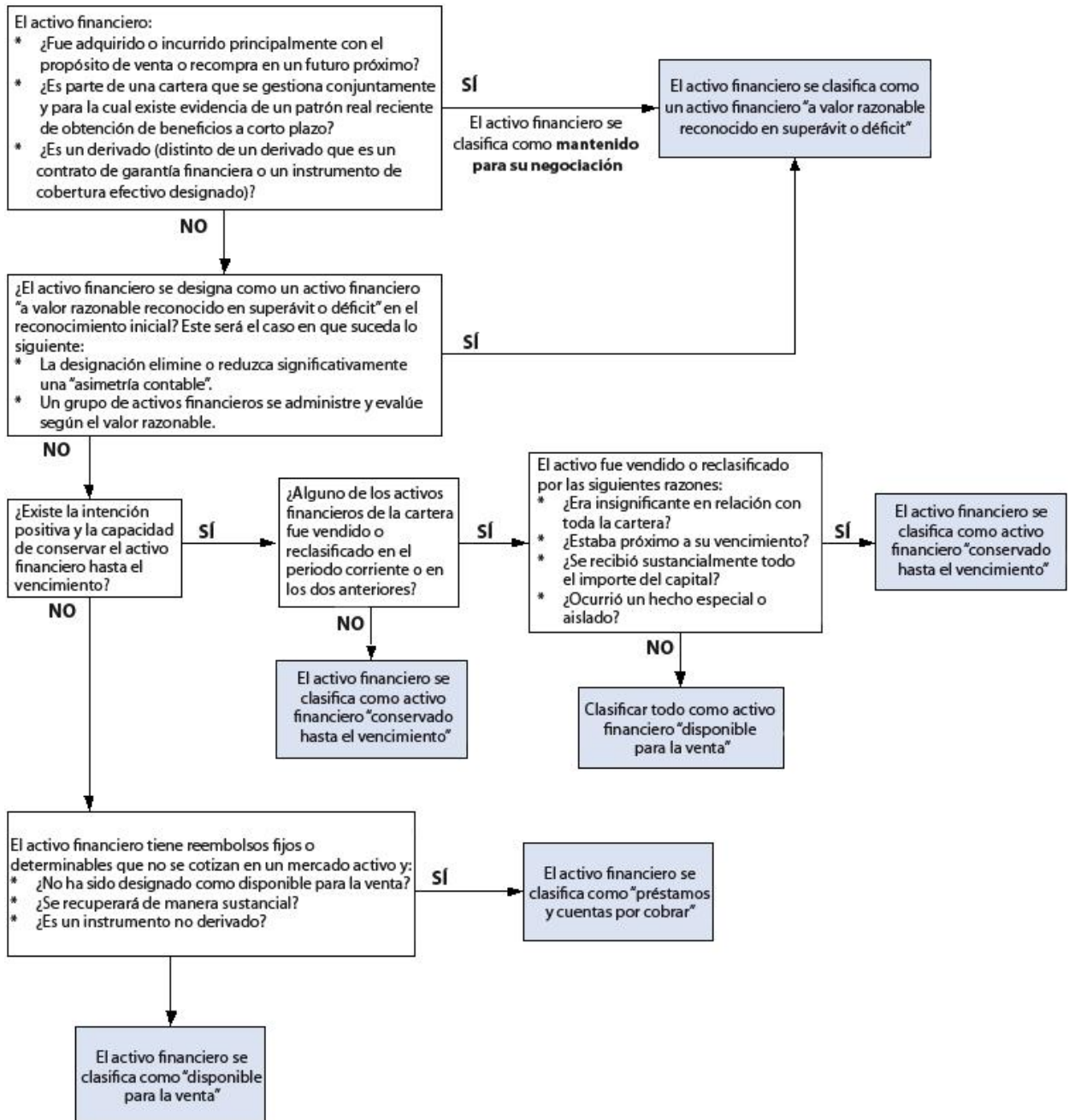
Baja en cuentas de un activo financiero

- 13.24 La NICSP 29 establece condiciones para determinar cuándo debe eliminarse un activo financiero del estado de situación financiera. Exige que una entidad dé de baja a un activo financiero cuando los derechos contractuales respecto de los flujos de efectivo del activo financiero expiren o cuando se transfiera el activo. Los requerimientos en la NICSP 29 relacionados con la transferencia de un activo financiero son muy detallados y puede ser difícil cumplir con ellos.

Medición posterior de activos financieros

- 13.25 A los efectos de la medición de un activo financiero después del reconocimiento inicial, la NICSP 29 clasifica los activos financieros en las cuatro siguientes categorías:
- (a) Activos financieros al valor razonable mediante superávit o déficit.
 - (b) Inversiones mantenidas hasta el vencimiento.
 - (c) Préstamos y cuentas por cobrar.
 - (d) Activos financieros disponibles para la venta.

13.26 El árbol de decisión a continuación ilustra la clasificación de los activos financieros en las diversas categorías en la NICSP 28.



13.27 Una entidad puede designar un activo financiero o pasivo financiero (o un grupo de activos financieros, pasivos financieros o ambos) en el momento de su reconocimiento inicial, como una partida que se medirá al valor razonable reconociendo en superávit o déficit los cambios en el valor razonable. Para imponer disciplina en esta clasificación, se prohíbe que una entidad reclasifique posteriormente instrumentos financieros hacia esta categoría o desde ella.

13.28 Después del reconocimiento inicial, una entidad medirá la mayoría de los activos financieros (las excepciones específicas se analizan a continuación), incluidos aquellos derivados que sean activos, medidos a sus valores razonables, sin deducir los costos de transacción en que pudiera incurrir en la venta u otro tipo de disposición. El valor razonable es el importe por el cual puede intercambiarse un activo, o liquidarse un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. La NICSP 29 establece requerimientos sobre cómo determinar el valor razonable. Define que la mejor evidencia del valor razonable son los precios cotizados en un mercado activo. Si el mercado para un instrumento financiero no se encuentra activo, una entidad establece un valor razonable mediante una técnica de valoración. En la Guía de Aplicación que forma parte de la NICSP 29 se establece una jerarquía de valores razonables para determinar el valor razonable.

13.29 Los activos financieros para los cuales se indican requerimientos específicos en la NICSP 29 son los siguientes:

- (a) Los préstamos y cuentas por cobrar, que deben medirse al costo amortizado empleando el método del interés efectivo.
- (b) Las inversiones mantenidas hasta el vencimiento, que deben medirse al costo amortizado empleando el método del interés efectivo.
- (c) Las inversiones en instrumentos de patrimonio que no tengan un precio de mercado cotizado de un mercado activo y cuyo valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad, y los derivados que estén vinculados a dichos instrumentos de patrimonio no cotizados y que deban ser liquidados mediante su entrega, que se medirán al costo.

13.30 La siguiente tabla incluye los principios de medición para las categorías de activos financieros.

Categoría	Medición inicial		Medición posterior
	Adopción por primera vez	Periodos posteriores	
Al valor razonable mediante superávit o déficit	Valor razonable (sin incluir los costos de transacción)	Valor razonable	Valor razonable
Préstamos y cuentas por cobrar	Valor razonable más costos de transacción	Valor razonable más costos de transacción	Costo amortizado
Inversiones mantenidas hasta el vencimiento	Valor razonable más costos de transacción	Valor razonable más costos de transacción	Costo amortizado
Disponible para la venta	Valor razonable más costos de transacción	Valor razonable más costos de transacción	Valor razonable

13.31 Los activos financieros que se designen como partidas cubiertas se medirán de acuerdo con los requisitos de la contabilidad de coberturas, establecidos en la NICSP 29. Todos los activos financieros, excepto los que se midieron al valor razonable mediante superávit o déficit, deberán revisarse periódicamente para determinar si presentan deterioro del valor.

Medición posterior de pasivos financieros

13.32 Después del reconocimiento inicial, una entidad medirá todos sus pasivos financieros al costo amortizado utilizando el método del interés efectivo, excepto:

- (a) Los pasivos financieros al valor razonable con cambios en resultados. Tales pasivos, incluidos los derivados que sean pasivos, se medirán al valor razonable, con la excepción de pasivos derivados que estén vinculados con un instrumento de patrimonio no cotizado y deban ser liquidados mediante la entrega de tal instrumento, cuyo valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad, que se medirán al costo.
- (b) Los pasivos financieros que surjan por una transferencia de activos financieros que no cumpla con los requisitos para su baja en cuentas o que se contabilicen utilizando el enfoque de la implicación continuada. Se aplican requerimientos específicos a la medición de dichos pasivos financieros.
- (c) Contratos de garantía financiera. Después del reconocimiento inicial, un emisor de dichos contratos los medirá según el mayor de los siguientes elementos:
 - (i) El importe determinado conforme a la NIC 37, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* (la Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público [NICSP] equivalente es la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos y Activos Contingentes*).
 - (ii) El importe reconocido inicialmente menos, en su caso, la amortización acumulada reconocida de acuerdo con la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*.
- (d) Compromisos de concesión de un préstamo a una tasa de interés inferior a la de mercado. Después del reconocimiento inicial, un emisor de dicho compromiso lo medirá según el mayor de los siguientes elementos: (i) el importe determinado conforme a la NICSP 19; y (ii) el importe reconocido inicialmente menos, en su caso, la amortización acumulada reconocida de acuerdo con la NICSP 9.

13.33 La tabla a continuación establece los principios de medición para las categorías de pasivos financieros.

Categoría	Medición inicial		Medición posterior
	Adopción por primera vez	Periodos posteriores	
Al valor razonable mediante superávit o déficit	Valor razonable (sin incluir los costos de transacción)	Valor razonable (sin incluir los costos de transacción)	Valor razonable
Otros pasivos financieros	Valor razonable menos costos de transacción	Valor razonable menos costos de transacción	Costo amortizado

Medición de préstamos otorgados en condiciones muy favorables

13.34 La NICSP 29 proporciona guías sobre la contabilidad para los préstamos otorgados en condiciones muy favorables. Los préstamos otorgados en condiciones muy favorables

son aquellos concedidos a una entidad, o recibidos por esta, en condiciones beneficiosas respecto de las del mercado. El requerimiento para la medición inicial de los activos y pasivos financieros también se aplica a los préstamos otorgados en condiciones muy favorables que una entidad recibe (un pasivo) y a los préstamos otorgados en condiciones muy favorables concedidos por una entidad (un activo). No obstante, en el caso de los préstamos otorgados en condiciones muy favorables, existe una diferencia entre el valor razonable del préstamo y su importe. Es fundamental dividir una transacción como la de un préstamo otorgado en condiciones muy favorables en sus componentes con y sin intercambio. El componente con contraprestación queda sujeto a los requerimientos de reconocimiento y medición en la NICSP 29.

- 13.35 En el caso de un préstamo otorgado en condiciones muy favorables a una entidad, cualquier diferencia entre el valor razonable del préstamo y el precio de la transacción (importe del préstamo) se contabiliza de acuerdo con la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*. El componente de intercambio se reconoce y mide de forma inicial conforme a la NICSP 29.
- 13.36 En el caso de un préstamo otorgado en condiciones muy favorables por una entidad, la NICSP 29 exige que la diferencia entre el valor razonable del préstamo y el precio de transacción (el importe del préstamo) sea tratada como un gasto. La excepción se produce cuando un préstamo otorgado en condiciones muy favorables constituye, en esencia, una transacción con propietarios en su carácter de tales.
- 13.37 Tras el reconocimiento inicial, los préstamos otorgados o recibidos en condiciones muy favorables se miden de acuerdo con los requerimientos de la NICSP 29.

La medición de las garantías financieras emitidas a través de una transacción sin intercambio

- 13.38 La NICSP 29 también brinda guías sobre la medición inicial y posterior de las garantías financieras contractuales emitidas a través de una transacción sin intercambio. Al momento del reconocimiento inicial, donde no se aplican cargos o donde el intercambio no es el valor razonable, una entidad primero considerará si existen precios cotizados disponibles en un mercado activo para los contratos de garantías financieras directamente equivalentes a los celebrados. Cuando no exista un mercado activo para un contrato de garantía directamente equivalente, la entidad considerará si se encuentra disponible una técnica de valoración distinta de la observación y si tal técnica proporciona una medida fiable del valor razonable.
- 13.39 Cuando se pueda obtener un valor razonable ya sea por medio de la observación de un mercado activo o a través de otra técnica de valoración, la entidad reconocerá la garantía financiera a tal valor razonable en el estado de situación financiera y reconocerá un gasto por un importe equivalente en el estado de rendimiento financiero. Si no puede determinarse una medición fiable del valor razonable, ya sea por medio de la observación directa de un mercado activo o a través de otra técnica de valoración, se les exige a las entidades que apliquen los principios de la NICSP 19 al contrato de garantía financiera en el reconocimiento inicial.

- 13.40 La medición posterior deberá realizarse al valor mayor entre el importe determinado de acuerdo con la NICSP 19 y el importe reconocido inicialmente, menos, en su caso, la amortización acumulada reconocida de acuerdo con la NICSP 9.

Ganancias y pérdidas

- 13.41 Una ganancia o pérdida surgida de la variación del valor razonable de un activo o pasivo financiero que no forme parte de una operación de cobertura, se reconocerá de la siguiente forma:
- (a) Una ganancia o pérdida sobre un activo o pasivo financiero clasificado al valor razonable con cambios en superávit o déficit, se reconocerá en superávit o déficit.
 - (b) Una ganancia o pérdida sobre un activo financiero disponible para la venta se reconocerá en activos netos/patrimonio neto, con excepción de las pérdidas por deterioro del valor y ganancias y pérdidas de diferencias de cambio en moneda extranjera, hasta que el activo financiero se dé de baja. En ese momento, la ganancia o pérdida acumulada reconocida previamente en activos netos/patrimonio neto deberá reclasificarse del patrimonio al superávit o déficit como un ajuste por reclasificación. No obstante, el interés calculado mediante el método del interés efectivo se reconoce en superávit o déficit. Los dividendos de un instrumento de patrimonio clasificado como disponible para la venta se reconocerán en superávit o déficit cuando se establezca el derecho de la entidad a recibir el pago.
- 13.42 En el caso de los activos financieros y los pasivos financieros al costo amortizado, se reconocerá una ganancia o una pérdida en superávit o déficit cuando el activo o el pasivo financiero se dé de baja o sufra un deterioro del valor, y con cambios en el proceso de amortización. Sin embargo, para los activos financieros y pasivos financieros que sean partidas cubiertas, la contabilización de dichas ganancias o pérdidas se realizará de acuerdo con los requerimientos resumidos a continuación.

Deterioro del valor e improbable recuperación de los activos financieros

- 13.43 Una entidad evaluará al final de cada periodo sobre el que se informa si existe evidencia objetiva de que un activo financiero o un grupo de ellos esté deteriorado.

Tasas de descuento

- 13.44 Los activos financieros se miden inicialmente al valor razonable. Para calcular el valor razonable de los activos financieros no corrientes como préstamos a largo plazo o cuentas por cobrar sin tasa de interés establecida, el valor razonable generalmente se deriva mediante el método de flujos de efectivo descontados. El valor razonable conforme este método es el valor presente de todos los flujos de efectivo futuros descontados utilizando la tasa de interés de mercado que prevalece para un instrumento similar con calificación crediticia similar, y fecha de emisión similar.
- 13.45 La medición posterior de los activos financieros puede realizarse al valor razonable o al costo amortizado como se explica más abajo. La tasa de descuento para los activos financieros al valor razonable no se modificará salvo que se sospeche un deterioro del valor. Este tema se tratará a continuación. Los activos financieros medidos

posteriormente al costo amortizado se miden mediante la tasa de interés efectivo, que es la tasa de descuento que iguala exactamente los flujos de efectivo por cobrar o por pagar estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento financiero o cuando sea adecuado, en un periodo más corto, con el importe en libros del activo financiero. Para calcular la tasa de interés efectivo, una entidad estimará los flujos de efectivo teniendo en cuenta todas las condiciones contractuales del instrumento financiero, pero no tendrá en cuenta las posibles pérdidas crediticias futuras.

- 13.46 Cuando se considera que un activo financiero sufrió un deterioro del valor, se evidencia por una caída en los flujos de efectivo que se preveía generar, descontados a la tasa de interés que refleja la tasa de interés actual de mercado que impondría una medición del valor razonable sobre el activo financiero. Esto es adecuado para los activos financieros que se miden al valor razonable, pero no para aquellos que se miden al costo amortizado. La tasa efectiva histórica debe utilizarse como la tasa de descuento incluso en instancias donde sea inferior o superior a la tasa que se aplica sobre préstamos actuales originados por la entidad. Es decir, los deterioros de valor sobre los préstamos se basan únicamente en la reducción de los flujos de efectivo estimados y no sobre los cambios en las tasas de interés. Esto implica que los activos financieros registrados al costo amortizado que sufren deterioro del valor continúan registrándose en los estados financieros a un valor que contemple el valor presente de todos los flujos de efectivo esperados, y de un modo que sea coherente con la medición del activo financiero previo a su deterioro.
- 13.47 No obstante, existen tres instancias específicas donde la tasa de descuento original no se utiliza para medir la pérdida por deterioro del valor. Son las siguientes:
- (a) En el caso de préstamos con tasa variable e inversiones con tasa variable mantenidas hasta el vencimiento, la tasa de descuento utilizada para medir las pérdidas por deterioro del valor debe ser la tasa variable actual que se acordó conforme el contrato.
 - (b) Para los activos financieros que se reclasifican sacándolos de las categorías de disponibles para la venta o de mantenidos para negociar, la tasa de interés efectivo debe recalcularse al valor razonable a la fecha de reclasificación. La nueva tasa de interés efectivo se utilizará, entonces, para calcular los ingresos por intereses en periodos futuros. Se la considerará la tasa de interés efectivo original al medir el deterioro del valor.
 - (c) Respecto de los préstamos con tasa fija designados como una partida cubierta en una cobertura del valor razonable del riesgo de tasa de interés, el importe en libros del préstamo se ajusta ante cualquier cambio en su valor razonable atribuible a los movimientos de las tasas de interés. Por lo tanto, la tasa de interés efectivo antes de la cobertura se hace irrelevante y la tasa de interés efectivo se recalcula mediante el importe ajustado del préstamo. Esta tasa efectiva ajustada se utilizará como la tasa para descontar los flujos de efectivo futuros estimados a fin de medir la pérdida por deterioro del valor sobre un préstamo cubierto.

Coberturas

13.48 La contabilidad de coberturas (con reconocimiento de los efectos de compensación tanto del instrumento de cobertura como de la partida cubierta en el superávit o el déficit del mismo periodo) se permite en ciertas circunstancias, siempre que la relación de cobertura se encuentre claramente designada y documentada, medible y sea realmente eficaz. Si existe una relación de cobertura designada entre un instrumento de cobertura y una partida cubierta, la contabilización de la ganancia o pérdida sobre el instrumento de cobertura y la partida cubierta queda sujeta a los requerimientos especificados en la NICSP 29.

13.49 Las relaciones de cobertura son de tres clases:

- (a) Cobertura del valor razonable: es una cobertura de la exposición a los cambios en el valor razonable de activos o pasivos reconocidos o de compromisos en firme no reconocidos, o bien de una porción identificada de dichos activos, pasivos o compromisos en firme, que puede atribuirse a un riesgo en particular y puede afectar el superávit o el déficit.
- (b) Cobertura del flujo de efectivo: es una cobertura de la exposición a la variación de los flujos de efectivo que (i) se atribuye a un riesgo particular asociado con un activo o pasivo reconocido (como la totalidad o algunos de los pagos futuros de interés de una deuda a interés variable), o a una transacción prevista altamente probable, y que (ii) puede afectar el superávit o el déficit.
- (c) Cobertura de la inversión neta en un negocio en el extranjero, tal como se define en la NICSP 4.

13.50 Si una cobertura del valor razonable cumple, durante el periodo, con los requerimientos establecidos en la NICSP 29, se contabilizará de la siguiente manera:

- (a) La ganancia o pérdida procedente de volver a medir el instrumento de cobertura al valor razonable (en el caso de un derivado que sea instrumento de cobertura) o del componente de moneda extranjera del importe en libros medido de acuerdo con la NICSP 4, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* (para un instrumento de cobertura no derivado) se reconocerá en el superávit o el déficit.
- (b) La ganancia o pérdida de la partida cubierta que sea atribuible al riesgo cubierto ajustará el importe en libros de la partida cubierta y se reconocerá en el superávit o el déficit. Esto se aplicará incluso si la partida cubierta se midiese al costo. El reconocimiento de la ganancia o pérdida atribuible al riesgo cubierto en el resultado del periodo (superávit/déficit) se aplicará si la partida cubierta es un activo financiero disponible para la venta.

13.51 Cuando una cobertura del flujo de efectivo cumpla las condiciones establecidas en la NICSP 29, se la contabilizará de la siguiente manera:

- (a) La parte de la ganancia o pérdida sobre el instrumento de cobertura que se determina como una cobertura efectiva se reconocerá directamente en activos

netos/patrimonio neto a través del estado de cambios en el patrimonio neto/activos netos.

- (b) La parte ineficaz de la ganancia o pérdida del instrumento de cobertura se reconocerá en el superávit o el déficit.

13.52 Las coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero, incluida la cobertura de una partida monetaria que se contabilice como parte de una inversión neta (véase la NICSP 4, párrafos 18 y 19), se contabilizarán de manera similar a las coberturas de flujo de efectivo:

- (a) La parte de la ganancia o pérdida sobre el instrumento de cobertura que se determina como una cobertura efectiva se reconocerá directamente en activos netos/patrimonio neto a través del estado de cambios en el patrimonio neto/activos netos.
- (b) La parte ineficaz se reconocerá en el superávit o el déficit.

Resumen de la NICSP 30

13.53 Esta sección señala los requerimientos clave de la NICSP 30 en relación con las divulgaciones de los instrumentos financieros. No es un tratamiento exhaustivo de todos los requerimientos de la Norma. Sí se detallan las modificaciones en el sector público más importantes realizadas a los requerimientos de la NIIF 7 durante el desarrollo de la NICSP 30.

13.54 El objetivo de la NICSP 30 es requerir a las entidades que, en sus estados financieros, revelen información que permita a los usuarios evaluar:

- (a) La relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y en el rendimiento de la entidad.
- (b) La naturaleza y alcance de los riesgos procedentes de los instrumentos financieros a los que la entidad se haya expuesto durante el periodo y lo esté al final del periodo sobre el que se informa, así como la forma de gestionar dichos riesgos.

13.55 El alcance de la información a revelar requerida depende de la medida en que la entidad haga uso de instrumentos financieros y de su exposición al riesgo. Por ejemplo, a una división gubernamental cuyos instrumentos financieros sean cuentas por cobrar o cuentas por pagar le resultará más simple cumplir con la NICSP 30 que a una entidad responsable de las funciones de tesorería dentro de un Gobierno o una gran organización.

13.56 La NICSP 30 exige información a revelar respecto de lo siguiente:

- (a) La importancia de los instrumentos financieros en relación con la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad.
- (b) Información cualitativa y cuantitativa sobre la exposición a los riesgos que surgen de los instrumentos financieros, incluida información a revelar específica que como mínimo debe hacerse sobre los riesgos de crédito, de liquidez y de mercado. La información a revelar cualitativa describe los objetivos, las políticas y los procesos de la gerencia para la gestión de dichos riesgos. La información a revelar

cuantitativa da información sobre la medida en que la entidad está expuesta al riesgo, basándose en información provista internamente al personal clave de la dirección de la entidad. En conjunto, esta información a revelar da una visión de conjunto del uso de instrumentos financieros por parte de la entidad y de la exposición a riesgos que estos crean.

13.57 Los tres tipos de riesgos identificados dentro de la NICSP 30 son los siguientes:

- (a) **Riesgo de crédito:** el riesgo de que una de las partes de un instrumento financiero cause una pérdida financiera a la otra parte por incumplir una obligación.
- (b) **Riesgo de liquidez:** el riesgo de que la entidad encuentre dificultades en cumplir los compromisos asociados con los pasivos financieros cuya liquidación se realiza mediante entrega en efectivo u otro activo financiero.
- (c) **Riesgo de mercado:** el riesgo de que el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero puedan fluctuar como consecuencia de variaciones en los precios de mercado. El riesgo de mercado comprende tres tipos de riesgo: riesgo de tasa de cambio, riesgo de tasa de interés y otros riesgos de precio.

13.58 Algunos ejemplos de tipo de información a revelar que exige la NICSP 30 incluyen los siguientes:

- (a) Información a revelar en relación con la situación financiera de la entidad, que incluye información acerca de los activos financieros y los pasivos financieros por categoría, riesgo de crédito asociado con instrumentos financieros designados a su valor razonable a través de superávit o déficit, reclasificación de activos financieros, baja en cuentas de activos financieros, detalles de los activos pignorados como garantía, pérdidas crediticias reconocidas en una cuenta separada del correspondiente activo, derivados implícitos e infracciones a los términos de los acuerdos.
- (b) Revelaciones sobre el rendimiento de la entidad durante el periodo, incluida información sobre ingresos, gastos, ganancias y pérdidas reconocidos; gastos e ingresos por interés; ingresos por honorarios y pérdidas por deterioro del valor.
- (c) Una conciliación entre los importes en libros de apertura y cierre de préstamos otorgados en condiciones muy favorables.
- (d) Otra información a revelar, incluida información sobre políticas contables, contabilidad de coberturas, y los valores razonables de cada clase de activos financieros y pasivos financieros.

13.59 Las revelaciones de información sobre riesgos exigidas por la NICSP 30 incluyen lo siguiente:

- (a) Riesgo de crédito: el máximo nivel de exposición al riesgo de crédito, detalles de activos vencidos y con deterioro del valor, detalles de activos mantenidos como garantía, y la calidad crediticia de los activos financieros que no están vencidos ni han sufrido un deterioro del valor.

- (b) Riesgo de liquidez: análisis de vencimiento tanto para pasivos derivados como no derivados, y una descripción de cómo una entidad gestiona el riesgo de liquidez.
- (c) Riesgo de mercado: un análisis de sensibilidad para cada tipo de riesgo de mercado.

13.60 En las referencias bibliográficas de este capítulo, se incluyen datos de documentos y listas de control para la información a revelar, que resumen las exigencias informativas de las NICSP.

Transición a las NICSP 28, 29 y 30

13.61 Las entidades que ya utilizan la base contable de acumulación (o devengo) y están realizando la transición hacia las NICSP 28, 29 y 30 pueden beneficiarse de las guías sobre el sector privado proporcionadas por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) equivalentes. Las entidades que utilizan tales guías deben conocer las diferencias entre los dos conjuntos de normas. Los puntos más importantes a tener en cuenta son los siguientes:

- (a) La metodología para la medición del deterioro del valor posiblemente sea diferente de la utilizada conforme los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) anteriores de la entidad. En particular, no se permiten disposiciones generales, y todo deterioro del valor de los instrumentos de deuda se mide a través de la metodología de flujo de efectivo descontado.
- (b) Las estimaciones, por parte de la entidad, del deterioro del valor de los préstamos en la fecha de transición a las NIIF serán coherentes con las estimaciones hechas para la misma fecha según los PCGA anteriores.
- (c) Muchos instrumentos financieros deberán estimarse al valor razonable, sin ajustes por disposiciones de bloqueo o liquidez si se cotizan en un mercado activo.
- (d) Identificar todos los contratos derivados, que se tratan en la Guía de aplicación de la NICSP 29. Deberá calcularse el costo amortizado a la fecha de transición, mediante las tasas de interés efectivos.

13.62 El proceso de transición para las entidades que aplican actualmente la contabilidad de efectivo tendrá mayores implicancias. La siguiente sección identifica cuestiones importantes de implementación para las entidades en vías de transición desde una base de efectivo hacia las NICSP 28, 29 y 30.

Cuestiones de implementación de los instrumentos financieros

13.63 La siguiente lista de tareas y cuestiones servirá de orientación a las entidades para planificar la identificación, la revelación, la presentación, el reconocimiento y la medición de los instrumentos financieros. Si se concretan estos pasos, la entidad podrá cumplir los requerimientos establecidos en las NICSP 28 a 30. Al desarrollar los criterios para el reconocimiento de los instrumentos financieros y determinar la base de la medición para cada clase de instrumento financiero, se recomienda a las entidades revisar las novedades nacionales e internacionales en este ámbito, y contemplar el impacto de tales innovaciones sobre sus requerimientos de información financiera a futuro.

Identificación

- (a) Identificar todos los posibles instrumentos financieros en todas las entidades controladas que informan. Esto incluye revisar los instrumentos financieros que no cumplan los criterios para su reconocimiento.
- (b) Identificar todas las garantías financieras, con una observación sobre su tratamiento previo como pasivos contingentes. Mantener las garantías financieras en un registro y determinar si deben tratarse de acuerdo con la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos y Activos Contingentes* o la NICSP 28.
- (c) Identificar todos los préstamos otorgados en condiciones muy favorables, con tasas de interés por debajo de las tasas de mercado o a cero interés.
- (d) Identificar todos los contratos derivados. Los contratos derivados se explican en la Guía de aplicación de la NICSP 29 y se incluyen ejemplos de tal norma. Se brinda más orientación sobre los contratos derivados comunes en la NIC 39, *Guía de Implementación: Preguntas y Respuestas* (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad [IASB], 2002)
- (e) Registrar los detalles del lugar donde se conserva la información existente sobre los instrumentos financieros.
- (f) Asignar responsabilidades sobre el mantenimiento de la información acerca de tales instrumentos financieros y la información financiera de diversas categorías de activos y pasivos.
- (g) Identificar todas las categorías de ingresos, gastos, activos y pasivos que se asocian a los instrumentos financieros que sean relevantes para las entidades que informan y las clasificaciones que se utilizarán en la tabla de cuentas y los estados financieros.
- (h) Identificar las políticas contables existentes y actualizarlas a medida que se desarrollan nuevas políticas contables.
- (i) Identificar todos los riesgos financieros y las políticas de gestión del riesgo.
- (j) Revisar o desarrollar e implementar controles internos para la emisión, el cobro y la supervisión adecuada de los instrumentos financieros, lo que incluye lo siguiente:
 - (i) La identificación individual de los instrumentos.
 - (ii) El establecimiento de un registro de los instrumentos y su estado.
 - (iii) El resguardo de una copia de todos los instrumentos que se emitan.
 - (iv) Los procedimientos de cancelación adecuados.
 - (v) La preparación de la supervisión adecuada de los artículos de papelería que se utilizan para documentar los instrumentos financieros.
- (k) Revisar o desarrollar sistemas para brindar detalles de condiciones y términos significativos de los instrumentos financieros.
- (l) Determinar los instrumentos financieros que se designarán como coberturas contables (a diferencia de coberturas económicas) y desarrollar sistemas para la

documentación de coberturas contables y la recopilación de información relevante para cumplir las exigencias informativas de la NICSP 29.

Presentación e información a revelar

Clasificar todos los instrumentos financieros de acuerdo con las categorías requeridas, por ejemplo, comercial/no comercial. Identificar el modo en que la entidad demostrará su intención de mantener ciertos préstamos y cuentas por cobrar hasta su vencimiento.

- (m) Clasificar todos los instrumentos financieros emitidos por la entidad como pasivos o activos netos/patrimonio neto.
- (n) Identificar todos los instrumentos financieros mantenidos como coberturas específicas, a diferencia de coberturas contra una posición general.
- (o) Determinar si todas las acciones se ajustan a la definición de instrumentos de patrimonio. De no ser así, garantizar que los dividendos relacionados con estas acciones se clasifiquen como gastos.
- (p) Determinar si algún activo o pasivo financiero cumple los criterios para compensación.
- (q) Identificar la magnitud de relevancia que representan los riesgos financieros para la entidad. Entre tales riesgos se incluyen: el riesgo de precio (riesgo de tasa de cambio, riesgo de tasa de interés y riesgo de mercado), riesgo de crédito, riesgo de liquidez y riesgo de flujo de efectivo.
- (r) Desarrollar y documentar los objetivos y las políticas de gestión del riesgo financiero, lo que incluye políticas de cobertura (tales como objetivos y políticas que puedan estar en vigencia para ciertas categorías de instrumentos financieros como empréstitos y títulos valores del Gobierno).
- (s) Desarrollar métodos para supervisar y generar información sobre riesgos financieros, lo que incluye información sobre fechas de vencimiento, tasas de interés efectivo y máxima exposición al riesgo crediticio.
- (t) Decidir dónde incluir la información a revelar sobre los instrumentos financieros dentro de los estados financieros. Entre las alternativas, se cuenta la posibilidad de incluirla en el cuerpo de los estados financieros (únicamente para los instrumentos financieros reconocidos), las notas a los estados financieros y los cuadros o estados complementarios. La opción de presentar cierta información a revelar en las notas a los estados financieros o en el cuerpo de los estados puede encontrarse especificada dentro de las normas.
- (u) Desarrollar el formato para la información a revelar e identificar cómo puede obtenerse tal información en cada periodo sobre el que se informa, y quién tiene la responsabilidad de brindar esa información para informarla externamente.
- (v) Preparar la información a revelar *pro forma*; los ejemplos de tal información se incluyen en las normas pertinentes.

Reconocimiento y medición

Desarrollar o revisar los criterios para el reconocimiento y la baja en cuentas.

- (w) Desarrollar o revisar la base para la medición de cada clase de activo financiero y pasivo financiero:
 - (i) Cuando se utiliza el costo histórico o el costo histórico modificado, identificar el método utilizado para la medición inicial y posterior, que incluye el tratamiento de las primas y los descuentos al momento de la emisión, los instrumentos indexados, las deudas de dudoso cobro y el deterioro del valor.
 - (ii) Cuando se utiliza el valor razonable, identificar la determinación de los importes en libros, por ejemplo, los precios de mercado cotizados y los flujos de efectivo descontados.
 - (iii) Cuando se utilizan los flujos de efectivo para obtener el valor razonable, identificar la tasa adecuada de descuento.
 - (iv) Identificar cualquier supuesto significativo que se requiera para la medición.
- (x) Desarrollar o revisar políticas para los instrumentos financieros que se utilizan para cubrir transacciones anticipadas.
- (y) Desarrollar o revisar la base sobre la que se originan los ingresos y los gastos a partir de la que se reconocerán los activos y pasivos financieros.
- (z) Desarrollar políticas para ciertos tipos de transacciones que incluyan instrumentos financieros.
- (aa) Aplicar los criterios de reconocimiento.
- (bb) Identificar el saldo de apertura pertinente de todos los instrumentos financieros reconocidos.
- (cc) Identificar el valor razonable de todos los activos y pasivos financieros o identificar las circunstancias donde esto no es posible. Debe tenerse en cuenta que los valores razonables se exigen a los fines de información a revelar cuando se utiliza otra base de medición.
- (dd) Desarrollar o revisar los sistemas para obtener los valores razonables en las fechas de presentación.

13.64 Las próximas secciones en este capítulo describen algunas cuestiones comunes que es posible encontrar al implementar los requerimientos de las NICSP 28 a 30.

Costos de transacción

13.65 Los costos de transacción constituyen aquellos costos que pueden atribuirse directamente a la adquisición, emisión o disposición de un activo o un pasivo financiero. No se habría incurrido en tales costos si la entidad no hubiera adquirido, emitido o dispuesto del instrumento financiero. No incluyen las primas o los descuentos sobre la deuda, los costos de financiación o los costos internos de administración o de mantenimiento. Estos son algunos ejemplos:

- (a) Impuestos por transferencia.
- (b) Honorarios y comisiones pagadas a los agentes, asesores, comisionistas e intermediarios.
- (c) Tasas establecidas por las agencias reguladoras.
- (d) Tasas establecidas por bolsas de valores.

Garantías financieras

- 13.66 Los contratos de garantía financiera exigen que el emisor realice determinados pagos para compensar al tenedor del contrato ante una pérdida incurrida si un deudor específico incumple con el pago a su vencimiento conforme el instrumento de deuda. Los términos del instrumento de deuda pueden ser los términos originales o pueden haber sido modificados. Tales contratos pueden estar por escrito en forma de contratos de seguro y pueden haberse contabilizado previamente como contratos de seguro.
- 13.67 La NICSP 29 permite a las entidades elegir la posibilidad entre contabilizar tales contratos como instrumentos financieros de acuerdo con la NICSP 29 o como contratos de seguro de acuerdo con la norma nacional o internacional pertinente. Los requerimientos que rigen esta elección se especifican actualmente en la NICSP 28, párrafo AG8. Establece que una entidad pueda realizar esta elección en los siguientes casos:
- (a) Si una entidad aplicaba previamente una contabilidad pertinente a los contratos de seguro y adoptó una política contable que trataba a los contratos de garantía financiera como contratos de seguro, puede continuar tratando tales contratos como contratos de seguro o como instrumentos financieros de acuerdo con la NICSP 28.
 - (b) Si una entidad no aplicaba previamente una contabilidad pertinente a los contratos de seguro, puede elegir tratar los contratos de garantía financiera como contratos de seguro o como instrumentos financieros al momento de adoptar la NICSP 28.
- 13.68 Tanto en (a) como en (b) arriba, la elección se basa en función de cada contrato, y la decisión es irrevocable.
- 13.69 La manifestación de que un contrato constituye un contrato de garantía puede encontrarse en cierta documentación como contratos, políticas contables, estados financieros y registros de las comunicaciones entre clientes y reguladores.

Costo amortizado

- 13.70 El costo amortizado es el importe al que se mide el activo o pasivo financiero en el reconocimiento inicial, menos los reembolsos de principal, y más (o menos) cualquier prima o descuento original sin amortizar. La NICSP 29 requiere que el costo amortizado se calcule mediante el método del interés efectivo. La tasa de interés efectivo en un instrumento financiero constituye la tasa de interés que exactamente descuenta los flujos de efectivo asociados con el instrumento financiero hasta el vencimiento o hasta la próxima fecha de fijación de precios al importe neto en libros al momento del reconocimiento inicial; es decir, una tasa constante sobre el importe en libros. La tasa de

interés efectivo suele denominarse nivel de rendimiento hasta el vencimiento o la próxima fecha de fijación de precios, y constituye la tasa interna de rendimiento del activo o pasivo financiero para tal periodo. La Guía de implementación que se incluye en la NICSP 29 brinda un ejemplo de un cálculo de costo amortizado para un activo financiero (véase el ejemplo B25 de la Guía de implementación).

Modelos de valoración de inversiones

- 13.71 El modelo básico de inversiones es el modelo de flujos de efectivo descontados, que mide el valor de una inversión como la suma del valor presente de sus flujos de efectivo futuros.
- 13.72 El flujo de efectivo futuro para un solo año se representa en forma algebraica como $C_i/(1+r)$ (C equivale al flujo de efectivo, i es el año y r es la tasa de descuento). Por ejemplo, si usted recibe \$100 durante un año, el valor presente del flujo de efectivo es de \$90,91, si obtuvo un descuento a una tasa del 10%. Es decir, $100 = 90,91/(1,1)$.
- 13.73 Una cuestión clave es identificar una tasa de descuento adecuada. La NICSP 29 (párrafo AG112) proporciona una guía sobre la determinación de una tasa de descuento para utilizar en un modelo de valoración. Esto requiere que una entidad utilice una o más tasas de descuento iguales a las tasas de rentabilidad imperantes para instrumentos financieros que tengan sustancialmente las mismas condiciones y características, incluidos la calidad crediticia del instrumento, el periodo restante en el que la tasa de interés contractual es fija, el periodo restante del reembolso del principal y la moneda en la cual se realizan los pagos.

Cuentas por cobrar

- 13.74 Debido a que las cuentas por cobrar son uno de los activos financieros más comunes con los que cuentan las entidades del sector público, esta sección se centra en cuestiones de implementación relacionadas con las cuentas por cobrar.
- 13.75 Las cuentas por cobrar están compuestas por importes adeudados a una entidad por parte de terceros, que incluyen otras entidades gubernamentales y el público. Entre los tipos de cuentas por cobrar se incluyen los siguientes:
- (a) Interés por cobrar.
 - (b) Importes adeudados en relación con bienes y servicios provistos a otros.
 - (c) Importes adeudados en relación con multas y sanciones cobradas por la entidad.
 - (d) Importes adeudados de otra entidad gubernamental o en un nivel de gobierno diferente en relación con transferencias no recíprocas a la entidad.
 - (e) Tributación por cobrar.
- 13.76 Los pagos anticipados tienen lugar cuando una entidad paga servicios antes de recibir o de utilizar los servicios (por ejemplo, el arrendamiento puede pagarse con un mes de antelación) y sigue habiendo un pago anticipado restante al final del periodo sobre el que se informa. Al comprobar la existencia de pagos anticipados, las entidades necesitan revisar los términos y condiciones de los acuerdos con proveedores. Los pagos anticipados no son cuentas por cobrar y tampoco responden a la definición de

instrumentos financieros. A menos que tengan una importancia relativa, a menudo se presentan junto con las cuentas por cobrar. Al desarrollar una política contable sobre pagos anticipados, deben considerarse diversas cuestiones, como los descuentos (por ejemplo, en caso de que el pago anticipado se liquide a lo largo de más de un periodo sobre el que se informa) y el deterioro del valor (ASB, 2010).

- 13.77 Este capítulo provee un breve análisis de algunas cuestiones de implementación relacionadas con el reconocimiento inicial de cuentas por cobrar, y la identificación y la revisión continuas de cuentas por cobrar. Los puntos de reconocimiento de ingresos relacionados se analizan en los capítulos 8 y 16.

Cuentas por cobrar: saldos de apertura

- 13.78 La determinación de saldos de apertura de cuentas por cobrar implica un examen detallado de todos los importes por cobrar registrados.³⁷ La entidad debe llevar a cabo lo siguiente:

- (a) Compilar una lista de sumas de todos los importes por cobrar registrados (el mismo proceso puede aplicarse para préstamos a corto plazo, así como anticipos e importes por cobrar en relación con comisiones y cargas de usuarios no pagadas).
- (b) Cotejar que el importe registrado sea correcto y no se encuentre en disputa.
- (c) Cotejar que la partida sea un derecho exigible legalmente. Si no es un derecho exigible legalmente, esto puede reducir la probabilidad del cobro del importe adeudado.
- (d) Evaluar la probabilidad de recuperar el importe adeudado. Cotejar que los detalles de contacto del individuo o de la entidad sean correctos y evaluar si el individuo o la entidad tienen fondos suficientes para pagar el importe adeudado.
- (e) En el caso de que haya importes en disputa, o que el individuo o la entidad experimenten dificultades financieras, la entidad deberá considerar el costo de iniciar acciones legales o de otro tipo para recuperar el importe adeudado.
- (f) Cuando se propone una disminución, una baja o una renuncia, la entidad debe ejecutar cualquier procedimiento requerido ante tal acción, documentar la acción recomendada, registrar los detalles de toda aprobación obtenida y actualizar los registros financieros.

- 13.79 Se debe documentar exhaustivamente el proceso en su totalidad para permitir que los saldos de apertura se establezcan y para proveer un seguimiento de auditoría. En el caso de que los saldos de apertura se establezcan después del evento, los cobros posteriores pueden ser una fuente de información útil.

³⁷ Si bien los ingresos acumulados no son cuentas por cobrar, a menudo se presentan junto con estas en los estados financieros.

Cuentas por cobrar: bajas, disminuciones y renunciaciones

- 13.80 Una entidad debe desarrollar o revisar su política y sus procedimientos sobre bajas de cuentas por cobrar y renunciaciones de importes por cobrar, incluidos:
- (a) Las circunstancias en que estos pueden tener lugar.
 - (b) Quién tiene autoridad para recomendar la baja o la renuncia.
 - (c) Quién tiene autoridad para autorizar la baja o la renuncia.
 - (d) Cualquier implicación para el presupuesto aprobado.
 - (e) El tipo de prueba o de documentación requerido para respaldar la baja, la disminución o la renuncia.
 - (f) La documentación requerida para registrar la acción.
 - (g) Toda la información a revelar requerida (p. ej., si hay exigencias informativas legislativas).
- 13.81 El tipo de prueba o de documentación requerido para respaldar una recomendación para una baja de una deuda puede incluir:
- (a) El nombre y los detalles del deudor.
 - (b) Los detalles sobre por qué la entidad puede necesitar dar de baja la deuda.
 - (c) La fecha de vencimiento para el pago y la cantidad de días en mora.
- 13.82 La política y los procedimientos pueden necesitar establecer el proceso a seguir para la revisión inicial de saldos, que puede ocurrir en un nivel central, y la revisión continua de saldos, que debe tener lugar periódicamente, pero como mínimo, en la fecha de los estados financieros. Los importes registrados de saldos adeudados pueden ser significativamente mayores a los importes que es probable cobrar. Esto sucede con frecuencia en los sistemas de contabilidad de efectivo donde los registros de importes adeudados se han mantenido, pero no se ha realizado una revisión regular de la recuperabilidad de dichos importes. La baja de grandes importes puede ser una cuestión delicada desde el punto de vista político. Para ayudar a que este proceso se desarrolle sin dificultades, es útil obtener una aprobación anticipada de estos procedimientos y políticas. También resulta útil garantizar que los representantes elegidos y designados comprendan este proceso y las implicaciones para los flujos de efectivo de la entidad.
- 13.83 Las bajas pueden tener lugar en las siguientes situaciones:
- (a) Un error en el importe original registrado.
 - (b) Insolvencia comprobada del deudor.
 - (c) Un deudor imposible de localizar.
 - (d) Un cambio en la política o en una directiva del Gobierno.
 - (e) Bajas administrativas de importes pequeños (p. ej., los importes inferiores a ciertos umbrales monetarios pueden no justificar acciones futuras).

- 13.84 Si bien una entidad puede haber decidido que un importe es incobrable y puede haberle dado de baja en los estados financieros, la entidad no ha renunciado a ningún derecho legal para recuperar el importe. Una entidad puede mantener, a modo de recordatorio, registros de importes a los que se les ha dado de baja y que pretende seguir intentando cobrar. En los procesos es necesario establecer quién es el personal que tiene autoridad para actualizar estos registros.
- 13.85 Todas las cuentas por cobrar que sean instrumentos financieros estarán sujetas a las políticas de la entidad sobre el deterioro del valor de los instrumentos financieros y los requerimientos de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) que tratan sobre instrumentos financieros.

Entidades con capacidades de préstamo restringidas

- 13.86 Para las entidades del sector público es común tener restricciones impuestas de manera externa respecto de los fondos de préstamo. Por ejemplo, un Gobierno nacional puede restringir la capacidad de los Gobiernos locales y regionales de emitir instrumentos de deuda. También es muy común que un Gobierno restrinja los préstamos por parte de departamentos gubernamentales, aunque las circunstancias varían. Por ejemplo, los préstamos por parte de entidades individuales pueden (i) estar prohibidos, (ii) haberse realizado en nombre de entidades por parte del Gobierno central, o (iii) la entidad primero debe solicitar permiso al organismo del Gobierno central a fin de celebrar un contrato para obtener un préstamo de fondos. Si bien la NICSP 30 no requiere que se revele información acerca de tales restricciones de préstamo, puede brindar un contexto útil para los lectores de los estados financieros.
- 13.87 Cuando a una entidad no se le permita solicitar un préstamo o invertir en instrumentos financieros, mantendrá un rango más pequeño de instrumentos financieros y requerirá políticas contables menos detalladas. Los instrumentos financieros típicos para dichas entidades serán las cuentas bancarias, los depósitos a corto plazo, las cuentas por cobrar (deudores) y las cuentas por pagar (acreedores).

Relevancia para la base contable de efectivo

- 13.88 Las cuestiones identificadas en este capítulo son relevantes para las entidades que tengan la intención de proveer información a revelar adicional en notas acerca de la naturaleza y el importe de los distintos activos financieros, pasivos, ingresos y gastos, según se exige en la NICSP de base de efectivo. Las entidades que utilizan la base contable de efectivo habrán reconocido la mayoría de sus activos en efectivo (véase el capítulo 9, *Efectivo*, en relación con otros análisis de cuestiones relacionadas con el reconocimiento de efectivo conforme a la base de acumulación [o devengo]). Es probable también que las entidades que utilizan la base contable de efectivo mantengan registros adicionales de algunas inversiones y deudas formales. Sin embargo, es poco probable que tengan registros exhaustivos de todos los activos y pasivos financieros.

Referencias

Deloitte, *IPSAS Summary*. Resumen de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), edición 2010, febrero de 2010.

<http://www.iasplus.com>

Ernst & Young, International GAAP 2010, *Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards*. Publicación sobre las prácticas de contabilidad generalmente aceptadas según las Normas Internacionales de Información Financiera, 2010, capítulos 29 a 34 (pp. 2103 y sig.).

Ernst & Young, *International Public Sector Accounting Standards Disclosure Checklist*. Lista de comprobación de la información a revelar de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, septiembre de 2010.

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_DisclosureChecklist/\\$FILE/IPSAS_DisclosureChecklist.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_DisclosureChecklist/$FILE/IPSAS_DisclosureChecklist.pdf)

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

<http://www.ifrs.org>

NIC 32, *Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar*, diciembre de 2003.

NIC 39, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, diciembre de 2003.

NIC 39, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*. Resumen Técnico, enero de 2008.

NIC 39, *Guía de Implementación: Preguntas y Respuestas*, enero de 2001, NIIF 7, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*, agosto de 2005.

NIIF 9, *Instrumentos Financieros*, noviembre de 2009.

Federación Internacional de Contadores (IFAC).

<http://www.ifac.org>

NICSP 15, *Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar*, diciembre de 2001.

NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación*, enero de 2010.

NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, enero de 2010.

NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*, enero de 2010, NICSP de base de efectivo, *Información Financiera sobre la Base Contable de Efectivo*, actualizada en 2006 y 2007.

Müller-Marqués Berger, T., *IPSAS Explained: A Summary of International Public Accounting Standards*. Documento que resume y explica las NICSP, 2009.

Oficina Nacional de Auditoría (ONA) del Reino Unido, *Guía de Cumplimiento de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP)*, diciembre de 2007

<http://www.nao.org.uk>

Ejemplos de estados financieros

Estados financieros del Gobierno de Nueva Zelanda, 30 de junio de 2010.

<http://www.treasury.govt.nz>

Informes financieros del Gobierno de Nueva Gales del Sur.

<http://www.treasury.nsw.gov.au>

Informes financieros del Gobierno de Victoria.

<http://www.dtf.vic.gov.au>

Políticas contables

Las siguientes políticas contables ilustran las políticas contables internas utilizadas para identificar, revelar información, reconocer y medir una selección de instrumentos financieros en un nivel gubernamental completo. Estas políticas ejemplifican políticas que una entidad central puede haber desarrollado para su aplicación interna por parte de todas las entidades individuales que forman parte de una entidad que informa del Gobierno en su totalidad. Las políticas de presentación e información a revelar se basan en el supuesto de que la entidad ha adoptado la NICSP 29.

Las políticas de reconocimiento y de medición ilustradas en este apéndice no serán necesariamente aquellas elegidas por otras entidades, ya que el reconocimiento y la medición de instrumentos financieros varían entre las jurisdicciones. Las NICSP 28 a 30 contienen, además, una guía y ejemplos.

Otros capítulos también analizan cuestiones sobre políticas contables relacionadas con instrumentos financieros (por ejemplo el capítulo 7, *Pasivos*, y el capítulo 9, *Efectivo*).

Políticas relativas al estado del rendimiento financiero³⁸

Ingreso por interés

El ingreso por interés se devenga utilizando el método de tasa de interés efectivo. La tasa de interés efectivo descuenta con exactitud los cobros futuros en efectivo estimados durante la vida esperada del activo financiero al importe en libros neto de ese activo. El método aplica esta tasa al principal pendiente para determinar el ingreso por interés de cada periodo.

Ingreso por dividendo

El ingreso por dividendo de inversiones se reconoce cuando se ha establecido el derecho a recibir un pago.

Gasto por interés

El gasto por interés se devenga utilizando el método de tasa de interés efectivo. La tasa de interés efectivo descuenta con exactitud los pagos futuros en efectivo estimados durante la vida esperada del pasivo financiero al importe en libros neto de ese pasivo. El método aplica esta tasa al principal pendiente para determinar el gasto por interés de cada periodo.

Políticas relativas al estado de situación financiera

Instrumentos financieros

Activos financieros

Los activos financieros se designan en las siguientes categorías: préstamos y cuentas por cobrar, activos financieros disponibles para la venta, inversiones mantenidas hasta el vencimiento y

³⁸ En la medida en que una entidad haya descrito sus políticas de reconocimiento de ingresos y gastos en alguna otra parte, estas no se presentarán junto con las políticas de instrumentos financieros.

activos financieros designados como valor razonable mediante superávit o déficit. Esta designación se efectúa haciendo referencia al propósito de los instrumentos financieros, las políticas y las prácticas para su administración y su relación con otros instrumentos, así como a los costos de informes y beneficios vinculados a cada designación.

Si bien estos no surgen de un contrato, para simplificar la presentación se incluyen en estas políticas las cuentas por cobrar provenientes de impuestos, las tasas y las multas (y cualquier sanción relacionada con estas actividades), además de los beneficios sociales por cobrar. Estas cuentas por cobrar no contractuales, a las que se hace referencia colectivamente como cuentas por cobrar soberanas, se designan aparte de otros activos financieros.

Las cuentas por cobrar soberanas se evalúan inicialmente con un importe o un valor nominal; es decir, que la cuenta por cobrar refleja el importe del impuesto adeudado, la tasa, la multa cobrada o la deuda de beneficios sociales a pagar. Estas cuentas por cobrar se ajustan posteriormente conforme al cobro de las sanciones y el interés, y se evalúa su deterioro del valor. El interés y las sanciones cobrados en cuentas fiscales por cobrar se presentan como ingresos fiscales en el estado del rendimiento financiero.

Los préstamos y cuentas por cobrar se reconocen inicialmente al valor razonable más los costos de transacción, y posteriormente se miden al costo amortizado empleando el método de tasa de interés efectivo (véase la política de ingreso por interés). Los préstamos y cuentas por cobrar emitidos con una duración inferior a los 12 meses se reconocen a su valor nominal, salvo que el efecto de los descuentos sea de relativa importancia. Las correcciones de valor de importes irrecuperables estimados se reconocen cuando existe evidencia objetiva de que se ha deteriorado el valor del activo. El interés, las pérdidas por deterioro del valor y las ganancias y pérdidas por tasas de cambio de la moneda extranjera se reconocen en el estado del rendimiento financiero.

En conformidad con esta política general, los préstamos estudiantiles se reconocen inicialmente al valor razonable más los costos de transacción, y posteriormente se miden al costo amortizado empleando el método de tasa de interés efectivo, menos cualquier pérdida por deterioro del valor. El valor razonable en el reconocimiento inicial de los préstamos estudiantiles se determina mediante la proyección futura de los reembolsos esperados requeridos en virtud del esquema y la aplicación retroactiva de descuentos sobre estos a una tasa de descuento adecuada. La diferencia entre el importe prestado y el valor razonable en el reconocimiento inicial se registra como gasto en el reconocimiento inicial. La posterior medición al costo amortizado se determina empleando el método de tasa de interés efectivo calculado en el reconocimiento inicial. Esta tasa se utiliza para distribuir el ingreso por interés durante la vida del préstamo y determina el valor en libros del préstamo en cada fecha de los estados financieros.

Los activos financieros mantenidos hasta el vencimiento y los activos financieros designados al valor razonable mediante superávit o déficit se registran al valor razonable y con cualquier ganancia o pérdida realizada o no realizada reconocida en el estado del rendimiento financiero.

Un activo financiero se designa al valor razonable mediante superávit o déficit si se adquiere principalmente con fines comerciales a corto plazo. También puede designarse en esta categoría si el tratamiento contable genera más información relevante debido a que reduce significativamente una asimetría contable con pasivos relacionados, o bien forma parte de un grupo de activos financieros administrados y evaluados sobre una base de valor razonable. Las ganancias o las pérdidas provenientes de intereses, tasa de cambio de la moneda extranjera y

otros movimientos de valor razonable se declaran por separado en el estado del rendimiento financiero. Los costos de transacción se registran como gasto a medida que se incurre en ellos.

Los activos financieros disponibles para la venta se registran inicialmente al valor razonable más los costos de transacción. Estos se registran posteriormente al valor razonable con cualquier ganancia o pérdida del valor razonable resultante reconocida directamente en activos netos (excepto pérdidas por deterioro del valor), cualquier interés calculado empleando el método del interés efectivo y, en el caso de partidas monetarias (tales como títulos de deuda), las ganancias y pérdidas por tasa de cambio de la moneda extranjera provenientes de diferencias de conversión originadas por cambios en el costo amortizado del activo. Estas últimas partidas se reconocen en el estado del rendimiento financiero. En el caso de los activos de carácter no monetario disponibles para la venta (p. ej., algún instrumento de patrimonio no cotizado), los movimientos de valor razonable reconocidos en activos netos incluyen cualquier componente relacionado con el cambio de moneda extranjera. En la baja en cuentas, la ganancia o pérdida acumulada al valor razonable que se ha reconocido previamente en forma directa en activos netos se reconoce en el estado del rendimiento financiero.

El efectivo y los equivalentes al efectivo incluyen efectivo en caja, efectivo en tránsito, cuentas bancarias y depósitos con un vencimiento no superior a los tres meses a partir de la fecha de adquisición.

Los valores razonables de las inversiones cotizadas se basan en los precios compradores actuales. Las compras y ventas convencionales de todos los activos financieros se contabilizan a la fecha de negociación. Si el mercado para un activo financiero no se encuentra activo, los valores razonables para el reconocimiento inicial y, si fuera apropiado, para la medición posterior, se establecen mediante técnicas de valoración, según se explican en las siguientes notas. En cada fecha de los estados financieros se realiza una evaluación para determinar si existe evidencia objetiva del deterioro del valor de un activo financiero o de un grupo de activos financieros.

Pasivos financieros

Los pasivos financieros mantenidos hasta el vencimiento y los pasivos financieros designados al valor razonable mediante superávit o déficit se registran al valor razonable y con cualquier ganancia o pérdida realizada o no realizada reconocida en el estado del rendimiento financiero. Un pasivo financiero se designa al valor razonable mediante superávit o déficit si se adquiere principalmente con fines comerciales a corto plazo. También puede designarse en esta categoría si el tratamiento contable genera más información relevante debido a que elimina o reduce significativamente una asimetría contable con pasivos relacionados, o bien forma parte de un grupo de pasivos financieros administrados y evaluados sobre una base de valor razonable. Las ganancias o las pérdidas provenientes de intereses, cambio de la moneda extranjera y otros movimientos de valor razonable se declaran por separado en el estado del rendimiento financiero. Los costos de transacción se registran como gasto a medida que se incurre en ellos.

Otros pasivos financieros se reconocen inicialmente al valor razonable menos los costos de transacción, y posteriormente se miden al costo amortizado empleando el método de tasa de interés efectivo. Los pasivos financieros acordados con una duración inferior a los 12 meses se reconocen a su valor nominal. La amortización y, en el caso de partidas monetarias, las ganancias y pérdidas de cambio de la moneda extranjera, se reconocen en el estado del rendimiento financiero como cualquier ganancia o pérdida cuando se da de baja al pasivo.

Derivados

Los instrumentos financieros derivados se reconocen al valor razonable tanto inicial como posteriormente. Se declaran como activos o pasivos en función de si el derivado se encuentra en una posición de ganancia neta o de pérdida neta, respectivamente. El reconocimiento de los movimientos en el valor de los derivados depende de si el derivado se ha designado como un instrumento de cobertura y, si es así, de la naturaleza del elemento que se cubre (véase la sección Coberturas, que se encuentra a continuación).

Los derivados que no están designados para contabilidad de coberturas se clasifican como instrumentos financieros mantenidos para negociar con ganancias o pérdidas de valor razonable reconocidas en el estado del rendimiento financiero. Tales derivados pueden acordarse a los fines de la gestión del riesgo, aunque no se designen formalmente para contabilidad de coberturas o negociaciones tácticas.

Coberturas

Las entidades individuales consolidadas dentro de la entidad que informa aplican la contabilidad de coberturas después de considerar sus costos y beneficios, incluidos los datos acerca de si una cobertura económica existe y la eficacia de esta, si puede cumplirse con las calificaciones de la contabilidad de coberturas y la medida en que mejoraría la relevancia de los resultados presentados.

Las transacciones entre entidades dentro de la entidad que informa no califican para la contabilidad de coberturas en los estados financieros consolidados (aunque pueden calificar para la contabilidad de coberturas en los estados financieros separados de las entidades individuales). Cuando se utiliza un derivado para cubrir la exposición al cambio de la moneda extranjera de un activo o pasivo monetario, los efectos de la relación de coberturas se reflejan automáticamente en el estado del rendimiento financiero, de modo que la contabilidad de coberturas no es necesaria.

(a) *Cobertura del flujo de efectivo*

Cuando un derivado califica como cobertura de variabilidad en flujos de efectivo de activo o de pasivo (cobertura del flujo de efectivo), la parte eficaz de cualquier ganancia o pérdida en el derivado se reconoce en activos netos, mientras que la parte ineficaz se reconoce en el estado del rendimiento financiero. Cuando la cobertura de una transacción prevista da lugar posteriormente al reconocimiento de un activo financiero o de un pasivo no financiero (p. ej., cuando la cobertura se relaciona con la compra de un activo en moneda extranjera), el importe reconocido directamente en los activos netos se incluye en el costo inicial del activo o pasivo. De otro modo, las ganancias o pérdidas reconocidas en los activos netos se transfieren al estado del rendimiento financiero en los mismos periodos en que la partida cubierta afecta al estado del rendimiento financiero (p. ej., cuando se produce la venta prevista). Las partes eficaces de la cobertura se reconocen en la misma área del estado del rendimiento financiero que la partida cubierta.

Cuando un instrumento de cobertura expira o se vende, o cuando una cobertura ya no cumple con los criterios para la contabilidad de coberturas, toda ganancia o pérdida acumulada existente en activos netos en ese momento permanece en los activos netos y se reconoce cuando la transacción prevista se reconoce en última instancia en el estado del rendimiento financiero.

Cuando ya no se espera que se produzca una transacción prevista, la ganancia o la pérdida acumulada que se declaró en los activos netos se transfiere al estado del rendimiento financiero.

(b) *Cobertura del valor razonable*

Cuando un derivado califica como cobertura de la exposición a los cambios en el valor razonable de un activo o pasivo (cobertura del valor razonable), toda ganancia o pérdida en el derivado se reconoce en el estado del rendimiento financiero junto con cualquier cambio en el valor razonable del activo o pasivo cubierto.

El importe en libros de la partida cubierta se ajusta según la ganancia o pérdida de valor razonable sobre la partida cubierta en relación con el riesgo que se cubre. Las partes eficaces de la cobertura se reconocen en la misma área del estado del rendimiento financiero que la partida cubierta.

Deterioro del valor de cuentas por cobrar

El deterioro del valor de un préstamo o una cuenta por cobrar se establece cuando existe evidencia objetiva de que no se podrán cobrar los importes adeudados de acuerdo con los términos originales. Las dificultades financieras significativas del deudor o el emisor, la probabilidad de que el deudor o el emisor entre en situación concursal y el incumplimiento de los pagos se consideran indicadores de que el valor del activo se ha deteriorado.

El importe del deterioro del valor es la diferencia entre el importe en libros del activo y el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, que se ha descontado utilizando la tasa de interés efectivo original. Si un préstamo o una cuenta por cobrar tiene una tasa de interés variable, la tasa de descuento para medir cualquier pérdida por deterioro del valor será la tasa de interés efectivo actual, determinada según el contrato.

El importe en libros del activo se reduce por el uso de una cuenta de corrección de valor, y el importe de la pérdida se reconoce en el estado del rendimiento financiero. Cuando la cuenta por cobrar es incobrable, se le da de baja contra la cuenta de corrección de valor. Para los depósitos a plazo, el saldo de la autoridad local, el saldo del Gobierno y los préstamos comunitarios, las pérdidas por deterioro del valor se reconocen directamente contra el importe en libros del instrumento.

Las cuentas por cobrar en mora que han sido renegociadas se reclasifican como "corrientes" (es decir, no como "vencidas y no pagadas").

Si, en periodos posteriores, el importe de una pérdida por deterioro del valor disminuyese y la disminución puede relacionarse objetivamente con un hecho ocurrido con posterioridad al reconocimiento del deterioro del valor (tal como una mejora en la calificación crediticia del deudor), en el estado del rendimiento financiero se reconocerá la reversión de la pérdida por deterioro del valor reconocida con anterioridad.

NICSP 15

Este apéndice ofrece una visión general de la presentación clave y las exigencias informativas de la NICSP 15. Esta permanece en vigor hasta que la NICSP 28 y la NICSP 30 se apliquen o comiencen a regir (de estas opciones, la que ocurra antes). La fecha de vigencia de las NICSP 28 y 30 es el 1 de enero de 2013.

El propósito de las informaciones a revelar requeridas por esta Norma es proporcionar información que mejorará la comprensión del significado de los instrumentos financieros de saldo fuera del balance y dentro del balance para la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una entidad, así como brindar asistencia sobre la evaluación de los importes, el calendario y la certidumbre de los flujos de efectivo futuros asociados con dichos instrumentos. Además de proveer información específica sobre saldos de instrumentos financieros y transacciones en particular, se aconseja a las entidades que provean un análisis acerca de en qué medida y qué instrumentos financieros se utilizan, los riesgos asociados y los propósitos financieros a los que responden.

Los siguientes términos se utilizan en la NICSP 15 con los significados especificados.

Un *instrumento de patrimonio* es cualquier contrato que ponga de manifiesto una participación residual en los activos de una entidad, después de deducir todos sus pasivos.

Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre partes conocedoras e interesadas, que actúan en condiciones de independencia mutua.

Un *activo financiero* es cualquier activo que coincida con alguna de las siguientes opciones:

- (a) Efectivo.
- (b) Un derecho contractual de recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad.
- (c) Un derecho contractual a intercambiar instrumentos financieros con otra entidad en condiciones que sean potencialmente favorables.
- (d) Un instrumento de patrimonio de otra entidad.

Un *instrumento financiero* es cualquier contrato que dé lugar a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra entidad.

Los contratos basados en materias primas cotizadas que otorgan a cualquiera de las partes el derecho a liquidar en efectivo o algún otro instrumento financiero deben contabilizarse como si fuesen instrumentos financieros, a excepción de los contratos de materias primas cotizadas que (a) fueron acordados y siguen cumpliendo con los requerimientos de uso, venta o compra esperados de la entidad, (b) fueron designados con ese propósito en su inicio y (c) se espera que se liquiden mediante la prestación.

Un *pasivo financiero* es cualquier pasivo que sea una obligación contractual de lo siguiente:

- (a) A entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad.
- (b) A intercambiar instrumentos financieros con otra entidad en condiciones que sean potencialmente desfavorables.

Una entidad puede tener una obligación contractual que puede liquidarse ya sea mediante el pago de activos financieros o a través del pago en la modalidad de sus propios títulos de capital. En tal

caso, si la cantidad de títulos de capital requeridos para liquidar la obligación varía conforme a los cambios en su valor razonable de modo tal que el valor razonable total de los títulos de capital pagados se equipara siempre con el importe de la obligación contractual, el tenedor de la obligación no está expuesto a las ganancias ni a las pérdidas provenientes de fluctuaciones en el precio de sus títulos de capital. Dicha obligación debe contabilizarse como un pasivo financiero de la entidad.

Un contrato de seguro (para los propósitos de esta Norma) es un contrato que expone a la aseguradora a riesgos identificados de pérdida por eventos o circunstancias que ocurran o se descubran en un periodo específico, entre los que se incluyen la muerte (en el caso de una renta vitalicia, la supervivencia del receptor de la vitalicia), enfermedad, incapacidad, daño en propiedad, daños a otros y cese de operaciones.

El valor de mercado es el importe que se puede obtener por la venta, o la cuenta por pagar en la adquisición, de un instrumento financiero en un mercado activo.

Los activos financieros monetarios y los pasivos financieros (también conocidos como instrumentos financieros monetarios) son activos financieros y pasivos financieros que se recibirán o pagarán en cantidades fijas o determinables de dinero.

Los requerimientos para la presentación e información a revelar de la NICSP 15 se relacionan con una amplia variedad de instrumentos financieros. Es poco probable que la mayoría de los departamentos gubernamentales o entidades individuales del sector público tengan que contabilizar y revelar información de los instrumentos más complejos para los cuales se elaboró la NICSP 15 (y las NICSP 28 a 30). Por lo general, únicamente las agencias centrales responsables de las funciones de tesorería de una entidad deberán aplicar los aspectos más difíciles de las NICSP 15 y 29. Las implicaciones de estos requerimientos se detallan en la sección de implementación de este capítulo.

Los instrumentos financieros emitidos deben clasificarse (en su conjunto o en sus distintos componentes) en relación con el carácter del acuerdo contractual en el reconocimiento inicial y en relación con las definiciones de pasivos financieros y de patrimonio.

El interés y los dividendos procedentes del instrumento financiero (p. ej., el interés pagado o recibido sobre préstamos, los dividendos recibidos sobre inversiones en acciones y, si son relevantes, los dividendos pagados sobre acciones propias) se deben mostrar en el estado del rendimiento financiero como gastos o ingresos. Las distribuciones entre los tenedores de instrumentos financieros clasificados como patrimonio deben ser debitadas por el emisor directamente hacia el patrimonio (activos netos).

Un activo financiero y un pasivo financiero deben compensarse, así como el importe neto debe declararse en el estado de situación financiera únicamente cuando la entidad tenga el derecho exigible legalmente de compensar los importes reconocidos, y procure liquidarlos verdaderamente en términos netos o realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.

Una entidad debe describir sus objetivos y políticas de gestión del riesgo financiero, incluida su política para cubrir cada tipo importante de transacción prevista para la cual se utilice la contabilidad de coberturas. Debe distinguirse claramente entre cobertura económica y contabilidad de coberturas de acuerdo con la NICSP 29.

Un análisis de las políticas de gestión para el control de riesgos asociados con instrumentos financieros (incluidas las políticas sobre cuestiones como la cobertura de exposiciones al riesgo, la evasión de concentraciones de riesgo indebidas y los requerimientos para las garantías a fin de mitigar los riesgos de crédito) provee una valiosa perspectiva adicional que es independiente de los instrumentos específicos pendientes en un determinado momento. Algunas entidades proveen

esta información en un comentario que acompaña a sus estados financieros, en lugar de hacerlo como parte de los estados financieros.

Las entidades deben revelar los términos, las condiciones y las políticas contables para cada clase de activos financieros, pasivos financieros e instrumentos de patrimonio, tanto reconocidos como no reconocidos. La información a revelar debe incluir información sobre la medida y la naturaleza de los instrumentos financieros, incluidos los términos y condiciones significativos que pueden afectar el importe, el calendario y la certidumbre de los flujos de efectivo futuros. También deben revelarse las políticas y los métodos contables adoptados, además de los criterios para el reconocimiento y la base de aplicación de las mediciones.

Los riesgos que deben abordarse en el análisis de la gestión incluyen los siguientes:

- (a) El riesgo de precio, que puede desglosarse en riesgo de moneda, riesgo de la tasa de interés y riesgo de mercado.
- (b) El riesgo de crédito.
- (c) El riesgo de liquidez.
- (d) El riesgo de flujo de efectivo.

La NICSP 15 requiere revelaciones específicas sobre los siguientes riesgos:

- (a) Riesgo de tasa de interés: para cada clase de activos financieros y pasivos financieros, ya sean reconocidos o no reconocidos, una entidad debe revelar información sobre su exposición al riesgo de tasa de interés, incluidas las fechas de revisión contractual o de vencimiento (la que sea anterior) y las tasas de interés efectivo (cuando corresponda).
- (b) Riesgo de crédito: para cada clase de activos financieros y pasivos financieros, ya sean reconocidos o no reconocidos, una entidad debe revelar información sobre su exposición al riesgo de crédito, incluido el importe que represente mejor su exposición máxima al riesgo de crédito en la fecha sobre la que se informa sin tener en cuenta el valor razonable de ninguna garantía, en el caso de que otras partes no logren ejecutar sus obligaciones conforme a un instrumento financiero y a concentraciones significativas de riesgo de crédito.

Las entidades deben revelar información sobre el valor razonable para cada clase de activos financieros y pasivos financieros, tanto reconocidos como no reconocidos. Si esto no es posible debido a limitaciones de puntualidad o de costo para determinar el valor razonable con suficiente fiabilidad, este dato debe revelarse. Las entidades también deben revelar información sobre las características del principio del instrumento financiero subyacente que sea pertinente para su valor razonable.

Los activos financieros que se registren con un importe que exceda el valor razonable se deben revelar, indicando el importe en libros y el valor razonable del activo individual o de un grupo adecuado de activos individuales, y las razones para no reducir el importe en libros con la naturaleza de la evidencia brindando la base para que la dirección pueda ver que se recuperará el importe en libros.

En la transición a la NICSP 15, se espera que las entidades presenten información comparativa para los periodos anteriores. No obstante, si tal información no está disponible a la fecha de la primera adopción, las entidades no necesitan presentarla.

Diferencias entre las NICSP y las NIIF

Este apéndice resume las diferencias entre las NICSP 28, 29 y 30, y las NIIF sobre las que se basan.

Diferencias clave entre la NICSP 28 y la NIC 32

Las diferencias clave entre la NICSP 28 y la NIC 32 (emitidas originalmente en 2003, incluidas las modificaciones hasta el 31 de diciembre de 2008) son las siguientes:

- (a) La NIC 32 permite a las entidades tratar los contratos de garantía financiera como contratos de seguro cuando las entidades hayan manifestado previamente que tales contratos son contratos de seguro y no instrumentos financieros. La NICSP 28 permite una elección similar, salvo que las entidades no necesitan haber manifestado explícitamente que las garantías financieras son contratos de seguro.
- (b) La NICSP 28 contiene una Guía de Aplicación adicional que trata la identificación de acuerdos que son, en esencia, contractuales.
- (c) La NICSP 28 contiene una Guía de Aplicación adicional sobre cuándo los activos y pasivos provenientes de transacciones de ingresos sin contraprestación son un instrumento financiero.
- (d) Se han incluido principios del CINIIF 2, *Aportaciones de los Socios de Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares* como un apéndice en la NICSP 28.
- (e) Las disposiciones transitorias en la NICSP 28 difieren de las de la NIC 32. Esto se debe a que la NICSP 28 provee disposiciones transitorias para aquellas entidades que aplican la Norma por primera vez o aquellas que aplican la contabilidad de acumulación (o devengo) por primera vez.

Diferencias clave entre la NICSP 29 y la NIC 39

Las diferencias clave entre la NICSP 29 y la NIC 39 (incluidas las modificaciones hasta el 31 de diciembre de 2008, así como también las modificaciones realizadas por el IASB en la NIC 39 como parte de sus *Mejoras a las NIIF* de abril de 2009) son las siguientes:

- (a) La NICSP 29 contiene una guía de aplicación adicional que trata los préstamos otorgados en condiciones muy favorables y los contratos de garantía financiera celebrados por un intercambio de valor cero o nominal. La NIC 39 no trata estas áreas.
- (b) Se han incluido principios del CINIIF 9, *Nueva Evaluación de Derivados Implícitos*, y del CINIIF 16, *Coberturas de una Inversión Neta en un Negocio en el Extranjero*, como un apéndice de la NICSP 29.

Diferencia clave entre la NICSP 30 y la NIIF 7

La diferencia clave entre la NICSP 30 y la NIIF 7 (emitidas originalmente en 2005, incluidas las modificaciones publicadas hasta abril de 2009) es que la NICSP 30 contiene requerimientos relacionados con préstamos otorgados en condiciones muy favorables, que son más comunes en el sector público. La NIIF 7 no requiere tales revelaciones.

Capítulo 14: Pasivos relacionados con los empleados

Puntos clave

- La NICSP 25, *Beneficios a los Empleados*, establece los requerimientos para todos los beneficios a los empleados, excepto las transacciones basadas en acciones.
- La NICSP 25 establece que una entidad debe revelar información que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar la naturaleza de sus obligaciones de empleados y el efecto financiero de los cambios en dichos planes durante el año.
- La Norma no trata la contabilización e información financiera sobre planes de beneficio por retiro o beneficios que no sean un intercambio a cambio de servicios provistos por empleados o empleados anteriores.
- Por lo general, la contabilidad de los beneficios a corto plazo a los empleados no es complicada. Las cuestiones más difíciles son las pensiones y, en menor medida, otros beneficios a largo plazo como las licencias remuneradas después de largos periodos de servicios.
- Algunas decisiones de política, como el traspaso o el no traspaso de la autoridad para funciones del personal y la medida en que las funciones del personal se centralizan pueden producir un gran impacto en el diseño de los sistemas de información. Estas decisiones deberían tomarse idealmente en una etapa temprana del proceso de reforma.

Introducción

- 14.1 La mayoría de los sueldos y salarios obtenidos durante un periodo contable se pagan durante ese periodo y, por lo tanto, solo existe un pequeño pasivo al final del periodo. Sin embargo, en el caso de otros derechos de empleados, particularmente los derechos de pensión, los pasivos de final del periodo pueden ser significativos. Este capítulo trata las cuestiones asociadas con el reconocimiento de dichos pasivos. No trata las cuestiones asociadas con pensiones provistas a ciudadanos, en contraposición a los empleados del Gobierno. En el capítulo 14 se analizan las cuestiones asociadas con el reconocimiento de tales planes de pensiones.
- 14.2 Los beneficios a los empleados comprenden todos los tipos de contraprestaciones que la entidad proporciona a los trabajadores a cambio de sus servicios, y se clasifican en cuatro categorías:
- (a) Beneficios a corto plazo a los empleados.
 - (b) Otros beneficios a largo plazo.
 - (c) Beneficios por terminación.
 - (d) Beneficios post-empleo.
- 14.3 La NICSP 25 distingue entre los beneficios a corto y a largo plazo. En el caso de los beneficios a largo plazo, requiere que una entidad utilice una evaluación actuarial para descontar el valor del importe futuro. Si bien la NICSP 25 requiere el uso de técnicas actuariales, no requiere la utilización de un actuario cualificado. Una de las decisiones que una entidad toma al aplicar la NICSP 25 es si contratar o no a un actuario y, en caso de hacerlo, los términos de dicha contratación.

Definiciones

14.4 La NICSP 25 establece una serie de definiciones, incluidos los siguientes términos clave:

Beneficios a corto plazo a los empleados, que son los beneficios a los empleados (distintos de los beneficios por terminación) cuyo pago será totalmente liquidado en el término de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados han prestado sus servicios.

Otros beneficios a largo plazo para los empleados son los beneficios a los empleados (que no sean beneficios post-empleo ni beneficios por terminación) cuyo pago no vence en su totalidad dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados han prestado los servicios correspondientes.

Beneficios por terminación son los beneficios a los empleados a pagar como consecuencia de una de las siguientes circunstancias:

- (a) La decisión de una entidad de rescindir el contrato de un empleado antes de la edad normal de retiro.
- (b) La decisión de un empleado de aceptar la rescisión voluntaria a cambio de tales beneficios.

Los *beneficios post-empleo* son beneficios a los empleados (diferentes de los beneficios por terminación) que se pagan después de completar su periodo de empleo en la entidad.

14.5 La NICSP 25 continúa con la clarificación que señala que los beneficios a corto plazo a los empleados incluyen elementos como:

- (a) Sueldos, salarios y aportaciones a la seguridad social.
- (b) Ausencias remuneradas a corto plazo (como permisos anuales remunerados y permisos remunerados por enfermedad).
- (c) Pagos relacionados con el rendimiento.
- (d) Beneficios no monetarios provistos a empleados actuales (como asistencia médica, bienes sin cargo o subsidiados, viviendas de bajo costo y utilización de vehículos).

Revisión de sistemas y estructuras existentes

14.6 Todas las entidades, independientemente de la base contable utilizada, tendrán sistemas existentes para calcular y procesar los pagos de sueldos y salarios, y para mantener registros sobre los derechos de los empleados a beneficios, como los permisos remunerados. Una entidad necesitará evaluar si estos sistemas estarán en condiciones de proporcionar la información requerida por la NICSP 25 y otras NICSP. Entre las cuestiones a considerar se incluyen las siguientes:

- (a) Si los sistemas existentes capturan la información requerida para contabilizar los beneficios a los empleados de la entidad en cada periodo contable. De lo contrario, si el sistema puede actualizarse para capturar la información necesaria; si la información se encuentra en una forma que pueda respaldar la preparación de los estados financieros de la entidad. Algunas entidades pueden necesitar rediseñar la

tabla de cuentas y crear cuentas específicas para los elementos que no se hayan registrado anteriormente.

- (b) Si los sistemas existentes pueden capturar la información inicial necesaria para comenzar con la contabilidad de los beneficios a los empleados. De lo contrario, de qué manera esa información puede capturarse e integrarse en procesos existentes de información y de generación de informes.
- (c) Si la información requerida es accesible a nivel de la entidad individual que informa. De lo contrario, los tipos de cambios que deberán implementarse en el sistema.

Accesibilidad

14.7 Los sistemas existentes pueden registrar con precisión los detalles de la remuneración de cada empleado y los derechos tales como el permiso anual obtenido y recibido. No obstante, si esta información solo está disponible a través de la consulta de los registros personales de cada individuo al final de cada periodo contable (por ejemplo, mensual o trimestral), la tarea de agregar el pasivo puede ser onerosa.

La entidad que informa y el grado de centralización

14.8 Muchos Gobiernos tienen departamentos o entidades de recursos humanos o de personal centralizado, que son responsables de una amplia variedad de funciones de personal, entre las que se incluyen la selección de personal, la capacitación, los ascensos, el establecimiento de términos y condiciones, la administración de procesos disciplinarios, los registros y salarios del personal, y los sistemas salariales. La introducción de la contabilidad de acumulación (o devengo) puede estar acompañada de cambios en las funciones del personal centralizado, como el traspaso de algunas de estas funciones. Dicho traspaso no es consecuencia de la adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo).

14.9 La definición de la entidad que informa produce un impacto en el nivel de agregación requerido. Si las entidades gubernamentales individuales son entidades que informan y los sistemas centralizados se mantienen, entonces resulta necesario:

- (a) Asegurar que los sistemas de personal puedan registrar gastos de empleados y pasivos devengados para cada entidad individual que informa. Esto podría implicar el uso de asignaciones internas o de pagos reales por parte de las entidades individuales para su reembolso a la entidad central.
- (b) Decidir que no se requerirá a las entidades individuales la contabilización de ciertos gastos de empleados y pasivos. Esta última opción no es coherente con la contabilidad de acumulación (o devengo) en la medida en que los estados financieros deban incluir todos los gastos, incluido el costo de los bienes y servicios provistos sin cargo. No obstante, por razones prácticas algunas jurisdicciones pueden optar por no asignar ciertos costos a entidades individuales. La no asignación de algunos costos y pasivos devengados en algunas circunstancias puede estar justificada sobre la base de que estos son responsabilidad del Gobierno en su conjunto, en lugar de que sean de sus entidades individuales.

14.10 Debido a que el traspaso o el no traspaso de la autoridad para funciones del personal puede producir un gran impacto en el diseño de sistemas, dichas decisiones de política idealmente deberían tomarse en una etapa temprana del proceso de reforma.

Implementación

14.11 La siguiente lista establece algunos de los pasos requeridos para el reconocimiento de los pasivos relacionados con los empleados. Cuando las entidades hayan estado utilizando una versión modificada de la base de efectivo o de la base de acumulación (o devengo) para la presupuestación o la información financiera, una parte o toda la información que se menciona en estos pasos ya puede encontrarse disponible para realizar las siguientes actividades:

- (a) Desarrollar políticas contables.
- (b) Determinar clasificaciones adecuadas, tanto actuales como no actuales.
- (c) Identificar todos los gastos y pasivos potenciales relacionados con los empleados.
- (d) Documentar los antecedentes de cada derecho, incluidos la autoridad subyacente, los criterios de derechos, el momento en que tiene lugar un derecho, las fechas de pago, la información existente sobre el importe probable del pasivo asociado y los detalles de contacto para las personas responsables de la administración de los derechos.
- (e) Distinguir entre los beneficios que conducen a un derecho absoluto y aquellos tomados según la necesidad, ya que el punto de reconocimiento de ambos diferirá.
- (f) Estimar el rango probable para el importe de cada pasivo al final de cada periodo sobre el que se informa.
- (g) Identificar posibles maneras de determinación de los pasivos al final de cada periodo sobre el que se informa y la información requerida a fin de calcular los importes relevantes (por ejemplo, cambios en los sistemas, valoraciones actuariales, estimaciones).
- (h) Desarrollar recomendaciones acerca de los métodos propuestos para obtener información, incluidos los cambios en los sistemas.
- (i) Revisar los controles internos para asegurar que todos los permisos otorgados se registren y se procesen en forma oportuna.
- (j) Asegurar que los sistemas existentes o recientemente implementados puedan generar la información necesaria para cumplir con las exigencias informativas de la NICSP 25 (párrafos 26, del 140 al 146, y del 163 al 165).³⁹

14.12 Cuando existe una serie de entidades dentro de la entidad que informa consolidada, puede ser posible desarrollar modelos centralizados para ayudar a las entidades a estimar sus obligaciones para los beneficios por retiro y de licencias remuneradas después de largos periodos de servicios. Por ejemplo, un modelo centralizado puede resultar adecuado

³⁹ En las referencias bibliográficas de este capítulo, se incluyen datos de documentos y listas de control para la información a revelar, que resumen las exigencias informativas de las NICSP.

cuando exista una serie de entidades con cantidades de empleados pequeñas a medianas, donde los beneficios no sean complejos o el tamaño de los pasivos no garantice una valoración independiente del actuario. Dicha guía podría reducir el costo total del cumplimiento con la NICSP 25. En algunas jurisdicciones, un actuario del Gobierno u otra agencia central puede proveer asesoramiento actuarial a entidades del sector público y desarrollar tablas de expectativa de vida para los planes de pensiones del sector público.

Políticas contables

- 14.13 La NICSP 25 requiere que una entidad revele las políticas contables utilizadas con respecto a los beneficios a los empleados. Las políticas contables detallarán las metodologías de la entidad para la medición y el reconocimiento de los beneficios a los empleados. A la entidad que informa se le requerirá que desarrolle políticas internas para todos los beneficios a los empleados que contabilice, y también se le requerirá que informe sobre las políticas contables para las partidas de importancia relativa en el informe anual de la entidad.

Sueldos y salarios devengados

- 14.14 Los estados financieros mensuales a menudo se preparan para información interna. Generalmente, los sueldos y salarios se pagan en forma semanal, quincenal, cada cuatro semanas o mensual. Pueden pagarse en periodos vencidos, con antelación, o bien mediante una combinación de ambos. Los sueldos y salarios devengados se determinan multiplicando la cuenta de sueldo y salario promedio diario por la cantidad de días entre el último pago de sueldo y salario diario, y el final del periodo sobre el que se informa (menos cualquier día que se haya pagado con antelación). Las entidades necesitan determinar si los "días" utilizados en este cálculo son días calendario o días laborables.
- 14.15 Las acumulaciones de correcciones de valor que tienen importes regulares pueden calcularse de la misma forma que los sueldos y salarios. En el caso de que las fechas de pago o los importes fluctúen notablemente entre periodos, puede requerirse una acumulación por separado para algunos tipos de pagos. Puede ser necesario realizar ajustes para grandes pagos excepcionales o inusuales que no deberían formar parte de la cuenta de sueldo y salario promedio diario.
- 14.16 Si bien algunas entidades del sector público pueden tener una amplia variedad de correcciones de valor que forman parte de la remuneración de un empleado, el cálculo de las acumulaciones de sueldo y salario debe realizarse de la misma manera que en el sector privado. Los manuales de referencia para los sistemas contables generalmente contienen una guía acerca de las opciones existentes en el sistema para dichas acumulaciones.
- 14.17 En términos de implementación, las cuestiones principales son identificar las fechas de pago, qué pagos y en qué medida se efectúan en periodos vencidos o con antelación, qué salario y qué componentes del sueldo deben incluirse en la cuenta de salario promedio diario y cuál es la definición de "días". Asimismo, una entidad necesita decidir si realizará estas acumulaciones para la entidad en su conjunto o si asignará estas acumulaciones a subunidades individuales existentes dentro de la entidad.

Permiso anual

- 14.18 Las entidades deben estar en condiciones de obtener detalles sobre la apertura y el cierre de los derechos a permisos anuales provenientes de su sistema de nómina (los cambios en los sistemas de nómina para garantizar que esta información se encuentre disponible en forma regular y oportuna constituyen la principal cuestión de implementación para el reconocimiento de este pasivo).
- 14.19 Una entidad puede tener una política que limite la cantidad de días de permiso que pueden transferirse. En estos casos, la acumulación del pasivo de permisos anuales puede calcularse por el importe total del permiso anual adeudado, incluso cuando algunos individuos hayan acumulado permisos por encima del importe permitido, con reducciones según la política ejecutada como un ejercicio por separado.
- 14.20 El permiso anual devengado se otorga generalmente dentro del periodo siguiente y, por lo tanto, no hay necesidad de descontar el importe.
- 14.21 En la práctica, el permiso anual que se otorga a los empleados durante un periodo con frecuencia se clasifica como un gasto en salarios en lugar de un gasto en permisos anuales, ya que habitualmente resultaría de escasa importancia para mostrarlo como una partida por separado.

Permiso por enfermedad

- 14.22 Los acuerdos implementados para el permiso por enfermedad varían ampliamente entre las jurisdicciones y las entidades. En algunos casos, se les puede permitir a los empleados que acumulen un permiso por enfermedad hasta una cantidad especificada de días. Este permiso por enfermedad se conoce como "consolidación" (o irrevocabilidad). La consolidación (irrevocabilidad) se refiere al permiso que, una vez que ha sido otorgado o devengado, no puede retirarse. Cuando se consolida un derecho, la entidad estima el pasivo para el permiso por enfermedad en periodos futuros utilizando un proceso similar al utilizado para otros derechos de consolidación (irrevocabilidad) de empleados.
- 14.23 En otros casos, los empleados tendrán derecho a un permiso por enfermedad únicamente en momentos de enfermedad. Este permiso por enfermedad es "revocable". Cuando los empleados toman, en promedio, menos días de permiso por enfermedad que los de su derecho anual, no hay necesidad de reconocer un pasivo para un permiso por enfermedad futuro.
- 14.24 Todo pasivo reconocido con respecto a un permiso por enfermedad debe estar respaldado por evidencia sobre el importe de la licencia por enfermedad que han tomado los empleados.

Planes de aportaciones definidas/Planes de beneficios definidos

- 14.25 La naturaleza de las obligaciones para los empleados conforme a planes de pensiones de una entidad (también conocidos como planes de proyección plurianual en algunas jurisdicciones) variarán entre las jurisdicciones. Las dos clasificaciones utilizadas a los fines de la información financiera son planes de beneficios definidos y planes de aportaciones definidas.

- 14.26 Los planes de beneficios definidos son planes de beneficio por retiro según los cuales se determinan las pensiones con referencia a una fórmula basada en la remuneración de los empleados y la duración del servicio. Los planes de aportaciones definidas son planes de beneficio por retiro según los cuales el empleador o el empleado realizan aportaciones específicas al plan durante un periodo establecido. La cantidad de planes de beneficios definidos ha disminuido en algunas jurisdicciones en los últimos años, lo que refleja tendencias similares en planes del sector privado. Los planes de beneficios definidos pueden estar completamente financiados (los activos del plan son suficientes para compensar los pasivos del plan), parcialmente financiados (los activos del plan compensan parcialmente los pasivos del plan) o financiados con pagos sobre la marcha. Con los pagos sobre la marcha, el empleado puede realizar una aportación regular al plan, pero el Gobierno aporta únicamente el importe requerido para pagar los importes adeudados actualmente a empleados retirados. Cuando los activos del plan son inferiores a los pasivos del plan, con frecuencia el importe neto se conoce como el componente no financiado.
- 14.27 Para cumplir con los requerimientos de una medición confiable, generalmente los actuarios se encargan de estimar el importe del pasivo no financiado para los planes de aportaciones definidas y el pasivo total para los planes de beneficios definidos. Si bien los actuarios realizan los cálculos detallados, la entidad igualmente necesita trabajar en los siguientes pasos para garantizar que todos los pasivos potenciales se contabilicen adecuadamente:
- (a) Identificar todos los planes o pagos de pensión (incluidos los pagos discrecionales a empleados, en lugar de pagos de pensiones).
 - (b) Documentar a los contribuyentes y beneficiarios de cada plan.
 - (c) Clasificar las pensiones para los empleados como costos que deben asignarse a entidades individuales que informan o como costos que deben declararse en un nivel gubernamental completo (por ejemplo, algunos Gobiernos pueden tratar las obligaciones continuas para los empleados de Gobierno anteriores como gastos gubernamentales completos).
 - (d) Determinar si existe una obligación legal (respaldada por la legislación o por un contrato) de realizar pagos. En el caso de pagos en que no haya una obligación legal clara, establecer si hay una obligación implícita.
 - (e) Determinar si los planes son de beneficios definidos o de aportaciones definidas conforme a los términos de la NICSP 25.
 - (f) Determinar si los planes están completamente financiados, parcialmente financiados, o bien financiados con pagos sobre la marcha. Los planes completamente financiados son aquellos en que las aportaciones anuales en el plan cubren el gasto anual. El componente no financiado de los planes tiene lugar cuando los pagos anuales no son suficientes para cubrir el gasto anual. Cuando los planes no estén completamente financiados, incluso con pagos sobre la marcha, se requieren valoraciones actuariales regulares para proveer evidencia del importe del pasivo no financiado.

- (g) Investigar y evaluar la probabilidad de que el Gobierno cambie los derechos de pensión de los empleados. Esto impactará en la probabilidad de que se realicen pagos futuros y en el cálculo del pasivo por pensiones.
- (h) Aclarar los acuerdos institucionales para el reconocimiento del pasivo. Cada entidad individual que informa debe reconocer los gastos totales relacionados con los empleados. No obstante, si una entidad central ha asumido responsabilidad por el pasivo, entonces una entidad individual no necesita reconocer el pasivo. En cambio, debe reconocer tanto los gastos como los ingresos correspondientes para reconocer que otra entidad ha asumido una de sus obligaciones. Cuando la responsabilidad del pasivo por pensiones se asume en un nivel central, la entidad central necesita diseñar un método de asignación de gastos por pensiones agregados a entidades individuales. Tales asignaciones pueden basarse en evaluaciones actuariales, si estas se encuentran disponibles. Si no hay tales evaluaciones, calcular una proporción del gasto total en pensiones por gastos en personal de la entidad o gastos totales en personal del Gobierno puede brindar una aproximación.
- (i) Seleccionar una tasa de descuento adecuada para calcular el valor presente de los pasivos. La NICSP 25 (párrafo 91) requiere que la tasa de descuento utilizada para descontar las obligaciones por beneficios post-empleo (tanto financiadas como no financiadas) reflejen el valor temporal del dinero. También requiere que la moneda y el plazo del instrumento financiero seleccionado para reflejar el valor temporal del dinero sean coherentes con la moneda y el plazo estimado de las obligaciones por beneficios post-empleo. La tasa de bonos del Gobierno a menudo se utiliza como un indicador del valor temporal del dinero, pero esto puede no resultar adecuado en todos los casos. Puede que no haya bonos del Gobierno con un plazo adecuado o que los bonos corporativos tengan una calificación más elevada que los bonos del Gobierno en algunas economías. Si no es posible identificar un instrumento financiero con un ciclo de vida coherente con las obligaciones de beneficios post-empleo, la entidad que informa puede necesitar desarrollar un modelo financiero para estimar el valor temporal del dinero.

Permisos remunerados después de largos periodos de servicio

- 14.28 Algunas jurisdicciones proporcionan derechos a permisos extendidos o adicionales en reconocimiento a los largos periodos de servicio que prestan los empleados. Estos derechos por lo general se consolidan después de un periodo de servicio especificado. Un pasivo para un permiso remunerado después de largos periodos de servicio (y otros beneficios por largos periodos de servicio, como los viajes al extranjero) debe devengarse sobre la base de una estimación de la cantidad de empleados que probablemente reúnan las condiciones para obtener el permiso, el importe del derecho y la fecha estimada del otorgamiento del derecho.
- 14.29 A fin de evaluar el importe probable del pasivo, la entidad necesitará investigar asuntos como:
- (a) La cantidad de empleados que han reunido las condiciones para el permiso en los últimos años y todos los factores que probablemente conduzcan a una tasa de

captación mayor o menor en el futuro (por ejemplo, las tasas estimadas de rotación del personal).

- (b) Su tasa promedio de pagos y el pago estimado de los futuros destinatarios, teniendo en cuenta los incrementos en los pagos debido a la promoción y a la inflación.
- (c) El costo probable del permiso remunerado después de largos periodos de servicio que se deberá pagar a los empleados actuales en los años futuros y el valor presente de dichos importes.

- 14.30 Puede argumentarse que, técnicamente, el pasivo debe reconocerse a partir del primer año de servicio. Sin embargo, debido a la tasa de rotación entre empleados, reconocer el pasivo únicamente para aquellos empleados que hayan estado empleados durante un cierto tiempo y que, por lo tanto, es más probable que reúnan las condiciones para el permiso puede proporcionar una estimación razonable. El enfoque adoptado por una entidad dependerá del importe de trabajo implicado y el impacto en los estados financieros del cálculo del pasivo para todos los empleados a partir de su primer año de servicio o de alguna otra fecha, por ejemplo a partir de los cinco o diez años de su fecha de empleo. El último enfoque genera la obligación para un empleado de los primeros cinco o diez años para su registro como gasto en un solo periodo. Cuando haya una escasa cantidad de empleados que califiquen para un permiso remunerado después de largos periodos de servicio o el valor del beneficio sea mínimo, puede que se produzca un impacto importante en los estados financieros al reconocer el gasto cuando corresponda el derecho. Las estimaciones actuariales pueden ser útiles a fin de evaluar el momento más adecuado para comenzar a registrar el permiso remunerado después de largos periodos de servicio.
- 14.31 Cuando se aplican condiciones de servicio similares en un amplio rango de entidades gubernamentales, se debe proporcionar a todas las entidades una guía sobre el tiempo de reconocimiento adecuado para garantizar un enfoque coherente.
- 14.32 El gasto en permisos remunerados después de largos periodos de servicio es el cambio en la provisión de derechos de permisos remunerados después de largos periodos de servicio entre el comienzo y el final del periodo sobre el que se informa, además de cualquier pago realizado durante el periodo. Cuando los pagos por permisos remunerados después de largos periodos de servicio se efectúan como importes de salario habitual, es útil que el sistema de personal destaque también el importe relacionado con el permiso remunerado después de largos periodos de servicio. Si los pagos durante un periodo son importantes, el cambio en la disposición durante el periodo puede proveer una estimación razonable del gasto. No obstante, para justificar este enfoque una entidad necesitará proveer evidencia que demuestre de qué forma estimó los pagos de permisos durante el periodo.

Pagos por incentivos y acuerdos de participación en ganancias

- 14.33 Los pagos por incentivos y de participación en ganancias generalmente se clasifican como sueldos y salarios, a pesar de que pueden pagarse solo una o dos veces al año. Los requerimientos contables para los pagos por incentivos y de participación en ganancias se establecen en los párrafos 20 a 25 de la NICSP 25.

- 14.34 Los pagos por incentivos y de participación en ganancias se reconocen únicamente cuando puede realizarse una estimación confiable de la obligación. La NICSP 25 especifica las condiciones que deben cumplirse para que se reconozca un pasivo. Por lo tanto, una entidad necesita determinar si tiene dichos acuerdos y si cumple con los requerimientos detallados en el párrafo 23 para una estimación confiable. Si la entidad determina que debe reconocer una obligación de pago por incentivo o de participación en ganancias, la entidad registra el importe del pago como un pasivo en el periodo al cual se atribuye el pago.

Consideraciones prácticas

Solicitudes de propuestas

- 14.35 Las entidades que contabilizan obligaciones por beneficios de empleados según la NICSP 25 pueden necesitar inscribir los servicios de actuarios profesionales. La Asociación Gubernamental de Funcionarios Financieros de los Estados Unidos de América ha elaborado un documento para brindar asistencia a las entidades en el desarrollo de una solicitud de propuestas (RFP) para la adquisición de estos servicios (Asociación Gubernamental de Funcionarios Financieros, 2006). El documento no es una RFP en sí, y los elementos de la lista de comprobación no deben considerarse de inclusión obligatoria en una RFP. Más bien, la lista de comprobación es un documento que recomienda elementos a considerar en una RFP. El documento fue elaborado para respaldar a las entidades en la implementación de normas relevantes en esa jurisdicción (es decir, los Documentos 43 y 45 del Consejo de Normas de Contabilidad Gubernamental [GASB]).

Coaliciones adquisitivas

- 14.36 Cuando se requiera a una serie de entidades que obtengan valoraciones actuariales, pueden considerar formar una coalición adquisitiva para negociar descuentos a partir de una única firma actuarial.

Desarrollo de modelos

- 14.37 Si hay una serie de entidades más pequeñas con obligaciones relativamente pequeñas o circunstancias similares, puede ser posible para las entidades, o para una agencia central, desarrollar un modelo que les permita cumplir con los requerimientos de las normas a un costo menor que al obtener una valoración actuarial completa. Estos modelos generalmente optimizan algunos de los elementos de los cálculos y utilizan supuestos simplificadores. En las referencias de este capítulo se encuentran ejemplos de modelos o de supuestos simplificadores desarrollados por agencias centrales para brindar asistencia a ciertas entidades en cuanto al cumplimiento de las normas de información financiera sobre los beneficios a los empleados (véase Tesoro de Nueva Zelanda, 2009; Gobierno de Australia del Sur, 2009; Gobierno del Estado de Victoria, 2008). Estos ejemplos se relacionan con la implementación de normas relevantes en esas jurisdicciones (es decir, los equivalentes nacionales de la NIC 19).
- 14.38 Si bien la NICSP 25 no requiere que la entidad utilice un actuario para medir las obligaciones por beneficios post-empleo, algunos países requieren específicamente que se

utilice un actuario para la medición de las obligaciones por beneficios post-empleo y establecen con qué frecuencia deben realizarse estas valoraciones actuariales. Una entidad necesita asegurar que cualquier modelo simplificador le sigue permitiendo a la entidad cumplir con los requerimientos específicos de cualquier jurisdicción.

Planificación y supervisión de la implementación

14.39 La *Estrategia de Adopción de las NICSP del PNUD* (Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo [PNUD], septiembre de 2009) brinda un ejemplo de las cuestiones identificadas y supervisadas por una entidad con respecto a la adopción de la NICSP 25.

Disposiciones transitorias

14.40 La NICSP 25 establece una serie de requerimientos relativos a la adopción por primera vez. Por ejemplo, en el primer año de adopción no se requiere información comparativa ni ciertas revelaciones.

Relevancia para la base contable de efectivo

14.41 Las cuestiones identificadas en este capítulo son relevantes para las entidades que intentan proporcionar información a revelar adicional sobre la naturaleza y el importe de los pasivos relacionados con los empleados, según lo exige la NICSP de base de efectivo. Si bien una entidad puede revelar información adicional en los estados financieros o como información complementaria, los importes no se pueden incluir en los importes que se muestran en el cuerpo del estado de cobros y pagos.

14.42 Las entidades que presentan información a revelar adicional necesitan ser claras respecto de la naturaleza de esta. Por ejemplo, ¿se pretende que esta información responda a los requerimientos de la NICSP 25 o a los requerimientos específicos de alguna otra jurisdicción?

Referencias

Deloitte, *IPSAS Summary*. Resumen de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), edición 2010, febrero de 2010.

<http://www.iasplus.com>

Ernst & Young, *International Public Sector Accounting Standards Disclosure Checklist*. Lista de comprobación de la información a revelar de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, septiembre de 2010.

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_DisclosureChecklist/\\$FILE/IPSAS_DisclosureChecklist.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_DisclosureChecklist/$FILE/IPSAS_DisclosureChecklist.pdf)

Consejo de Normas Contables Gubernamentales (GASB).

<http://www.gasb.org>

Documento N.º 43, *Información Financiera para los Beneficios Post-empleo Distintos de los Planes de Pensión*, abril de 2004.

Documento N.º 45, *Contabilización e Información Financiera por los Empleadores de los Beneficios Post-Empleo Distintos de las Pensiones*, junio de 2004.

Asociación Gubernamental de Funcionarios Financieros, Committee on Retirement and Benefits Administration (Comité para el retiro y la administración de beneficios), Lista de comprobación de solicitud de propuestas (RFP) para la valoración actuarial de otros beneficios post-empleo (OPEB), enero de 2006.

<http://www.gfoa.org>

Gobierno de Australia del Sur, Departamento de Tesorería y Finanzas, *Marco Conceptual de Políticas Contables*, Marco Conceptual de Activos y Pasivos Financieros IV, junio de 2009.

www.treasury.sa.gov.au

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), NIC 19, *Beneficios a los Empleados*, 2004.

<http://www.ifrs.org>

Federación Internacional de Contadores (IFAC).

<http://www.ifac.org>

NICSP 25, *Beneficios a los Empleados*, febrero de 2008.

NICSP de base de efectivo, *Información Financiera sobre la Base Contable de Efectivo*, actualizada en 2006 y 2007.

Estudio 11, *Información Financiera Gubernamental*, mayo de 2000.

Circular 2009/06 del Tesoro de Nueva Zelanda, *Cálculo de permisos remunerados después de largos periodos de servicio y pasivos por permisos de retiro para entidades que informan a la Corona*, 2009.

<http://www.treasury.govt.nz>

Gobierno del Estado de Victoria, Departamento de Tesorería y Finanzas, *Financial Reporting Policy—Long Service Leave Arrangements*. Informe sobre política de información financiera y acuerdos de permisos remunerados después de largos periodos de servicio, 2008.

<http://www.dtf.vic.gov.au>

Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD), *PSAS Adoption Strategy*. Documento sobre la estrategia de adopción de las NICSP del PNUD, septiembre de 2009.

<http://www.undp.org>

Políticas contables

Este apéndice ilustra las políticas contables internas para el reconocimiento de gastos de empleados y pasivos asociados relacionados con los empleados. Estas políticas ejemplifican políticas que una entidad central puede haber desarrollado para su aplicación interna por parte de todas las entidades individuales que forman parte de una entidad que informa del Gobierno en su totalidad.

General

El costo total de los servicios de los empleados debe reconocerse como un gasto cuando se incurre en el gasto. Los importes en los que se haya incurrido, pero que no se hayan pagado, se deben devengar. Los pasivos asumidos por otra entidad deben reconocerse como un gasto de una entidad y un ingreso de la otra.

Sueldos y salarios

Un pasivo por sueldos y salarios en los que se haya incurrido, pero que no se hayan pagado, se deben devengar al final del periodo sobre el que se informa.

Permiso anual

Un permiso anual adeudado, pero que aún no se haya tomado, debe reconocerse como un pasivo. Se debe calcular en función del permiso adeudado a cada empleado (incluido cualquier periodo sustitutivo) y debe basarse en el salario individual esperado del empleado al momento en que probablemente el permiso tenga lugar. Por ejemplo, si se espera que el permiso se tome dentro del siguiente periodo, debería utilizarse el salario esperado del empleado durante ese periodo.

El permiso anual devengado que debe tomarse dentro del año siguiente debe clasificarse como un pasivo corriente. El permiso anual devengado que pueda tomarse después del año siguiente debe clasificarse como un pasivo no corriente. La provisión para el permiso anual no se descuenta.

Permisos remunerados después de largos periodos de servicio

Las provisiones para los derechos de permisos remunerados después de largos periodos de servicio se deben reconocer inicialmente una vez que un empleado haya completado cinco años de servicio⁴⁰ y haya reconocido posteriormente cada año luego de esa fecha. Los pasivos de permisos remunerados después de largos periodos de servicio deben medirse como el valor presente de los derechos de permisos remunerados de servicio estimados. Al medir el valor presente de los pasivos por derechos de permisos remunerados después de largos periodos, la

⁴⁰ La cantidad de años de servicio requerida por una entidad antes de que esta comience a contabilizar el permiso remunerado después de largos periodos de servicio variará en función de los criterios de otorgamiento de derechos para el permiso, y de la relación entre los distintos periodos de servicio activo y la proporción de empleados que reúnen las condiciones para el permiso.

tasa de interés promedio correspondiente, a la fecha de los estados financieros, hasta los préstamos de la entidad, debe utilizarse para descontar las futuras salidas de efectivo.

Las provisiones para permisos remunerados después de largos periodos de servicio deben clasificarse como corrientes o no corrientes, según corresponda.

Otros beneficios por largos periodos de servicio deben reconocerse en el momento en que el empleado obtiene derechos para ellos.⁴¹

Permisos por enfermedad y por motivos familiares

Ningún pasivo o gasto debe reconocerse en relación con los permisos por enfermedad y por motivos familiares hasta el momento de ausencia.⁴²

Fondos de pensiones

Planes de beneficios definidos

El pasivo que surge con respecto a los siguientes planes de beneficios definidos debe contabilizarse conforme a la NICSP 25, *Beneficios a los Empleados*.

[*La entidad que informa debe elaborar una lista de los planes de pensión*].

El importe reconocido como un pasivo por beneficios definidos debe ser el neto de los siguientes importes:

- (a) el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos al final del periodo sobre el que se informa (luego de tener en cuenta cualquier pago contra el pasivo durante el periodo);
- (b) más toda ganancia actuarial (menos cualquier pérdida actuarial) en la medida en que se reconozcan conforme a la NICSP 25 (esto se refiere a las fluctuaciones que excedan los límites establecidos en la NICSP 25);
- (c) menos cualquier costo de servicios pasados aún no reconocidos como un gasto;
- (d) menos el valor razonable, al final del periodo sobre el que se informa, de los activos del plan con los cuales se liquidan directamente las obligaciones.

El pasivo debe ser evaluado anualmente por [*la entidad que informa debe insertar los detalles del actuario especificado*]. Esto se calcula en función de la última evaluación actuarial [*la entidad que informa debe especificar la frecuencia con la que se realiza la evaluación*] o datos más recientes, si están disponibles.

Planes de aportaciones definidas

La aportación adeudada a un plan de aportaciones definidas a cambio de un servicio provisto por empleados durante el año se debe reconocer como un gasto en conformidad con la NICSP 25.

⁴¹ Esta política supone el impacto de que el hecho de reconocer tales otros beneficios por largos periodos de servicio en esta forma carece de importancia.

⁴² Esta política supone que la licencia por enfermedad es revocable y que los empleados, en promedio, toman permisos por enfermedad en una proporción igual o inferior a los derechos que acumulan en el periodo contable.

Un pasivo por aportaciones a pagar en un plan de aportaciones definidas debe reconocerse únicamente si la aportación pagada durante el periodo es inferior a la aportación requerida.

Indemnización y beneficios por terminación

Un pasivo por pagos de indemnización o de terminación debe reconocerse si un empleador tiene una obligación presente en la fecha de los estados financieros. Existe una obligación a cumplir cuando haya una adjudicación o un acuerdo que posibilite que los pagos se realicen en función de condiciones especificadas, y estas condiciones se cumplan.

Capítulo 15: Pasivos que surgen de obligaciones de políticas sociales

Puntos clave

- Este capítulo trata las cuestiones relacionadas con el tratamiento contable de los pasivos o de los potenciales pasivos provenientes de ciertas obligaciones de políticas sociales de los Gobiernos. Entre los ejemplos de circunstancias en las cuales un Gobierno puede tener una obligación de política social se incluyen los siguientes:
 - Las obligaciones futuras provenientes de beneficios sociales, como los beneficios gubernamentales por retiro y los beneficios por desempleo.
 - Las obligaciones morales o equitativas de proveer ayuda a víctimas de desastres naturales.
 - Las obligaciones por planes de indemnización por accidentes.
 - El anuncio de un nuevo programa o iniciativa de gastos.
 - Las obligaciones futuras en virtud de las políticas corrientes.
- Actualmente, no existe ninguna NICSP que trate el reconocimiento, la medición o la información a revelar de pasivos provenientes de beneficios sociales provistos por una entidad para la cual esta recibe directamente a cambio un intercambio nominal (o ninguna) por parte de los destinatarios de dichos beneficios. En ausencia de una NICSP, las entidades necesitarán desarrollar políticas contables en función de una guía adecuada.
- Si los beneficios sociales dan lugar a activos financieros o a pasivos financieros, estos deben contabilizarse de acuerdo con las NICSP que tratan los instrumentos financieros.
- Este capítulo detalla los enfoques adoptados por algunos Gobiernos para el reconocimiento de diversas obligaciones provenientes de estos beneficios sociales. Los tipos de beneficios sociales provistos, los criterios de elegibilidad, el vencimiento de la elegibilidad y la probabilidad de obligaciones futuras varían entre las jurisdicciones.
- Este capítulo sugiere que las entidades primero identifiquen todas las obligaciones potenciales de políticas sociales y luego intenten encontrar soluciones para las cuestiones contables relacionadas con dichas obligaciones agrupándolas en categorías de características similares.
- Los proyectos para desarrollar requerimientos dirigidos a la presentación de informes de obligaciones por beneficios sociales aún no han conducido a una norma debido a las dificultades en la determinación del punto en el cual surge una obligación presente para diferentes clases de beneficios sociales y la medida de dichas obligaciones presentes. El IPSASB continúa considerando las cuestiones asociadas con las obligaciones de políticas sociales en el contexto de los proyectos en curso. El IPSASB publicó un Documento de consulta, titulado *Generación de informes sobre la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas públicas* en noviembre de 2009. El IPSASB también se encuentra en el proceso de desarrollo de un marco conceptual para el sector público en el que se considerarán las cuestiones pertinentes a las obligaciones por beneficios sociales.

Introducción

- 15.1 Este capítulo trata las cuestiones asociadas con la identificación y el reconocimiento de pasivos provenientes de los beneficios sociales provistos por los Gobiernos para los cuales el Gobierno no recibe un intercambio cuyo valor sea aproximado al de los bienes y servicios provistos, directamente a cambio por parte de los destinatarios de dichos beneficios. Los beneficios sociales provenientes de transacciones de intercambio se tratan en la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos y Activos Contingentes* (véase el capítulo 7). Pasivos relacionados con los empleados (véase el capítulo 14).
- 15.2 Las obligaciones provenientes de beneficios sociales o de obligaciones de políticas sociales son las obligaciones financieras corrientes y futuras de un Gobierno de proporcionar bienes, servicios y transferencias a ciudadanos conforme a sus políticas sociales existentes. Las políticas sociales abarcan las políticas de un Gobierno en relación con la provisión directa o la financiación mediante un fondo de servicios, tales como salud, educación, vivienda y protección social. El objetivo puede estar dirigido a la provisión de servicios o de distintas formas de protección social mediante transferencias (por ejemplo, los destinatarios pueden restringirse a familias y niños, así como a personas mayores, enfermas, desempleadas, que han perdido a su cónyuge o que perciben bajos ingresos). De forma alternativa, pueden estar disponibles para todos los ciudadanos. Los Gobiernos en todos los niveles pueden brindar asistencia financiera a individuos y a grupos en la comunidad para acceder a servicios que respondan a sus necesidades particulares o para complementar sus ingresos.
- 15.3 Las obligaciones de políticas sociales pueden ser financiadas completamente por el Gobierno, o parcialmente por el Gobierno y parcialmente a través de la aportación de los destinatarios. En estos casos, la parte del costo del Gobierno puede financiarse mediante impuestos vinculados o impuestos generales. Tanto las aportaciones del Gobierno como las individuales pueden efectuarse durante algunos años (con frecuencia, en un plan por separado) o al momento de la provisión. En algunas jurisdicciones pueden proporcionarse beneficios sociales en forma de una transacción de intercambio mediante la cual los recipientes pagan a una agencia gubernamental un importe de valor aproximado al beneficio recibido.
- 15.4 Generalmente, los Gobiernos participan en un rango mucho más amplio de actividades que las entidades individuales del sector privado, y abordan más cuestiones relacionadas con la identificación y la medición de los pasivos. Los emisores de normas contables que desarrollan normas para el sector privado por lo general no consideran todo el rango de cuestiones que surgen en el sector público. Los Gobiernos que han adoptado o se encuentran en proceso de adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo) se han visto forzados a abordar estas cuestiones. Algunos de los enfoques implementados en distintas jurisdicciones se analizan a continuación.
- 15.5 Actualmente no existe una NICSP que trate específicamente el tratamiento contable de los pasivos provenientes de obligaciones de políticas sociales. No obstante, si una entidad elige reconocer las provisiones para brindar beneficios sociales mediante transacciones sin intercambio (es decir, la provisión de los beneficios sociales que actualmente se encuentran

excluidos del alcance de la NICSP 19), la NICSP 19 requiere que se revele cierta información en sus estados financieros con propósito general.

Definiciones

15.6 Las definiciones en la NICSP 19 son pertinentes al análisis de las obligaciones por beneficios sociales. El capítulo 7 analiza algunas de las definiciones en la NICSP 19. La definición de "suceso que da origen a la obligación" se analiza posteriormente en este capítulo.

Posibles enfoques

15.7 Esta sección brinda ejemplos de los enfoques adoptados por algunos Gobiernos para el reconocimiento de diversas obligaciones provenientes de beneficios sociales. Los tipos de beneficios sociales provistos, los criterios de elegibilidad, el vencimiento de la elegibilidad y la probabilidad de obligaciones futuras varían entre las jurisdicciones, y todos estos factores influirán en las políticas contables adoptadas por una entidad. El IPSASB está desarrollando un marco conceptual para el sector público. El trabajo en la definición de un pasivo será relevante para las entidades que consideren cuestiones asociadas con el reconocimiento de obligaciones por beneficios sociales.

Ejemplo 1

Un Gobierno acumula importes impagos adeudados a proveedores de servicios en relación con la asistencia médica gratuita y subsidiada ya provista por instituciones que pertenecen al Gobierno al final del periodo sobre el que se informa. Si bien no reconoce los costos futuros de tales políticas de asistencia médica en los estados financieros en sí mismos, sí provee información a revelar.

Ejemplo 2

Un Gobierno reconoce su obligación hacia terceros destinatarios de proveer bienes, servicios o transferencias una vez que el tercero destinatario previsto cumple con ciertos criterios de elegibilidad, según se establezcan en el contrato o la legislación. Por ejemplo, en el caso de los pagos de previsión colectiva, el Gobierno no reconoce un pasivo sin haber reconocido antes una obligación hacia el destinatario del pago de previsión colectiva. Esto sucede cuando el Gobierno recibe una solicitud para un pago de previsión colectiva y la solicitud cumple con los criterios de elegibilidad establecidos en la legislación o en las reglamentaciones.

Ejemplo 3

Un Gobierno no tiene la obligación legal de realizar pagos de previsión colectiva. Este Gobierno reconoce los pagos de previsión colectiva como un pasivo y un gasto cuando deben pagarse, independientemente de cuándo tenga lugar el pago efectivo. Si tales pasivos no se han pagado antes del final del periodo sobre el que se informa, el pasivo se reconoce en el estado de situación financiera. La deuda reconocida incluye a todos los destinatarios que hayan ingresado en el sistema para ese periodo de pago.

Ejemplo 4

Un Gobierno opera un plan de remuneraciones por lesiones de trabajadores. Reconoce los costos futuros de las reclamaciones anteriores y los costos futuros de las nuevas reclamaciones con respecto a las cuales se produjeron las lesiones, pero aún no se han presentado las reclamaciones.

Ejemplo 5

Entidades gubernamentales utilizan subsidios para reembolsar a los proveedores externos los pagos efectuados a los ciudadanos que han adquirido derechos en conformidad con la política de Gobierno. Las entidades gubernamentales reconocen una deuda con los proveedores externos en el momento en que los proveedores externos efectúan los pagos a los ciudadanos. Este se considera el "suceso pasado" que desencadena la "obligación presente".

Cuestiones de implementación

- 15.8 El primer paso consiste en identificar las obligaciones asociadas con la provisión de beneficios sociales que podrían conducir al reconocimiento de un pasivo o de una provisión. La NICSP 19 hace referencia a dos tipos de beneficios sociales:
- (a) La provisión de salud, educación, vivienda, transporte y otros servicios sociales a la comunidad.
 - (b) El pago de beneficios a familias y veteranos, así como también a personas mayores, discapacitadas y desempleadas, entre otros.
- 15.9 El siguiente paso es identificar todas las obligaciones que entran dentro del alcance de una NICSP existente. Si esto ocurre, la NICSP relevante deberá proporcionar la base para la política contable.
- 15.10 Para las obligaciones restantes, el siguiente paso es considerar si la obligación podría contabilizarse de manera similar a las obligaciones asociadas con las transacciones de intercambio. Por ejemplo, algunas obligaciones que al principio fueron clasificadas como obligaciones de política social porque están relacionadas con subsidios otorgados por un Gobierno (en lugar de un intercambio provisto por los beneficiarios) pueden tener, de hecho, un elemento de intercambio. Cuando haya un elemento de intercambio, la entidad deberá revisar los términos y condiciones del subsidio, y restablecer el subsidio como una transacción de intercambio. Como parte de este proceso, las entidades gubernamentales y del sector público que otorguen subsidios a individuos y a otras entidades deberán aclarar qué esperan a cambio del subsidio, en qué momento esperan este rendimiento, cuándo se considera que se debe proveer el bien o el servicio y cuándo se debe pagar el subsidio. Esto proveerá al Gobierno de un punto adecuado a partir del cual podrá reconocer el gasto y cualquier pasivo devengado. Este enfoque se utiliza en jurisdicciones que adoptan el modelo comprador-proveedor. En dichas jurisdicciones, cada transacción realizada por un Gobierno con entidades o con individuos se clasifica como una adquisición de bienes o servicios (productos) o una transferencia (en la que el Gobierno no recibe un beneficio directo a cambio). El hecho de que una jurisdicción no haya adoptado formalmente un modelo comprador-proveedor no impediría a un Gobierno explorar este enfoque. En la

NICSP 19 se tratan las obligaciones de políticas sociales provenientes de transacciones de intercambio.

- 15.11 Las obligaciones de políticas sociales restantes pueden subclasificarse como aquellas cuyos importes y distribución temporal son razonablemente ciertos, o aquellas cuyos importes o distribución temporal son inciertos. Aquellas cuyos importes y distribución temporal son razonablemente ciertos pueden reconocerse de la misma manera que otros pasivos (por ejemplo, la distribución y el importe de pensiones para ciudadanos mayores pueden conocerse con la certeza suficiente para justificar un devengo al final del periodo). Respecto de aquellas cuyos importes y distribución temporal son inciertos, la entidad necesita determinar si sería adecuado reconocer una provisión o revelar información sobre un pasivo contingente. Si bien la NICSP 19 excluye de su alcance esos pasivos contingentes y obligaciones provenientes de los beneficios sociales provistos por una entidad para la cual no recibe un intercambio con un valor igual al de los bienes y servicios provistos directamente a cambio por parte de los destinatarios de esos beneficios, la guía que brinda la NICSP puede, sin embargo, resultar útil en el reconocimiento y la medición de tales provisiones o en la revelación de información sobre dichos pasivos contingentes.
- 15.12 Una vez que una entidad determina que una obligación de política social cumple con las condiciones para el reconocimiento, luego necesita recopilar información sobre el importe de posibles flujos de efectivo futuros y determinar el método de cálculo. Por ejemplo, la entidad necesitará seleccionar una tasa de descuento adecuada y determinar el tratamiento adecuado del riesgo (por ejemplo, las tasas de descuento libres de riesgo o los flujos de efectivo libres de riesgo y las tasas de descuento ajustadas al riesgo o los flujos de efectivo ajustados al riesgo).
- 15.13 Si una entidad determina que una obligación de política social no cumple con las condiciones para el reconocimiento o la información a revelar como un pasivo contingente, luego deberá considerar si desea proporcionar alguna forma de información a revelar suplementaria en los estados financieros o en algún otro documento.

Información previa y criterios de derechos

15.14 Para cada tipo de obligación potencial es útil registrar los detalles de lo siguiente:

- (a) La legislación relevante, los acuerdos o ejemplos de dichos pagos.
- (b) Los criterios de derechos, cuando correspondan.
- (c) Los sistemas de aprobación para solicitudes y métodos de notificación.
- (d) Los mecanismos de pago.
- (e) La información disponible sobre los pagos actuales y la medida en que estos se relacionan con las obligaciones pasadas o futuras.
- (f) Las estimaciones actuariales de las obligaciones futuras.
- (g) El tratamiento contable y las informaciones a revelar actuales.

- 15.15 Esta información puede así utilizarse para justificar la clasificación de las obligaciones en grupos similares y el posterior tratamiento contable elegido. La información forma parte del seguimiento de auditoría.

Suceso que da origen a la obligación

- 15.16 Determinar el hecho que genera obligación puede ser una tarea difícil en ciertas obligaciones. Las obligaciones pueden ser legales o implícitas. Las obligaciones legales se manifiestan a través de requerimientos legislativos y contratos exigibles legalmente. Las obligaciones implícitas se definen en la NICSP 19 de la siguiente manera:

Una obligación implícita es aquella que se deriva de las actuaciones de la propia entidad, en las que:

- (a) *debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas de la entidad que son de dominio público o a una declaración actual suficientemente específica, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades; y*
 - (b) *como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.*
- 15.17 En ausencia de una obligación legal, la entidad tendrá que determinar si existe evidencia suficiente que indique la existencia de una obligación implícita.
- 15.18 Por ejemplo, si ha ocurrido un desastre y un Gobierno tiene la política de proveer asistencia en caso de desastres, su comportamiento en el pasado y la comunicación pública de su intención de suministrar dicha asistencia en determinados tipos de desastres pueden resultar suficientes para proporcionar la evidencia de una obligación implícita.
- 15.19 En el caso de que haya elementos discrecionales como donaciones, por lo general no existe una obligación legal anterior a la transferencia de efectivo o de activos, o la condonación de préstamos. Si existe una obligación de derecho exigible legalmente anterior a la transferencia de efectivo, un pasivo puede existir al momento en que la obligación se vuelva exigible (por ejemplo, al firmar un acuerdo).
- 15.20 El calendario de los derechos en relación con los beneficios determina si existe un pasivo para los devengos al final del periodo. Por ejemplo, si los derechos no tienen lugar hasta la fecha de pago, por lo general los Gobiernos no reconocen un pasivo en relación con el beneficio, aparte del importe adeudado que se debe pagar en la fecha de los estados financieros.
- 15.21 La entidad puede necesitar desarrollar políticas para cada beneficio, especificando tanto los criterios de elegibilidad como la política a seguir al determinar si se ha cumplido con dichos criterios de elegibilidad. Por ejemplo, se considera que los individuos que procuran obtener asistencia médica de un Gobierno cumplen con los criterios de elegibilidad cuando se cumplen cuáles de los siguientes requisitos:
- (a) Desarrollan una condición y cumplen con los criterios a pesar de no haber notificado a nadie acerca de su intención de obtener asistencia del Gobierno.
 - (b) Han completado una solicitud para obtener asistencia.

- (c) Han sido evaluados por un proveedor de atención médica (empleado por una entidad no gubernamental) que haya recomendado la aprobación de su solicitud.
- (d) La entidad gubernamental responsable de aprobar la asistencia ha recibido la solicitud y la ha aprobado.
- (e) Su nombre y sus datos se han ingresado en el sistema para el pago.
- (f) Se adeuda el pago.

15.22 Para algunos beneficios no existe un único suceso que da origen a la obligación que genere un pasivo futuro. En cambio, el individuo o la organización deben cumplir con los criterios de derechos a intervalos regulares. Un ejemplo resultaría útil para ilustrar la diferencia.

15.23 El punto seleccionado para el reconocimiento del gasto (y, por consiguiente, todo pasivo relacionado) no depende únicamente de la existencia de un suceso que da origen a la obligación. La obligación también debe poder medirse de manera confiable. La medición confiable depende de la naturaleza de la información disponible.

Flujos de efectivo futuros

15.24 La identificación de los flujos de efectivo futuros asociados con una obligación puede requerir algunas investigaciones y estimaciones. Por ejemplo, una entidad puede necesitar recopilar datos sobre las condiciones según las cuales podrían requerirse los pagos, la cantidad de instancias en que se realizaron estos pagos en el pasado y la cantidad planificada de instancias en que se requerirán dichos pagos en el futuro. Pueden requerirse estimaciones actuariales sobre la probabilidad de que ocurran ciertos eventos. Sin embargo, en el caso de las acumulaciones al final del periodo, una entidad puede saber con exactitud cuánto debe a otra entidad gubernamental o a un individuo por los servicios provistos o que se proveerán.

Clasificación

15.25 Para las obligaciones que son reconocidas, una entidad necesita desarrollar una política sobre la clasificación de los diversos tipos de cambios que se reconocerán como gastos. Por ejemplo, la reversión de la tasa de descuento se clasificaría como un gasto por interés.

Activos financieros y pasivos financieros

15.26 Algunas obligaciones de políticas sociales de los Gobiernos pueden dar lugar a activos y a pasivos financieros. Por ejemplo, los préstamos estudiantiles generan activos financieros. El capítulo 13 analiza las cuestiones asociadas con la contabilidad de los instrumentos financieros. Al determinar si los activos y pasivos provenientes de las obligaciones de políticas sociales entran dentro del alcance de las normas sobre instrumentos financieros, una entidad necesitará considerar si los acuerdos son contractuales o no contractuales. Únicamente los acuerdos contractuales dan lugar a los activos financieros y a los pasivos financieros. La NICSP 28 proporciona una guía para evaluar si un acuerdo es un contrato que responde a los propósitos de esa Norma.

Información a revelar sobre políticas contables

- 15.27 Una entidad debe desarrollar, documentar y revelar información sobre las políticas contables utilizadas para diversas obligaciones, incluido el punto básico en función del cual se han reconocido las provisiones y se ha adoptado la base de medición.

Revisión y procedimientos continuos

- 15.28 Para asegurar que la información provista en cada periodo sea precisa, una entidad necesitará revisar todas las disposiciones regularmente. Puede ser necesario realizar algunos ajustes para reflejar la mejor estimación actual o los cambios de importancia relativa en los supuestos que subyacen a los cálculos de los flujos de efectivo. Por consiguiente, una entidad necesitará distribuir la responsabilidad de tales revisiones, proporcionar una guía sobre las cuestiones a considerar en ellas y el nivel de documentación requerido, así como llevar a cabo controles regulares para garantizar que esas revisiones se efectúen conforme a estas pautas.
- 15.29 Únicamente los desembolsos que se relacionen con el propósito para el cual se creó originalmente una disposición pueden compensarse contra esa disposición. Generalmente, una entidad establece procedimientos de autorización para asegurar que cualquier incremento en las disposiciones o la utilización de estas se encuentre aprobado por personal adecuado. Esto puede realizarse especificando cuáles son los individuos o los cargos con autoridad para crear o modificar las disposiciones y limitando el acceso al sistema contable únicamente a esos individuos.

Relevancia para la base contable de efectivo

- 15.30 Las cuestiones identificadas en este capítulo son relevantes para las entidades que intentan proporcionar información a revelar adicional sobre la naturaleza y el importe de los pasivos provenientes de ciertas obligaciones de políticas sociales, según lo exige la NICSP de base de efectivo. Si bien una entidad puede revelar información adicional en los estados financieros o como información complementaria, los importes no se pueden incluir en los importes que se muestran en el cuerpo del estado de cobros y pagos.

El trabajo del IPSASB sobre las obligaciones de políticas sociales: actuales y anteriores

- 15.31 En 2004 un Comité Director establecido por el Comité del Sector Público (predecesor del IPSASB) emitió una Invitación a Comentar (ITC), *Contabilidad de Políticas Sociales de Gobiernos* (IFAC, 2004). El objetivo de esta ITC fue recabar comentarios sobre el reconocimiento y la medición, y propuestas sobre información a revelar para las obligaciones de beneficios sociales. La ITC distinguió entre bienes y servicios colectivos, bienes y servicios individuales, obligaciones de pensiones para personas mayores y otras obligaciones que involucran transferencias de efectivo. En resumen, la ITC propuso que en el caso de los bienes y servicios individuales y colectivos, no surgiera ninguna obligación hasta que se proporcionen los bienes y servicios. En el caso de las obligaciones que involucran transferencias de efectivo (que no sean pensiones para personas mayores), la ITC expresó su perspectiva de que ninguna obligación presente para el pago de transferencias de efectivo futuras surja hasta que un individuo haya cumplido con todos los criterios de elegibilidad, con un importe máximo de la obligación

limitado al importe al cual el individuo tenga derecho entre un punto de validación y el siguiente. Este es, esencialmente, un enfoque de deudas y de cuentas por pagar. En el caso de las pensiones para personas mayores, los miembros del Comité Director no consensuaron una perspectiva. La mayoría consideró que las obligaciones de provisión de pensiones para personas mayores deberían contabilizarse de la misma manera que las demás obligaciones de transferencias de efectivo. Sin embargo, algunos se manifestaron a favor de un punto de reconocimiento anterior y del reconocimiento de pasivos de mayor envergadura. Al expresar estas perspectivas, el Comité Director también reconoció la necesidad de revelaciones integrales sobre la medida y la distribución temporal de flujos de efectivo futuros.

- 15.32 El IPSASB no consideró que las partes constituyentes hayan provisto un respaldo suficiente para el desarrollo de los requerimientos de información financiera en función de las propuestas en la ITC. El IPSASB continuó con la consideración de estas cuestiones y en abril de 2008 publicó tres documentos relacionados para la presentación de comentarios:
- (a) Documento de consulta, Beneficios sociales: Cuestiones de reconocimiento y medición.
 - (b) Proyecto de Norma 34, Beneficios sociales: Información a revelar sobre transferencias de efectivo a individuos y hogares.
 - (c) Resumen del proyecto Generación de informes sobre la sostenibilidad fiscal a largo plazo.
- 15.33 El objetivo del Documento de consulta 2008 se centró en solicitar más comentarios a las partes constituyentes sobre las cuestiones relativas al reconocimiento y a la medición de los beneficios sociales. El Documento de consulta 2008 resumió muchas de las cuestiones que ya se habían tratado en la ITC 2004.
- 15.34 El Proyecto de Norma 34 propuso revelar información, en los estados financieros, de los importes que se pagarán a los beneficiarios como parte de los programas de beneficios sociales, así como también la información sobre estos programas. Se propuso revelar información tanto sobre los importes adeudados en ese momento y las cuentas por pagar como los importes que se pagarían a los beneficiarios existentes en algún momento futuro. No propuso revelar información sobre los importes a pagar a los beneficiarios que se volverían elegibles en el futuro. En función de los comentarios de quienes respondieron, el IPSASB decidió no avanzar con este Proyecto de Norma. Asimismo, el IPSASB decidió que las propuestas para el reconocimiento y la medición ahora deberían estar estrechamente vinculadas para trabajar en su proyecto de Marco Conceptual que trata sobre los elementos, en particular la definición de pasivo.
- 15.35 La mayoría de las partes constituyentes respaldaron la propuesta del IPSASB de iniciar un proyecto sobre la sostenibilidad fiscal a largo plazo. Este proyecto condujo a la publicación del Documento de consulta titulado *Generación de informes sobre la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas públicas* (IFAC, 2009). El Documento de consulta manifestó su opinión con respecto a que muchos de los informes especializados producidos por los Gobiernos acerca de la sostenibilidad fiscal a largo plazo no cumplirían con las necesidades de información de los usuarios de informes financieros con propósito general. Entre otras cosas, el Documento de consulta solicitó comentarios

sobre dos posibles enfoques a fin de que la información acerca de las finanzas a largo plazo de un Gobierno esté disponible para el público en el contexto de los informes financieros con propósito general. Los dos enfoques incluían estados financieros adicionales en informes financieros con propósito general que proveían detalles de proyectos, así como la disposición de proyecciones resumidas en informes narrativos.

Referencias

Ministerio de Hacienda británico.

<http://www.hm-treasury.gov.uk>

Whole of Government Accounts Scoping Study. Estudio preliminar de cuentas gubernamentales totales, julio de 1998.

Whole of Government Accounts – Progress to December 2000 – Memorandum to the Committee of Public Accounts and the Treasury Select Committee – Introduction and Background to the Whole of Government Accounts Programme. Documento sobre Cuentas gubernamentales totales, Avances hacia diciembre de 2000, Memorando del Comité de Cuentas Públicas y Comité Selecto del Tesoro, Introducción y antecedentes del Programa de cuentas gubernamentales totales, diciembre de 2000.

Consejo Asesor de Normas de Contabilidad Financiera (FASAB).

<http://www.fasab.gov>

Declaración de Normas de Contabilidad Recomendadas (SFFAS), número 17, *Accounting for Social Insurance*. Documento sobre contabilidad del seguro social, agosto de 1999.

Proyecto de Norma *Accounting for Social Insurance, Revised*. Documento sobre contabilidad del seguro social, revisado, noviembre de 2008.

Federación Internacional de Contadores (IFAC).

<http://www.ifac.org>

Documento de consulta, *Generación de informes sobre la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas públicas*, noviembre de 2009.

Documento de consulta, *Beneficios sociales: Cuestiones de reconocimiento y medición*, marzo de 2008.

Proyecto de Norma 34, *Beneficios sociales: Información a revelar sobre transferencias de efectivo a individuos y hogares*, marzo de 2008.

Invitación a Comentar (ITC) *Accounting for Social Policies of Governments*. Documento sobre contabilidad de políticas sociales de Gobiernos, enero de 2004 NICSP 19, *Provisiones, Pasivos y Activos Contingentes*, octubre de 2002.

Resumen del proyecto *Generación de informes sobre la sostenibilidad fiscal a largo plazo*, marzo de 2008.

NICSP de base de efectivo, *Información Financiera sobre la Base Contable de Efectivo*, actualizada en 2006 y 2007.

Estudio 11: *Presentación de informes financieros del Gobierno: Cuestiones y Prácticas Contables*, mayo de 2000.

Políticas contables

Este apéndice ilustra las políticas contables internas para el reconocimiento de ciertas obligaciones de políticas sociales que una entidad central pueda haber desarrollado para su aplicación interna por parte de todas las entidades individuales que forman parte de la entidad que informa del Gobierno en su totalidad. Actualmente, no existe ninguna NICSP que trate el reconocimiento, la medición o la información a revelar de pasivos provenientes de beneficios sociales provistos por una entidad para la cual esta recibe directamente a cambio un intercambio nominal (o ninguna) por parte de los destinatarios de dichos beneficios. En ausencia de una NICSP, las entidades necesitarán desarrollar políticas contables en función de una guía adecuada.

La práctica de contabilidad generalmente aceptada con respecto a dichas obligaciones puede variar entre los países y está determinada por la naturaleza de los acuerdos que subyacen a las obligaciones de políticas sociales específicas. Estos acuerdos también varían significativamente entre las jurisdicciones. Las siguientes políticas suponen que un Gobierno proporciona una variedad de beneficios sociales que imponen obligaciones sociales a las entidades gubernamentales totales e individuales del sector público.

Beneficios sociales individuales

Se debe reconocer un pasivo por beneficios con respecto a los beneficios por pagar en función de la cantidad estimada de beneficiarios que tienen derechos a beneficios al final del año donde se hayan efectuado reclamaciones o se esperen efectuar y según los que se encuentren impagos al final del año. El cálculo de los pasivos esperados debe basarse en los números de población y en las tasas de retiro estimadas, teniendo en cuenta el registro de los patrones históricos de retiros. No es necesario descontar las reclamaciones vigentes que probablemente se liquiden dentro de los seis meses a partir de la fecha de los estados financieros.

Cada entidad debe revelar una explicación de la política adoptada en relación con cada categoría principal de beneficios, incluidos los criterios de reconocimiento adoptados y los factores que se han tenido en cuenta al estimar la cantidad de beneficiarios y medir la cantidad esperada de reclamaciones (incluida la tasa de descuento aplicada en cualquier cálculo del valor presente).

Ayudas y subsidios

En los casos en que las ayudas y los subsidios sean discrecionales hasta que se produzca el pago, debe reconocerse un gasto cuando se efectúe el pago. Cuando se requiere que el concedente preste servicios para establecer la elegibilidad de tales ayudas o subsidios, se debe reconocer el gasto y todos los pasivos relacionados una vez que se hayan prestado los servicios.

Cuando se requiera el cumplimiento de criterios específicos para obtener los derechos, se debe reconocer un gasto y todos los pasivos asociados una vez que se haya cumplido con todos esos criterios y el Gobierno haya recibido un aviso de este cumplimiento.

Plan de remuneraciones por lesiones de trabajadores: reclamaciones pendientes

Una estimación de los costos futuros de todas las reclamaciones pendientes provenientes de sucesos pasados y para las cuales la entidad tiene una obligación presente se debe reconocer como una provisión. Las reclamaciones pendientes deben incluir todas las reclamaciones, independientemente de si se han declarado, según una fecha de balance. La estimación debe basarse en una evaluación realizada por un actuario independiente. Por lo tanto, el costo total de las nuevas reclamaciones se debe reconocer en el año en que las reclamaciones tengan lugar.

Capítulo 16: Ingresos sin contraprestación

Puntos clave

- La NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)* especifica los requerimientos para el reconocimiento y la medición de los ingresos provenientes de transacciones sin intercambio.
- La NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*, especifica los requerimientos para los ingresos provenientes de transacciones de intercambio.
- Las cuestiones asociadas con la contabilidad de ingresos sin contraprestación incluyen la clasificación, la determinación de puntos de reconocimiento, la medición en el reconocimiento inicial y la determinación del tratamiento adecuado de las condiciones ligadas a las subvenciones.
- Las transacciones que dan lugar a ingresos sin contraprestación con frecuencia involucran el reconocimiento de activos. El reconocimiento inicial de dichos activos está en conformidad con la NICSP 23, junto con todos los requerimientos específicos en la norma relevante para los mencionados activos.

Introducción

16.1 Este capítulo trata los requerimientos de la NICSP 23 y las cuestiones asociadas con la contabilidad de los ingresos de transacciones sin intercambio. Los ingresos sin contraprestación se derivan de transacciones en que la entidad recibe valor por parte de otra entidad sin entregar directamente un valor aproximado a cambio. La mayoría de las entidades del sector público tendrán alguna forma de ingresos sin contraprestación y, para muchas, estos conformarán su principal fuente de ingresos. Los tipos de ingresos sin contraprestación que entran dentro del alcance de la NICSP 23 son los siguientes:

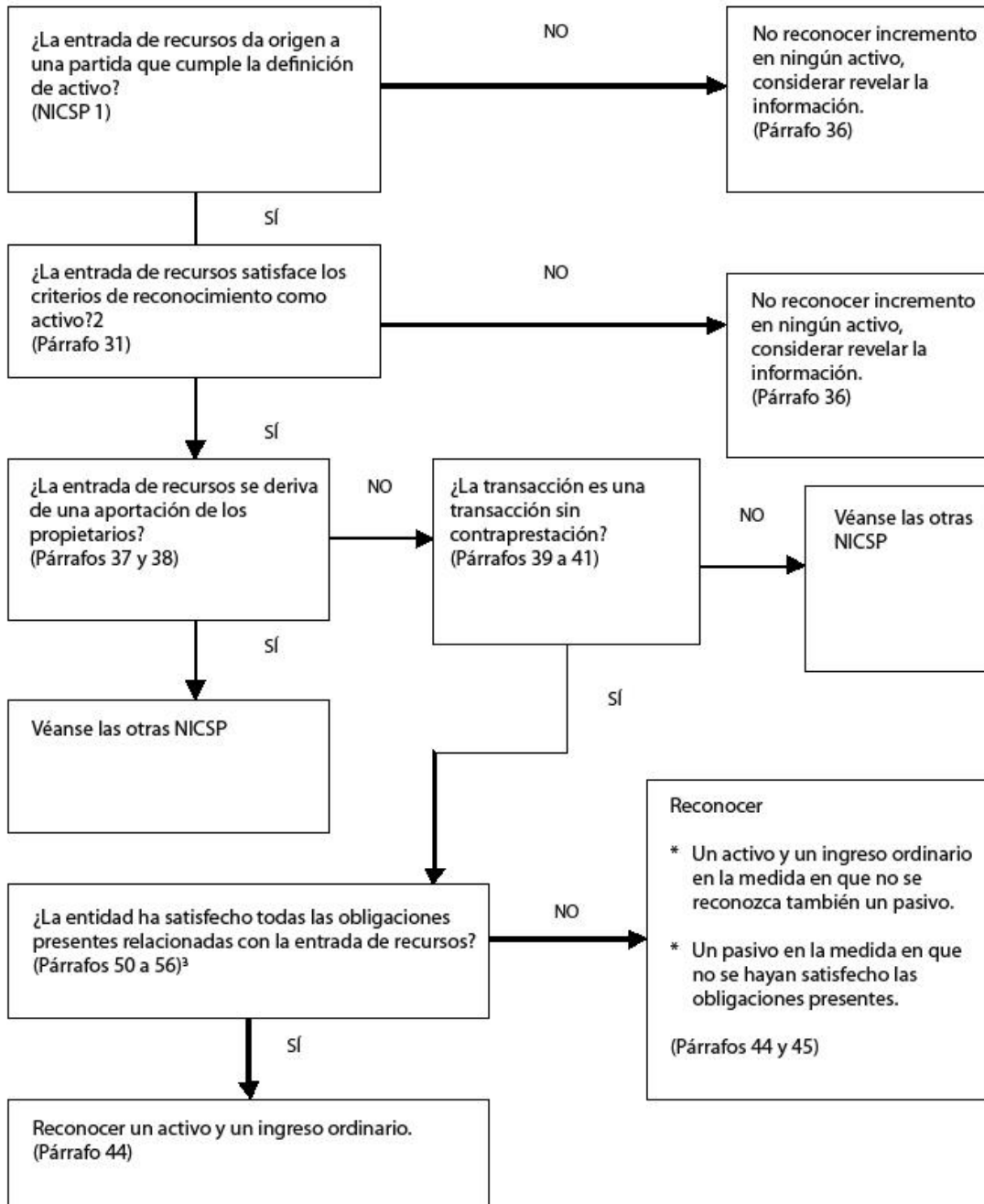
- (a) Impuestos (directos e indirectos).
- (b) Subsidios de Gobiernos nacionales, otros niveles de Gobierno y agencias internacionales.
- (c) Multas y otras sanciones impuestas por causa de infracciones a la ley.
- (d) Ciertos cargos y comisiones.
- (e) Legados.
- (f) Regalos y donaciones, incluidos bienes y servicios en especie.
- (g) La condonación de una deuda o la asunción de los pasivos de la entidad por parte de otra entidad.

Resumen de la NICSP 23

16.2 El siguiente flujograma, extraído de la NICSP 23, resume los requerimientos de la norma. Esta sección destaca algunos de estos requerimientos.

Principios generales

Ilustración del análisis inicial de las entradas de recursos¹



1. El flujograma es solo ilustrativo; no reemplaza a las Normas. Se provee como ayuda para interpretar la NICSP.
2. En determinadas circunstancias, por ejemplo cuando un acreedor condona un pasivo, puede surgir una reducción en el importe en libros de un pasivo previamente reconocido. En estos casos, en lugar de reconocer un activo, la entidad reduce el importe en libros del pasivo.
3. Al determinar si la entidad ha cumplido con todas las obligaciones presentes, se consideran la aplicación de la definición de las condiciones en un activo transferido y los criterios para el reconocimiento de un pasivo.

- 16.3 Para que una entidad reconozca un activo proveniente de una transacción sin intercambio, el elemento debe responder a la definición de activo y cumplir con los criterios de reconocimiento establecidos en la NICSP 23. Los dos criterios de reconocimiento con los que debe cumplir son (i) el hecho probable de que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio asociado con el activo fluyan hacia la entidad y (ii) el hecho de que el valor razonable del activo pueda medirse de manera confiable. Un activo adquirido mediante una transacción sin intercambio se deberá medir inicialmente según su valor razonable y en la fecha de adquisición.
- 16.4 La NICSP 23 reconoce que algunas transacciones pueden incluir dos componentes: De intercambio y sin intercambio. Cuando esto ocurre, el componente que no sea de intercambio se reconoce de acuerdo con los requerimientos de la NICSP 23, y el componente de intercambio se reconoce conforme a otras normas relevantes.
- 16.5 Según la NICSP 23, el reconocimiento de un activo como resultado de una transacción sin intercambio no necesariamente da lugar a ingresos de un importe equivalente. Si un pasivo también se reconoce con respecto a la entrada de recursos desde la misma transacción, entonces únicamente el importe del incremento en los activos netos se reconoce como un ingreso.
- 16.6 De los tipos de transacciones sin intercambio consideradas en la NICSP 23, pueden surgir obligaciones presentes. La NICSP 23 reconoce que con frecuencia se espera o se requiere que los activos transferidos en una transacción sin intercambio se utilicen de determinadas maneras. Utiliza los términos estipulaciones, condiciones y restricciones para describir estos requerimientos y expectativas. Las definiciones de estos términos, según se utilizan en la NICSP 23, se muestran a continuación.
- (a) Las **estipulaciones** en activos transferidos son términos en leyes o regulaciones, o un acuerdo vinculante, impuesto en el uso de un activo transferido por partes externas a la entidad que informa.
 - (b) Las **condiciones** en activos transferidos son estipulaciones que especifican que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio incorporados en el activo deben ser consumidos por el destinatario según se especifique, o bien los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio deben retornarse al transferidor.
 - (c) Las **restricciones** en activos transferidos son estipulaciones que limitan o dirigen los propósitos para los cuales puede utilizarse un activo transferido, pero no especifican que se requiera retornar los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio al transferidor si no se implementan según lo especificado.
- 16.7 En virtud de la NICSP 23, las condiciones en los activos dan lugar a pasivos, pero las estipulaciones no. La Guía de implementación que acompaña la NICSP 23 incluye ejemplos de restricciones y condiciones. Un ejemplo de una condición es cuando un donante especifica que una entidad debe adquirir medicamentos o vacunas específicos, o retornar los fondos donados al donante. Un ejemplo de una restricción es cuando un edificio donado debe utilizarse para un propósito específico, pero no existe el requerimiento de retornar el edificio si su utilización cambia.

- 16.8 Para que una entidad reconozca un pasivo de una transacción de ingresos sin contraprestación, la obligación presente debe responder a la definición de pasivo y cumplir con los criterios de reconocimiento establecidos en la NICSP 23. Los dos criterios de reconocimiento con los que debe cumplir son (i) el hecho probable de que se requiera una salida de recursos que involucre beneficios económicos futuros o un potencial de servicio para liquidar la obligación y (ii) que sea factible la realización de una estimación confiable del importe de la obligación. El importe reconocido como un pasivo es la mejor estimación del importe requerido para liquidar la obligación presente en la fecha de los estados financieros. Como una entidad cumple posteriormente con las obligaciones que dan lugar a dichos pasivos, esto reduce el importe en libros del pasivo y reconoce un importe de ingresos equivalente a esa reducción. En la siguiente sección de este capítulo se tratan los tipos de obligaciones que pueden dar lugar al reconocimiento de pasivos conforme a la NICSP 23.
- 16.9 La NICSP 23 también requiere que una entidad reconozca un pasivo recibido con antelación respecto de la recepción anticipada de impuestos antes de que tenga lugar el evento imponible (párrafos 53 y 66) y las recepciones anticipadas de recursos relacionadas con un acuerdo de transferencia antes de que este se vuelva vinculante (párrafos 54 y 106). En el caso de que se reciban impuestos con antelación, se reconoce un pasivo de un importe equivalente al importe de la recepción anticipada hasta que ocurra el evento imponible.

Impuestos

- 16.10 La NICSP 23 trata la aplicación de los principios generales en la Norma para los impuestos, y establece requerimientos específicos respecto del reconocimiento y de la medición de impuestos (párrafos 59 a 75). Los requerimientos clave son los siguientes:
- (a) Una entidad reconoce un activo en relación con los impuestos cuando ocurre el evento imponible y se cumplen los criterios de reconocimiento de activos. La Norma brinda ejemplos sobre cuándo es probable que ocurra el evento imponible para ciertos tipos de impuestos.
 - (b) Los ingresos por impuestos se determinan con un importe bruto. No se reduce para los gastos pagados mediante el sistema impositivo (p. ej., los importes que se hubieran pagado mediante otro método de pago y que pueden conformar cuentas por pagar, independientemente del hecho de que el individuo pague o no impuestos).
 - (c) Los ingresos por impuestos no deben incrementarse para el importe de los desembolsos por impuestos (desgravaciones). Los desembolsos por impuestos (desgravaciones) son ingresos previstos que afectan el importe de los pasivos por impuestos. Los desembolsos por impuestos (desgravaciones) brindan beneficios a contribuyentes al permitir deducciones especiales de ingresos brutos.
 - (d) Transferencias.
- 16.11 La NICSP 23 trata la aplicación de los principios generales en la Norma para distintos tipos de transferencias (párrafos 59 a 75). Generalmente, una entidad reconoce un activo con respecto a las transferencias cuando los recursos transferidos responden a la

definición de activo y cumplen con los criterios de reconocimiento como activos. Los bienes en especie están sujetos a estos requerimientos generales. Sin embargo, existe una excepción a los servicios en especie. Una entidad puede reconocer servicios en especie como un ingreso y como un activo, pero no está obligada a hacerlo. Esta excepción fue incluida en la Norma debido a las incertidumbres relativas a los servicios en especie, incluidas la capacidad de ejercer el control de los servicios y la dificultad de medir el valor razonable de algunos servicios. Se aconseja revelar información sobre los servicios en especie.

Aportaciones de propietarios

16.12 La NICSP 23 destaca que las aportaciones de propietarios se definen en la NICSP 1. Las entradas de recursos relacionadas con las aportaciones de propietarios no dan lugar a ingresos. Todas las aportaciones de propietarios se contabilizan por separado. El párrafo 38 provee ejemplos de documentación que puede proporcionar evidencia de que una transacción representa una aportación de propietarios. El párrafo 80 provee ejemplos de acuerdos que son, en esencia, acuerdos para realizar una aportación de propietarios. Los ejemplos son acuerdos que especifican que una entidad que provee recursos tiene derecho a distribuciones de beneficios económicos futuros o potencial de servicio durante la vida de la entidad destinataria, o la distribución de cualquier exceso de activo por encima de los pasivos en el caso de que la entidad destinataria esté en liquidación, o que se especifique que la entidad que provee los recursos adquiere un interés financiero en la entidad destinataria que puede venderse, intercambiarse, transferirse o canjearse.

Información a revelar

16.13 La NICSP 23 requiere que se revele la siguiente información, ya sea en los estados financieros o en las notas:

- (a) El importe de ingresos de transacciones sin intercambio reconocidas durante el periodo por clases principales que muestran en forma separada los impuestos y las transferencias.
- (b) El importe de cuentas por cobrar reconocidas con respecto a los ingresos sin contraprestación.
- (c) El importe de pasivos reconocidos con respecto a los activos transferidos sujetos a condición.
- (d) El importe de activos reconocidos que están sujetos a restricciones y la naturaleza de estas.
- (e) La existencia y los importes de cualquier recepción anticipada con respecto a las transacciones sin intercambio.
- (f) El importe de cualquier pasivo condonado.

16.14 Las notas de la información a revelar incluyen lo siguiente:

- (a) Las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de ingresos de transacciones sin intercambio.

- (b) Para las principales clases de ingresos de transacciones sin intercambio, la base sobre la cual se midió el valor razonable de los recursos entrantes.
- (c) Para las principales clases de ingresos por impuestos que la entidad no puede medir en forma confiable durante el periodo en el que ocurre el evento imponible, la información sobre la naturaleza del impuesto.
- (d) La naturaleza y el tipo de clases principales de legados, regalos y donaciones que muestran en forma separada las clases principales de bienes en especie recibidos.

16.15 La NICSP 1 también incluye exigencias informativas, aunque menos detalladas.

- (a) El estado de situación financiera debe incluir, como partidas separadas en los estados financieros, cuentas recuperables de transacciones sin intercambio (impuestos y transferencias) y cuentas por cobrar de transacciones de intercambio. Se requiere información adicional a revelar de categorías de cuentas por cobrar, incluidos los importes a recibir de cargas, impuestos y otros ingresos sin contraprestación de los usuarios (párrafos 88 y 94).
- (b) Los ingresos totales deben subclasificarse, ya sea en el estado de rendimiento financiero o en las notas del estado de rendimiento financiero, de una manera que sea apropiada según las operaciones de la entidad (párrafo 108).
- (c) En el resumen de las políticas contables específicas aplicadas a una entidad se deberán divulgar las políticas contables utilizadas que son relevantes para comprender los estados financieros de la entidad. En el caso de las entidades del sector público, se esperaría que esto incluya una política contable para el reconocimiento de impuestos, donaciones y otras formas de ingresos sin contraprestación (párrafos 132 y 135).

16.16 En las referencias bibliográficas de este capítulo, se incluyen datos de documentos y listas de control para la información a revelar, que resumen las exigencias informativas de las NICSP.

Interacción entre la NICSP 23 y otras NICSP

16.17 Las transacciones de ingresos sin contraprestación a menudo involucran la transferencia de activos. El reconocimiento y la medición iniciales de dichos activos generalmente se rigen por la NICSP 23, y la medición y la contabilización posteriores de dichos activos se rigen por las NICSP relevantes. A continuación se incluyen ejemplos de NICSP específicas que interactúan con la NICSP 23.

- (a) La NICSP 12, la NICSP 16 y la NICSP 17 requieren que el costo de los activos adquiridos mediante una transacción sin intercambio se mida a su valor razonable en la fecha de adquisición. Esto replica los requerimientos en la NICSP 23.
- (b) La NICSP 27 requiere que los activos biológicos adquiridos mediante una transacción sin intercambio se mida en el reconocimiento inicial y en cada fecha de los estados financieros al valor razonable menos costos de venta (excepto cuando el valor razonable no pueda medirse en forma confiable). Esto es prácticamente idéntico a los requerimientos en la NICSP 23, excepto que también se solicite a las

entidades que consideren los costos de venta. La NICSP 27 también requiere información a revelar específica sobre activos biológicos adquiridos o de los cuales se podrá disponer mediante transacciones sin intercambio.

- (c) La NICSP 28 contiene una Guía de Aplicación adicional sobre cuándo los activos y pasivos provenientes de transacciones de ingresos sin contraprestación son activos financieros o pasivos financieros. Un requerimiento clave antes de que sean activos o pasivos financieros es que deben ser contractuales. Los Fundamentos de las Conclusiones en la NICSP 27 destacan el punto de vista del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IPSASB) de que los pasivos provenientes de transacciones de ingresos sin contraprestación por lo general no son pasivos financieros. Los pasivos que surgen después del reconocimiento inicial de dichas transacciones deben evaluarse por separado para determinar si son pasivos financieros. Una entidad utiliza la guía de la NICSP 28 y la NICSP 23 para evaluar si una transacción sin intercambio da lugar a un pasivo o a un instrumento de patrimonio (aportación de propietarios).
- (d) La NICSP 29 establece que el reconocimiento inicial y la medición de los derechos y obligaciones provenientes de transacciones de ingresos sin contraprestación que entren dentro del alcance de la NICSP 23 deben estar en conformidad con la NICSP 23. La Guía de Aplicación en la NICSP 23 aclara que la medición inicial de los activos financieros provenientes de dichas transacciones debe realizarse (i) al valor razonable utilizando los principios en la NICSP 23 y (ii) tener en cuenta los costos de transacción que son directamente atribuibles a la adquisición del activo financiero (cuando el activo se mide posteriormente a un valor que no sea el razonable mediante superávit o déficit).
- (e) Cuando una entidad tiene una deuda a la que se ha renunciado como parte de una transacción sin intercambio, la entidad aplica los requerimientos de ingresos de la NICSP 23 y los requerimientos de baja en cuentas de la NICSP 29.
- (f) Las entidades que conceden y reciben préstamos otorgados en condiciones muy favorables necesitan aplicar la NICSP 29 al reconocimiento inicial de tales préstamos. La parte del préstamo que se espera que se reembolse, junto con cualquier pago por intereses, es una transacción de intercambio y se contabiliza de acuerdo con la NICSP 29. Es probable que la diferencia entre el precio de transacción (importes obtenidos de préstamos) y el valor razonable del préstamo en el reconocimiento inicial sea un gasto sin contraprestación o un ingreso sin contraprestación. Los ingresos sin contraprestación se contabilizan de acuerdo con la NICSP 23.

16.18 Cuando se desarrolló la NICSP 23, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IPSASB) revisó el requerimiento de la NICSP 12, la NICSP 16 y la NICSP 17 para garantizar que sean coherentes con los requerimientos de la NICSP 23.

16.19 Más recientemente, el IPSASB desarrolló normas sobre instrumentos financieros y agricultura, y volvió a examinar la interacción entre las NICSP 23 y otras normas, en particular la coherencia de la medición inicial de los activos y pasivos, y la naturaleza de los pasivos provenientes de transacciones de ingresos sin contraprestación.

16.20 La NICSP 23 considera únicamente el reconocimiento inicial de un pasivo no financiero. Durante el desarrollo de las normas sobre instrumentos financieros, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IPSASB) destacó que en algunas situaciones, una transacción de ingresos sin contraprestación puede dar lugar a un pasivo financiero (por ejemplo, cuando una entidad recibe efectivo que se utilizará para proveer una transferencia de efectivo a otras partes), pero manifestó que esto es poco frecuente. Los Fundamentos de las Conclusiones del IPSASB sobre la NICSP 27, la NICSP 28 y la NICSP 29 comentaron acerca de esta y otras cuestiones asociadas con la interacción de la NICSP 23 y las normas que tratan los instrumentos financieros.

Desarrollo de políticas contables

16.21 Las principales cuestiones de políticas contables asociadas con ingresos sin contraprestación son las siguientes:

- (a) Clasificación de ingresos, incluidas las clasificaciones a utilizar en los estados financieros, en las notas a los estados financieros y en el plan contable.
- (b) Determinación del punto en el cual se cumplen los criterios de reconocimiento de ingresos para las distintas categorías de ingresos sin contraprestación, como impuestos y transferencias.
- (c) Determinación de si las condiciones ligadas a las subvenciones cumplen con la definición y los criterios para el reconocimiento de un pasivo.

Clasificación

16.22 Las fuentes útiles de información o las consideraciones para el establecimiento de un sistema de clasificaciones de ingresos incluyen lo siguiente:

- (a) El sistema de clasificación de ingresos existente utilizado en función de la base de contabilidad actual.
- (b) Las informaciones a revelar requeridas por las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público.
- (c) Los sistemas de información estadística, particularmente para la clasificación de los ingresos por impuestos.
- (d) La existencia de cualquier restricción o condición respecto del ingreso o los activos relacionados.

16.23 Los sistemas de información estadística incluyen lo siguiente:

- (a) El Sistema de Cuentas Nacionales (SNA).
- (b) El Sistema Europeo de Cuentas Económicas Integradas de los Estados Miembro de la Unión Europea (ESA), que es principalmente una elaboración del SNA, aunque difiere de este en algunos aspectos.
- (c) El *Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas* (MEFP, 2001).

- 16.24 La aplicación de la NICSP 23 puede dar lugar al reconocimiento de ingresos de transacciones que anteriormente no se han considerado como generadoras de ingresos (por ejemplo, subsidios o donaciones distintos al efectivo).
- 16.25 Dado que la NICSP 1 y la NICSP 23 requieren información a revelar por separado de los ingresos que sean de intercambio y sin contraprestación asociados con activos y pasivos, cada clase de partida de ingresos debe clasificarse como con contraprestación o sin contraprestación (los ingresos con contraprestación se tratan en el capítulo 8). Bergmann y Schuler consideran la clasificación de los ingresos de la Oficina Europea de Patentes conforme a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), (Bergmann y Schuler, 2009).
- 16.26 Los individuos responsables de la información financiera externa y los responsables de la información estadística deben participar en el desarrollo de las clasificaciones. Por ejemplo, la clasificación de partidas con ingresos que tengan componentes con contraprestación y sin contraprestación puede diferir entre estos sistemas y las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP).
- 16.27 Las asignaciones u otras formas de autorizaciones presupuestarias representan una autorización por parte de la legislatura para emplear fondos. Los acuerdos legislativos y administrativos relativos a las asignaciones pueden variar considerablemente de una jurisdicción a otra, con diferencias correspondientes en la clasificación de las transacciones posteriores en los estados financieros (por ejemplo, como ingresos o activos). Cada entidad necesita determinar si los fondos recibidos mediante una asignación u otra autorización presupuestaria responden a la definición de ingresos y, de ser así, si dichos ingresos son con o sin contraprestación.
- 16.28 Otro aspecto de la clasificación consiste en determinar si todos los flujos de ingresos cobrados por una entidad cumplen con los requerimientos para ser reconocidos como ingresos de esa entidad. No es infrecuente que entidades del sector público cobren impuestos o comisiones, con capacidad de agencia, en nombre de otras entidades del sector público. El capítulo 9 destaca que una entidad necesitará considerar cuidadosamente si controla flujos de efectivo asociados con dichas transacciones.
- 16.29 Si una entidad realiza transacciones en nombre de otras, en calidad de mandataria, tendrá que verificar que los ingresos ordinarios y gastos derivados de dichas transacciones se clasifiquen de forma correcta. El cobro de efectivo en nombre de otras entidades se trata en el capítulo 9.

Reconocimiento

- 16.30 Si bien la NICSP 23 establece los requerimientos de reconocimiento para distintos tipos de ingresos sin contraprestación, la aplicación de estos requerimientos puede continuar sujeta a un juicio profesional considerable. En algunos casos, puede haber una variedad de puntos de reconocimiento posibles, en los que la posibilidad de medir y la probabilidad sean diferentes en cada punto. Para cada partida de ingresos, una entidad necesita identificar los puntos de reconocimiento posibles e identificar, según los mecanismos de cobro existentes o planificados y los sistemas de información, el punto en

el cual la entidad obtiene el control del activo, y los ingresos son tanto medibles como probables. Esta tarea puede realizarse de la siguiente manera:

- (a) Obtener una lista completa de las partidas de ingresos relevantes (por ejemplo, excluir todas las partidas de ingresos que se contabilizarán como transacciones de intercambio de acuerdo con la NICSP 9).
- (b) Documentar la naturaleza de la partida, las circunstancias en que esta se produce, los periodos en que tienen vigencia los ingresos, las fechas de pago y toda evidencia en el importe de ingresos vigentes que se han cobrado actualmente (esta información ya puede estar disponible).
- (c) Identificar y hablar con los individuos responsables de desarrollar puntos de reconocimiento existentes y sistemas operativos existentes. La información que se busca debe incluir de qué manera se cobran los ingresos y la medida en que la entidad posee esta información (o puede generar información) o el importe probable de ingresos vigentes y por cobrarse. Entre los individuos relevantes pueden incluirse aquellos responsables de redactar el proyecto para la legislación y las reglamentaciones relevantes, la preparación de los estados financieros y la operación de los sistemas de cobro.
- (d) Redactar los puntos de reconocimiento propuestos, tanto generales como detallados, para cada partida de ingresos. La política detallada puede incluir referencias a un documento o procedimiento en particular. Por ejemplo, la presentación de una declaración firmada a un funcionario de la Aduana o la emisión de bienes para consumo en el hogar pueden ser el punto de reconocimiento.
- (e) Identificar cualquier cambio que podría requerirse para transferir el punto de reconocimiento existente más cerca del punto en el cual los ingresos se reconocen conforme a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP). Los procesos administrativos existentes pueden no proveer la información necesaria para el devengo en el punto en que se produce el evento subyacente o la transacción. Para las partidas de ingresos de importancia relativa, puede ser adecuado considerar si los cambios administrativos y en los sistemas podrían implementarse en un futuro cercano.
- (f) En relación con las promesas de brindar donaciones o subsidios, una entidad necesita documentar la naturaleza de las donaciones y los subsidios existentes, identificar aquellos que sean exigibles legalmente e identificar las partidas de importancia relativa que puedan requerir información a revelar. De forma permanente, la entidad necesitará asegurar que cuenta con un sistema para el registro y la supervisión de las promesas de terceros de donar recursos a la entidad.

16.31 Algunas entidades han elegido dividir en fases el trabajo requerido en relación con el desarrollo y la aplicación de políticas contables que cumplan con las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) para las transferencias. Por ejemplo, la Organización de las Naciones Unidas para el Desarrollo Industrial (ONUDI, 2009) eligió aplicar sus nuevas políticas contables a las nuevas transferencias

en primer lugar. Luego aplicó las nuevas políticas contables a acuerdos existentes de financiación mediante un fondo durante un periodo transitorio.

Transferencias

16.32 Para determinar el punto de reconocimiento adecuado a fin de que una entidad reciba transferencias del Gobierno, es necesario documentar lo siguiente:

- (a) El proceso para la autorización de la transferencia por parte del donante o del transferidor.
- (b) Cualquier criterio de elegibilidad.
- (c) La manera en que el donante o el transferidor confirman que se ha cumplido con los criterios.
- (d) La posibilidad de que no se cumpla con los criterios de elegibilidad.
- (e) En el caso de que no se cumpla con los criterios de elegibilidad, la posibilidad de que los fondos deban retornarse al transferidor.
- (f) El punto en el cual puede realizarse una estimación razonable del importe.

16.33 Una entidad necesitará registrar y supervisar las restricciones y condiciones pendientes ligadas a todas las transferencias de importancia relativa sin contraprestación para garantizar que no se produzcan incumplimientos de las restricciones o las condiciones relacionadas con transferencias de efectivo o activos donados, y garantizar que el ingreso se reconozca según tenga lugar el rendimiento de las obligaciones en relación con las condiciones. Como se mencionó anteriormente, la NICSP 23 requiere información a revelar de ambas restricciones (sobre activos) y pasivos (como resultado de las condiciones). La NICSP 2 también alienta a las entidades a que revelen información sobre el importe y la naturaleza de los saldos de caja restringidos.

Ingresos fiscales

16.34 La NICSP 23 requiere que una entidad reconozca un activo en relación con los impuestos cuando ocurre el evento imponible y se cumplen los criterios de reconocimiento de activos. Sugiere que el evento imponible para el impuesto a las ganancias probablemente sea la obtención de los ingresos estimados durante el periodo por parte del contribuyente. No obstante, si los ingresos por impuestos no pueden medirse de manera confiable en este momento, una entidad necesitará considerar puntos de reconocimiento alternativos. En el caso de los ingresos por impuestos, los siguientes son puntos de reconocimiento alternativos potenciales:

- (a) Al final del año fiscal.
- (b) Cuando se presenta la declaración fiscal.
- (c) Cuando se evalúa el impuesto.
- (d) Cuando el contribuyente reconoce el pasivo por impuesto.
- (e) Cuando se recibe el pago.

- 16.35 Debido a que la naturaleza de los impuestos y otros ingresos sin contraprestación, y los procedimientos y sistemas utilizados para cobrar y registrar los ingresos varían enormemente entre las jurisdicciones, es posible también que varíen los puntos iniciales de reconocimiento. Al considerar puntos de reconocimiento alternativos para las partidas, resulta útil:
- (a) Investigar si es posible estimar en forma confiable los ingresos en un punto de reconocimiento anterior adecuado.
 - (b) Calcular el importe de ingresos que se reconocería utilizando puntos de reconocimiento diferentes y observar si hay alguna diferencia de importancia relativa.
- 16.36 En algunas jurisdicciones, los ingresos fiscales pueden reconocerse al vencimiento o cuando deban pagarse según la legislación, o bien cuando la autoridad fiscal relevante haya emitido una evaluación. Un enfoque alternativo consiste en reconocer los ingresos fiscales en función de los pasivos por impuestos (en cualquier periodo) con respecto a todos los balances y transacciones que tengan lugar durante el periodo contable, incluso cuando aún no se haya realizado una evaluación. Según este método, los ingresos del año en curso también se ven afectados por las variaciones entre las estimaciones y las transacciones actuales asociadas durante el año en curso. Por lo general, el primer enfoque brinda más certeza en cuanto al registro de ingresos y menos posibilidades de inexactitudes de importancia relativa.

Disposiciones transitorias

- 16.37 La NICSP 23 provee amplias disposiciones transitorias. Las entidades tienen cinco años a partir de la fecha de adopción de la NICSP 23 para reconocer todos los ingresos por impuestos y tres años para reconocer todos los demás ingresos sin contraprestación. Estas disposiciones transitorias reflejan el hecho probable de que la adopción de la NICSP 23 produzca un cambio considerable en las políticas contables de una entidad y de que la implementación de estos cambios en su totalidad pueda llevar un cierto tiempo.
- 16.38 Los informes regulares de progreso preparados por las agencias de las Naciones Unidas, incluidos el Programa Mundial de Alimentos y la Organización de las Naciones Unidas para el Desarrollo Industrial (ONUDI), indican la naturaleza y la medida del trabajo requerido para implementar la NICSP 23 en esas organizaciones. La ONUDI optó por utilizar las disposiciones transitorias por tres años, disponibles en la NICSP 23, puesto que deseaba desarrollar un modelo confiable para la medición de ingresos provenientes de transacciones sin intercambio durante el periodo de transición (ONUDI, 2009).

Relevancia para la base contable de efectivo

- 16.39 El análisis de los ingresos provenientes de transacciones sin intercambio puede resultar de interés para las entidades que presentan informes en virtud de la NICSP de base de efectivo, *Información Financiera sobre la Base Contable de Efectivo*, por los siguientes motivos.
- (a) La NICSP de base de efectivo, párrafo 1.3.12 requiere que los cobros totales en efectivo se subclasifiquen utilizando una clasificación adecuada según las

operaciones de la entidad. El párrafo 2.1.30 describe una posible clasificación. Al decidir cuál es la subclasificación que utilizará, una entidad puede considerar si resulta adecuada una clasificación por separado de los cobros en efectivo provenientes de transacciones de intercambio o sin intercambio. Una entidad que intenta pasarse a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) sobre base de acumulación (o devengo) también puede procurar asegurarse de que su plan contable actual pueda utilizarse en el futuro para respaldar las exigencias informativas de la NICSP 23.

- (b) La NICSP de base de efectivo, párrafos 1.10.8 a 1.10.27, exige una serie de informaciones a revelar acerca de la ayuda externa para una entidad. El propósito de estas informaciones a revelar es capturar tanto la ayuda provista directamente mediante efectivo, así como también otras formas de ayuda distintas al efectivo, como la adquisición de bienes y servicios en nombre de una entidad. La mayoría de las transacciones de ayuda externa, aunque no necesariamente todas, serán sin contraprestación. A una entidad que tiene la intención de pasarse a las NICSP de base de acumulación (o devengo) puede resultarle útil considerar los requerimientos de la NICSP 23 con respecto a las distintas formas de ayuda externa (por ejemplo, efectivo recibido, activos provistos directamente a la entidad, activos provistos a otros en nombre de la entidad, servicios donados, préstamos otorgados según términos favorables y la baja en cuentas de importes adeudados a terceros).
 - (c) La NICSP de base de efectivo, párrafos 2.1.15 a 2.1.22, incentiva la presentación de información a revelar de transacciones administradas. Debido a que frecuentemente los impuestos y otros ingresos sin contraprestación son cobrados por departamentos gubernamentales o agencias en representación del Gobierno, una serie de flujos de efectivo asociados con transacciones administradas representará los ingresos provenientes de transacciones sin intercambio.
 - (d) La NICSP de base de efectivo, párrafo 2.1.33, incentiva la presentación de información a revelar de los activos y pasivos de la entidad. Una entidad que elija presentar estas informaciones a revelar necesitará decidir si aplicará los requerimientos de la NICSP 23 en la identificación de dichos activos y pasivos. Por ejemplo, la NICSP 23 ofrece una guía para el reconocimiento de los subsidios por recibir y el reconocimiento de los pasivos respecto de las condiciones de los subsidios.
 - (e) La NICSP de base de efectivo, párrafo 1.4.9, exige que una entidad presente información a revelar, en forma de comentarios, sobre la naturaleza y el importe de los saldos de caja significativos que no estén disponibles para uso de la entidad y estén sujetos a restricciones externas. El análisis en la NICSP 23 de las restricciones y condiciones puede ser útil para presentar dichas informaciones a revelar.
- 16.40 Las informaciones a revelar adicionales anteriormente analizadas pueden proporcionarse en las notas de los estados financieros o como información complementaria, pero los importes relacionados con cualquier partida sin reflejo en el efectivo no pueden incluirse en los importes presentados en el estado de pagos y cobros en efectivo.

Referencias

Normas Internacionales de Contabilidad, Sudáfrica, *Resultados de la Práctica Contable Generalmente Reconocida (GRAP) 23, Evaluación de Disponibilidad*, 2008.

<http://www.asb.co.za>

Bergmann, A. y Schuler, F., *Contabilidad diferencial*, Oficina Europea de Patentes, agosto de 2009.

http://www.suepo.org/public/bergmann_report.pdf

Comisión de las Comunidades Europeas, Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Tribunal de Cuentas, *Cuentas anuales de las Comunidades Europeas, Ejercicio 2008*, Bruselas, 23.07.2009, Comisión del Mercado de Valores (SEC), (2009) 1089.

<http://www.europarl.europa.eu>

Estados financieros consolidados de la Confederación de Australia para el ejercicio fiscal finalizado el 30 de junio de 2008.

<http://www.finance.gov.au>

Deloitte, *IPSAS Summary*. Resumen de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), edición 2010, febrero de 2010.

<http://www.iasplus.com>

Ernst & Young, *International Public Sector Accounting Standards Disclosure Checklist*. Lista de comprobación de la información a revelar de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, septiembre de 2010.

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_DisclosureChecklist/\\$FILE/IPSAS_DisclosureChecklist.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_DisclosureChecklist/$FILE/IPSAS_DisclosureChecklist.pdf)

Gobierno de Israel, *Esencia de los estados financieros*, 31 de diciembre de 2009 (no auditado).

<http://www.ag.mof.gov.il>

Fondo Monetario Internacional (FMI), *Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2001 (MEFP)*, 2001, diciembre de 2001.

<http://www.imf.org>

Federación Internacional de Contadores (IFAC).

<http://www.ifac.org>

NICSP 1, *Presentación de los Estados Financieros*, diciembre de 2006.

NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*, diciembre de 2006.

NICSP de base de efectivo, *Información Financiera sobre la Base Contable de Efectivo*, actualizada en 2006 y 2007.

Estudio 11: *Presentación de informes financieros del Gobierno: problemas y prácticas de contabilidad*, mayo de 2000.

Proyecto del Ministerio de Finanzas de la República Checa: *The concept of tax accrual and the methods for its calculation in the Czech Republic*. Documento sobre el concepto del devengo de impuestos y sus métodos de cálculo en la República Checa, 2009.

<http://www.zavedenieura.cz>

Tesoro de Nueva Zelanda, *Reporting Tax Receivables Under NZ IFRS*. Documento de información financiera sobre cuentas fiscales por cobrar conforme la NIIF de Nueva Zelanda, abril de 2008.

<http://www.treasury.govt.nz>

Staatsrechnung, Bericht zur Bundesrechnung, 2009.

<http://www.efv.admin.ch>

Terkper, Seth E., *Accounting Challenges for Semi-Autonomous Revenue Agencies (SARAs) in Developing Countries*. Documento sobre desafíos contables para agencias de ingresos semiautónomas (SARA) en países en vías de desarrollo, Documentos de trabajo del FMI, mayo de 2008.

<http://ssrn.com/abstract=1153737>

Oficina Nacional de Auditoría (ONA) del Reino Unido, *Guía de cumplimiento de NICSP*, diciembre de 2007.

<http://www.nao.org.uk>

Organización de las Naciones Unidas para el Desarrollo Industrial (ONUDI).

<http://www.unido.org>

Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, Informe de progreso de la Secretaría, marzo de 2009.

Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, Informe de progreso de la Secretaría, octubre de 2009.

Estados financieros del Programa Mundial de Alimentos 2008.

<http://fb.unsystemceb.org>

Políticas contables

Parte I

La parte I de este apéndice ilustra las políticas contables para el reconocimiento inicial de impuestos, derechos, multas y licencias. Estas políticas ejemplifican políticas que una entidad central puede haber desarrollado para su aplicación interna por parte de todas las entidades individuales que cobran dichos ingresos, ya sea en nombre de una entidad que informa del Gobierno en su totalidad o en su nombre.⁴³ Los ejemplos pueden diferir de los puntos de reconocimiento ilustrados en la NICSP 23 debido a supuestos sobre el punto en el cual los ingresos se vuelven medibles de manera confiable.

Ingresos por impuestos

- El impuesto a las ganancias personales sobre sueldos, salarios e intereses, que se deduce en el origen, debe reconocerse cuando el individuo obtiene los ingresos sujetos a las deducciones en el origen.
- El impuesto a las ganancias corporativo debe reconocerse a medida que se reciben las cuotas y se realizan las evaluaciones del impuesto final adeudado.
- Los impuestos sobre viajes internacionales deben reconocerse en la fecha de partida del barco o la aeronave.
- El impuesto sobre la tierra debe reconocerse en el momento en que se emite la evaluación.

Ingresos procedentes de impuestos, derechos, multas y licencias

- Los impuestos aduaneros y de consumo deben reconocerse cuando los bienes sujetos a estos impuestos se distribuyen para consumo.
- Los impuestos de timbres deben reconocerse cuando la entidad de cobro recibe el derecho.
- Las multas deben reconocerse en el punto en que se impone la multa.
- Las licencias comerciales y profesionales deben reconocerse al momento de la aplicación inicial y su renovación.

Parte II

La parte II de este apéndice contiene políticas de estados financieros del Programa Mundial de Alimentos (PMA) de fecha 31 de diciembre de 2008, que ilustran la aplicación de la NICSP 23 por parte de esa entidad.

⁴³ Las políticas para el reconocimiento de ingresos no procedentes de intercambios comerciales pueden variar considerablemente entre las jurisdicciones y los niveles de Gobierno. Esto se debe a que las características de los ingresos sin contraprestación, como la forma de evaluar, las fechas de evaluación, las fechas de pago, los sistemas de pago, la disponibilidad de la información en los distintos puntos y la probabilidad del pago pueden variar ampliamente entre los tipos de ingresos y las jurisdicciones. Las políticas de reconocimiento dependen en gran medida de la precisión y la confiabilidad de la información antes de la recepción de los ingresos.

Bases de elaboración

En conformidad con los requerimientos de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) y al reflejar la naturaleza de las tareas comerciales del PMA, los ingresos procedentes de aportaciones confirmados por escrito se reconocen como transacciones sin intercambio según la NICSP 23.

El PMA considera que si bien existen restricciones en el uso de las aportaciones, estas restricciones no responden a la definición de condición descrita en la NICSP 23. Estas aportaciones se reconocen como ingresos cuando los donantes las confirman por escrito.

Inventarios

Las materias primas alimenticias y los artículos no alimenticios disponibles al final del periodo financiero se registran como inventarios y se valúan a un costo menor o al costo corriente de reposición.

El costo de las materias primas alimenticias incluye el costo de adquisición o el valor razonable⁷, si se donan en especie, y todos los demás costos en los que se incurra al colocar las materias primas alimenticias bajo la custodia del PMA en el punto de su primer ingreso en un país destinatario donde se vuelvan distribuibles. Asimismo, se incluyen todos los costos de transformación significativos, como los originados por molienda y empaque. El costo se determina en función del promedio ponderado.

Las materias primas alimenticias se registran como gasto cuando son distribuidas directamente por el PMA o una vez que han sido entregadas a los socios colaboradores para la distribución.

Aportaciones y cuentas por cobrar

Las aportaciones se reconocen cuando los donantes las confirman por escrito.

Las cuentas por cobrar se expresan al valor nominal menos la corrección de valor de los importes irrecuperables estimados.

Las aportaciones de servicio en especie que respaldan directamente las operaciones y actividades aprobadas, que tienen un impacto presupuestario y pueden medirse de manera confiable, se reconocen y se valúan al valor razonable. Estas aportaciones incluyen el uso de instalaciones, servicios públicos, transporte y personal.

Las propiedades, planta y equipo donados se valúan al valor de mercado razonable, y se reconocen como activos fijos e ingresos.

Capítulo 17: Moneda extranjera

Puntos clave

- La NICSP 4, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*, contiene una guía sobre la contabilidad de transacciones en moneda extranjera y negocios en el extranjero.
- A fin de aplicar la NICSP 4, las entidades necesitarán asegurarse de tener sistemas para la identificación de las transacciones y los balances a los que se hace referencia en la NICSP 4, y deben haber clasificado los negocios en el extranjero como negocios en el extranjero integrantes de las operaciones de la entidad que informa, o bien como entidades extranjeras.
- La adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo) a menudo se asocia con un mayor énfasis en la administración del riesgo de cambio de la moneda extranjera. Esto puede implicar el desarrollo de políticas relacionadas con las exposiciones a monedas individuales e instituciones financieras y los tipos de instrumentos que deben utilizarse para administrar estas exposiciones.

Introducción

17.1 NICSP 4:

- (a) Trata la contabilidad de transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero.
- (b) Establece los requerimientos para determinar qué tasa de cambio se utilizará para el reconocimiento de ciertos balances y transacciones.
- (c) Explica cómo reconocer el efecto financiero de los cambios en las tasas de cambio en los estados financieros.

17.2 Una ganancia o una pérdida por diferencia de cambio en moneda extranjera se produce cuando hay transacciones con cuentas por pagar o por cobrar en moneda extranjera, y las tasas de cambio cambian entre el momento de reconocimiento de la transacción y el momento del pago. Dichas ganancias o pérdidas pueden realizarse o no realizarse al final del periodo sobre el que se informa. También pueden producirse ganancias o pérdidas debido a cambios en las tasas utilizadas para convertir los balances asociados con negocios en el extranjero.

17.3 Como indican las *Pautas para la gestión de la deuda pública* del Fondo Monetario Internacional (FMI) y del Banco Mundial (FMI y Banco Mundial, 2003), las excesivas exposiciones al cambio de moneda extranjera no cubiertas constituyen una dificultad común en la gestión de la deuda pública. Los importes excesivos de moneda extranjera denominados en deuda y deuda indexada en moneda extranjera pueden dejar a los Gobiernos vulnerables a costos de servicios de deuda volátiles y con posibles incrementos si sus tasas de cambio se deprecian, y al riesgo de incumplimiento de pago si no pueden renovar sus deudas.

17.4 Muchos Gobiernos tendrán también exposiciones significativas al riesgo de cambio de la moneda extranjera que surja de compras y ventas de entidades gubernamentales. La

adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo) brinda a un Gobierno la oportunidad, en el momento preciso, de revisar su gestión de exposiciones al cambio de moneda extranjera, tanto respecto de las deudas como en relación con las operaciones de sus entidades. Entre las opciones se incluye el establecimiento de umbrales específicos más allá de los cuales se tomará la cobertura, o que permanecerán no asegurados en el nivel gubernamental completo (conocidos a veces como autoseguros). La gestión en moneda extranjera de los riesgos asociados con las operaciones de entidades individuales puede tener lugar a nivel de una entidad o como una función centralizada.

Definiciones

17.5 Los siguientes términos se utilizan en la NICSP 4:

Tasa de cambio de cierre es la tasa de cambio de contado en la fecha de los estados financieros.

Diferencia de cambio es la que surge al convertir un determinado número de unidades de una moneda a otra moneda, utilizando tasas de cambio diferentes.

Tasa de cambio es la relación de cambio entre dos monedas.

Moneda extranjera (o divisa) es cualquier otra distinta de la moneda funcional de la entidad.

Negocio en el extranjero es una entidad controlada o asociada, un negocio conjunto o una sucursal de la entidad que informa, cuyas actividades están basadas o se llevan a cabo en un país o en una moneda distintos a los de la entidad que informa.

Moneda funcional es la moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad.

Partidas monetarias son unidades monetarias mantenidas en efectivo, así como activos y pasivos que se van a recibir o pagar, mediante una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. Inversión neta en un negocio en el extranjero es el importe que corresponde a la participación de la entidad que informa, en los activos netos o el patrimonio del citado negocio.

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

Tasa de cambio de contado es la tasa de cambio utilizado en las transacciones con entrega inmediata.

Resumen de la NICSP 4

17.6 La NICSP 4 requiere que una entidad registre inicialmente sus transacciones en moneda extranjera en la moneda funcional de la entidad.

17.7 En cada fecha sobre la que se informa, una entidad debe convertir todas las partidas en moneda extranjera a la moneda funcional. La tasa que debe utilizarse depende del tipo de partida (por ejemplo, las partidas monetarias en moneda extranjera se convierten utilizando la tasa de cambio de cierre).

- 17.8 Las diferencias de cambio surgidas de la liquidación de partidas monetarias y de la conversión de partidas monetarias con una tasa diferente de aquella con la cual se reconocieron inicialmente se reconocen, por lo general, en superávit o en déficit. No obstante, las diferencias de cambio surgidas de partidas monetarias que forman parte de la inversión neta en un negocio en el extranjero de la entidad que informa se reconocen como un componente separado de los activos netos o del patrimonio en los estados financieros consolidados (y, posteriormente, se reconocen en superávit o en déficit en la disposición de esa inversión neta).
- 17.9 Una entidad puede presentar sus estados financieros en una moneda distinta de su moneda funcional. La NICSP 4 especifica los requerimientos para esta conversión; y existen requerimientos por separado para una entidad cuya moneda funcional sea hiperinflacionaria.

Implementación de la NICSP 4

- 17.10 Las entidades que pretenden *cumplir* con la NICSP 4 deberán llevar a cabo lo siguiente:
- (a) Determinar la moneda funcional de la entidad que informa. Esta cuestión es particularmente relevante para las organizaciones internacionales del sector público. La mayoría de las agencias de las Naciones Unidas recopilan evaluaciones en una sola moneda, que es generalmente la moneda funcional de la organización.
 - (b) Identificar transacciones (compras, ventas, subsidios, préstamos, anticipos, empréstitos) cuya liquidación se requiere comúnmente en moneda extranjera.
 - (c) Identificar la magnitud de las mencionadas transacciones durante el periodo contable, y las potenciales ganancias y pérdidas de cambio de la moneda extranjera asociadas con esas transacciones.
 - (d) Identificar los balances mantenidos en moneda extranjera (por ejemplo, inversiones, actividades de negociación, empréstitos, préstamos, anticipos, propiedades en el extranjero).
 - (e) Identificar todos los negocios en el extranjero y clasificarlos como operaciones integrales o como entidades extranjeras.
 - (f) Identificar la medida en que deben clasificarse algunas diferencias de cambio como costos por préstamos y si estos se capitalizan de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido en la NICSP 5, *Costos por Préstamos*.
 - (g) Determinar si alguna de las entidades que informan presentará sus estados financieros en una moneda distinta de su moneda funcional.
 - (h) Desarrollar políticas contables para cubrir transacciones y balances, tanto corrientes como probables (el apéndice A de este capítulo incluye los proyectos de políticas).
 - (i) Si se adopta la elaboración del presupuesto por devengo, establecer políticas para el reconocimiento de ganancias y pérdidas en moneda extranjera en los presupuestos.
- 17.11 En los párrafos 60 a 66 se establecen las informaciones a revelar requeridas por la NICSP 4. Dos informaciones a revelar fundamentales y requeridas son el importe de las

diferencias de cambio que surgen y se reconocen en superávit o en déficit, y las diferencias netas de cambio clasificadas en un componente separado de los activos netos o del patrimonio. En las referencias bibliográficas de este capítulo, se incluyen datos de documentos y listas de control para la información a revelar, que resumen las exigencias informativas de las NICSP.

Gestión de riesgos de cambio de moneda extranjera

17.12 Si bien la gestión de riesgos de cambio de moneda extranjera no es un tema estrictamente contable, la adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo) a menudo sirve de aliciente para mejorar la gestión de riesgos. En particular, es probable que la adopción de la contabilidad de acumulación (o devengo) mejore la capacidad de una entidad de identificar con precisión un rango más amplio de exposiciones al cambio de moneda extranjera. Una entidad que desee revisar su gestión de exposiciones al cambio de moneda extranjera deberá abordar las siguientes cuestiones:

- (a) Determinar si las exposiciones al cambio de moneda extranjera se gestionarán en un nivel central o si entidades individuales se encargarán de esto.
- (b) Desarrollar una política sobre la operación de cuentas bancarias en moneda extranjera, incluido el establecimiento de umbrales para la exposición de todo el Gobierno a bancos y monedas en particular.
- (c) Desarrollar políticas (en todo el Gobierno o políticas de entidades individuales, según resulte adecuado) para la gestión de exposiciones al cambio de moneda extranjera y para el mantenimiento de reservas en moneda extranjera. Por ejemplo, es probable que los Gobiernos adopten un enfoque contra riesgos para intentar minimizar los costos de moneda extranjera.
- (d) Desarrollar procesos de aprobación de ofrecimientos y desembolsos que involucren una evaluación adecuada del riesgo de cambio de la moneda extranjera, y que concuerden con las políticas sobre el tratamiento del riesgo de cambio de la moneda extranjera.

Cumplimiento de políticas

17.13 Para que una entidad se asegure de operar en conformidad con sus políticas contables y de gestión de riesgos, necesita realizar una serie de controles regulares a fin de garantizar que:

- (a) La política, los procedimientos de operación y las pautas estén en marcha, y se haya informado sobre estos a todo el personal.
- (b) Se cumpla con las políticas, los procedimientos de operación y las pautas mediante, por ejemplo, una supervisión regular de los distintos tipos de umbrales de exposición.
- (c) El personal encargado de la gestión de la exposición al cambio de la moneda extranjera posea la experiencia y las habilidades apropiadas.

- (d) Todas las cuentas bancarias en moneda extranjera cumplan con cualquier política existente sobre la operación de cuentas bancarias en moneda extranjera.
- (e) Se aplique la tasa correcta (según lo requieran las políticas contables) a cada transacción en moneda extranjera.
- (f) Se obtenga la cobertura de tasa de cambio de la moneda extranjera (de acuerdo con las políticas) en los casos en que las transacciones excedan los umbrales de exposición.
- (g) La entidad cumpla con los requerimientos de información financiera en forma oportuna y que la información incluida en los informes sea correcta.

Relevancia para la base contable de efectivo

17.14 Este capítulo es relevante para las entidades que pretendan brindar información a revelar adicional sobre la naturaleza y el importe de las exposiciones al cambio de moneda extranjera pendientes, según recomienda la NICSP de base de efectivo. Si bien una entidad puede revelar información adicional en los estados financieros o como información complementaria, los importes no se pueden incluir en los importes que se muestran en el cuerpo del estado de cobros y pagos. La gestión de exposiciones al cambio de moneda extranjera puede tener lugar en un entorno basado en efectivo, pero requiere sistemas adicionales significativos y, con frecuencia, se encuentra restringida a la gestión de exposiciones al cambio de moneda extranjera ligadas a empréstitos del Gobierno.

Referencias

Gobierno australiano, Departamento de Finanzas y Administración, Pautas de gestión del riesgo de cambio de la moneda extranjera del Gobierno australiano, septiembre de 2006.

<http://www.finance.gov.au>

Deloitte, *IPSAS Summary*. Resumen de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), edición 2010, febrero de 2010.

<http://www.iasplus.com>

Ernst & Young, Principios internacionales de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) 2010, *Práctica de contabilidad generalmente aceptada según las Normas Internacionales de Información Financiera*, 2010, capítulo 13 (pp. 951 y sig.).

Ernst & Young, *International Public Sector Accounting Standards Disclosure Checklist*. Lista de comprobación de la información a revelar de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, septiembre de 2010.

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_DisclosureChecklist/\\$FILE/IPSAS_DisclosureChecklist.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_DisclosureChecklist/$FILE/IPSAS_DisclosureChecklist.pdf)

Federación Internacional de Contadores (IFAC).

<http://www.ifac.org>

NICSP 4, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*, abril de 2008.

NICSP 5, *Costos por Préstamos*, mayo de 2000.

NICSP de base de efectivo, *Información Financiera sobre la Base Contable de Efectivo*, actualizada en 2006 y 2007.

Estudio 11, *Información Financiera Gubernamental*, mayo de 2000.

Fondo Monetario Internacional (FMI) y Banco Mundial.

<http://www.imf.org>

Pautas para la gestión de la deuda pública; enmendadas, 2003.

Pautas para la gestión de la deuda pública: Documentos anexos y casos prácticos seleccionados, 2003.

PricewaterhouseCoopers.

<http://www.pwc.com>

Estados financieros consolidados corporativos ilustrativos de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para finales de ejercicios en 2009.

Manual de Contabilidad de PricewaterhouseCoopers; NIIF para el Reino Unido, 2010.

Oficina Nacional de Auditoría (ONA) del Reino Unido.

<http://www.nao.org.uk>

IPSAS: Preparing for Audit. Guía de preparación para auditorías según las NICSP, 2007.
IPSAS Compliance Guide. Guía para el cumplimiento de las NICSP, diciembre de 2007.

Políticas contables

Este apéndice ilustra las políticas contables que deben adoptarse para contabilizar las transacciones y los balances en moneda extranjera. Estas políticas ejemplifican políticas que una entidad central puede haber desarrollado para su aplicación interna por parte de todas las entidades individuales que forman parte de una entidad que informa del Gobierno en su totalidad. Estas políticas se basan en los requerimientos descritos en la NICSP 4, donde existan tales requerimientos. (El Gobierno y sus entidades, ya sean nacionales o extranjeras, no operan en economías hiperinflacionarias).

Conversión de la Moneda Extranjera

(a) *Moneda funcional y de presentación*

Las partidas incluidas en los estados financieros de la entidad (o cada una de las entidades del grupo) se miden utilizando la moneda del entorno económico principal donde opera la entidad ("la moneda funcional"). Los estados financieros consolidados se presentan en "unidad monetaria" (u.m.), que es la moneda funcional de la entidad y la moneda de presentación del grupo.

(b) *Transacciones y balances*

Las transacciones en moneda extranjera se convierten a la moneda funcional utilizando las tasas de cambio vigentes en las fechas de las transacciones o mediante una valoración, en el caso de que las partidas vuelvan a medirse.

Al final del periodo sobre el que se informa, las transacciones y los balances en moneda extranjera se convierten a la moneda funcional, utilizando las siguientes tasas de cambio:

- (a) Las partidas monetarias en moneda extranjera se convierten utilizando las tasas de cambio vigentes al final del periodo sobre el que se informa. Las partidas monetarias en moneda extranjera incluyen empréstitos denominados en moneda extranjera, y en importes adeudados por compras en el extranjero, cuando la cuenta debe liquidarse en otra moneda.
- (b) Las partidas no monetarias que se contabilizan al costo histórico se convierten utilizando la tasa de cambio vigente a la fecha de transacción.
- (c) Las partidas no monetarias que vuelven a medirse se convierten utilizando las tasas de cambio vigentes a la fecha de la valoración; es decir, una vez que se determinaron los valores razonables.

Las ganancias y pérdidas de cambio de la moneda extranjera que surgen de la liquidación de transacciones denominadas en monedas extranjeras, y de la conversión de los activos y pasivos monetarios, se reconocen como ingresos o gastos en el estado de rendimiento financiero durante el periodo en que estos se producen, excepto cuando se las difiera en activos netos o en patrimonio como coberturas aptas del flujo de efectivo y de inversión neta.⁴⁴

⁴⁴ Véase el capítulo 13, donde encontrará un análisis de los instrumentos financieros y las coberturas.

Las ganancias y pérdidas de cambio de la moneda extranjera que se relacionan con empréstitos, efectivo y equivalentes al efectivo se presentan en el estado de rendimiento financiero dentro de "costos o ingresos financieros". Todas las demás ganancias y pérdidas de cambio de la moneda extranjera se presentan en el estado de rendimiento financiero dentro de "otras (pérdidas)/ganancias netas".

Los cambios en el valor razonable de los títulos monetarios denominados en moneda extranjera clasificados como "disponibles para la venta" se analizan entre las diferencias de conversión generadas por los cambios en el costo amortizado del título y otros cambios producidos en el importe en libros del título. Las diferencias de conversión relacionadas con los cambios en el costo amortizado se reconocen en el superávit o el déficit neto, mientras que otros cambios producidos en el importe en libros se reconocen en activos netos o en patrimonio.

Las diferencias de conversión en activos y pasivos financieros no monetarios, como capitales propios mantenidos al valor razonable mediante superávit o déficit, se reconocen en un superávit o déficit neto como parte de la ganancia o pérdida de valor razonable. Las diferencias de conversión en activos financieros no monetarios, como capitales propios clasificados como "disponibles para la venta", están incluidas en la reserva por disponible para la venta dentro de los activos netos o el patrimonio.

(c) *Entidades del grupo*

Los resultados y la situación financiera de todas las entidades del grupo que tengan una moneda funcional distinta de la moneda de presentación deberán convertirse de la siguiente manera:

- (a) Los activos y pasivos de cada estado de situación financiera se convertirán a la tasa de cambio de cierre en la fecha de dicho estado de situación financiera.
- (b) Los ingresos y los gastos de cada estado de rendimiento financiero se convertirán según las tasas de cambio promedio (a menos que este promedio no sea una aproximación razonable del efecto acumulado de las tasas vigentes en las fechas de las transacciones, en cuyo caso los ingresos y los gastos se convertirán según la tasa vigente en las fechas de la transacción).
- (c) Todas las diferencias de cambio resultantes se reconocen como un componente separado de los activos netos o del patrimonio.

En la consolidación, las diferencias de cambio que surgen a partir de la conversión de la inversión neta en negocios en el extranjero, así como de empréstitos y otros instrumentos monetarios designados como coberturas de tales inversiones, se reconocen como un componente separado de los activos netos o del patrimonio. Cuando se puede disponer en forma parcial de un negocio en el extranjero o de su venta, las diferencias de cambio que fueron registradas como un componente separado de los activos netos o del patrimonio se reconocen en el estado de rendimiento financiero como parte de la ganancia o la pérdida generada por la venta.

Capítulo 18: Información financiera por segmentos

Puntos clave

- La NICSP 18, *Información Financiera por Segmentos*, establece los principios para la presentación de información financiera por segmentos.
- A fin de aplicar la NICSP 18, las entidades necesitan asegurarse de tener sistemas para la identificación de las diferentes actividades que se agruparán como segmentos separados. La presentación de informes sobre estos segmentos brindará información útil a los fines de la contabilidad y la toma de decisiones.

Introducción

- 18.1 Este capítulo detalla los requerimientos de la NICSP 18 y explica los pasos que deberán completar las entidades para cumplir con esta norma.
- 18.2 La información financiera por segmentos brinda ayuda a los usuarios de estados financieros para acrecentar su comprensión del rendimiento anterior de la entidad e identificar los recursos asignados para respaldar las principales actividades de la entidad. La información a revelar por segmentos incrementa también la transparencia de la información financiera y facilita a la entidad el cumplimiento de sus obligaciones contables.
- 18.3 Los Gobiernos que presentan información a revelar sobre el sector del Gobierno general en conformidad con la NICSP 22 también necesitarán presentar informaciones a revelar sobre segmentos, requeridas por la NICSP 18. Como se analiza en la NICSP 22, esto se debe a que la información sobre el sector del Gobierno general por sí sola no proveerá datos suficientes que permitan a los usuarios evaluar el rendimiento anterior de la entidad para alcanzar los principales objetivos en la prestación de servicios, cuando dichos objetivos se logren a través de entidades ajenas al sector del Gobierno general. Debido a que el sector del Gobierno general es un subconjunto del Gobierno en su totalidad, se omitiría información importante en caso de que un Gobierno no haya presentado información financiera por segmentos acerca de sus estados financieros consolidados.

Definiciones

- 18.4 Las definiciones utilizadas en la NICSP 18 son las siguientes:

Un *segmento* es una actividad o un grupo de actividades distinguibles de una entidad para la cual resulta adecuado presentar información financiera por separado a fin de evaluar el rendimiento anterior de la entidad para alcanzar sus objetivos y tomar decisiones sobre la futura asignación de los recursos.⁴⁵

Un *segmento de servicio* hace referencia a un componente distinguible de una entidad que está involucrado en proporcionar productos relacionados o en alcanzar objetivos de operación que concuerden con la misión general de cada entidad.

⁴⁵ Es importante destacar que la definición de segmentos en la NICSP 18 difiere de la de segmento de operación en las NIIF 8, *Segmentos de Operación* (2006).

Un *segmento geográfico* es un componente distinguible de una entidad que está involucrado en proporcionar productos o en alcanzar objetivos de operación particulares en un área geográfica en particular.

Estructuras para la presentación de información

- 18.5 Una entidad que cumpla los requerimientos de la NICSP 18 tendrá que identificar y determinar toda actividad o grupo que pueda *diferenciarse* como segmentos por *separado*. En la mayoría de los casos, las principales clasificaciones de actividades identificadas en la documentación de presupuesto *reflejarán* los segmentos sobre los que se presenta información ante la alta *gerencia* de la entidad. Estas clasificaciones son un buen punto de partida para definir los segmentos. Esto se debe a que la alta gerencia exige información sobre segmentos para evaluar el rendimiento de la entidad y para la toma de decisiones a futuro. Dado que la gerencia posiblemente exija información detallada, los segmentos que se informan en los estados financieros pueden presentarse en un nivel superior que el que se informa ante la alta gerencia.
- 18.6 La información financiera por segmentos generalmente coincide con el presupuesto de la entidad, pero los factores delineados en el párrafo 15 de la NICSP 18 también deben tomarse en cuenta. Estos son los principales factores a tener en cuenta:
- (a) El objetivo de la información financiera que se informa por segmentos.
 - (b) Las expectativas de los miembros de la comunidad y sus representantes elegidos o designados en relación con actividades clave de la entidad.
 - (c) Las características cualitativas de la información financiera.
 - (d) Si una estructura de segmento en particular refleja la base sobre la que un órgano de Gobierno y la alta gerencia exigen información financiera para permitirles evaluar el rendimiento pasado de la entidad para alcanzar sus objetivos y para tomar decisiones sobre la asignación de los recursos para lograr los objetivos futuros de la entidad.
- 18.7 Otros ejemplos donde suele agregarse y presentar la información financiera incluyen los siguientes:
- (a) Las principales clasificaciones económicas de actividades emprendidas por el Gobierno general (que pueden reflejar las clasificaciones según la función de Gobierno de acuerdo con el *Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas* [MEFP 2001]) y las principales actividades de comercio llevadas a cabo por empresas públicas.
 - (b) Las responsabilidades en carpeta de los ministerios individuales o los miembros del Gobierno ejecutivo.
 - (c) Los segmentos de servicios.
 - (d) Los segmentos geográficos.

Requerimientos de información

- 18.8 Las entidades que pretenden cumplir con la NICSP 18 deberán llevar a cabo lo siguiente:

- (a) Identificar la naturaleza, el componente y las actividades relevantes de cada segmento sobre el que se informa.
- (b) Desarrollar políticas contables por segmento que se adecuen a las políticas contables adoptadas para la elaboración y presentación de los estados financieros.
- (c) Identificar los ingresos por cada segmento, los gastos por segmento, el importe total en libros de los activos y pasivos por segmento, y brindar una conciliación entre la información por segmento y la información total en los estados financieros.
- (d) Poder generar el costo total incurrido para adquirir, administrar y mantener los activos por segmento.
- (e) Poder generar el total de la participación de la entidad en cuanto a superávit (o déficit) neto de entidades asociadas, negocios conjuntos u otras inversiones, cuya contabilización responde al método de la participación si, en esencia, todas las transacciones de esas asociadas se encuentran dentro de un único segmento.
- (f) Desarrollar políticas sobre la base de fijación de precios de transferencias entre segmentos.
- (g) Poder identificar los datos por segmento de periodos anteriores, cuando se produzca un cambio en las políticas contables por segmento o la creación de un nuevo segmento. Esto se debe a que las entidades deberán revelar información comparativa reexpresada.

18.9 La información a revelar específica que requiere la NICSP 18 se delimita en los párrafos 51 a 75 de la Norma. En las referencias bibliográficas de este capítulo, se incluyen datos de documentos y listas de control para la información a revelar, que resumen las exigencias informativas de las NICSP.

Asignación de costos

18.10 El requerimiento de la NICSP 18 para identificar los ingresos y gastos por segmento implica que las entidades deberán desarrollar un sistema de asignación de costos que brinde información confiable acerca de los costos. La NICSP 18 brinda cierta orientación sobre la distribución de partidas a los segmentos. Supone que una entidad tomará su sistema de información financiera como punto de partida para identificar aquellas partidas que puedan ser directamente distribuidas, o asignadas de forma razonable, a los segmentos. La NICSP 18 indica que también puede resultar de utilidad la orientación sobre asignación de costos incluida en la NICSP 12, *Inventarios*, y la NICSP 11, *Contratos de Construcción*.

18.11 La mayor parte de la orientación sobre asignación de costos para las entidades del sector público ha sido desarrollada en el contexto de cálculo de costos de productos (p. ej., el Instituto Canadiense de Contadores Públicos Autorizados [CICA], 2006).

18.12 Los modelos de cálculo de costos en el sector privado, como el cálculo de costos según la actividad, también se han aplicado al sector público. Existen opiniones diversas respecto de la aplicabilidad del cálculo de costos según la actividad para los Gobiernos (Granof, Platt y Vaysman 2000, y Lienert 2008).

Disposiciones transitorias

18.13 No se incluyen disposiciones transitorias en la NICSP 18. Se aplica retroactivamente de acuerdo con la NICSP 3. Los datos comparativos se exigirían en el primer año de la adopción, salvo que esto no fuera posible, como se explica en la NICSP 3.

Relevancia para la base contable de efectivo

18.14 Una entidad que elabora sus estados financieros sobre la base contable de efectivo puede proporcionar un estado de información por segmento sobre la base de efectivo en sus estados financieros con propósito general. Otros tipos de información que la entidad puede divulgar en tal estado incluyen los bienes y servicios provistos por cada segmento de servicio sobre el que se informa, la composición de cada segmento geográfico sobre el que se informa y, si no se adopta la clasificación por segmentos geográficos ni de servicios, la naturaleza del segmento y las actividades incluidas en él.

18.15 Gran parte del resto de las cuestiones que abarca este capítulo son relevantes a las entidades que pretenden brindar información adicional, tal como sugiere la NICSP de base de efectivo.

Referencias

Instituto Canadiense de Contadores Públicos Autorizados (CICA), Declaración de prácticas recomendadas, (SORP-2), *Public Performance Reporting*. Documento sobre información del rendimiento del sector público, 2006.

www.cica.ca

Deloitte, *IPSAS Summary*. Resumen de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), edición 2010, febrero de 2010.

<http://www.iasplus.com>

Ernst & Young, *International Public Sector Accounting Standards Disclosure Checklist*. Lista de comprobación de la información a revelar de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, septiembre de 2010.

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_DisclosureChecklist/\\$FILE/IPSAS_DisclosureChecklist.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_DisclosureChecklist/$FILE/IPSAS_DisclosureChecklist.pdf)

Granof, H., Platt, D. E., Vaysman, I., *Using Activity-Based Costing to Manage More Effectively*. Documento sobre el cálculo de costos según la actividad para una administración eficiente, enero de 2000.

<http://www.businessofgovernment.org>

Federación Internacional de Contadores (IFAC).

<http://www.ifac.org>

NICSP 18, *Información Financiera por Segmentos*, junio de 2002.

NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo*, febrero de 2008.

NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*, febrero de 2008.

NICSP 22, *Revelación de Información Financiera sobre el Sector del Gobierno General*, diciembre de 2006.

NICSP de base de efectivo, *Información Financiera sobre la Base Contable de Efectivo*, actualizada en 2006 y 2007.

Lienert, I., *Activity-Based Costing: Is it Applicable in Governments?* Documento sobre cálculo de costos según la actividad y su posible aplicación para los Gobiernos, noviembre de 2008.

<http://blog-pfm.imf.org>

Oficina Nacional de Auditoría (ONA) del Reino Unido, *Guía de cumplimiento de NICSP*, diciembre de 2007.

<http://www.nao.org.uk>

Organización de las Naciones Unidas para el Desarrollo Industrial, Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, Informe de progreso elaborado por la Secretaría, octubre de 2009.

<http://www.unido.org>

Políticas contables

Este apéndice ilustra las políticas contables para la asignación de costos a insumos a fines de la información financiera sobre los gastos por segmento de acuerdo con la NICSP 18. Estas políticas podrían ser desarrolladas por una entidad central para su aplicación interna por parte de todas las entidades individuales que forman parte de la entidad que informa del Gobierno en su totalidad. No obstante, la aplicación coherente de las políticas de cálculo de costos puede no ser adecuadas para todos los distintos tipos de entidades.

Asignación de costos

Los salarios y los costos relacionados de las divisiones de prestación de servicios se registran a productos sobre la base del análisis por actividad. Las actividades que se relacionan directamente a los productos individuales se consideran costos directos y se los registra como corresponde.

Todos los demás costos de las divisiones de prestación de servicios y los costos totales de los grupos complementarios se consideran costos indirectos a productos y se distribuyen a productos sobre la base de la medición de consumo de recursos o análisis de actividad.

Capítulo 19: Información a revelar sobre partes relacionadas

Puntos clave

- La NICSP 20, *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*, contiene los requerimientos sobre la información a revelar de relaciones y ciertas transacciones entre partes relacionadas.
- La aplicación de la NICSP 20 implica la identificación de las partes relacionadas (las entidades controladas y controladoras, las asociadas y el personal clave de la dirección y sus familiares directos de la entidad que informa) y la información a revelar requerida acerca de estos.
- Para cumplir con la Norma, las entidades que informan deberán implementar lo siguiente:
 - Mecanismos para identificar las transacciones de partes relacionadas que no se lleven a cabo de acuerdo con los parámetros de los procedimientos habituales de operación o mandato de la entidad que informa.
 - Los registros de las remuneraciones y beneficios recibidos por el personal clave de la dirección y sus familiares directos, por parte de la entidad que informa.

Introducción

- 19.1 Las relaciones de las partes relacionadas existen a lo largo de todo el sector público. Los ministros y otros miembros elegidos o designados del Gobierno y la alta gerencia pueden ejercer gran influencia sobre las operaciones de los departamentos gubernamentales y otras entidades. Los departamentos de Gobierno y las entidades suelen llevar a cabo actividades necesarias para delegar sus responsabilidades y lograr sus objetivos a través de entidades controladas separadas, y a través de entidades sobre las que poseen gran nivel de influencia.
- 19.2 La NICSP 20 exige la divulgación de existencia de relaciones de partes relacionadas sobre las que rija un control, y la revelación de información acerca de transacciones entre la entidad y sus partes relacionadas en ciertas circunstancias. La información se exige con fines contables y para posibilitar una mejor comprensión de la posición financiera y del rendimiento de la entidad que informa. La información a revelar sobre las transacciones con el personal clave de la dirección y sus familiares directos tiene como fin reducir el riesgo de que estas partes relacionadas participen en transacciones que expongan a la entidad ante riesgos o que se basen en condiciones más favorables que las habituales.
- 19.3 La NICSP 20 se basa fundamentalmente en la versión de 1994 de la NIC 24, *Informaciones a Revelar sobre Partes Relacionadas*.

Definiciones

- 19.4 La NICSP 20 define los siguientes términos:

Los *familiares cercanos de un individuo* son aquellos familiares directos de la persona o los miembros del núcleo familiar que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus relaciones con la entidad.

El *personal clave de la dirección* incluye las siguientes personas:

- (a) Todos los administradores o los miembros del órgano de Gobierno de la entidad.
- (b) Otras personas que tienen autoridad y responsabilidad para planificar, dirigir y controlar las actividades de la entidad que informa. Si cumple este requerimiento, el personal clave de la dirección incluye las siguientes personas:
 - (i) Si hay un miembro del órgano de Gobierno de una entidad de gobierno en su totalidad que tiene la autoridad y la responsabilidad de planificar, dirigir y controlar las actividades de la entidad que informa, se incluye a ese miembro.
 - (ii) Todos los asesores clave de ese miembro.
 - (iii) Salvo que ya se incluya en (a), el grupo de alta gerencia de la entidad que informa, que abarca el ejecutivo principal o el jefe titular de la entidad que informa.

La *supervisión* implica el control de las actividades de una entidad, con la autoridad y la responsabilidad para controlar las decisiones financieras y operativas de la entidad, o ejercer gran influencia sobre ellas.

El concepto de *parte relacionada* se refiere a que las partes se consideran relacionadas si una parte cuenta con la posibilidad de (a) controlar a la otra parte, o (b) ejercer una influencia significativa sobre la toma de decisiones financieras o de operaciones de la otra parte, o si la entidad de parte relacionada y otra entidad quedan sujetas a un control en común. Las partes relacionadas incluyen las siguientes:

Entidades que directamente, o indirectamente a través de uno o más intermediarios, controlan o son controladas por una entidad que informa.

- (c) Entidades asociadas (véase la NICSP 7, *Contabilización de Inversiones en Entidades Asociadas*).
- (d) Personas que poseen, directa o indirectamente, una participación en la entidad que informa, lo que les otorga una influencia significativa sobre la entidad, y los familiares cercanos de tal persona.
- (e) Personal clave de la dirección, y los familiares directos de tal personal.
- (f) Entidades sobre las que se mantiene una participación propietaria significativa, directa o indirectamente, por parte de cualesquiera de las personas descritas en (c) o (d), o sobre las que tal persona puede ejercer influencia significativa.

Una *transacción entre partes relacionadas* es toda transferencia de recursos u obligaciones entre partes relacionadas, independientemente de si se cobra un importe o no. Las transacciones entre partes relacionadas no incluyen las transacciones con cualquier otra entidad que sea una parte relacionada únicamente debido a su dependencia económica sobre la entidad que informa o el Gobierno del que forma parte.

La *remuneración de personal clave de la dirección* se refiere a cualquier contraprestación o beneficio derivado, directa o indirectamente, recibido por el personal clave de la dirección y otorgado por la entidad que informa en concepto de servicios brindados en su

carácter de miembros del órgano de Gobierno, o de otro modo, como empleados de la entidad que informa.

Influencia significativa (a los fines de esta Norma) es la facultad de participar en las decisiones de política financiera y de operaciones de una entidad, pero no así la facultad de controlar tales políticas. Una influencia significativa puede ejercerse de distintas formas, generalmente mediante la representación en el órgano de administración o un órgano de Gobierno similar, pero también, por ejemplo, a través de la participación en (a) el proceso de elaboración de políticas, (b) las transacciones de importancia relativa entre las entidades dentro de una entidad económica, (c) el intercambio de personal directivo, o (d) la dependencia de información técnica. La influencia significativa puede obtenerse mediante participación en la propiedad, por disposición estatutaria, o mediante acuerdos. En relación con la participación de la propiedad, se presume la influencia significativa de acuerdo con la definición incluida en la NICSP 7.

Identificación de partes relacionadas

19.5 Para identificar y revisar sus partes relacionadas, la entidad que informa deberá crear un proceso que implicará lo siguiente:

- (a) Identificar las entidades controladas y controladoras de la entidad que informa. La NICSP 6 *Estados Financieros Consolidados y Separados* brinda orientación sobre el concepto de "control" sobre otra entidad a fines de información financiera.
- (b) Identificar las asociadas de la entidad que informa. La NICSP 7, *Contabilización de Inversiones en Entidades Asociadas*, brinda orientación sobre lo que es una asociada.
- (c) Identificar a las personas y entidades que poseen control conjunto sobre la entidad que informa. La NICSP 8, *Información Financiera sobre los Intereses en Negocios Conjuntos*, brinda orientación sobre los negocios conjuntos. Si bien la definición de las partes relacionadas que se incluye en la NICSP 20 no hace referencia específica a las personas o las entidades que poseen control conjunto sobre la entidad que informa, a fines de la NICSP 20, la definición de influencia significativa abarca las entidades que quedan sujetas a control conjunto (NICSP 20, párrafo 15).
- (d) Conservar un registro del personal clave de la dirección de la entidad que informa y de sus familiares directos. Este registro incluirá la siguiente información:
 - (i) El importe de la remuneración y los beneficios proporcionados por la entidad que informa.
 - (ii) Las entidades sobre las que se mantiene una participación propietaria significativa (directa o indirectamente) por parte del personal clave de la dirección y su familia.

Transacciones entre partes relacionadas

19.6 Las transacciones entre partes relacionadas incluyen todas las transferencias de recursos u obligaciones entre las partes relacionadas, independientemente de si se cobra un importe. No obstante, solo se requiere la revelación de ciertas transacciones entre partes

relacionadas en los estados financieros. La NICSP 20 no exige la revelación de transacciones entre partes relacionadas si no se llevan a cabo conforme términos y condiciones habituales.

- 19.7 Para identificar estos tipos de transacciones, la entidad que informa deberá realizar lo siguiente:
- (a) Revisar su relación con sus partes relacionadas.
 - (b) Identificar qué constituyen los procedimientos de operación o mandatos habituales con sus partes relacionadas y desarrollar políticas nuevas para enfrentarse con cualquier incertidumbre.
- 19.8 Si a una entidad se le exige conservar un registro de participaciones en cuanto a funcionarios designados o de alto rango, esto sería un buen punto de partida para identificar información relacionada con el personal clave de la dirección.

Revelaciones de información de partes relacionadas

- 19.9 Para cumplir con las exigencias informativas de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) en conexión con la información a revelar sobre las partes relacionadas, una entidad deberá realizar lo siguiente:
- (a) Identificar todas sus partes relacionadas.
 - (b) Identificar y conservar registros de las transacciones entre partes relacionadas. Estos registros deben incluir lo siguiente:
 - (i) La naturaleza de las relaciones entre partes relacionadas.
 - (ii) Los tipos de transacciones que han tenido lugar.
 - (iii) Otros elementos de las transacciones que son necesarios para aclarar el significado de las transacciones en sus operaciones, como los términos y las condiciones de tales transacciones.
 - (c) Identificar y revelar la remuneración total del personal clave de la dirección (véase también la NICSP 25, *Beneficios a los Empleados*) y el resto de las remuneraciones y compensaciones brindadas al personal clave de la dirección y sus familiares directos.
 - (d) Identificar los préstamos otorgados al personal clave de la dirección y sus familiares directos. Tales préstamos no suelen estar disponibles para personas fuera del círculo del grupo clave de dirección o no son de amplio conocimiento público. La dirección debe establecer políticas y criterios sobre cuándo y cómo se aprueban tales préstamos. Una entidad que otorga este tipo de préstamos debe contar con sistemas capaces de generar lo siguiente:
 - (i) El importe que se anticipa y los términos y condiciones de ello.
 - (ii) El importe que se reembolsa durante el periodo y el saldo de cierre de todos los préstamos y cuentas por cobrar.

- (iii) En el caso de que el beneficiario no pertenezca al órgano de Gobierno ni forme parte del grupo de alta gerencia de la entidad, establecer la relación de la persona con el órgano de Gobierno o el grupo de alta gerencia.

19.10 En las referencias bibliográficas de este capítulo, se incluyen datos de documentos y listas de control para la información a revelar, que resumen las exigencias informativas de las NICSP.

Disposiciones transitorias

19.11 No se incluyen disposiciones transitorias en la NICSP 20. Se aplica retroactivamente de acuerdo con la NICSP 3. Los datos comparativos se exigirían en el primer año de la adopción, excepto que esto no fuera posible, como se explica en la NICSP 3.

Relevancia para la base contable de efectivo

19.12 Las cuestiones identificadas en este capítulo son relevantes para las entidades que tengan la intención de proveer información a revelar adicional sobre las partes relacionadas, como sugiere la parte 2 de la NICSP de base de efectivo.

Referencias

Deloitte, *IPSAS Summary*. Resumen de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), edición 2010, febrero de 2010.

<http://www.iasplus.com>

Ernst & Young, *International Public Sector Accounting Standards Disclosure Checklist*. Lista de comprobación de la información a revelar de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, septiembre de 2010.

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_DisclosureChecklist/\\$FILE/IPSAS_DisclosureChecklist.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_DisclosureChecklist/$FILE/IPSAS_DisclosureChecklist.pdf)

Federación Internacional de Contadores (IFAC).

<http://www.ifac.org>

NICSP 20, *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*, octubre de 2002.

NICSP 25, *Beneficios a los Empleados*, febrero de 2008.

NICSP de base de efectivo, *Información Financiera sobre la Base Contable de Efectivo*, actualizada en 2006 y 2007.

Oficina Nacional de Auditoría (ONA) del Reino Unido, *Guía de cumplimiento de NICSP*, diciembre de 2007.

<http://www.nao.org.uk>

Capítulo 20: Revelación de información financiera sobre el sector del Gobierno general

Puntos clave

- El cumplimiento de la NICSP 22, *Revelación de Información Financiera sobre el Sector del Gobierno General*, es opcional. Se aplica únicamente en el caso de que el Gobierno decida presentar información financiera sobre el sector de Gobierno general en sus estados financieros consolidados.
- Cuando la información sobre el sector del Gobierno general se brinda en los estados financieros consolidados del Gobierno, la NICSP 22 establece los requerimientos en relación con políticas contables, presentación e información a revelar.

Introducción

- 20.1 Las NICSP especifican los requerimientos para la elaboración y presentación de los estados financieros de base de acumulación (o devengo) para las entidades del sector público y los Gobiernos. Además de elaborar los estados financieros de base devengada, muchos Gobiernos generan datos macroeconómicos en conformidad con marcos de información financiera estadística.
- 20.2 A nivel internacional, existen tres marcos de información financiera estadística:
- (a) El Sistema de Cuentas Nacionales 2008 (SCN 2008) es un conjunto de cuentas macroeconómicas que se ajustan a las necesidades de los analistas del Gobierno y del sector privado, los responsables de elaboración de políticas y de toma de decisiones. Fue un trabajo conjunto entre el Fondo Monetario Internacional, la Unión Europea, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, la Organización de las Naciones Unidas y el Banco Mundial. Actualiza el SCN de 1993.
 - (b) El Fondo Monetario Internacional (FMI, 2001) elaboró el *Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas* de 2001 (al cual se hace referencia como MEFP, 2001). Las Estadísticas de Finanzas Públicas (EFP) están diseñadas para generar datos estadísticos sobre las operaciones financieras, la posición financiera y la situación de liquidez del sector del Gobierno general del sector público en una forma coherente y sistemática. Es posible que los datos de EFP sean utilizados como una herramienta de política fiscal por el Gobierno al compilar información, y suelen vincularse al proceso presupuestario. También son utilizados por organismos externos que pretenden supervisar el rendimiento fiscal de varios Gobiernos.
 - (c) El Sistema Europeo de Cuentas Nacionales desarrollado por Eurostat (SEC 1995, Eurostat).
- 20.3 El MEFP 2001 y el SEC 1995 son coherentes con el Sistema de Cuentas Nacionales de 1993 en cuanto a definiciones, reglas contables y clasificaciones. No obstante, existen diferencias entre el tratamiento y la medición de ciertas partidas dentro de estos sistemas y las NICSP de base de acumulación. Si bien las EFP incluyen muchos principios y declaraciones de información financiera sobre cómo contabilizar los distintos tipos de

partidas, están diseñadas fundamentalmente para generar estadísticas a los fines de la toma de decisiones en el ámbito económico y, en particular, en lo relacionado a políticas, de los Gobiernos. Por lo tanto, están orientadas al nivel del sector del Gobierno que informa.

- 20.4 El IPSASB cuenta con una política de convergencia adecuada con la contabilidad macroeconómica. Uno de los primeros pasos en este proceso fue documentar las diferencias entre los sistemas contables y estadísticos. Las diferencias registradas a junio de 2004 se documentaron en el informe de investigación sobre Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) y Bases Estadísticas para la Presentación de Informes Financieros: un análisis de las diferencias y recomendaciones para la convergencia (IPSASB 2004). Este informe incluyó una serie de recomendaciones para impulsar la convergencia entre las NICSP y las EFP.
- 20.5 El IPSASB y el FMI pretenden profundizar la alineación entre las NICSP y los marcos estadísticos.
- 20.6 A pesar de esta iniciativa, aún existen diferencias entre los estados financieros elaborados de acuerdo con las NICSP y las EFP. Tales diferencias pueden derivar en dificultades al comparar los datos generados respecto de un periodo por las EFP con los estados financieros de las NICSP. El IPSASB reconoció la importancia de la función de los datos de las EFP y la intención de ciertos Gobiernos, como el de Australia, de revelar información elaborada sobre una base de EFP en sus estados financieros consolidados. Para ayudar a los usuarios a interpretar las diferencias entre estos dos conjuntos de información, y para brindar orientación acerca de cómo revelar los datos de las EFP en los estados financieros, el IPSASB elaboró la NICSP 22.
- 20.7 Si un país prepara su presupuesto sobre una base de EFP, la NICSP es pertinente para ello. La NICSP 24 aborda la cuestión de la información presupuestaria a revelar y los importes reales en los estados financieros.

Resumen de los requerimientos de la NICSP 22

Alcance

- 20.8 La NICSP 22 se aplica únicamente cuando un Gobierno, como en el caso de un Gobierno local, provincial, estatal o nacional, decide presentar información financiera sobre el sector del Gobierno general en sus estados financieros consolidados. No todos los Gobiernos optarán por hacerlo. Dado que la NICSP 22 se relaciona con los estados financieros consolidados de un Gobierno, no es relevante para los estados financieros de las entidades individuales del sector público ni para las entidades del sector público que no sean Gobiernos.

Sector del Gobierno general

- 20.9 La NICSP 22 se centra en comparaciones entre la información financiera sobre el sector del Gobierno general y la entidad que informa con propósito de información general. El sector del Gobierno general se define en el SCN 2008 como un conjunto de todas las unidades de Gobierno local, estatal, central de determinada área geográfica, los fondos de seguridad social en cada nivel de Gobierno y las instituciones sin fines de lucro que no cotizan en el mercado y que son controladas por unidades gubernamentales.

Políticas contables coherentes

20.10 La NICSP 22 exige el uso de políticas contables coherentes entre los estados financieros de las NICSP de base de acumulación (o devengo) y la información a revelar del sector del Gobierno general en tales estados financieros. Existen dos excepciones a este requerimiento:

- (a) Al preparar las revelaciones del sector del Gobierno general, un Gobierno no deberá aplicar los requerimientos de la NICSP 6 a aquellas entidades dentro de los sectores de las corporaciones no financieras y de las corporaciones de finanzas públicas (párrafo 24). Si la NICSP 6 se aplicara, se confundirían las clasificaciones de sector propuestas por las EFP y se modificarían las delimitaciones del sector del Gobierno público.
- (b) Al preparar las revelaciones del sector del Gobierno general, este reconocerá su inversión en los sectores de corporaciones de finanzas públicas y corporaciones no financieras como un activo, y contabilizará tal activo al importe en libros de los activos netos de las entidades en las que ha invertido (párrafo 25).

Presentación

20.11 Un Gobierno puede decidir si desea presentar información del sector del Gobierno general en los estados financieros (por ejemplo, revelación de información en notas o columnas separadas en los estados financieros primarios), pero las revelaciones del sector del Gobierno general no podrán destacarse por sobre los estados financieros en sí (párrafos 35 y 37).

Información a revelar

20.12 La NICSP 22 especifica la información por revelar respecto del sector del Gobierno general. Tales revelaciones incluyen lo siguiente:

- (a) Las principales clases de activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo (párrafo 35).
- (b) Las entidades controladas significativas que se incluyen en el sector del Gobierno general y cualquier cambio en tales entidades (párrafo 40).
- (c) Una conciliación de las revelaciones del sector del Gobierno general en los estados financieros consolidados del Gobierno, que muestre, por separado, el importe del ajuste a cada partida equivalente en tales estados financieros (párrafo 43).

20.13 La revelación de la información desagregada del sector del Gobierno general es opcional. Las entidades pueden brindar información desagregada clasificada por naturaleza económica o de acuerdo con la clasificación de las funciones de Gobierno (párrafo 38).

20.14 Las revelaciones del sector del Gobierno general en los estados financieros consolidados no serán iguales a las revelaciones del mismo sector conforme las bases estadísticas de información financiera. Esto se debe a que existirán diferencias entre el tratamiento de las EFP de determinados balances y partidas, y las políticas contables utilizadas para elaborar los estados financieros. La NICSP 22 permite, pero no exige, una conciliación por parte de las revelaciones del sector del Gobierno general en los estados financieros

consolidados con las revelaciones del mismo sector conforme las bases estadísticas de información financiera (párrafo 46).

- 20.15 La guía de implementación que se incluye con la NICSP 22 brinda algunos ejemplos de revelaciones.

Cuestiones de implementación

- 20.16 La NICSP 22 no es de aplicación obligatoria. Una de las primeras cuestiones que deberá tomar en cuenta una entidad que cumple con la NICSP 22 son los costos y beneficios de proporcionar estas revelaciones.
- 20.17 La evaluación de los beneficios generalmente es de carácter subjetivo; si bien deberían informarse, cuando sea posible, para el conocimiento de usuarios específicos y las necesidades de los usuarios. Por ejemplo, la revelación de información del sector del Gobierno general en los estados financieros de la entidad puede considerarse de mayor utilidad en una jurisdicción que elabora presupuestos sobre la base de las EFP que en una jurisdicción que no lo hace.
- 20.18 El costo de cumplir con la NICSP 22 dependerá de una serie de factores, entre los que se incluyen los siguientes:
- (a) En qué etapa se encuentra la jurisdicción en términos de su transición del MEFP 1996 al MEFP 2001, lo que abarca la confiabilidad de los datos del MEFP 2001 sobre la base de acumulación (o devengo) y la forma en que se compiló tal información.
 - (b) Si la tabla de cuentas se ha diseñado para admitir tanto la elaboración de los datos del MEFP 2001 y los estados financieros externos. Las cuestiones que deben contemplarse al momento de diseñar la tabla de cuentas se tratan en el capítulo 2 de este estudio.
- 20.19 Dado que la NICSP 22 prohíbe la aplicación de los requerimientos de la NICSP 6 a las entidades dentro de los sectores de las corporaciones de finanzas públicas y de corporaciones públicas no financieras, una entidad deberá identificar lo siguiente:
- (a) Las entidades que son controladas a los fines de información financiera, pero que no forman parte del sector del Gobierno general.
 - (b) Las entidades que no son controladas a los fines de información financiera, pero que forman parte del sector del Gobierno general.
- 20.20 Si una entidad contempla la posibilidad de realizar la conciliación a la que hace referencia el párrafo 46 de la NICSP 22, también deberá identificar las diferencias de importancia relativa en materia de políticas contables entre las NICSP y EFP. Si bien el informe de investigación de 2004 llevado a cabo por el IPSASB determinó las diferencias en ese momento, los cambios constantes que se incorporan a las NICSP hacen que los lectores deban buscar información más reciente.

Experiencia pertinente

20.21 Esta sección destaca algunas experiencias de alineación de la preparación o la presentación de estados financieros de base de acumulación (o devengo) y datos del MEFP 2001.

Países del sudeste europeo

20.22 El Centro de Excelencia en Finanzas (CEF) y el FMI han trabajado con varios países del sudeste europeo para mejorar sus estadísticas de finanzas públicas y la interacción de estas con las reformas contables. En el sitio web del CEF se encuentra disponible información sobre países del sudeste europeo que están considerando vincular la compilación de los datos del MEFP 2001 con los estados financieros de base de acumulación (o devengo). Los fundamentos para alentar a las jurisdicciones a que consideren las reformas contables para optimizar el método mediante el cual compilan sus datos de EFP se basan en la eficiencia. El establecimiento de vínculos entre los estados financieros y los datos de las EFP ayuda a los Gobiernos a establecer procedimientos eficientes para la compilación de datos confiables y precisos. El objetivo es asegurar que los registros contables contengan la información necesaria para la compilación de los datos de las EFP. Por lo general, esto resulta más eficiente que intentar solucionar los problemas existentes con la compilación de los datos de las EFP.

Australia

20.23 Muchos de los estados australianos elaboran presupuestos y presentan informes en comparación con estos presupuestos utilizando un marco conceptual basado en las EFP. Debido a que esta información es utilizada por la Comisión Federal de Transferencias para establecer la financiación mediante un fondo de los estados, es una práctica extendida la presentación de esta información en estados financieros de base de acumulación (o devengo). La existencia de dos conjuntos de información financiera de base de acumulación (o devengo) para los estados y el uso de formatos diferentes de conciliación por parte de los diversos estados causaron cierta confusión en los usuarios que intentaban conciliar la información presentada con la de los presupuestos. Por este motivo, la Junta Australiana de Normas de Contabilidad desarrolló una norma de información financiera para armonizar los estados financieros con propósito de información general de los Gobiernos, preparados de acuerdo con las Normas de Contabilidad Australianas (AAS) y la información de las EFP preparada conforme al Marco conceptual de estadísticas de finanzas públicas de la Oficina Australiana de Estadísticas. La norma resultante, es decir la AASB 1049, *Información financiera del Gobierno y del sector del Gobierno general* (octubre de 2007), incluye los requerimientos de armonización de PCGA/EFP para la presentación de información financiera por parte de los Gobiernos (Gobierno australiano, y Gobiernos territorial y estatal) y sus sectores internos.

20.24 La AASB 1049 difiere de la NICSP 22 de diversas maneras. Adecua los principios de las EFP en mayor medida que la NICSP 22. Por ejemplo, la NICSP 22 no requiere un estado integral de operaciones que clasifique las partidas como transacciones u otros flujos económicos ni la presentación de sumas fiscales clave de las EFP en los estados financieros. Tampoco requiere la presentación por separado de la información del sector

sobre las corporaciones públicas financieras y el sector de corporaciones públicas no financieras, así como tampoco la conciliación de las sumas fiscales clave con las medidas de las EFP.

Relevancia para la base contable de efectivo

- 20.25 La NICSP de base de efectivo destaca que algunos Gobiernos pueden preparar presupuestos que se enfoquen en el sector del Gobierno general, y proporciona una guía sobre las informaciones a revelar que pueden ser adecuadas cuando exista una diferencia entre las entidades incluidas en ese presupuesto y los estados financieros. Sin embargo, no aborda la revelación de información sobre el sector del Gobierno general en los estados financieros.
- 20.26 Las cuestiones identificadas en este capítulo son relevantes para las entidades que intentan proporcionar información a revelar adicional sobre el sector del Gobierno general en estados financieros de base de efectivo, incluida la provisión de información a revelar adicional de activos y pasivos, e ingresos y gastos.

Referencias

Adhikari, P. y Mellemvik, F., *Tendencias Internacionales en la Contabilidad Gubernamental*, Publicación Internacional de Gestión Financiera Gubernamental, 2008.

<http://www.icgfm.org>

Junta Australiana de Normas de Contabilidad (AASB), AASB 1049, *Información Financiera del Gobierno y del Sector del Gobierno General*, 2007.

<http://www.aasb.gov.au>

Programa de Trabajo de Asesoría en Estadísticas de Finanzas Públicas (EFP) del Centro de Excelencia en Finanzas (CEF), 2008-09.

<http://www.cef-see.org>

Comisión de las Comunidades Europeas, Fondo Monetario Internacional, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, Organización de las Naciones Unidas y Banco Mundial, *Sistema de Cuentas Nacionales*, 2008. Bruselas/Luxemburgo, Washington D.C., París, Nueva York, 2008.

<http://unstats.un.org>

Dupuis, J-P., Laliberté, L. y Sutcliffe, S., Grupo de Trabajo sobre Armonización de Contabilidad para el Sector Público; informe final, 2006.

<http://www.imf.org>

Federación Internacional de Contadores (IFAC).

<http://www.ifac.org>

NICSP 22, *Revelación de Información Financiera sobre el Sector del Gobierno General*, diciembre de 2006.

Informe de investigación, *Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) y Bases Estadísticas de Información Financiera: un análisis de las diferencias y recomendaciones para la convergencia*, enero de 2005.

Fondo Monetario Internacional (FMI), *Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2001 (MEFP)*, 2001.

<http://www.imf.org>

Fondo Monetario Internacional, Centro de Excelencia en Finanzas, *Estadísticas de Finanzas Públicas, Implementación del Sistema del MEFP 2001: Vías y Experiencias de Migración: Notas sobre el Desarrollo de una Vía de Migración*, junio de 2007.

http://www.dt.tesoro.it/en/eventi/dettaglio.html?resourceType=/modules/eventi/elem_0035.html

Khan, A. y Mayes, S., *Transition to Accrual Accounting*. Nota técnica sobre la transición a la contabilidad de acumulación (o devengo), Fondo Monetario Internacional, Departamento de Asuntos Fiscales, septiembre de 2009.

<http://www.imfbookstore.org/>

Proyecto del Ministerio de Finanzas de la República Eslovaca: Providing advisory services for improving accounting and reporting systems of public finance. Prestación de servicios de asesoramiento para la mejora de los sistemas contables y de información financiera. Informe final; fecha: 27 de octubre de 2007.

<http://www.finance.gov.sk>

Capítulo 21: Presentación de información sobre presupuestos en estados financieros

Puntos clave

- La NICSP 24, *Presentación de Información sobre Presupuesto en Estados Financieros*, se aplica a entidades del sector público que colocan su presupuesto aprobado a disposición del público.
- Las entidades que están dentro del alcance de la NICSP 24 deben presentar una comparación entre los importes presupuestados y los reales en sus estados financieros.
- Si los importes presupuestados y los reales se encuentran sobre una base comparable, pueden presentarse como una columna adicional dentro de los estados financieros, o bien como un estado separado.
- Si los importes presupuestados y los reales no se encuentran sobre una base comparable, deben presentarse en un estado separado.
- Las entidades que informan pueden estar en condiciones de cumplir con los requerimientos de la NICSP 24 mediante la adaptación de comparaciones existentes entre importes reales y presupuestados.

Introducción

- 21.1 La NICSP 24 tiene un alcance limitado. Se aplica únicamente a entidades del sector público que colocan sus presupuestos aprobados, o algunos componentes de estos, a disposición del público. No requiere que las entidades revelen sus presupuestos. Tampoco establece ningún requerimiento sobre la base contable en un presupuesto o la presentación de información en un presupuesto.
- 21.2 Si una entidad coloca su presupuesto aprobado a disposición del público, la NICSP 24 requiere que esa entidad presente una comparación entre los importes presupuestados y los reales en sus estados financieros.
- 21.3 El IPSASB desarrolló la NICSP 24 porque consideraba que la comparación entre la información de los presupuestos y los resultados de la ejecución presupuestaria incrementa la transparencia de los estados financieros y es un elemento importante de demostración de la contabilidad, en particular para aquellas entidades que colocan sus presupuestos a disposición del público.
- 21.4 Los presupuestos no son estáticos. A menudo se actualizan durante el periodo contable y las distintas versiones de un presupuesto pueden colocarse a disposición del público en distintos momentos del periodo contable. Debido a que puede haber más de un presupuesto, la NICSP 24 establece las siguientes definiciones.
- (a) El presupuesto original es el presupuesto inicial aprobado para el periodo presupuestado.
 - (b) La frase "presupuesto aprobado" hace referencia a la autoridad a cargo de los desembolsos derivada de la legislación, proyectos de ley de asignación

presupuestaria, ordenanzas gubernamentales y otras decisiones relacionadas con ingresos o cobros previstos para el periodo presupuestario.

- (c) El presupuesto final es el presupuesto original ajustado para tomar en cuenta todos los importes transferidos al siguiente ejercicio, reservas, transferencias, distribuciones, asignaciones suplementarias y otros cambios legislativos autorizados, o de autoridad similar, correspondientes al periodo presupuestado.
- 21.5 Los presupuestos también pueden establecerse para un periodo mayor a un año. De esta forma, la NICSP 24 distingue entre presupuestos anuales y plurianuales.
- 21.6 La NICSP 24 requiere la presentación de una comparación entre los importes presupuestados (presupuesto original y final) y los importes reales en los estados financieros. Esta comparación debe consignarse para cada nivel de supervisión legislativa. La manera en que esta comparación se presenta depende de si los estados financieros y el presupuesto se preparan sobre una base comparable.
- 21.7 Si los estados financieros y el presupuesto se preparan sobre una base comparable (por ejemplo, estados financieros de base de acumulación [o devengo] y un presupuesto de acumulación [o devengo]), la comparación puede presentarse mediante columnas adicionales en los estados financieros primarios o en un estado separado. Si los estados financieros y el presupuesto se preparan sobre bases diferentes (por ejemplo, los estados financieros de base de acumulación [o devengo] y el presupuesto, sobre una base contable de efectivo), la comparación debe presentarse en un estado separado.
- 21.8 La comparación entre los importes presupuestados y los reales debe presentarse sobre una base de efectivo comparable con la del presupuesto (por ejemplo, si el presupuesto se presenta sobre una base contable de efectivo, entonces la comparación entre los importes presupuestados y los reales también deberá presentarse sobre la base de efectivo). Las cifras que aparecen en el estado de comparación deben conciliarse con las cifras clave en los estados financieros.
- 21.9 La NICSP 24 también especifica la inclusión de información a revelar en las notas para ayudar al lector a comprender la comparación. Entre ellas se incluyen las siguientes:
- (a) Una explicación de las diferencias de importancia relativa entre los importes presupuestados y los reales. Existe una excepción a este requerimiento, en el caso de que esta información se provea en otro documento público emitido en forma conjunta con los estados financieros y estos incluyan una referencia a ese otro documento.
 - (b) Una explicación de si los cambios entre el presupuesto original y el final son una consecuencia de las reasignaciones dentro del presupuesto o si se deben a otros factores. Una vez más, esta explicación debe incluirse en las notas a los estados financieros o en otro documento.
 - (c) Una explicación de la base presupuestaria y la base de clasificación adoptada en el presupuesto aprobado.
 - (d) El periodo del presupuesto aprobado.
 - (e) Las entidades incluidas en el presupuesto aprobado.

21.10 Las disposiciones transitorias en la NICSP 24 permiten a una entidad aplicar la norma de manera prospectiva.

Relevancia para la base contable de efectivo

21.11 La NICSP de base de efectivo tiene requerimientos similares a la NICSP 24 con respecto a las comparaciones de presupuestos. También requiere que una entidad que coloca su presupuesto a disposición del público presente una comparación entre los importes presupuestados y los reales.

Políticas contables

21.12 Este capítulo no incluye ejemplos de políticas contables para la elaboración del presupuesto de acumulación (o devengo). Si una entidad elabora un presupuesto sobre la misma base que lo presenta, entonces deberán aplicarse las mismas políticas contables. Una entidad deberá determinar de qué manera tratará los activos y pasivos cuyo valor pueda fluctuar a lo largo del año. Un enfoque consiste en excluir de las previsiones cualquier ganancia o pérdida que aparezca en dichas partidas. Una excepción a esta política general es que puedan preverse cambios en el crecimiento físico de activos agrícolas. Las previsiones podrían utilizar las tasas de cambio y las curvas en las tasas de interés imperantes a la fecha de referencia de la previsión.

Referencias

Deloitte, *IPSAS Summary*. Resumen de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), edición 2010, febrero de 2010.

<http://www.iasplus.com>

Ernst & Young, *International Public Sector Accounting Standards Disclosure Checklist*. Lista de comprobación de la información a revelar de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, septiembre de 2010.

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_DisclosureChecklist/\\$FILE/IPSAS_DisclosureChecklist.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_DisclosureChecklist/$FILE/IPSAS_DisclosureChecklist.pdf)

Federación Internacional de Contadores (IFAC), NICSP 24, *Presentación de Información sobre Presupuesto en Estados Financieros*, diciembre de 2006.

<http://web.ifac.org>

Capítulo 22: Combinaciones de entidades

Puntos clave

- Actualmente no existe ninguna NICSP sobre combinaciones de entidades.⁴⁶
- Este capítulo analiza los requerimientos de la NIIF 3, *Combinaciones de Negocios*.
- El IPSASB tiene el proyecto de desarrollar NICSP que tratan las combinaciones de entidades.

Introducción

- 22.1 Actualmente no existe ninguna NICSP sobre combinaciones de entidades. En ausencia de una NICSP, la NIIF 3, *Combinaciones de Negocios*, puede utilizarse como punto de partida para ilustrar cuestiones de implementación asociadas con combinaciones de entidades. Este capítulo resume los requerimientos de la NIIF 3.
- 22.2 El IPSASB tiene un proyecto activo para desarrollar requerimientos en relación con combinaciones de entidades. El IPSASB ha indicado que, en su opinión, los requerimientos de la NIIF 3 pueden resultar apropiados para una cantidad limitada de combinaciones de entidades desarrolladas por entidades del sector público. La NIIF 3 se aplica generalmente en el sector privado a transacciones que implican contraprestaciones que son aproximadamente equivalentes a los activos netos adquiridos. En contraste, muchas combinaciones de entidades del sector público involucran reorganizaciones o fusiones que implican escasas contraprestaciones, o ninguna. Muchas combinaciones de entidades del sector público también involucran a entidades bajo un control común, que son excluidas del alcance de la NIIF 3.
- 22.3 En mayo de 2009, el IPSASB emitió el Proyecto de Norma 41, *Combinaciones de Entidades Procedentes de Transacciones con Contraprestación*, que se basó en los requerimientos de la NIIF 3, pero con un alcance restringido. En abril de 2010, el IPSASB acordó que el alcance no podría hacerse de manera lo suficientemente clara para permitir la concreción de una norma basada en el Proyecto de Norma 41 y, en cambio, decidió avanzar el trabajo en los aspectos específicos del sector público de las combinaciones de entidades. El IPSASB propone abordar los requerimientos para ambas combinaciones de entidades bajo un control común y otras sin control común.

Resumen de la NIIF 3

- 22.4 El objetivo de la NIIF 3 consiste en establecer principios y requerimientos sobre cómo una adquirente en una combinación de negocios reconoce y mide en sus estados financieros los resultados de la transacción de adquisición. La NIIF 3 requiere la aplicación del método de adquisición cuando una adquirente obtiene el control de uno o más negocios. Un negocio se define como un conjunto integrado de actividades y activos que puede dirigirse y administrarse con el objetivo de proporcionar directamente una rentabilidad a inversores u otros propietarios, miembros o participantes.

⁴⁶ Este estudio utiliza la frase “combinaciones de entidades” al referirse a combinaciones que involucran a entidades del sector público y “combinaciones de negocios” al referirse a los requerimientos de la NIIF 3.

- 22.5 De acuerdo con la NIIF 3, una adquirente mide el costo de una combinación de negocios, reconoce (con algunas excepciones) los activos y pasivos identificables de la entidad adquirida a su valor razonable en la fecha de adquisición, y trata como plusvalía todo exceso en el costo de la combinación de negocios por encima del valor razonable de la suma en la fecha de adquisición de los activos y pasivos identificables de la entidad adquirida.
- 22.6 La NIIF 3 establece requerimientos para la medición de la contraprestación, el tratamiento de costos de adquisición, y la identificación y la medición de los activos y pasivos adquiridos, así como el cálculo de la plusvalía. Por lo general, los activos y pasivos se miden a su valor razonable en la fecha de adquisición, aunque hay algunas excepciones. La NIIF 3 aborda también la contabilidad de las adquisiciones escalonadas y de las adquisiciones parciales. Una entidad contabiliza posteriormente los activos y pasivos adquiridos en una combinación de negocios utilizando sus políticas contables típicas, aunque la NIIF 3 especifica los requerimientos para las partidas como pasivos contingentes reconocidos en la fecha de adquisición y la contraprestación contingente.
- 22.7 Al estar pendiente el desarrollo de una NICSP que trate las combinaciones de entidades, el tratamiento de la plusvalía resultante de una combinación de entidades no se aborda en las NICSP. La NIC 36, *Deterioro del Valor de los Activos*, brinda una guía sobre el deterioro del valor de la plusvalía, la distribución de la plusvalía para las unidades generadoras de efectivo y la comprobación del deterioro del valor de las unidades generadoras de efectivo con plusvalía. De acuerdo con la NIC 36, la plusvalía está sujeta a revisiones anuales de deterioro del valor, pero no se amortiza.

Cuestiones de implementación

- 22.8 El primer paso consiste en decidir si la aplicación de una norma nacional o internacional en particular, como la NIIF 3, es adecuada para la transacción. En ausencia de una NICSP sobre combinaciones de entidades, esto seguirá siendo una cuestión de criterios, teniendo en cuenta los requerimientos de la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Las cuestiones de implementación asociadas con combinaciones de entidades pueden separarse en cuestiones asociadas con la contabilidad para la transacción al momento de la adquisición, y posteriormente.
- 22.9 Al momento de la adquisición, una entidad deberá realizar lo siguiente:
- Determinar el importe a pagar de la contraprestación, asegurándose de que todos los costos de adquisición se identifiquen y se registren como gastos por separado.
 - Evaluar si los valores razonables de los activos y pasivos adquiridos se pueden determinar de manera confiable.
 - Garantizar que sus sistemas estén bien implementados para proporcionar las informaciones a revelar requeridas por la norma contable adoptada.
- 22.10 Luego de una combinación de entidades, una entidad deberá contemplar la distribución de la plusvalía para las unidades generadoras de efectivo y revisar si la plusvalía remanente presenta deterioro del valor. El capítulo 12 de este estudio analiza el deterioro del valor de los activos.

22.11 La NIIF 3 requiere una serie de informaciones a revelar. El requerimiento general estipula que una entidad debe revelar información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la naturaleza y los efectos financieros de las combinaciones de negocios que tengan lugar durante el periodo corriente sobre el que se informa o después del final del periodo, pero antes de que los estados financieros se autoricen para la emisión (NIIF 3, párrafo 59). La guía de implementación que acompaña la NIIF 3 brinda ejemplos de las informaciones a revelar específicas que se exigen (NIIF 3, apéndice B). También se requiere a una entidad que revele información que permita que los usuarios de sus estados financieros evalúen los efectos financieros de los ajustes reconocidos en el periodo corriente sobre el que se informa, que estén relacionados con las combinaciones de negocios que tuvieron lugar en ese periodo o en periodos anteriores (NIIF 3, párrafo 61).

Relevancia para la base contable de efectivo

22.12 Las cuestiones identificadas en este capítulo, por lo general, no son relevantes para las entidades que informan de acuerdo con la NICSP de base de efectivo. No obstante, las entidades que eligen revelar información adicional de activos y pasivos, que no sean en efectivo, de una entidad controlada o de una unidad operativa adquirida durante el periodo pueden considerar los requerimientos de la NIIF 3 al identificar tales activos y pasivos, y al determinar la base sobre la que se reconocen y miden (véase el párrafo 2.1.48 de la norma de base contable de efectivo).

Referencias

Consejo de distrito de Te Motu de Audit New Zealand: Modelos de estados financieros 2007-08, versión 2, junio de 2008.

<http://www.auditnz.govt.nz>

Deloitte, Guía de bolsillo de NIIF, 2010.

<http://www.iasplus.com>

Ernst & Young, Principios internacionales de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) 2010, *Práctica de contabilidad generalmente aceptada según las Normas Internacionales de Información Financiera*, 2010, capítulo 9 (pp. 559 y sig.).

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

<http://www.ifrs.org>

NIC 38, *Activos Intangibles*, marzo de 2004.

SIC 32, *Activos Intangibles, Costos de Sitios Web*, marzo de 2002.

Resúmenes técnicos, NIC 38, *Activos Intangibles*, 1 de enero de 2009.

NIIF 3, *Combinaciones de Negocios*, enero de 2008.

Federación Internacional de Contadores (IFAC).

<http://www.ifac.org>

NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, diciembre de 2006.

NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*, febrero de 2008.

NICSP 31, *Activos Intangibles*, enero de 2010.

Proyecto de Norma 41, *Combinaciones de Entidades Procedentes de Transacciones con Contraprestación*, mayo de 2009.

NICSP de base de efectivo, *Información Financiera sobre la Base Contable de Efectivo*, actualizada en 2006 y 2007.

Fondo Monetario Internacional (FMI), *Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas* (MEFP), 2001.

<http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/index.htm>

Müller-Marqués Berger, T., *IPSAS Explained: A Summary of International Public Accounting Standards*. Documento que resume y explica las NICSP, 2009 (capítulo 2: *Cuestiones contables relacionadas con intervenciones del sector público*).

Oficina Nacional de Auditoría (ONA) del Reino Unido.

<http://www.nao.org.uk/>

IPSAS: Preparing for Audit. Guía de preparación para auditorías según las NICSP, 2007.
Guía de cumplimiento de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), diciembre de 2007.

Políticas contables

Este apéndice presenta un ejemplo de políticas contables para plusvalía que una entidad central pueda haber desarrollado para su aplicación interna por parte de todas las entidades individuales que componen la entidad que informa acerca del Gobierno en su totalidad. La política ilustrativa se basa en gran medida en la NIIF 3.

Plusvalía

La plusvalía representa el exceso del costo de una adquisición, por encima del valor razonable de la participación del grupo de los activos netos identificables de la subsidiaria adquirida en la fecha de adquisición. La plusvalía en adquisiciones de subsidiarias se incluye en “activos intangibles”. Anualmente se realizan comprobaciones del deterioro del valor de la plusvalía y se contabilizan al costo menos las pérdidas por deterioro del valor acumuladas. Las pérdidas por deterioro del valor de la plusvalía no se revierten. Las pérdidas y ganancias en la disposición de una entidad incluyen el importe en libros de la plusvalía en relación con la entidad vendida. La plusvalía se distribuye a las unidades generadoras de efectivo⁴⁷ con el propósito de comprobar el deterioro del valor. La distribución se realiza para aquellas unidades generadoras de efectivos o grupos de unidades generadoras de efectivo que se prevé que se beneficien a partir de la combinación de negocios donde la plusvalía identificada surja conforme a un segmento operativo.

⁴⁷ Véase el capítulo 12, *Deterioro del valor de los activos*.



Federación Internacional de Contadores (IFAC)

545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, NY 10017

Estados Unidos

Tel.: +1 (212) 286-9344

Fax: +1(212) 286-9570

www.ifac.org