



Políticas Contables Generales

Sustentadas en NICSP

Noviembre 2012

El contenido del presente documento pertenece al Gobierno de la República de Costa Rica y está protegido por Derechos Reservados de acuerdo a los Tratados Nacionales e Internacionales. La reproducción de su contenido total o parcial está prohibida salvo expresa autorización del Ministerio de Hacienda.

INDICE

ABREVIATURAS.....	7
INTRODUCCIÓN	10
CAPÍTULO I	13
CONTEXTO NACIONAL E INTERNACIONAL.....	13
1. CONTEXTO NACIONAL	13
1.1. <i>Marco Legal</i>	13
1.2. <i>Sistema Integrado de la Gestión Administrativa Financiera (SIGAF)</i>	13
2. CONTEXTO INTERNACIONAL	21
2.1. <i>Organización Internacional de la Profesión Contable</i>	21
2.2. <i>Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB)</i>	24
2.3. <i>Desarrollo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público</i>	27
2.4. <i>Otros aportes del IPSASB</i>	36
CAPÍTULO II	40
1. SUBSISTEMA DE CONTABILIDAD	40
1.1. <i>Aspectos Generales</i>	40
1.2. <i>Características del Subsistema</i>	40
1.3. <i>Objetivos</i>	41
1.4. <i>Organización Contable</i>	42
1.5. <i>Órgano Rector de Contabilidad</i>	46
1.6. <i>Momentos del Registro</i>	48
1.7. <i>Principales Instrumentos Contables</i>	50
1.8. <i>Sistema de Gestión Documental (SGD)</i>	52
1.8.1. <i>Marco Legal</i>	52
1.8.2. <i>Sistema de Gestión Documental (SGD)</i>	55
1.8.3. <i>Conclusiones</i>	60
CAPÍTULO III	61
MARCO CONCEPTUAL CONTABLE DEL SECTOR PÚBLICO COSTARRICENSE	61
1. ANTECEDENTES	61
2. PROPÓSITO Y JUSTIFICACIÓN	61
3. ALCANCE.....	62
4. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA.	63
5. USUARIOS Y SUS NECESIDADES DE INFORMACIÓN	64
6. INFORMACIÓN PROPORCIONADA POR LOS IFPG	68
6.1 <i>Información contable</i>	68
6.2 <i>Otras informaciones a incluir en el IFPG</i>	70
7. PREMISAS BÁSICAS	72
7.1 <i>Base Devengado</i>	72
7.2 <i>Ente en marcha</i>	72
8. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN INCLUIDA EN LOS IFPG	73
8.1. <i>Relevancia</i>	73
8.2 <i>Representación fiel</i>	74
8.3 <i>Comprensibilidad</i>	75
8.4 <i>Oportunidad</i>	75
8.5 <i>Comparabilidad</i>	76
8.6. <i>Verificabilidad</i>	76
8.7 <i>Restricciones a la información relevante y fiable</i>	77

8.8 Presentación razonable	79
8.9 Compensación.....	79
9. ESTADOS FINANCIEROS	79
9.1 Estado de Situación Financiera o Balance General.....	80
9.2 Estado de Rendimiento Financiero	80
9.3 Estado de Cambios en el Patrimonio	80
9.4 Estado de Flujos de Efectivo.....	80
9.5 Estados Financieros Consolidados	80
10 OTROS ESTADOS DE LA IFPG	81
10.1 Estado de Ejecución Presupuestaria	81
10.2 Estado de Conciliación de Resultados Contable y Presupuestario	81
10.3. Estado de la Deuda Pública.....	81
10.4. Estado de Situación y Evolución de Bienes.....	81
10.5. Estado de Información Financiera por Segmentos	81
10.6. Análisis de la Gestión Financiera Consolidada del Sector Público.....	81
11. NOTAS A LOS EEFF	82
12. ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS	82
12.1 Activos.....	82
12.2 Pasivos	82
12.3 Patrimonio	82
12.4 Ingresos.....	83
12.5 Gastos	83
12.6 Ajustes Contables.....	83
13. RECONOCIMIENTO DE LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS	83
13.1 La probabilidad de obtener beneficios económicos o potencial de servicios futuros	83
13.2 Fiabilidad de la medición	84
13.3 Reconocimiento de Activos	84
13.4 Reconocimiento de Pasivos.....	84
13.5 Reconocimiento de Ingresos	84
13.6 Reconocimiento de Gastos.....	84
14. UNIDAD DE MEDIDA	85
15. MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.....	85
16. CONCEPTOS DE PATRIMONIO A MANTENER.....	86
17. GRADO DE RELEVANCIA DE LOS DESVÍOS CONTABLES	86
CAPÍTULO IV	87
EMPRESAS PÚBLICAS (EP)	87
CARACTERÍSTICAS	87
DIFERENCIAS NORMATIVAS.....	88
a) En el MCC.....	88
b) NICSP que no se aplican en el Sector Privado	90
c) NICSP faltantes.....	91
d) NICSP en proceso	91
e) Diferencias conceptuales	94
CAPÍTULO V	112
NORMAS GENERALES DE CONTABILIDAD Y POLÍTICAS CONTABLES - ACTIVO	112
1. ACTIVO.....	112
ACTIVOS FINANCIEROS.....	112
Instrumentos Financieros.....	112
ACTIVOS NO FINANCIEROS	178
Bienes no Concesionados y Concesionados	190
ACTIVOS CONTINGENTES.....	306

CAPÍTULO VI	310
NORMAS GENERALES DE CONTABILIDAD Y POLÍTICAS CONTABLES - PASIVO	310
2. PASIVO	310
<i>Instrumentos Financieros</i>	310
<i>Deudas</i>	325
<i>Beneficios a los Empleados</i>	330
<i>Endeudamiento público</i>	355
<i>Fondos de terceros y en garantía</i>	363
<i>Provisiones</i>	363
<i>Contingencias</i>	371
<i>Reservas técnicas</i>	373
<i>Otros pasivos</i>	374
<i>Pasivo por Concesión de Servicios Públicos</i>	374
CAPÍTULO VII	380
NORMAS GENERALES DE CONTABILIDAD Y POLÍTICAS CONTABLES - PATRIMONIO	380
3. PATRIMONIO	380
<i>Instrumentos de Patrimonio</i>	380
<i>Capital y transferencias</i>	385
<i>Reservas</i>	389
<i>Variaciones no asignables a reservas</i>	390
<i>Resultados acumulados</i>	392
<i>Intereses minoritarios</i>	393
CAPÍTULO VIII	395
NORMAS GENERALES DE CONTABILIDAD Y POLÍTICAS CONTABLES - INGRESOS	395
4. INGRESOS.....	395
INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN.....	398
<i>Impuestos</i>	403
<i>Transferencias</i>	405
<i>Contribuciones sociales</i>	413
INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN	414
<i>Prestación de Servicio</i>	414
<i>Venta de Bienes</i>	416
<i>Ingresos por Concesión de Servicios Públicos</i>	422
<i>Ingresos de la Propiedad</i>	422
<i>Resultados por tenencia y por exposición a la inflación</i>	433
<i>Otros ingresos</i>	435
CAPÍTULO XV	439
NORMAS GENERALES DE CONTABILIDAD Y POLÍTICAS CONTABLES - GASTOS	439
5. GASTOS	439
<i>Gastos relacionados con bienes y servicios</i>	439
<i>Gastos Financieros y otros Gastos</i>	456
<i>Resultados negativos por tenencia y por exposición a la inflación</i>	463
CAPÍTULO X	466
NORMAS GENERALES DE CONTABILIDAD Y POLÍTICAS CONTABLES PARA LA ELABORACIÓN DE EEFF ..	466
6. ESTADOS FINANCIEROS (EEFF).....	466
<i>Generalidades de los EEFF</i>	466
<i>Estado de Situación Financiera o Balance General</i>	476
<i>Estado de Rendimiento Financiero</i>	480

<i>Estado de Cambios en el Patrimonio</i>	<i>484</i>
<i>Estado de Flujos de Efectivo.....</i>	<i>486</i>
<i>Notas a la IFPG</i>	<i>495</i>
<i>Estado de Ejecución Presupuestaria</i>	<i>507</i>
<i>Estado de Conciliación de Resultados Contable y Presupuestario</i>	<i>510</i>
<i>Estado de la Deuda Pública</i>	<i>511</i>
<i>Estado de Información Financiera por Segmentos</i>	<i>513</i>
<i>Estado de Situación y Evolución de Bienes (No Concesionados y Concesionados)</i>	<i>519</i>
CAPÍTULO XI	527
NORMAS GENERALES DE CONTABILIDAD Y POLÍTICAS CONTABLES – ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS.....	527
7. ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS (EEFFC)	527
<i>Estructura Organizacional para la Consolidación</i>	<i>527</i>
<i>Entidades controladoras y controladas</i>	<i>532</i>
<i>Operaciones de Consolidación</i>	<i>536</i>
<i>Plan de Beneficios definidos entre entidades bajo control</i>	<i>546</i>
<i>Integración de Empresas Públicas en los EEFFC del SGG</i>	<i>547</i>
<i>Parte relacionada</i>	<i>552</i>
CAPÍTULO XII	557
NORMAS GENERALES DE CONTABILIDAD Y POLÍTICAS CONTABLES – CONTABILIDAD DE COBERTURAS	557
8. CONTABILIDAD DE COBERTURAS	557
<i>Instrumentos de Cobertura.....</i>	<i>557</i>
<i>Partidas cubiertas.....</i>	<i>559</i>
<i>Información a Revelar.....</i>	<i>570</i>
CAPÍTULO XIII	572
GLOSARIO DE TÉRMINOS CONTABLES	572
ANEXOS	610
ANEXO I: MODELO DE ESTADOS FINANCIEROS	610

Abreviaturas

Siglas	Significados
AREA	Ajuste de Resultados de Ejercicios Anteriores
CAP (por su sigla en inglés)	Grupo Asesor de Cumplimiento
CC	Centros de Consolidación
CFSPC	Clasificador Funcional del Sector Público Costarricense.
CGR	Contraloría General de la República
CISPC	Clasificador Institucional del Sector Público Costarricense
CN	Contabilidad Nacional
Defensoría	Defensoría de los Habitantes de la República
DEVJ	Documento Electrónico con Valor Jurídico
DGCN	Dirección General de Contabilidad Nacional
EC	Ente Contable
ECP	Estado de Cambios en el Patrimonio
ECRCP	Estado de Conciliación de Resultados Contable y Presupuestario
EDP	Estado de la Deuda Pública
EEFF	Estados Financieros
EEP	Estado de Ejecución Presupuestaria, sobre base de acumulación (o devengado)
EFE	Estado de Flujos de Efectivo
EEFFC	Estados Financieros Consolidados
EEFFS	Estados Financieros Separados
EIFS	Estado de Información Financiera por Segmentos
EP	Empresas Públicas
EPFM	Empresas Públicas Financieras Municipales
EPFN	Empresas Públicas Financieras Nacionales
EPM	Empresas Públicas Municipales
EPNFM	Empresas Públicas no Financieras Municipales
EPNFN	Empresas Públicas no Financieras Nacionales
ERF	Estado de Rendimiento Financiero
ESF	Estado de Situación Financiera o Balance General
ESEB	Estado de Situación y Evolución de Bienes
FASB (por su sigla en inglés)	Consejo de Normas de Contabilidad Financiera
FMI	Fondo Monetario Internacional
FOF (por su sigla en inglés)	Foro de Firmas
IAASB (por su sigla en inglés)	Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento
IASB (por su sigla en inglés)	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad

inglés)	Contabilidad
IAESB (por su sigla en inglés)	Consejo de Normas Internacionales de Educación para Contadores
IASCF (por su sigla en inglés)	Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad
IAS (por su sigla en inglés)	Normas Internacionales de Contabilidad
IAPS (por su sigla en inglés)	Normas Internacionales de Prácticas de Auditoría
IFPG	Informes Financieros con Propósito General
IFRS (por su sigla en inglés)	Normas Internacionales de Información Financiera
IDNOE	Instituciones Descentralizadas no Empresariales
IESBA (por su sigla en inglés)	Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores
IFAC (por su sigla en inglés)	Federación Internacional de Contadores
IPSASB (por su sigla en inglés)	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público
IPF	Instituciones Públicas Financieras
IPFB	Instituciones Públicas Financieras Bancarias
IPFNOB	Instituciones Públicas Financieras no Bancarias
IPFRS	Instituciones Públicas Financieras de Rectoría y Supervisión
ISQC (por su sigla en inglés)	Normas Internacionales de Control de Calidad
ISA (por su sigla en inglés)	Normas Internacionales de Auditoría
ISAE (por su sigla en inglés)	Normas Internacionales sobre Compromisos de Aseguramiento
ISRE (por su sigla en inglés)	Normas Internacionales de Trabajos de Revisión
ISRS (por su sigla en inglés)	Normas Internacionales para Servicios Relacionados
LAFRPP	Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos
MCC	Marco Conceptual Contable
MEFP	Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas – 2001
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
NICSP	Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
NPC	Normas Particulares de Contabilidad
Notas	Notas a los Estados Financieros
PAIB (por su sigla en inglés)	Comité de Contadores Profesionales en Empresas
PCS (por su sigla en inglés)	Comité del Sector Público

PGCN	Plan General de Contabilidad Nacional
PIOB (por su sigla en inglés)	Consejo Superior del Interés Público
P	Patrimonio
SIGAF	Sistema Integrado de la Gestión Administrativa Financiera
SCN	Sistema de Cuentas Nacionales
SGC	Sector Gobierno Central
SGG	Sector Gobierno General
SGD	Sistema de Gestión Documental
SGL	Sector Gobiernos Locales
SGR	Sector Gobierno de la República
SMPC (por su sigla en inglés)	Comité de Firmas Pequeñas y Medianas de la IFAC
SP	Sector Público
SPC	Sector Público Costarricense
SPF	Sector Público Financiero
SPNOF	Sector Público no Financiero
SSC	Subsistema de Contabilidad
RLAFRPP	Reglamento de la LAFRPP
TAC (por su sigla en inglés)	Comité de Auditores Transnacionales
TSE	Tribunal Supremo de Elecciones
UC	Unidad de Consolidación
URs	Unidades de Registro

Introducción

A escala mundial se han suscitado profundos cambios en materia de información contable gubernamental, los cuales se sustentan en la necesidad del Estado moderno de rendir cuentas de su gestión en forma confiable, oportuna y transparente, para brindar a la ciudadanía instrumentos que le permitan ejercer la imprescindible participación que requiere todo régimen democrático, además de facilitar el proceso de toma de decisiones por los distintos niveles de gobierno y por los mismos usuarios.

Por tal motivo, el crecimiento profesional del Sector Público se ha acelerado, adoptando una dinámica propia de la economía global, en sus diferentes variables e indicadores de gestión.

Ante la necesidad de modernizar la gestión gubernamental, se requiere el desarrollo y aplicación de normas contables profesionales válidas para todos los entes del Sector Público, estableciendo en primer lugar el marco general para su aplicación, en el que se sustentarán las normas contables generales y particulares que se emitan complementariamente para la Administración Pública. Para tal fin, corresponde partir del método deductivo de razonamiento contable, es decir, un sistema desarrollado a partir de objetivos y premisas básicas y, partiendo de los mismos, deducir principios lógicos que proporcionen las bases esenciales para aplicaciones contables concretas y prácticas.

El Gobierno de Costa Rica ha iniciado su camino hacia la modernización de la gestión gubernamental con la aprobación de la Ley N° 8131 “Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos (LAFRPP)” y su Reglamento, donde establece que el Subsistema de Contabilidad es uno de los subsistemas que integran el Sistema de Administración Financiera y faculta a la Dirección General de Contabilidad Nacional (DGCN) a ser el Órgano Rector del mismo con la responsabilidad, entre otras, de proponer las normas generales que regirán el citado subsistema.

Considerando la situación precedentemente expuesta y siguiendo el camino de la modernización de la gestión gubernamental, el Gobierno de Costa Rica ha complementado dicho proceso con la emisión de una serie de Decretos Ejecutivos que dieron inicio a la adopción de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), de tal forma que permita acrecentar tanto la calidad como la comparabilidad de la información financiera presentada por las entidades del Sector Público.

Por lo expuesto, se hace necesario contar con un Plan General de Contabilidad Nacional (PGCN) que permita ser guía del Subsistema de Contabilidad (SSC) tanto para la DGCN como para las entidades del Sector Público Costarricense (SPC), conforme a un imprescindible ordenamiento metodológico. La pirámide normativa aplicable a la Contabilidad Nacional debe partir del Marco Conceptual Contable (MCC), entendiéndose como tal, conforme a la definición del Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (**FASB** por su sigla en inglés), a “*un sistema coherente de objetivos y fundamentos interrelacionados que se espera guiarán la elaboración de normas consistentes y que*

prescribirán la naturaleza, función y límites de la contabilidad e información financiera”, para continuar con las Normas Generales de Contabilidad y las Políticas Contables, todo ello complementado con el Plan de Cuentas Contable.

El presente PGCN se estructura de la siguiente forma:

Capítulo I: Contexto Nacional e Internacional. Presenta el marco legal de administración financiera existente en el Gobierno de Costa Rica y sus características, así como el contexto internacional relacionado con la normativa internacional contable sobre el Sector Público.

Capítulo II: Subsistema de Contabilidad. Expone conceptualmente el Sistema de Administración Financiera (SIGAF) implementado por el Gobierno de Costa Rica y sus características.

Capítulo III: Marco Conceptual Contable (MCC) del Sector Público Costarricense. Constituye un soporte sustancial a la normativa contable y desarrolla los fundamentos conceptuales de la información financiera contable, con el propósito de brindar sustento racional y de congruencia a las normas contables que lo complementan.

Capítulo IV: Empresas Públicas (EP). Desarrolla el concepto de las EP y las principales diferencias existentes entre las normas que les son aplicables, es decir, las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), con relación a las aplicadas por las entidades del sector gobierno general (SGG).

Capítulo V: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Activo Normas y políticas contables de las partidas más relevantes del activo de acuerdo con NICSP o, en su defecto, NIC o NIIF, Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas – 2001 (MEFP) del Fondo Monetario Internacional (FMI) y normas de la DGCN.

Capítulo VI: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Pasivo. Normas y políticas contables de las partidas más relevantes del pasivo de acuerdo con NICSP o, en su defecto, NIC o NIIF, MEFP 2001 del FMI y normas de la DGCN.

Capítulo VII: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Patrimonio. Normas y políticas contables de las partidas más relevantes del patrimonio de acuerdo con NICSP o, en su defecto, NIC o NIIF, MEFP 2001 del FMI y normas de la DGCN.

Capítulo VIII: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Ingresos Normas y políticas contables de las partidas más relevantes de los ingresos de acuerdo con NICSP o, en su defecto, NIC o NIIF, MEFP 2001 del FMI y normas de la DGCN.

Capítulo IX: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Gastos. Normas y políticas contables de las partidas más relevantes de los gastos de acuerdo con NICSP o, en su defecto, NIC o NIIF, MEFP 2001 del FMI y normas de la DGCN.

Capítulo X: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Estados Financieros. Normas y políticas contables generales de los EEEF y de los Informes Financieros de Propósitos General de acuerdo con NICSP o, en su defecto NIC o NIIF, MEFP 2001 del FMI y normas de la DGCN.

Capítulo XI: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Estados Financieros Consolidados. Normas y políticas contables de los Estados Financieros Consolidados de acuerdo con NICSP o, en su defecto NIC o NIIF, MEFP 2001 del FMI y normas de la DGCN.

Capítulo XII: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Contabilidad de Cobertura. Normas y políticas contables de las partidas del Activo, Pasivo, Patrimonio, Ingresos y Gastos afectadas por la Contabilidad de Cobertura de acuerdo con las NICSP.

Capítulo XIII: Glosario. Definiciones más relevantes en el marco del PGCN.

Capítulo I

Contexto Nacional e Internacional

El presente capítulo expone conceptualmente el Sistema Integrado de la Gestión Administrativa Financiera (SIGAF) implementado por el Gobierno de Costa Rica y sus características, el marco legal nacional que lo regula y el contexto internacional relacionado con la normativa contable sobre el Sector Público, marco este último que el Gobierno de Costa Rica ha decidido adoptar.

1. Contexto Nacional

1.1. Marco Legal

El presente PGCN se sustenta en las siguientes normas legales costarricenses:

- Constitución de la República de Costa Rica;
- Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos. (LAFRPP)¹;
- Reglamento de la Ley (RLAFRPP)²;
- Decretos Ejecutivos de implementación Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), dichos decretos fueron:
 - Decreto Ejecutivo N° 34029-H-2007 Adopción e implementación de 18 NICSP;
 - Decreto Ejecutivo N° 34460-H-2008 Establece Principios de Contabilidad básicos hasta tanto se implementen las NICSP;
 - Decreto Ejecutivo N° 34918-H-2008 Adopción e implementación de las NICSP traducidas al Español por la IFAC con aplicación a partir del ejercicio cerrado al 31/12/2012
 - Decreto Ejecutivo N° 36961-H-2012 Se prorroga la fecha del primer ejercicio cerrado de acuerdo con NICSP al 31/12/2016;
- Clasificador Institucional del Sector Público Costarricense (CISPC)
- Clasificador Funcional del Sector Público Costarricense (CFSPC), y
- Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas.

1.2. Sistema Integrado de la Gestión Administrativa Financiera (SIGAF)

El SIGAF se sustenta fundamentalmente en los siguientes aspectos:

¹ Versión de la norma: del 22/07/2008

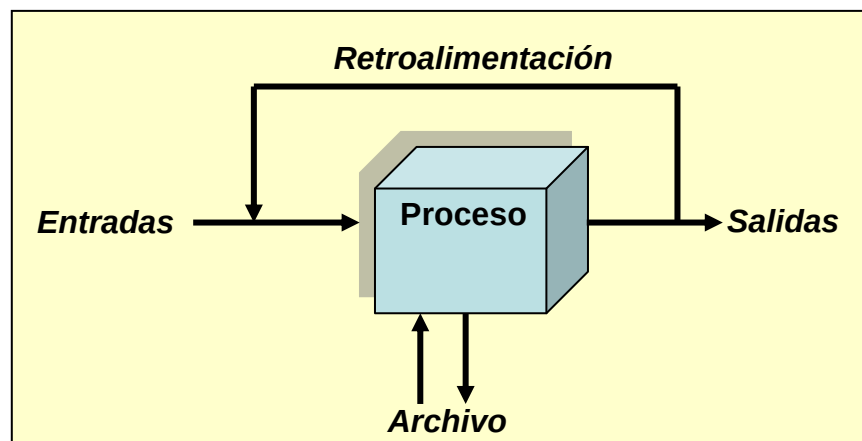
² Versión de la norma: del 09/01/2007

- Enfoque de sistemas;
- Interrelación de los sistemas;
- Centralización normativa y descentralización operativa;
- Principios del SIGAF;
- Requisitos mínimos para operar un SIGAF y,
- Organización básica de la información en un SIGAF.

- ***Enfoque de sistemas***

El enfoque de sistemas es un método utilizado para el estudio y administración de organizaciones complejas, entendiendo por sistema “un conjunto de elementos interdependientes e interactuantes, es decir un grupo de unidades combinadas que forman un todo organizado y cuyo resultado (*output*) es más completo que el resultado que las unidades podrían tener si funcionaran independientemente”.

El análisis de sistemas es una técnica por la que un sistema se estudia mediante su desagregación en los subsistemas que lo conforman, mientras que cada sistema o subsistema está compuesto por los siguientes elementos o parámetros: entradas o insumos (*input*), procesamiento o transformaciones, salidas o productos (*output*) y retroalimentación (*feedback*). El sistema recibe entradas para poder operar, procesando o transformando esas entradas en salidas. Obviamente, durante el proceso y conforme a un ordenamiento previamente configurado, se almacenan los datos con el propósito de utilizarlos posteriormente.



El primer paso para diseñar un sistema de información consiste en conocer los requerimientos de los centros de decisión de la organización, para establecer así las salidas que se esperan obtener del mismo y luego identificar los datos de entrada y los procesos necesarios para obtener esas salidas. Una vez identificados dichos componentes, se establecen las interrelaciones entre ellos de manera tal que garanticen la consistencia y calidad de los datos y se mejore la eficiencia del registro y producción de información.

El procesamiento consiste en transformar un conjunto de datos de entrada en información de salida y almacenarla para su uso posterior. El procesamiento puede ser manual o automatizado pero, dada la magnitud de la información financiera del Gobierno, el proceso requiere ser automatizado.

El enfoque de sistemas brinda dos aportes sustanciales para organizar el flujo de datos y la toma de decisiones: la interrelación de sistemas y los criterios de centralización normativa y descentralización operativa.

- ***Interrelación de sistemas***

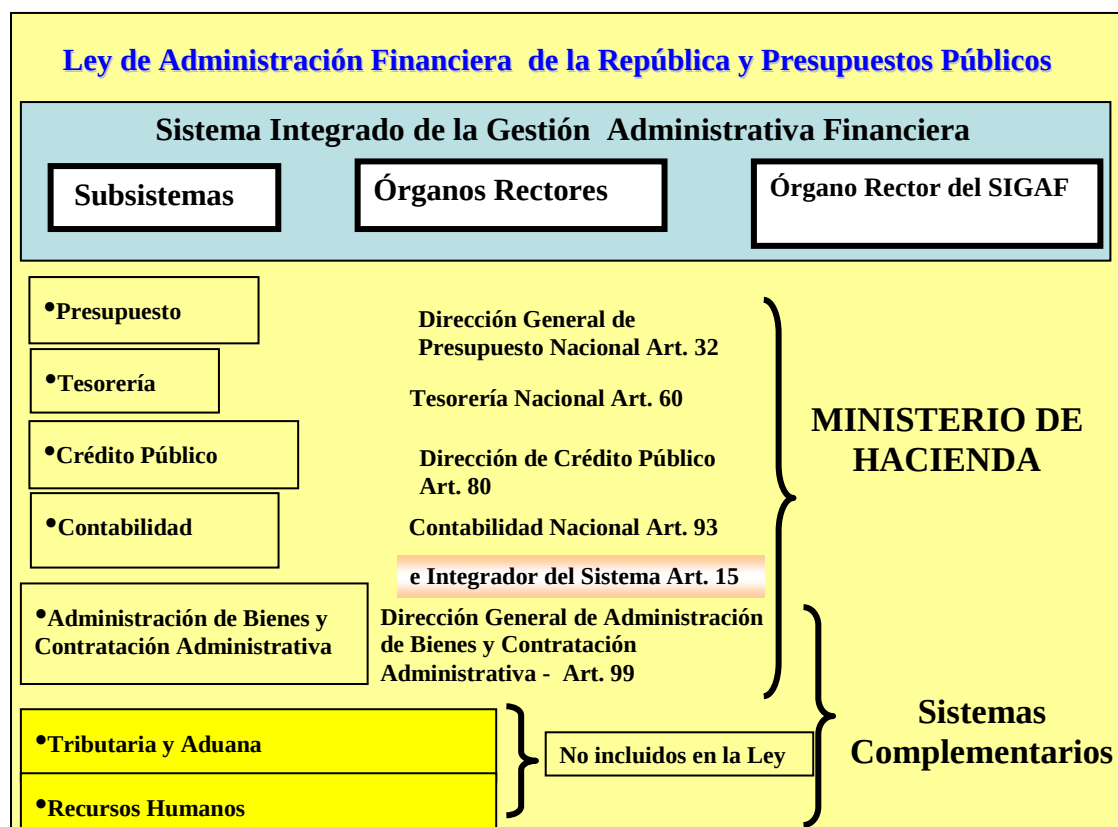
En función de lo expuesto anteriormente, se dice que los sistemas de información están integrados cuando es posible interrelacionar los propios de cada organización objeto de estudio con otros de naturaleza similar y formar un solo sistema, a partir de la identificación de sus elementos básicos.

En el caso de la administración financiera, la integración es factible en la medida que las normas que regulan los diferentes sistemas que la componen sean coherentes entre sí y que se den adecuadas respuestas técnicas para relacionar los diferentes tipos de información (presupuestaria, financiera, patrimonial, económica).

Por ello, con el objeto de lograr una transformación efectiva en los sistemas de administración financiera, se debe procurar un avance simultáneo en todos los subsistemas que lo componen y, para tal fin, se requiere tener claramente definidos los puntos de contacto e interrelación entre los subsistemas, con la finalidad de evitar dispersión de productos y el consecuente fracaso del programa.

La interrelación o puntos de contacto, en el caso de sistemas de administración financiera, no sólo se dan entre los subsistemas que lo conforman, es decir, Presupuesto, Crédito Público, Tesorería y Contabilidad, sino que también existen relaciones financieras con otros sistemas que administran recursos reales, que suelen denominarse sistemas complementarios, como es el Sistema de Administración de Bienes, el de Contrataciones, el de Administración Tributaria, el de Recursos Humanos, etc.

Lo expuesto precedentemente ha quedado reflejado en el espíritu de la LAFRPP a través de su articulado, complementado por su Reglamentación, quedando fuera de este marco normativo el Sistema de Tributación, el Sistema de Recaudación de Aduanas y el Sistema de Recursos Humanos, como sistemas complementarios, tal como lo demuestra el siguiente esquema:



- ***Centralización normativa y descentralización operativa³***

El SIGAF está orientado a lograr la integración de los subsistemas apoyándose en el principio de centralización normativa y descentralización operativa, que implica que se concentren las funciones del dictado de normas y metodologías y se desconcentren las funciones operativas o de gestión.

Para garantizar el éxito en la aplicación de este principio, es importante que exista una clara delimitación de funciones y competencias entre los ejecutores y los órganos centrales, evitando así la concurrencia y superposición de organismos en la administración de los recursos.

En términos concretos, centralizar significa:

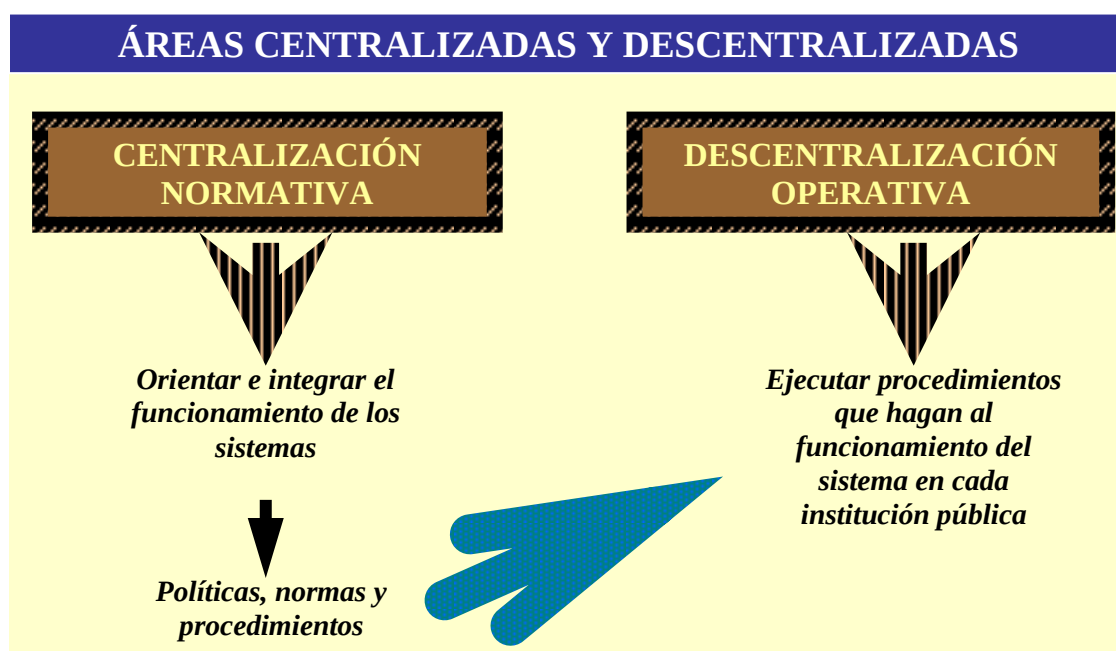
- Definir las políticas generales que enmarcan el funcionamiento de cada uno de los subsistemas.
- Elaborar las metodologías y procedimientos generales y comunes que regulan la operación del sistema, sin perjuicio de las adaptaciones que deban realizarse

³ Art. 2 del RLAFRPP - Definiciones y Art.52 –Centralización Normativa y Descentralización Operativa.

en función de las particularidades de determinados organismos públicos, y supervisar su aplicación.

- Administrar la información relevante relacionada con el sistema.
- Evaluar el cumplimiento de las políticas.

Por su parte, la descentralización operativa implica fortalecer la capacidad administrativa de las dependencias y entidades públicas para que puedan ejecutar eficientemente sus objetivos a través de una adecuada vinculación con los órganos centrales por parte de las Direcciones Administrativo- Financieras o de las Oficialías Mayores u otras unidades administrativas con funciones similares.



- **Principios del SIGAF**

El SIGAF debe cumplir los siguientes lineamientos:

- a) **Confiabilidad:** ofrecer certeza de los datos, los hechos y las cifras;
- b) **Economía:** la información debe obtenerse al menor costo, en igualdad de condiciones de calidad;
- c) **Eficacia:** consiste en el logro de los resultados de manera oportuna, en directa relación con los objetivos y metas;
- d) **Eficiencia:** se trata de la aplicación más conveniente de los recursos asignados para maximizar los resultados obtenidos o esperados;
- e) **Integridad:** se requiere cubrir la totalidad de las operaciones financieras y no financieras en el ámbito presupuestario y no presupuestario;

- f) **Oportunidad:** posibilitar la obtención de los Estados Financieros (EEFF) actualizados en forma permanente;
- g) **Publicidad:** brindar a terceros la más amplia información financiera;
- h) **Seguridad:** proteger física y lógicamente la información contra el acceso no autorizado;
- i) **Transparencia:** ofrecer información sobre la gestión financiera del Gobierno de la República en forma clara, uniforme y pública;
- j) **Unicidad:** dada por el registro único de los datos, los que deben ser ingresados al sistema en el lugar donde ocurre cada transacción;
- k) **Verificación:** posibilitar el control, mediante pistas de auditorías, incluidas en todos los procesos.

• ***Requisitos mínimos para que pueda operar el SIGAF***

Para que pueda operar automáticamente un SIGAF e integrar la información presupuestaria, financiera, patrimonial y económica, deben satisfacerse los siguientes requisitos de diseño y operación:

- Universalidad del registro de las transacciones con efectos económico-financieros;
- Diseño de un sistema integrado de cuentas presupuestarias, patrimoniales y de resultados;
- Registro único de cada transacción;
- Selección de momentos contables que permitan interrelacionar los subsistemas de información presupuestaria, financiera y patrimonial; y
- Cumplimiento del Artículo 125 de la LAFRPP: *“Desarrollo del Sistema Integrado de Información. El Ministerio de Hacienda promoverá y apoyará el desarrollo y buen funcionamiento de un Sistema Integrado de Información de la Administración Financiera, como elemento facilitador del cumplimiento de los objetivos de esta ley. Asimismo, podrá establecer en qué casos y con cuáles requisitos, se utilizarán medios que faciliten el intercambio de datos y documentos mediante el empleo de tecnologías de la información y las comunicaciones, cuyo propósito sea: a) agilizar los procedimientos, sustituyendo los soportes documentales por soportes propios de la tecnología disponible en materia de información y comunicaciones; b) reemplazar los sistemas de autorización y control, formalizados mediante diligencias, firmas manuscritas, sellos u otros medios manuales o mecánicos, por autorizaciones y controles automatizados, según los requerimientos de los sistemas de información que se habiliten para el cumplimiento de esta Ley y sus reglamentos, siempre que el órgano correspondiente garantice el ejercicio de la competencia.”*

a) *Universalidad del registro*

Se deben registrar todas las transacciones institucionales que tengan efecto económico-financiero, sean operaciones presupuestarias o no presupuestarias y tengan o no efecto monetario (movimientos de caja). El registro de las transacciones debe realizarse en función de los momentos seleccionados con tal finalidad, que se denominan momentos contables.

a. *Diseño de un sistema integrado de cuentas presupuestarias, financieras y económicas*

Los clasificadores presupuestarios y los planes de cuentas contables utilizados en los registros presupuestarios, registros sin impacto presupuestario y de cuentas nacionales deben permitir su acoplamiento modular, asegurando el procesamiento automático de la información y evitando conversiones o nuevas reasignaciones de los datos ya procesados.

Este requisito obliga a que entre los clasificadores y los planes de cuentas se especifiquen cuáles serán utilizados a nivel de cada transacción y, de ser necesario, cuáles surgirán por agregación de datos ya registrados a nivel de las mismas. Por otra parte, una de las condiciones que deben satisfacer los planes de cuentas utilizados, es que deben permitir la conversión automática de los datos presupuestarios y patrimoniales de la “base caja” a la “base devengado”.

El RLAFRPP, a través del artículo 131 referido a la **“Integración entre contabilidad presupuestaria y patrimonial”**, faculta a la DGCN a diseñar e implementar los mecanismos necesarios para convertir automáticamente los registros presupuestarios en patrimoniales, de tal forma que partiendo de un registro único de cada transacción presupuestaria, se generen las diferentes afectaciones en los registros contables.

b. *Registro único de cada transacción*

Por razones de eficiencia del sistema y confiabilidad de la información, todas las transacciones que realicen las dependencias y entidades y que tengan incidencia en la situación económico-financiera, deben registrarse una sola vez, suprimiéndose o evitándose los registros de la misma transacción o de datos similares en distintos subsistemas o centros de registro. Dicho registro único tiene efectos múltiples dentro del sistema.

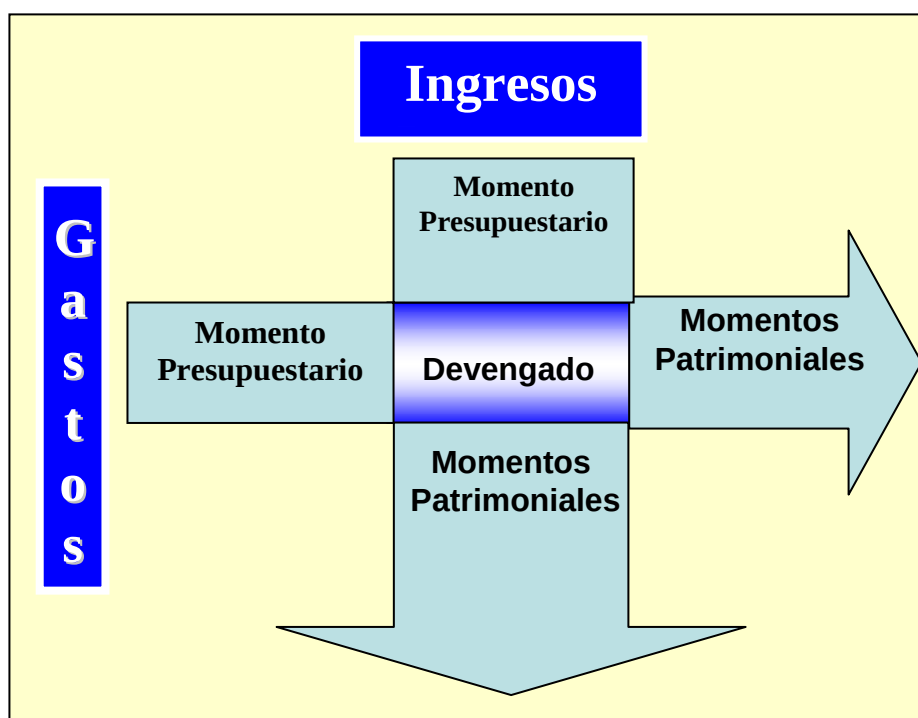
El RLAFRPP en su artículo 22 define las **“Unidades Financieras”** de la Administración Central, que dependerán jerárquicamente del órgano del cual sea parte, pero técnicamente del Ministerio de Hacienda. Estas unidades tienen entre sus funciones el registro electrónico de las operaciones. El mismo Decreto, a través de su artículo 123, establece que el SSC será integrado, partiendo del registro único de cada transacción que permita la afectación presupuestaria, financiera y patrimonial.

c. *Momentos del registro.*

Los procesos administrativo-financieros que originan “ingresos” (fuentes) y “gastos y aplicaciones” (usos) tienen un momento o etapa clave de sus respectivas transacciones, que es el que permite integrar los registros presupuestarios, financieros y económicos.

El momento clave de registro de las transacciones es el “devengado”, dado que interrelaciona automáticamente las cuentas presupuestarias con el plan de cuentas contable y permite lograr que las mismas cumplan plenamente sus objetivos. Dicho momento se constituye en el punto de la unión entre el presupuesto y la contabilidad.

El siguiente esquema muestra gráficamente cómo opera la interrelación definida:



- **Organización básica de la información en un SIGAF**

Todas las administraciones de las dependencias y entidades, sean gubernamentales o no, realizan procesos o trámites que por lo general pueden delinearse de manera uniforme con el objeto de permitir su sistematización. En este sentido, el SIGAF debe diseñarse con el propósito de convertirse en la herramienta de gestión de sus administradores en su accionar diario, permitiéndoles además que mediante el procesamiento de la información, se generen los datos que requieran los niveles superiores de estas dependencias y entidades para tomar decisiones con el mayor grado de racionalidad posible o realizar el seguimiento de las respectivas actuaciones.

El SIGAF debe organizarse tomando en consideración un esquema modular, en el cual se definan dos (2) niveles de información:

- **El nivel central**, conformado por los módulos que requieren para su gestión los órganos centrales del sistema, integrados a la base de datos central de administración financiera y definidos conforme a sus atribuciones legales. Este nivel tiene la capacidad de generar información consolidada gerencial para los niveles superiores, así como también aquella que sea necesaria para el cumplimiento de sus funciones. Todos ellos conforman un Ente Contable Central.
- **El nivel operativo**, conformado por los módulos para la gestión de los organismos desconcentrados y descentralizados que incluye:

- El registro sistemático de todas las transacciones que realicen las unidades responsables del registro.
- La administración, por parte de los responsables de cada unidad de la información que se genere en éstas a los efectos de su gestión y control, así como para su remisión al nivel central. Esta información se constituirá en una herramienta de trabajo que permitirá a los usuarios incrementar su productividad y descargarse de los procesos rutinarios de poco valor agregado.
- La elaboración y presentación de sus EEFF, teniendo en cuenta el carácter de cada uno de los Entes Contables.

2. Contexto Internacional

Los aspectos conceptuales internacionales están referidos a las organizaciones internacionales que regulan la actividad de la profesión contable tanto en el Sector Privado como en el Sector Público, siendo este último el objeto principal a desarrollar, así como las normas contables que se emiten para dicho sector.

No se trata de un desarrollo excesivamente detallado de cada uno de los temas, sino que será una guía para la Contabilidad Nacional de Costa Rica, producto de la adopción de las NICSP (conocidas por su sigla en inglés “IPSASs” - International Public Sector Accounting Standards⁴), a efectos de dar una visión del tema que permita identificar el contexto internacional⁵.

2.1. Organización Internacional de la Profesión Contable

Federación Internacional de Contadores - International Federation of Accountants (IFAC)

Rol Profesional de la IFAC

La IFAC es la organización mundial que agrupa a la profesión contable. Trabaja con sus 163 organizaciones miembros en 119 países para proteger el interés público, alentando prácticas de alta calidad profesional de los contadores de todo el mundo. Los miembros de la IFAC representan a 2,5 millones de contadores que prestan servicios en la práctica pública, la industria, el comercio, el gobierno y la enseñanza. Su estructura y gobernabilidad prevén la representación de sus diversos miembros y la interacción con grupos externos que confían en el trabajo de los contadores o tienen influencia sobre dicho ámbito.

⁴ La Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reserva los derechos de propiedad de las normas emitidas y publicadas, sólo permitiendo sus copias cuando las mismas sean utilizadas para fines educativos o para uso personal.

⁵La bibliografía se sustenta en la información provista por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) a través de los documentos emitidos y/o la información expuesta en su página web www.ifac.org.

El propósito de la IFAC es servir al interés público y contribuir a fortalecer la profesión contable a nivel mundial y el desarrollo de economías internacionales fuertes mediante el establecimiento y promoción de la adhesión a estándares profesionales de alto nivel, profundizando la convergencia internacional de dichos estándares y discutiendo los temas de interés público en los que la idoneidad profesional sea de suma importancia.

Organización de la IFAC

El gobierno de la IFAC está constituido por el **Consejo**, compuesto por un representante de cada uno de los organismos miembros y por el **Directorio**, cuyos miembros son elegidos por el Consejo en función de sus destacadas habilidades técnicas y especialización en el manejo de las condiciones internacionales y de la situación económica-financiera global, para contribuir al desarrollo de la alta calidad de las futuras normas internacionales de contabilidad.

El Directorio, con sede en New York, está integrado por un presidente y un vicepresidente, acompañados por 21 miembros y 18 países miembros que son elegidos por el Consejo por el término de tres (3) años. La elección es anual, de tal modo que un tercio de los miembros del Directorio se renueva cada año.

Organismos de la IFAC

La estructura de la IFAC está constituida por:

1. Consejos emisores de normas.
2. Comités.
3. Otros.

1.- Consejos de la IFAC

Los Consejos encargados de emitir normas son los que a continuación se detallan:

1. **Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores.**
2. **Consejo de Normas Internacionales de Formación de Contadurías.**
3. **Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento.**
4. **Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.**

Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA, por su sigla en inglés): Asesora al Directorio en todos los aspectos relacionados con la ética profesional y desarrolla normas y guías sobre el tema, promoviendo el desarrollo de la profesión bajo buenas prácticas éticas y animando a sus miembros para que adopten normas internacionales en la materia.

Consejo de Normas Internacionales de Formación de Contadurías (IAESB, por su sigla en inglés): Desarrolla las Normas Internacionales de Educación, fijando los puntos de referencia para la educación de los miembros de la profesión contable. Las normas tratan el proceso educativo que conduce a la calificación como contador profesional, así como el desarrollo profesional continuo de los miembros de la misma. El IAESB orienta a

los organismos miembros e instructores de contabilidad a implementar y lograr la mejor práctica en la educación de la profesión contable mundial.

Consejo de Normas Internacionales de Auditoria y Aseguramiento (IAASB, por su sigla en inglés): es el emisor de las siguientes Normas:

- Normas Internacionales de Auditoria (ISAs).
- Normas Internacionales de Trabajos de Revisión.(ISREs).
- Normas Internacionales de Prácticas de Auditorias (IAPSs).
- Normas Internacionales sobre Contratos de Aseguramiento (ISAEs).
- Normas Internacionales en los Servicios Relacionados (ISRSs).
- Normas Internacionales en el Mando de Calidad (ISQCs).

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB, por su sigla en inglés): Desarrolla las NICSP (**IPSAS**, por su sigla en inglés), a través de las cuales se establecen los requisitos de la información financiera a presentar por parte de los Gobiernos.

El Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB, por su sigla en inglés) controla el trabajo de:

- Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores
- Consejo de Normas Internacionales de Formación de Contadurías
- Consejo de Normas Internacionales de Auditoria y Aseguramiento
- Panel Asesor de Cumplimiento

2. Comités

- **Comité de Naciones en Desarrollo de IFAC:** Apoya el desarrollo de la profesión contable en todos los países en vías de desarrollo. El comité representa los intereses de la profesión en países en vías de desarrollo, proporcionando orientación y otros recursos para satisfacer sus necesidades y buscando apoyo para el desarrollo de parte de la comunidad de benefactores para fortalecer la profesión contable en dichos países.

- **Comité de Nominaciones de IFAC:** Hace recomendaciones respecto a la composición de los consejos y comités de la IFAC. Se rige por el principio de elegir al candidato más adecuado para desempeñar estas tareas, las que son voluntarias.

- **Comité de Contadores Profesionales en Empresas de IFAC (PAIB, por su sigla en inglés):** Proporciona recursos y facilita el intercambio de conocimientos y mejores prácticas entre los contadores en todo el mundo que desarrollan su actividad en el comercio, la industria, el Sector Público, la educación y en entidades sin ánimo de lucro.

- **Comité de Auditores Transnacionales de IFAC (TAC, por su sigla en inglés):** Está dedicado a representar y a satisfacer las necesidades de los miembros del **Foro de Firmas (FOF, por su sigla en inglés)**. Desempeña un papel destacado al impulsar a las firmas miembros para cumplir con normas de alto nivel en el ejercicio internacional de la contaduría.

- **Comité de Firmas Pequeñas y Medianas de IFAC (EPMT, por su sigla en inglés):** A través del Centro Internacional para Firmas Pequeñas y Medianas (**SME, por**

su sigla en inglés) dependiente del Comité, proporciona recursos y facilita el intercambio de conocimientos y mejores prácticas entre **SMP** y los contadores que prestan servicios en pequeñas y medianas empresas.

3. Otros

- **Grupo Asesor de Cumplimiento (CAP, por su sigla en inglés):** supervisa la implementación y el funcionamiento del Programa de Cumplimiento de los Organismos Miembros de la IFAC. El CAP también tiene la responsabilidad de hacer recomendaciones al Directorio de la IFAC con respecto al proceso de solicitud de afiliación, incluyendo la recomendación de nuevos solicitantes.
- **Grupo de Seguimiento (MG, por sigla en inglés):** comprende los reguladores internacionales y organizaciones relacionadas. Su papel es actualizar el PIOB considerando sucesos significativos en el entorno de regulación. Es también un vehículo de diálogo entre reguladores y la profesión contable a nivel internacional.
- **Grupo de Enlace de Regulación de la IFAC (IRLG, por su sigla en inglés):** incluye al Presidente de la IFAC, el Vicepresidente, el Director ejecutivo, los presidentes del IAASB, el Comité Transnacional de Auditores y el Foro de Firmas, y hasta otros cuatro miembros designados por el Consejo de la IFAC. Trabaja con el MG y aborda temas relacionados con la regulación de la profesión.
- **Foro de Firmas (FOF, por su sigla en inglés):** es una organización de firmas internacionales que realizan auditorías sobre EEFF que se utilizan, o que podrían utilizarse, fuera de las fronteras nacionales. Los miembros del Foro aceptan voluntariamente cumplir con ciertos requisitos tal y como se indica en su Constitución. El compromiso con las obligaciones de afiliación del Foro contribuye a elevar la calidad de las normas de la práctica internacional de la auditoría en beneficio de los usuarios de los servicios de la profesión.

2.2. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB)

El IPSASB es un consejo técnico de la IFAC, que ha reemplazado al Comité del Sector Público (**PSC**, por su sigla en inglés) creado a fines de 1986. Desde 1996 trabaja con el programa dirigido al desarrollo de las NICSP inherentes a la información financiera producida por parte de entidades del Sector Público a nivel de gobierno local, regional y nacional.

El Consejo inició su actividad con dicho carácter en noviembre de 2004, luego de la decisión del Directorio de la IFAC de aceptar y aprobar las recomendaciones de un panel revisor con presidencia externa, según el cual se estipuló que dicho Consejo tenía como función principal la emisión de las NICSP según su propia autoridad, es decir, como órgano independiente emisor de normas.

En la actualidad, el IPSASB cuenta con 15 (quince) miembros procedentes de los organismos integrantes de la IFAC. De todos modos, los nuevos términos de referencia del IPSASB permiten que se designen dos miembros públicos, los cuales pueden ser nominados por cualquier individuo u organización. Los miembros del IPSASB son designados por sus conocimientos y experiencia en la información financiera del Sector Público y tienen el apoyo de los asesores técnicos procedentes de la profesión contable de sus propios países. Los miembros de los organismos de préstamos multilaterales y determinadas organizaciones internacionales y regionales son observadores⁶ del IPSASB con derechos totales de permanencia en las reuniones, pero sin derecho a voto.

Las reuniones de trabajo del IPSASB son presenciales, con una periodicidad de tres (3) al año y se complementan con el trabajo vía *e-mail*, donde los miembros aportan sus ideas y cumplen con los compromisos asumidos en las reuniones a efectos de alcanzar los objetivos propuestos.

Programa de Normas

El Programa de Normas fue establecido como respuesta a la preocupación sobre la variabilidad en la calidad de la información financiera presentada por muchos gobiernos y sus organismos y la poca confiabilidad en dicha información, que condiciona muchas veces el éxito de los objetivos gubernamentales. La calidad de la información financiera del gobierno con destino a los usuarios externos y gerentes de muchas jurisdicciones es generalmente pobre y puede afirmarse que la baja calidad de la información financiera está a menudo asociada a los bajos estándares de gerenciamiento financiero, a las deficiencias en el proceso de toma de decisiones económicas y a la ausencia de adecuadas rendiciones de cuentas. Un contexto tal contribuye a un nivel bajo de disciplina financiera y a menudo lleva al incremento de la corrupción.

La relación entre la buena gobernabilidad, la transparencia fiscal y los mejores resultados económicos también está siendo reconocida y haciendo responsables a los gobiernos, sus organismos y sus funcionarios, sobre la base de que la transparencia fiscal es una condición necesaria, aunque no excluyente, para el debido ejercicio de la rendición de cuentas. Sobre el tema, el IPSASB considera que los componentes claves de cualquier sistema de contabilidad gubernamental son los siguientes:

- la preparación de EEFF de acuerdo con las normas contables generalmente aceptadas, desarrolladas para el interés del usuario de los dichos estados de las entidades del Sector Público; y
- una auditoría independiente que provea garantías de que dichas normas han sido respetadas.

El IPSASB opina que un impedimento de importancia para el logro de la debida rendición de cuentas y la transparencia financiera de los gobiernos y sus organismos es la

⁶Los observadores pueden cambiar cada año. Sólo a título de ejemplo algunos de los observadores son: Banco de Desarrollo Asiático (ADB), Comisión Europea (EC), Directorio Internacional de Normas Contables (IASB), Fondo Monetario Internacional (FMI), Organización Internacional de Instituciones Supremas de Auditoria (INTOSAI), Organización para el Desarrollo y la Cooperación Económica (OECD), Banco Mundial, Naciones Unidas (UN) y el Programa de Desarrollo de Naciones Unidas (UNDP).

ausencia de normas de información financiera generalmente aceptadas para dichas entidades.

Beneficios de las NICSP

Para los usuarios de los EEFF de los gobiernos y sus organismos y aquellos preocupados por la transparencia financiera, los beneficios que surgen del desarrollo y mantenimiento de las NICSP incluirán:

- el establecimiento de prácticas de información financiera adecuadas;
- la consistencia en la aplicación de dichas prácticas (tanto dentro del país / jurisdicción en forma periódica, como entre países por el mismo período); y
- la potencial armonización/convergencia de la información financiera entre las bases económica y contable, si ello fuera apropiado.

La adopción de las NICSP también implica una mayor eficiencia y efectividad en la auditoría y análisis de los EEFF gubernamentales, debido a que prácticamente en todo el mundo vienen adoptándose reglas comunes para la información financiera de transacciones y eventos similares. También contribuirá a que la idoneidad en la presentación de la información financiera (un recurso que escasea tan a menudo en el Sector Público) sea más dinámica y flexible, más allá de los límites nacionales, con la esperanza de que, por ejemplo, las economías en desarrollo puedan acceder a este recurso a un costo más bajo.

Formadores de Normas Internacionales

En el Sector Privado, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (**IASB**, por su sigla en inglés) es el cuerpo emisor de normas de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (**IASC**, sigla en inglés) y tiene como objetivo emitir las Normas Internacionales de Contabilidad (**IASs**, por su sigla en inglés) (NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (**IFRSs**, por su sigla en inglés) (NIIF) para su aplicación por parte de entidades con fines de lucro. Estas Normas apoyan la eficiencia tanto del mercado de capital nacional como internacional. Las NIIF son un componente necesario de las recientes iniciativas para fortalecer la transparencia financiera y mejorar la gobernabilidad corporativa. Las NIC y las NIIF se aplican a las entidades con fines de lucro, sean del Sector Público o Privado. El “Prefacio de las NICSP” confirma que las Empresas Comerciales del Gobierno deberán aplicar las mismas Normas Contables Internacionales que las entidades del Sector Privado.

Tales normas proveen a los gobiernos un medio de bajo costo para asegurar que los informes financieros de las entidades del Sector Público en su jurisdicción incluyan información financiera de suficiente calidad como para cumplir sus obligaciones de rendir cuentas y de apoyar la toma de decisiones internas del gobierno como así también aquella que necesita tomar un amplio rango de usuarios externos. En este contexto, las NICSP

son un componente tan importante de las iniciativas para fortalecer la transparencia financiera y la gobernabilidad del gobierno, como sus contrapartes del Sector Privado lo son para la economía privada.

El IPSASB ha iniciado un proceso de convergencia con las normas, revisadas por el IASB, dentro su proyecto de mejora de las NIC. La política de convergencia iniciada en el IPSASB con el Sector Privado, deberá tener un alcance tal que sea apropiado para el Sector Público, debiéndose respetar las características diferenciales con el Sector Privado.

El IPSASB se encuentra debidamente acreditado para desempeñar el papel de formador independiente de las NICSP, debido a las siguientes consideraciones:

- ha sido establecido para operar conforme al interés público y es independiente del control de aquéllos que pudieran pretender ejercer influencias sobre los resultados generados que no sean para dicho interés;
- posee la idoneidad técnica adecuada, conocimientos de acuerdos institucionales abarcados por sus miembros y una diversidad de relevantes membresías a nivel de usuarios, preparadores y auditores, además de una gran amplitud geográfica;
- adopta un proceso formal que provee a los usuarios la oportunidad de contribuir al proceso de desarrollo. Los borradores propuestos de cada NICSP se publican y distribuyen ampliamente a toda la profesión;
- suministra la oportunidad para que los formadores de normas nacionales, los organismos gubernamentales responsables del desarrollo de las políticas y lineamientos de información financiera y otros usuarios claves participen directamente en el proceso de desarrollo de las NICSP mediante la formación de Comités de Guía y/o Grupos Consultivos; y
- es un Consejo Técnico de la IFAC y cuenta con la participación de organizaciones internacionales tales como Banco Mundial, FMI, ADB, UN, UNDP, INTOSAI y OECD, en condiciones de observadores del IPSASB, lo cual acrecienta el grado de autoridad para el desarrollo e implementación de los pronunciamientos.

2.3. Desarrollo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público

El IPSASB reconoce el derecho de los gobiernos y de los entes normativos nacionales, a establecer guías y normas contables para la presentación de la información financiera, pero aconseja la adopción de las normas emitidas por su intermedio. Las normas emitidas son fundamentalmente sobre la base de acumulación o devengado y también se han emitido normas sobre base caja, para aquellos países a los que aún les resulta difícil adoptar la base de acumulación.

Es de destacar que a la fecha de cierre del presente PGCN, el IPSASB está trabajando en los borradores del “Marco Conceptual Contable” para el Sector Público, dado que hasta entonces se aplicaba el emitido por el IASB. El Consejo entendió que las características propias del Sector Público hacían, necesario contar con su propio marco conceptual, el cual está previsto aprobarlo por fases, la primera de las cuales (Fase I) se ha aprobado y emitido, en enero del 2013. Dada esta situación, el Marco Conceptual Contable incluido en el presente Plan, ha tenido en cuenta, la fase I aprobada por el IPSAB, los criterios aplicados a lo largo de todas las NICSP, del marco conceptual del IASB y las características propias del Sector Público Costarricense (SPC).

Norma sobre la base de acumulación o devengado.

Se han emitido y aprobado⁷ treinta y dos (32) NICSPs sobre base devengado que regulan distintos aspectos, a saber:

1. ***de reconocimiento***, que determinan los momentos en que deben registrarse o darse de baja los activos y los pasivos,
2. ***de medición***, que establecen la valuación de los activos, pasivos, patrimonio, etc.
3. ***de exposición***, que disponen el contenido y la forma que deben cumplir los EEFF a presentar por los gobiernos.

Seguidamente se transcriben todas las normas emitidas y aprobadas sobre base de acumulación o devengado, con los objetivos que cada una de ellas debe cumplir:

⁷ A Junio 2012.

NICSP		Objetivos
1	Presentación de Estados Financieros	El objetivo de la presente Norma es establecer la forma de presentación de los EEFF con propósito de información general, preparados sobre la base contable de acumulación o devengado y poder asegurar su “comparabilidad”, tanto con los EEFF de ejercicios anteriores de la propia entidad, como con los de otras entidades. La Norma establece: • consideraciones generales para la presentación de los EEFF, • guías para determinar su estructura, y • requisitos mínimos sobre el contenido de los EEFF.
2	Estado de Flujos de Efectivo	El objetivo de esta Norma es exigir a las entidades que suministren información acerca de: • movimientos históricos de efectivo y equivalentes al efectivo, • mediante la presentación de un estado de flujos de efectivo, • clasificados según procedan de actividades de operación, de inversión o de financiación. El estado de flujos de efectivo identifica: • las fuentes de entrada de efectivo, • las partidas en que se ha gastado el efectivo durante el período sobre el que se informa, y • el saldo de efectivo a la fecha de presentación de la información.
3	Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores	El objetivo de esta Norma es prescribir: • los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, • el tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, y • los cambios en las estimaciones contables y de la corrección de errores.
4	Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera	El objetivo de esta Norma es prescribir cómo se incorporan, en los EEFF de una entidad: • las transacciones en moneda extranjera, y • los negocios en el extranjero; y además • la conversión de los EEFF a la moneda de presentación y • el tratamiento de las diferencias de cambio.
5	Costos por Préstamos	El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los costos por préstamos: • regla general: el reconocimiento inmediato de los costos por préstamos como gastos; • tratamiento alternativo permitido: la

NICSP		Objetivos
		capitalización de los costos por préstamos que sean directamente imputables a la adquisición, construcción o producción de algunos activos que cumplan determinadas condiciones.
6	Estados Financieros Consolidados y Separados	Esta Norma establece los requisitos para la preparación y presentación de: • los estados financieros consolidados, y • el tratamiento contable de: ○ las entidades controladas, ○ entidades controladas conjuntamente, y ○ asociadas, • los estados financieros separados de la entidad controladora, el partícipe y el inversor.
7	Inversiones en Asociadas	Esta Norma trata la contabilización que el inversor debe dar a su <i>inversión en una entidad asociada</i> , cuando dicha inversión otorgue una participación en la propiedad bajo la forma de una participación en el capital u otra estructura patrimonial formal.
8	Participaciones en Negocios Conjuntos	La Norma trata sobre la contabilización de: • las participaciones en negocios conjuntos, y • la presentación de la información financiera sobre los activos, pasivos, gastos e ingresos de los negocios conjuntos en los EEFF de los participantes e inversionistas.
9	Ingresos de Transacciones con Contraprestación	El objetivo de esta Norma es establecer el tratamiento contable de los ingresos surgidos de las <i>transacciones con contraprestación</i> La norma determina cuándo deber ser reconocidos o contabilizados los ingresos: • cuándo es probable que los beneficios económicos o potencial de servicio fluyan a la entidad, y • estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad.
10	Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias	El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable en los EEFF consolidados e individuales de una entidad cuya moneda funcional es la moneda de una economía hiperinflacionaria. También especifica el tratamiento contable cuando la economía deja de ser hiperinflacionaria.
11	Contratos de Construcción	El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los costos y de los ingresos relacionados con los contratos de construcción. Un contrato de construcción comprende: • la fabricación de un solo activo: ej. <i>un puente, un edificio, un dique, un oleoducto, una carretera, un</i>

NICSP		Objetivos
		<i>barco o un túnel.</i> la construcción de varios activos que estén íntimamente relacionados entre sí o sean interdependientes en términos de su diseño; ejemplos de tales contratos son los de sistemas de abastecimiento de aguas reticulares, construcción de refinerías u otras infraestructuras complejas especializadas.
12	Inventarios	El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los inventarios. Un tema fundamental en la contabilidad de los inventarios es el monto de costo que debe reconocerse como activo, para diferirlo hasta que los ingresos relacionados sean reconocidos. Esta Norma suministra una guía práctica para la determinación de ese costo, así como para el subsiguiente reconocimiento como un gasto, incluyendo también cualquier corrección del importe en libros al valor realizable neto. También facilita una guía sobre las fórmulas de costo que se usan para calcular los costos de los inventarios.
13	Arrendamientos	El objetivo de esta Norma es establecer, para arrendatarios y arrendadores, las políticas contables apropiadas para contabilizar y revelar la información correspondiente a los arrendamientos operativos y financieros.
14	Hechos Ocurridos después de la Fecha de Presentación	El objetivo de esta norma es prescribir: - cuándo, una entidad debe proceder a ajustar sus EEEF por hechos ocurridos después de la fecha sobre la que se informa, y - las revelaciones que la entidad debe efectuar respecto a la fecha en que los EEEF han sido autorizados para su emisión, así como respecto a los hechos ocurridos después de la fecha sobre la que se informa.
15	Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar	El objetivo de esta Norma es mejorar la comprensión que los usuarios de los EEEF tienen sobre el significado de los <i>instrumentos financieros</i> que se encuentran reconocidos dentro o fuera del estado de situación financiera del gobierno u otra entidad del Sector Público ⁸ .
16	Propiedades de Inversión	El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable y las exigencias de revelación correspondientes para las propiedades (terrenos o edificios) que, en su totalidad o en parte, se mantengan para obtener rentas o plusvalías o ambas, en lugar de estar destinadas a la

⁸ Vigente hasta el 31/12/12

NICSP		Objetivos
		producción, suministro de bienes o servicios, fines administrativos o venta.
17	Propiedades, Planta y Equipo	El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de propiedades, planta y equipo, de forma tal que los usuarios de los EEFF puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en tales activos, así como los cambios que se hayan producido en los mismos. Trata la contabilidad de propiedades, planta y equipo: • el reconocimiento de los activos, • la determinación de su importe en libros y • los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro de valor que deben reconocerse con relación a los mismos.
18	Información Financiera por Segmentos	El objetivo de la presente Norma es establecer los principios para la presentación de información financiera para cada actividad o grupo de actividades de la entidad, que sean identificables, y para las cuales sea apropiado presentar información separada con fines de evaluación y de toma de decisiones. Ejemplo de segmentos: Las clasificaciones económicas de las actividades desarrolladas por el gobierno en su conjunto, tales como sanidad, educación, defensa y asistencia social (las cuales pueden ser un reflejo de las clasificaciones funcionales gubernamentales dadas por la Estadística Financiera Gubernamental del FMI).
19	Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes	El objetivo de la Norma es establecer una definición para: • provisiones, • pasivos contingentes, y • activos contingentes Identifica las circunstancias en que deben ser reconocidas, la forma en que deben medirse y la información que debe revelarse. La Norma también requiere que, en las notas a los EEFF, se revele determinada información sobre los pasivos contingentes y activos contingentes, para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, calendario de vencimiento y cuantía de tales partidas.
20	Información a Revelar sobre Partes Relacionadas	El objetivo de la presente norma es exigir la revelación de información sobre la existencia de relaciones entre partes cuando existe control y la revelación de información sobre transacciones entre la entidad y sus partes relacionadas bajo ciertas circunstancias. El principal elemento a tener en cuenta a la hora de revelar información acerca de partes relacionadas es

NICSP		Objetivos
		identificar qué partes son controladas por la entidad que informa o mantiene una influencia significativa y determinar qué información debe revelarse sobre las transacciones con esas partes.
21	Deterioro del Valor de Activos no Generadores de Efectivo	El objetivo de esta Norma es establecer los procedimientos que una entidad debe aplicar para determinar si un activo no generador de efectivo se ha deteriorado y asegurar que se reconozcan las correspondientes pérdidas por deterioro, como así también proceder a revertir la pérdida de valor por deterioro, prescribiendo además la información a revelar.
22	Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General	El objetivo de esta Norma es establecer los requerimientos de revelación de información para los gobiernos que elijan presentar información sobre el sector gobierno general (SGG) en sus estados financieros consolidados. La revelación de información adecuada sobre el SGG de un gobierno puede mejorar la transparencia de la información financiera y proporcionar una mejor comprensión de la relación entre las actividades gubernamentales de mercado y las que no lo son y entre los EEFF y las bases estadísticas de información financiera.
23	Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)	El objetivo de esta Norma es establecer requerimientos para la información financiera de los ingresos que surgen de transacciones en las que una entidad recibe valores de otra sin entregar un valor aproximadamente igual a cambio, y viceversa. Ejemplo: impuestos y transferencias (Condonación de deudas, donaciones y regalos, legados, multas, servicios especiales).
24	Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros	Esta Norma requiere: • que se incluya una comparación de los importes del presupuesto y los importes reales que surgen de la ejecución del mismo en los EEFF de las entidades a las que se les requiere, o que eligen poner a disposición pública su presupuesto aprobado y, por ello, tienen la obligación pública de rendir cuentas; y • la revelación de una explicación sobre las razones de las diferencias materiales entre el presupuesto y los importes ejecutados. Los requerimientos de esta Norma tienden a asegurar que las entidades del Sector Público cumplan con: • sus obligaciones de rendición de cuentas, y • un aumento del grado de transparencia de sus EEFF al demostrar el cumplimiento del presupuesto

NICSP		Objetivos
		aprobado.
25	Beneficios a los Empleados	El objetivo de esta Norma es prescribir sobre la contabilización y exposición de los beneficios a los empleados. Esta Norma requiere que una entidad reconozca: 1. un pasivo, cuando un empleado haya prestado servicios a cambio de beneficios a los empleados a ser pagados en el futuro; y 2. un gasto, cuando la entidad consume los potenciales beneficios o servicios económicos derivados de un servicio proporcionado por un empleado a cambio de beneficios a los empleados. Comprende los siguientes beneficios a los empleados: (a) beneficios a corto plazo: sueldos y seguro social, las contribuciones, la licencia anual pagada y la licencia por enfermedad pagada y los beneficios no monetarios (cuidado médico, alojando, automóviles) para los empleados actuales; (b) beneficios post-empleo: son remuneraciones que un empleado deberá recibir de su empleador o de un tercero tras la terminación de su empleo, como las pensiones o ayudas a familias, ancianos, discapacitados, desempleados, veteranos, otros beneficios de la jubilación, el post-empleo, seguro de vida y post-empleo, el cuidado médico; (c) beneficios a largo plazo, que puede incluir la licencia del largo-servicio, la invalidez beneficio y los pagos extraordinarios; (d) beneficios por la terminación laboral: indemnizaciones por despidos. No incluye los Planes de Jubilación.
26	Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo	El objetivo de esta Norma es establecer los procedimientos que una entidad debe aplicar para determinar si un activo generador de efectivo (aquellos que se mantienen para obtener un rendimiento comercial) se ha deteriorado y asegurar que se reconocen las correspondientes pérdidas por deterioro, como así también proceder a revertir la pérdida de valor por deterioro, prescribiendo además la información a revelar.
27	Agricultura	El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable y la información a revelar de la actividad agrícola. Entendiendo por actividad agrícola la gestión,

NICSP		Objetivos
		realizada por una entidad en la transformación biológica y recolección de activos biológicos para: (i) la venta; (ii) distribución sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica; o (iii) conversión en productos agrícolas o en otros activos biológicos adicionales para vender o para distribuirlos sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica, definiendo que un activo biológico es un animal o una planta vivos que se transforman biológicamente y comprende los procesos de crecimiento, degeneración, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos.
28	Instrumentos Financieros: Presentación	El objetivo de esta Norma es establecer los principios para presentar los instrumentos financieros como pasivos o activos netos/patrimonio y para compensar activos financieros y pasivos financieros. Es aplicable a la clasificación de los instrumentos financieros, desde la perspectiva del emisor, en activos financieros, pasivos financieros e instrumentos de patrimonio; en la clasificación de los intereses, dividendos o distribuciones similares, pérdidas y ganancias relacionadas con ellos; y en las circunstancias que obligan a la compensación de activos financieros y pasivos financieros.
29	Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición	El objetivo de esta Norma es el establecimiento de principios para el reconocimiento y la medición de los activos financieros, pasivos financieros, así como de algunos contratos de compra o venta de partidas no financieras. Los requerimientos para la presentación de información sobre los instrumentos financieros se establecen en la NICSP 28 Instrumentos Financieros: Presentación. Los requerimientos relativos a la información a revelar sobre instrumentos financieros están en la NICSP 30 Instrumentos Financieros: Información a Revelar.
30	Instrumentos Financieros: Información a Revelar	El objetivo de esta Norma es requerir a las entidades que, en sus EEFF, 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;

NICSP		Objetivos
		y (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.
31	Activos Intangibles	El objetivo de esta Norma es establecer el tratamiento contable de los activos intangibles que no estén contemplados específicamente en otra Norma. Esta Norma requiere que la entidad reconozca un activo intangible sí, y solo si, se cumplen los criterios especificados. La Norma también especifica cómo determinar el importe en libros de los activos intangibles y exige revelar información específica sobre estos activos.
32	Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente	El objetivo de esta Norma es prescribir la contabilización de los acuerdos de concesión de servicios por parte de la concedente, de una entidad del sector público.

2.4. Otros aportes del IPSASB

Dentro de los objetivos del IPSASB se encuentra la provisión de guías y estudios especiales sobre los temas de interés al Sector Público⁹.

Se presentan las siguientes guías:

Guías		Resumen
1	Información Financiera de Gobiernos Nacionales	Este estudio es de interés particular para los altos cargos con responsabilidad en temas financieros en los gobiernos, como ser políticos, auditores del legislativo y otros que utilicen los informes del gobierno, porque aborda los fundamentos básicos de la información financiera gubernamental.
2	Elementos de los Estados Financieros de los Gobiernos Nacionales	Este Estudio considera los elementos (tipos o clases de información financiera) a informar en los EEFF preparados según bases de contabilidad diferentes que pueden emplearse

⁹ Se pueden encontrar en la página web del IPSASB: www.ipsasb.org

Guías		Resumen
		por los gobiernos nacionales y sus unidades más importantes y la forma en que esos elementos pueden definirse.
3	Auditoría de Cumplimiento con la Legalidad - Una Perspectiva del Sector Público.	Este Estudio aborda aspectos de la auditoría de cumplimiento en el Sector Público que, en numerosos países, está sujeta a mandatos y objetivos muy diversos con respecto al Sector Privado. En un sistema democrático de gobierno, la obligación de rendir cuentas al público y, particularmente, a sus representantes electos, es un aspecto preponderante de la gestión de una entidad del Sector Público.
4	Utilización del Trabajo de otros Auditores- Una Perspectiva del Sector Público	Este estudio aborda el uso del trabajo de otros auditores, incluyendo los externos e internos, en la certificación financiera y auditoría de cumplimiento. Considera los temas que un auditor tiene que tener en consideración cuando utiliza el trabajo de otro auditor y proporciona una perspectiva del Sector Público para las Normas Internacionales sobre Auditoría (NIA) 600 “Utilización del Trabajo de otro Auditor” y 610, “Consideración del Trabajo del Auditor Interno.”
5	Definición y Reconocimiento de Activos	Este Estudio identifica y describe la variedad de puntos de vista que existen sobre, cuándo y cómo los activos específicos deben ser medidos y reportados en el Sector Público.
6	Contabilidad e Información sobre Pasivos	Este Estudio proporciona una perspectiva del Sector Público sobre la definición y reconocimiento de pasivos.
7	Información sobre Rendimiento de las Empresas Públicas	Este estudio identifica los principales usuarios de la información sobre rendimiento, considerando las necesidades de dichos usuarios y describe las formas de información que podrían estar disponibles para satisfacer estas necesidades.
8	La Entidad Financiera del Gobierno que Informa	Este Estudio considera las implicancias de los diferentes enfoques para definir la entidad financiera del gobierno que informa y las distintas técnicas para la elaboración de los informes financieros del mismo y la consecución de sus objetivos.
9	Definición y Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias	Este Estudio examina conceptos, principios y temas relacionados con las definiciones y reconocimiento de ingresos en los EEFs con propósito general de los gobiernos nacionales y otras entidades públicas no comerciales.
10	Definición y	Este Estudio examina conceptos, principios y

Guías		Resumen
	Reconocimiento de Gastos/Desembolsos	temas relacionados con el tratamiento de los gastos/desembolsos en los EEFF con propósito general de los gobiernos nacionales y otras entidades públicas no comerciales.
11	Información Financiera Gubernamental: Temas Usuales de Contabilidad y Prácticas.	Este Estudio trata de ayudar a los gobiernos de todos los niveles en la identificación de los temas asociados con la información financiera. Aunque algunas partes de este estudio pueden estar únicamente relacionadas con los gobiernos nacionales, otras son aplicables a todos los niveles de los gobiernos.
12	Perspectiva de Costos para Gobiernos.	Este Estudio pretende ayudar a los funcionarios de finanzas de los gobiernos y entes contables gubernamentales en sus esfuerzos por desarrollar e implementar la contabilidad de costos.
13	Gobernabilidad en el Sector Público: Perspectiva de un Organismo Gubernamental.	Este Estudio perfila los principios de la gobernabilidad y su aplicación a las entidades del Sector Público.
14	Transición a la Contabilidad de Base Acumulada (o Devengada): Guía para los Gobiernos y Entidades Gubernamentales	Este Estudio proporciona una guía para ayudar a las entidades gubernamentales que tengan intención de adoptar la base de contabilidad de acumulación (o devengo) y presentar EEFF que cumplan con las NICSP sobre dicha base.

Documentos Ocasionales

Son experiencias plasmadas en documentos presentados por los miembros integrantes del IPSASB en sus respectivos países, tratados y aprobados por el Consejo¹⁰. Los países que han efectuado presentaciones son: Nueva Zelanda, Reino Unido, Francia, Argentina y Estados Unidos.

Documento	
1	Implementación de la Contabilidad de Acumulación (o Devengo) en el Gobierno: La Experiencia de Nueva Zelanda.
2	Auditoría Integral de los Estados Financieros del Gobierno: La Experiencia de Nueva Zelanda.
3	Perspectivas sobre Contabilidad de Acumulación (o Devengo).
4	La delegación de Servicios Públicos en Francia: Un Método Original de Administración Pública: Servicios Públicos

¹⁰ Se pueden encontrar en la página web del IPSASB: www.ipsasb.org

Documento	
	Delegados.
5	Contabilidad de Recursos: Marco de la Emisión de Normas de Contabilidad en el Sector Gobierno Central del Reino Unido
6	La Modernización de la Contabilidad del Sector Público en Francia.
7	El Sistema de Contabilidad Gubernamental en Argentina.
8	El Camino de la Contabilidad de Acumulación (o devengo) en los Estados Unidos de América.

2.5. Bibliografía¹¹

Para ayudar a desarrollar y coordinar los programas y a efectos de promover la educación e investigación para animar y facilitar el intercambio de información entre organismos miembros y partes interesadas, el IPSASB emitió una Bibliografía Seleccionada sobre Material de Contabilidad del Sector Público y de Auditoría.

La Bibliografía se ha diseñado para incluir todos los materiales normativos y no normativos sobre contabilidad del Sector Público y auditoría emitidos por los organismos emisores de normas y Entidades Fiscalizadoras Superiores.

¹¹ Se pueden encontrar en la página web del IPSASB: www.ipsasb.org

Capítulo II

1. Subsistema de Contabilidad

El presente capítulo expone conceptualmente el SSC implementado por el Gobierno de Costa Rica y las características, misiones y funciones del mismo como parte integrante del SIGAF, así como el marco legal nacional que faculta a la DGCN a ser el Órgano Rector de Contabilidad Pública.

1.1. Aspectos Generales

El SSC de Costa Rica se concibe como el conjunto de principios, normas, organismos y procedimientos técnicos utilizados para recopilar, registrar, valorar, controlar, procesar, exponer e informar sobre las transacciones producidas por los ejecutores del gasto e ingreso público y los hechos económicos que afecten o puedan llegar a afectar el patrimonio público, todo ello a efectos de que coadyuve a mejorar la toma de decisión, la transparencia y la rendición de cuentas.

Es importante destacar que la reforma de SSC como parte del SIGAF de Costa Rica supone un vuelco a la tradición de entender la contabilidad sólo como un instrumento de control legal, para convertirlo, además, en una herramienta de soporte a la evaluación de la gestión pública. Mediante el uso racional de la tecnología, la información podrá obtenerse en tiempo real, lo cual contribuye a apoyar el proceso de toma de decisiones, tanto de los organismos ejecutores como de los órganos coordinadores y la alta gerencia pública.

1.2. Características del Subsistema

El SSC responderá a las siguientes características generales:

- a) Es sobre base de acumulación (o devengado)¹².
- b) Permitirá el registro y la fiscalización de los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos.
- c) Las transacciones se registrarán una sola vez¹³ y, a partir de ese registro único, se deberán obtener todas las salidas de información que se requieran (contable, presupuestaria, tesorería) ya sea a nivel central o periférico.
- d) Será común, único, uniforme y aplicable a todo el Sector Público.
- e) Integrará las informaciones presupuestarias, del tesoro y patrimoniales de cada entidad entre sí y, a su vez, con las Cuentas Nacionales.
- f) Expondrá, en tiempo real, la ejecución presupuestaria, los movimientos y situación de los fondos del Tesoro y las variaciones, composición y situación del patrimonio de la Administración Central¹⁴.

¹² Art. 124 y Art. 128 - RLAFRPP.

¹³ Art. 123 - RLAFRPP.

- g) Estará basado en NICSP¹⁵ emitidas por el IPSASB de IFAC y, supletoriamente en las NIC/NIIF y las emitidas por la Contabilidad Nacional.
- h) Consolidará¹⁶ la información contable de las entidades del Gobierno Costarricense e integrará los patrimonios de las EP.

1.3. Objetivos¹⁷

El SSC tiene los siguientes objetivos:

El objetivo principal : *“Producir, en tiempo y forma los Estados Financieros necesarios para mostrar los resultados de la gestión presupuestaria y económica, así como la situación patrimonial de las organizaciones públicas, a efectos de que la misma permita tomar decisiones y fundamentalmente producir la Rendición de Cuentas del Gobierno dentro de un marco de absoluta transparencia”.*

Los objetivos específicos: SSC

- a) Ser el núcleo integrador del SIGAF Costarricense¹⁸.
- b) Registrar sistemáticamente todas las transacciones que se produzcan y afecten o puedan afectar la situación económico-financiera del Gobierno Central¹⁹.
- c) Procesar y producir información financiera para la toma de decisiones por parte de los responsables de la gestión financiera pública y para los terceros interesados en la misma.
- d) Presentar la información contable necesaria para facilitar las tareas de control, sean estas internas o externas.
- e) Producir los EEFF necesarios para mostrar los resultados de la gestión presupuestaria y económica, así como la situación patrimonial de las organizaciones públicas, todo ello con la estructura, oportunidad y periodicidad que la ley establezca y con los lineamientos que el Órgano Rector requiera.
- f) Producir los Estados Financieros Consolidados del Sector Gobierno General integrados por el Patrimonio de las Empresas Financieras y No Financieras, que muestren la situación patrimonial y los resultados contables del Sector Público Costarricense (SPC), todo ello con la estructura, oportunidad y periodicidad que la ley establezca y con los lineamientos que el Órgano Rector requiera.
- g) Producir la Rendición de Cuentas del Sector Público Costarricense, dentro de un marco de absoluta transparencia.

¹⁴ RLAFRPP – Disposiciones Generales – Capítulo I – Art. 2: Administración Central: Poder Ejecutivo Central y sus dependencias.

¹⁵ Decreto N° 34918 el Gobierno de la República de Costa Rica y Art. 124 del RLAFRPP.

¹⁶ Art. 124 del RLAFRPP – Estados Consolidados del Sector Público.

¹⁷ Art. 91 de la LAFRPP

¹⁸ Art. 15 de la LAFRPP

¹⁹ Art. 93 – inc. e. de la LAFRPP.

- h) Permitir que la información que se procese y produzca sobre el Sector Gobierno General se integre al Sistema de Cuentas Nacionales.

1.4. Organización Contable

La DGCN actuará como Órgano Rector del SSC y, como tal, será responsable de diseñar, prescribir, poner en funcionamiento y mantener actualizado²⁰ dicho subsistema en todo el ámbito del SPC.

Para posibilitar el funcionamiento eficiente de la contabilidad es necesario definir **la estructura contable** del SPC a fin de organizar el flujo de información y la responsabilidad en la emisión de “Informes Financieros con Propósito General” (IFPG).

Tal como lo establece la Fase 1 del Marco Conceptual – Capítulo 4 – “*Entidad que Informa*” aprobado²¹ por el IPSAB los EEFF son una parte de los IFPG a efectos de mejorar, complementar y ampliar la información financiera.

Una entidad del sector público que informa y prepara IFPG es una organización gubernamental o de otra índole, en el ámbito del sector público. Dentro de dichas entidades pueden darse dos alternativas:

- a. una entidad individual, como un ministerio u otra entidad gubernamental,
o
- b. un grupo de entidades, como por ejemplo: el Gobierno Central o Gobiernos Locales, como un todo.

Dicha Fase del Marco Conceptual de la IPSAB define:

“Entidad que informa” :

Una entidad del sector público que informa es una organización gubernamental que prepara IFPG.

“Entidad que informa del grupo”:

Una entidad del sector público que informa puede comprender dos o más entidades separadas que presentan IFPG como si fueran una sola entidad. A dicha entidad se hace referencia como una entidad que informa acerca del grupo.

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

- a) es una entidad que capta recursos de los miembros de la comunidad, o en nombre de esta, o usa los recursos para llevar a cabo actividades en beneficio de dichos miembros, y

²⁰ Actualizado: con los últimos cambios contables producidos a nivel nacional e internacional.

²¹²¹ Enero 2013

- b) existen destinatarios de servicios o proveedores de recursos que dependen de los IFPG de la entidad, para obtener información a efectos de rendición de cuentas o toma de decisiones.

Entes Contables

La información contable del Sector Público se expone en los EEFF²², que son parte de los IFPG, y ***deben ser preparados sobre la base contable del devengado, destinados a cubrir las necesidades de información de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.***

Los EEFF se refieren siempre a una entidad identificable, creada para cumplir determinadas metas y objetivos conforme a los ordenamientos jurídicos que la originaron. Cada una de estas entidades públicas que administran recursos y obligaciones constituye, al margen de su naturaleza jurídica, una unidad contable independiente con atribuciones y deberes propios, los cuales en su conjunto conforman el **Ente Contable** (EC).

Ente Contable: *Son aquellas unidades contables de las entidades del Sector Público que cumplen con las siguientes características:*

- (i) ***naturaleza jurídica independiente,***
- (ii) ***administran recursos, obligaciones y sus patrimonios,***
- (iii) ***tienen bajo su responsabilidad el registro contable de la universalidad de sus transacciones, y***
- (iv) ***satisfacen todos los requisitos de presentación de los EEFF según lo dispuesto por la NICSP 1 – “Presentación de Estados Financieros”.***

La responsabilidad de la emisión de los EEFF está en cabeza de la entidad gubernamental y sólo podrán emitir dichos estados de acuerdo con la NICSP 1 las que cumplan la condición de EC.

Una entidad gubernamental puede ser una entidad que informa, pero no ser un Ente Contable, como es el caso de un Ministerio que, si bien puede ser una entidad que informa, no es un Ente Contable ya que de por sí constituye, con los otros Ministerios del Gobierno Central, un único Ente Contable.

Sobre la base del CISPC, las entidades identificadas como Entes Contables del SPC son las siguientes:

- **Poder Ejecutivo, incluyendo los Ministerios y las Adscriptas,**
- **Asamblea Legislativa,**
- **Poder Judicial,**
- **Contraloría General de la República (CGR),**
- **Defensoría de los Habitantes de la República (Defensoría),**
- **Tribunal Supremo de Elecciones (TSE),**

²² NICSP 1 “Presentación de Estados Financieros”

- Cada una de las Instituciones Descentralizadas no Empresariales (IDNOE),
- Gobiernos Locales:
 - Cada una de las Municipalidades,
 - Consejos Municipales,
 - Cada una de las Instituciones Descentralizadas no Empresariales Municipales,
 - Cada una de las Federaciones²³ Municipales,
 - Los Comités Cantonales de Deportes y Recreación, y
 - Cada una de las Empresas Públicas No Financieras Municipales (EPNFM).
- Cada una de las Empresas Públicas No Financieras Nacionales (EPNFN),
- Cada una de las Instituciones Públicas Financieras Bancarias (IPFB),
- Cada una de las Instituciones Públicas Financieras No Bancarias (IPFNOB), y
- Cada una de las Instituciones Públicas Financieras de Rectoría y Supervisión (IPFRS).

Entidades de Gobierno

Las entidades o unidades del gobierno son aquéllas cuya actividad primaria es desempeñar las funciones legislativas, judiciales, ejecutivas y de control tanto del Gobierno Central como de los Gobiernos Locales, siendo así también entidades de gobierno las que reciben la delegación de dichas funciones.

Las entidades de gobierno tienen, entre otras, la responsabilidad de:

- proveer bienes y servicios a la comunidad;
- efectuar pagos de transferencia para redistribuir el ingreso y la riqueza, y
- financiar sus actividades, de manera directa o indirecta, principalmente mediante impuestos y otras transferencias obligatorias que reciben de unidades pertenecientes a otros sectores.

Todas las unidades gubernamentales forman parte del SGG.

Las NICSP se aplican a los EEFF de las entidades de gobierno que, más allá de su autonomía, respondan jurisdiccionalmente a un área del SGG (Gobierno Central o Local). Ellas son: Administración Central/Local, Organismos Desconcentrados, Instituciones Descentralizadas no Empresariales, Instituciones de Seguridad Social, Universidades y todo otro ente público que no cumpla con las condiciones de EP y que no tenga una naturaleza jurídica privada, aunque reciba transferencias del Gobierno.

A los fines de la presente Guía, las entidades de gobierno son ***todas las instituciones que reúnen las siguientes características:***

²³ Federaciones Municipales: Organizaciones que agrupan o representan a los municipios.

- ***tienen como función primaria las de Gobierno Central y/o Local,***
- ***proveen bienes y servicios a la comunidad,***
- ***no reúnen las características de una EP,***
- ***son controladas por una unidad del Gobierno,***
- ***se financian principalmente con fondos provenientes de la recaudación de impuestos,***
- ***administran sus recursos, ya sean propios o recibidos por transferencias,***
- ***administran sus activos y pasivos, y***
- ***son parte del SGG.***

Las definiciones expuestas también están en un todo de acuerdo con la opinión del MEFP, que establece que las instituciones públicas para las que es factible recopilar información estadística deben tener *“la capacidad, por derecho propio, de poseer activos, incurrir en pasivos y realizar actividades económicas y transacciones con otras entidades”*. Para ello, dichas entidades pueden:

- *compilar información en un conjunto completo de cuentas, incluidos balances que permitan la integración de los flujos y los saldos;*
- *tener disponibles todos los datos necesarios para compilar estadísticas que generalmente se obtienen de los registros contables existentes, y*
- *estar armonizadas con las estadísticas del Sistema de Cuentas Nacionales 1993 (SCN).*

El MEFP define las características que deben cumplir las unidades institucionales, las cuales son:

- *“... ser propietaria de bienes o activos por derecho propio significa que puede intercambiar la propiedad de bienes o activos mediante transacciones con otras unidades institucionales;*
- *tiene capacidad de tomar decisiones económicas y realizar actividades económicas de las que es directamente responsable ante la ley;*
- *tiene capacidad de incurrir en pasivos en nombre propio, de aceptar otras obligaciones o compromisos futuros y de suscribir contratos;*
- *existe un conjunto completo de cuentas para la unidad institucional, incluido un balance de activos, pasivos y patrimonio, o bien resulta posible y significativo, desde un punto de vista económico y jurídico, compilar un conjunto completo de cuentas para la unidad institucional siempre que se requiera...”*

Además, el citado MEFP establece que según *“...la complejidad de la organización gubernamental, puede ser difícil identificar las unidades gubernamentales. La mayoría de los ministerios, departamentos, organismos, juntas, comisiones, autoridades judiciales, organismos legislativos y otras entidades que constituyen el gobierno no son unidades institucionales porque no tienen la facultad de poseer activos, incurrir pasivos ni realizar transacciones por derecho propio. En general, todas las entidades financiadas mediante partidas asignadas en el marco de un presupuesto controlado por la legislatura deben amalgamarse en una sola unidad institucional...”*

Unidades de Registro (URs)

Serán cada una de las unidades administrativas desde donde se podrán incorporar datos al SIGAF. Estas unidades deben estar ubicadas lo más cerca posible del lugar en donde ocurren las transacciones y no sólo ingresan datos contables, sino cualquier información que se requiera para garantizar la administración de los distintos subsistemas interrelacionados. Las mismas son responsables directas no sólo del registro sino de la administración de sus unidades. Bajo este concepto, serán centros de registro del SSC las siguientes dependencias:

- Dirección General de Presupuesto Nacional,
- Tesorería Nacional,
- Dirección de Crédito Público,
- Dirección General de Tributación,
- Dirección General de Aduanas, y
- URs de las Direcciones Administrativo-Financieras.

1.5. Órgano Rector de Contabilidad

El Órgano Rector de Contabilidad es la DGCN, la cual está a cargo de un Contador/a y un Subcontador/a, debiendo ser ambos Contadores Públicos.

Dicho órgano rector tiene las siguientes competencias:

- Velar para que el SSC cumpla con:
 1. Reflejar la ejecución presupuestaria, los movimientos y la situación del tesoro, así como las variaciones, composición y situación del patrimonio de los entes contables (LAFRPP - Art. 15 inc.c.).
 2. Permitir la preparación de la “Liquidación contable”, de tal forma que muestre el resultado contable del período, su efecto sobre el patrimonio nacional y la liquidación de los ingresos y egresos del presupuesto nacional (LAFRPP - Art. 50 y Art. 93 inc. g) (RLAFRPP Art. 133).
 3. Permitir la elaboración de “Informes Contables Básicos” tales como:
 - (a) La Liquidación de la Ejecución del Presupuesto,
 - (b) El Estado de la Deuda Pública,
 - (c) Los Estados Financieros de la Administración Central según NICSP, (RLAFRPP - Art. 124).
 - (d) Los Estados Financieros Consolidados del SPC. (LAFRPP - Art. 95 y 96 y RLAFRPP Art. 124)
- Proponer al Ministerio de Hacienda el presente Plan General de Contabilidad Nacional que registrará el SSC (LAFRPP - Art. 93 inc a.), el cual incluye el Glosario de Términos Contables (LAFRPP - Art. 93 inc h.).
- Sustentado en el presente PGCN establecer los procedimientos contables a través de las Normas Particulares de Contabilidad (NPC) (LAFRPP - Art. 93 inc b.).

- Velar porque el resto de las entidades del SPC cumpla con lo estipulado en el PGCN y en las NPC (LAFRPP - Art. 93 inc c).
- Asesorar a todo el SPC sobre el SSC y en NICSP. (LAFRPP - Art. 93 inc d.).
- Llevar la contabilidad de la Administración Central²⁴ (LAFRPP - Art. 93 inc e.)²⁵.
- Llevar los registros auxiliares de consolidación de los movimientos contables (LAFRPP - Art. 93 inc f.).
- Tener a su cargo el Archivo, documental o por medios electrónicos, de la información financiera de la Administración Central (LAFRPP - Art. 93 inc. i y RLAFRPP - Art. 130).
- Administrar los sistemas contables de los ingresos y los gastos presupuestarios (RLAFRPP – Art. 127).
- Realizar los siguientes registros contables:
 1. asientos de apertura y cierre del ejercicio.
 2. ajustes contables al inicio y al cierre (RLAFRPP - Art. 132 inc. d).
 3. ajustes por reconocimientos de variaciones de fideicomisos y de participaciones en el patrimonio en entidades,
 4. las fianzas y garantías depositadas. (RLAFRPP - Art. 132 inc. f.),
 5. las altas, bajas y modificaciones, de los bienes nacionales de la Administración Central (muebles, inmuebles, intangibles y semovientes), su depreciación, valuación y revalúo (RLAFRPP - Art. 134), y
 6. otros ajustes y registros contables que resulten pertinentes.
- Realizar las conciliaciones necesarias a efectos de garantizar la confiabilidad de los saldos (RLAFRPP - Art. 132 inc. g).
- Definir claramente los momentos de registro para cada una de las transacciones, velando fundamentalmente para que el devengado de las mismas esté de acuerdo con NICSP.
- Diseñar funcionalmente la “Matriz de Relación Presupuesto / Contabilidad”, su administración y actualizaciones.
- Mantener actualizado el presente PGCN de acuerdo con las NICSP y normativa complementaria.
- Dictar las normas e instrucciones necesarias para la organización y funcionamiento del archivo contable de las dependencias y entidades de la Administración Financiera, las cuales establecerán los criterios de conservación de los documentos por medios magnéticos, aplicando los mecanismos de seguridad que garanticen su confiabilidad, perdurabilidad, inmutabilidad e inalterabilidad, mediante medios de prueba para cualquier instancia judicial.

²⁴ RLAFRPP – Disposiciones Generales – Capítulo I – Art.2: Administración Central: Poder Ejecutivo Central y sus dependencias.

²⁵ El cumplimiento total, del presente requerimiento, podrá ser dentro de los tres años de implementadas las NICSP, hasta completar la integración del sistema financiero para la administración central.

- Cumplir con el entrenamiento y la capacitación permanente de su personal, en materia de NICSP y conforme a los lineamientos emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Formación de Contadurías de la IFAC.
- Controlar que el SPC cumpla con lo establecido en el presente PGCN.

1.6. Momentos del Registro

La DGCN, como Órgano rector en la materia, define y precisa los diferentes momentos de registro para cada uno de los ingresos y gastos que se generan en todas las transacciones económico-financieras del Gobierno de Costa Rica, destacando que el devengado es el momento donde el presupuesto y la contabilidad se integran.

Los momentos de registro presupuestarios de los gastos están desarrollados en el artículo 128 del RLAFRPP. Los conceptos expuestos seguidamente complementan y amplían, para mayor claridad, los momentos claves del registro del gasto, los cuales son:

- **Comprometido:** es el registro de la aprobación, por autoridad competente, de un acto administrativo por el que se formaliza una relación jurídica con terceros para ejecución de obras, adquisición de bienes y servicios, contratación de personal o los actos mediante los cuales se otorgan transferencias. En el caso de las obras a ejecutarse y bienes y servicios a recibirse durante varios ejercicios, el compromiso será registrado por la parte que se ejecutará o recibirá, respectivamente, durante cada ejercicio. Conforme señala el RLAFRPP, se *“registra el compromiso real de los recursos como resultado de una contratación efectuada con terceros para adquirir bienes o servicios, o de realizar gastos por otros conceptos. Este momento es registrado a partir de la emisión electrónica del documento de ejecución presupuestario respectivo”*.
A los efectos de cumplir con el RLAFRPP, que en su artículo 132 inc b) establece que la DGCN *emitirá un certificado de los gastos comprometidos y no devengados*, se requiere que la Contabilidad Nacional lleve un registro de los mismos.
- **Devengado:** Las transacciones y otros hechos económicos deben ser reconocidos cuando ocurren, independientemente del momento del pago. Por ello, se registran en los libros contables y se reconocen en los EEFF de los ejercicios con los que guardan relación.
El RLAFRPP define el Devengado como: *“registrar el reconocimiento del gasto por la recepción a conformidad, por parte del órgano respectivo, de cualquier clase de bienes y servicios contratados o consumidos, así como el registro de las transferencias aplicadas o los gastos realizados por otro concepto de conformidad con el marco jurídico existente, durante el ejercicio económico, independientemente del cuando se efectúe el pago de la obligación. Este momento es registrado a partir de la aprobación electrónica por parte del órgano receptor, de los documentos de ejecución correspondientes”*.

Para las NICSP, la *Base contable de acumulación (o devengo)* se define como “el método contable por el cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa su pago en efectivo o su equivalente). Por ello, las transacciones y otros hechos se registran en los libros contables y se reconocen en los EEFF de los ejercicios con los que guardan relación”.

El concepto del devengado dado por las NICSP supera el concepto dado en el RLAFRPP, ya que bajo el mismo se podrán registrar, a través de asientos contables, sustentados en documento de notas de abono y cargo o minutas contables²⁶, los hechos económico-financiero en los ejercicios que guardan relación, más allá de tener un documento de ejecución correspondiente, por ejemplo cuando las contingencias son probables, en cuyo caso serán reconocidas como Provisiones (deudas)²⁷.

- **Pagado:** es el momento en el que se refleja la cancelación total o parcial de las obligaciones asumidas, la que se concretará mediante la entrega del medio de pago al acreedor u ordenando la transferencia bancaria al banco depositario o agente financiero.

El RLAFRPP define el pagado cuando se “Registra la cancelación de los montos que han sido ordenados para cancelar a un acreedor del Estado o beneficiario de una transferencia. Este momento es registrado a partir de la recepción de información de los pagos acreditados en el sistema bancario nacional”.

Los momentos de registro de los ingresos están desarrollados en el artículo 129 del RLAFRPP. Los conceptos expuestos seguidamente complementan y amplían, para mayor claridad, los momentos claves del registro de los ingresos, los cuales son:

- **Estimación inicial:** son las estimaciones de recursos por recaudar aprobadas por Ley.
- **Devengado:** Las transacciones y otros hechos económicos deben ser reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa su cobro). Por ello, se registran en los libros contables y se reconocen en los EEFF de los ejercicios con los que guardan relación.

El RLAFRPP define el reconocimiento del derecho de cobro, expresando que “refleja la identificación del deudor y el monto de su obligación de pago. Este momento queda registrado con el recibo o comprobante emitido por los órganos responsables, afectando la contabilidad patrimonial”.

Para las NICSP, la *Base contable de acumulación (o devengo)* se define como “el método contable por el cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa su cobro en efectivo o su equivalente). Por ello, las transacciones y otros hechos se registran en los libros contables y se reconocen en los EEFF de los ejercicios con los que guardan relación”.

²⁶ Minutas contables: documentos firmados por autoridad competente mediante los cuales se fundamentan los asientos y se refiere o acompaña la documentación de respaldo.

²⁷ NICSP N° 19 Activos y Pasivos Contingentes

- **Percibido:** Corresponde al momento en que se produce el ingreso efectivo de los fondos, independientemente del momento en que los mismos se hubieran devengado.

El RLAFRPP define **el cobro o recibo** como el momento en que “*el deudor deposita en los cajeros auxiliares del Banco Central el importe de su obligación o se reciben recursos producto de la cancelación de impuestos o tasas, del endeudamiento, donación o cualquier otro derecho reconocido. Este momento corresponde al abono o cancelación de los derechos reconocido.*”.

1.7. Principales Instrumentos Contables

Seguidamente se detallan los principales instrumentos contables a tener presente bajo el nuevo enfoque del SSC, los cuales son:

- **Plan General de Contabilidad Nacional**, que incluye:
 - Marco Conceptual Contable,
 - Normas generales y políticas contables de acuerdo con NICSP, supletoriamente NIC/NIIF y de las propuestas por la DGCN,
 - Glosario de términos contables,
 - Guías de aplicación y ejercicio práctico, y
 - Plan de Cuentas Contable.
- Manual de Procedimientos Contables.
- Matriz de relación presupuesto y contabilidad.
- Normas particulares de contabilidad (NPC).

Normas de Contabilidad para el Sector Público Costarricense.

La contabilidad pública del SPC se llevará en el marco de la teoría contable, adoptando las NICSP, emitidas por el IPSASB de la IFAC, lo que otorgará una mayor confiabilidad al sistema. Si dichas Normas Técnicas no cubren alguna transacción contable necesaria para Costa Rica, supletoriamente se tomarán las NIC/NIIF del IASB o la DGCN determinará en su carácter de Órgano Rector del subsistema la respectiva normativa contable.

Las normas de contabilidad aplicables al SPC están ordenadas jerárquicamente, con el siguiente esquema:

1. **Marco Conceptual Contable:** “*constituye un soporte sustancial de la normativa contable y desarrolla los fundamentos conceptuales de la información financiera contable, con el propósito de brindar sustento racional y de congruencia a las normas contables que lo complementan*²⁸”.
2. **Normas Generales de Contabilidad:** Comprenden la normativa general y las políticas contables de las partidas más relevantes de los EEFF, de acuerdo con las NICSP o, en su defecto, NIC/NIIF y la normativa emitida por la DGCN como órgano rector del subsistema contable, incluyendo la normativa relacionada con la elaboración de los EEFF y de los EEFFCSPC. Dicha normativa permitirá

²⁸ Definición dada en el MCC del presente PGCN

exponer las principales mediciones de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, así también contemplar, de aplicarse, la Contabilidad de Cobertura.

3. **Normas Particulares de Contabilidad²⁹**: Son las normas y políticas contables que surgirán, con carácter más específico o detallado, conjuntamente con la aplicación de los procedimientos contables.

Plan de Cuentas Contable

A efectos de viabilizar el registro y procesamiento sistemático de los flujos económico-financieros en la contabilidad, se requiere de catálogos contables que permitan asignar y agrupar los cambios experimentados por las principales variables que determinan y resultan del desempeño de un ente, atendiendo a una precisa tipificación de la naturaleza de dichos flujos, de manera tal que las agregaciones y desagregaciones de información que surjan de la aplicación de tales planes exterioricen conjuntos homogéneos de flujos, diferenciales de otros conjuntos homogéneos del mismo nivel de apertura del Catálogo de Cuentas.

La utilización del Plan de Cuentas Contable por parte del SPC supone una mejora sustantiva en la producción de información a los fines de la gestión, toda vez que permite alcanzar una visión integral y permanente referida a los resultados de las operaciones y a la situación económico-financiera de cada ente.

Dicho Plan de Cuentas Contable, que es parte del presente PGCN y será obligatorio para todas las entidades del SPC, excepto las EP, permite alcanzar los siguientes beneficios:

- a) garantizar la aplicación de un lenguaje común, único y uniforme de la Contabilidad Nacional;
- b) identificar en forma precisa los componentes significativos de los EEFF, según el nivel de la institución pública de que se trate;
- c) identificar en forma precisa y detallada las partidas de créditos y deudas intergubernamentales;
- d) proveer de un cierto grado de automatización al proceso de consolidación;
- e) permitir la integración con el Clasificador Presupuestario; y
- f) ser la base y estar integrado con las Cuentas Nacionales.

Otros instrumentos Contables

No son parte de este PGCN: (i) el manual de procedimientos contables, (ii) la matriz de relación presupuesto / contabilidad y (iii) las normas particulares de contabilidad (NPC). Dichos instrumentos contables deberán tener un alto grado de especificidad o detalle a nivel de cada transacción u operación.

Los procedimientos contables deben establecerse claramente por escrito en su respectivo manual para que los mismos sean incorporados al sistema informático, como modelo funcional rector del mismo, y que todos los ejecutores puedan aplicarlos en forma

²⁹ No son parte del presente PGCN

homogénea, debiendo ir acompañados de las NPC necesarias a efectos de concretar los registros contables, además de estar basados sobre los criterios internacionales.

El subsistema contable propuesto deberá contar con una matriz de relación presupuesto / contabilidad que permitirá obtener en forma automática los asientos que surgen de las transacciones presupuestarias y extra-presupuestarias. Dicha base permitirá producir, por agregación de la información previamente almacenada, los diferentes tipos de estados que se le requieren a la contabilidad.

La DGCN elaborará el manual de procedimientos contables y establecerá las NPC, además de la matriz de relación presupuesto / contabilidad, de cuya administración y actualización será responsable, evaluando y autorizando los pedidos de modificación a la misma que le planteen los restantes órganos rectores del SIGAF costarricense, así como las distintas entidades.

Libros Principales y Registros Auxiliares

El subsistema contable producirá los libros "Diario General" y "Mayor", en calidad de registros principales o centrales, y los registros auxiliares necesarios para cumplir con los requerimientos legales, técnicos y de control, así como para organizar la información y presentarla en forma apta para la toma de decisiones por parte de los responsables de la gestión financiera gubernamental.

La Ley General de Control Interno indica que la Auditoría Interna deberá: *“Autorizar, mediante razón de apertura, los libros de contabilidad y de actas que deban llevar los órganos sujetos a su competencia institucional y otros libros que, a criterio del auditor interno, sean necesarios para el fortalecimiento del sistema de control interno”*.

1.8. Sistema de Gestión Documental (SGD)

1.8.1. Marco Legal

Se mencionan a continuación las principales referencias legales relacionadas con el presente tema:

a) Específico de la administración financiera

La LAFRPP, a través del artículo 93 inc. i) de su Título VIII “Subsistema de Contabilidad”, faculta al Órgano Rector del mismo a *“Archivar, documentalmente o por otros medios, la información originada en las operaciones de la Administración Central³⁰ durante un lapso de cinco años”*.

El RLAFRPP trata en varios artículos la temática del archivo documental, a saber:

³⁰ Administración Central: Poder Ejecutivo Central y sus dependencias (desconcentrados) – artículo No. 2 del RLAFRPP.

- en el Capítulo IV “*Organización Financiera de la Administración Central*” determina que cada órgano de la Administración Central deberá contar con una “*Unidad Financiera*”³¹ que será responsable de la administración financiera de la entidad a la que representan. Dichas unidades serán responsables, entre otras funciones, de: “...*Mantener y custodiar un archivo de los documentos que respaldan las operaciones contables que se realizan durante el proceso de ejecución presupuestaria, de conformidad con los Manuales de Procedimientos del Sistema Integrado de la Gestión de la Administración Financiera y la normativa legal vigente..2*”.³²
- el artículo 130³³ referido al Respaldo documental del registro contable, establece: “*El archivo contable documental resultante de las operaciones contables se mantendrá por 5 años, salvo en el caso de los salarios devengados por los funcionarios del Gobierno de la República, que se mantendrá por lo menos 50 años en las instituciones. No obstante lo anterior, es potestativo del Comité Institucional de Selección y Eliminación de Documentos de cada una de las instituciones del Estado establecer un plazo mayor. Será responsabilidad de las unidades financieras a que se refiere el artículo 22 del presente Reglamento, archivar y custodiar la documentación que respalde esas operaciones contables, también durante un período de 5 años. Los archivos documentales podrán ser sustituidos por archivos electrónicos o microfilmados al amparo de las disposiciones legales establecidas*”.

b) Otras normas relacionadas

El archivo documental está dentro del contexto y normas relacionadas con los archivos en general y con la firma digital y los documentos electrónicos, a saber:

1. Ley No. 7202 del Sistema Nacional de Archivos (LSNA):

Artículo 3: “*Todos los documentos con valor científico-cultural son bienes muebles y forman parte del patrimonio científico cultural de Costa Rica. La determinación del valor científico-cultural del documento corresponderá a la Comisión Nacional de Selección y Eliminación de Documentos.*

Se consideran de valor científico-cultural aquellos documentos textuales, manuscritos o impresos, gráficos, audiovisuales y legibles por máquina que, por su contenido, sirvan como testimonio y reflejen el desarrollo de la realidad costarricense, tales como: actas, acuerdos, cartas, decretos, informes, leyes, resoluciones, mapas, planos, carteles, fotografías, filmes, grabaciones, cintas magnéticas, "diskettes", y los demás que se señalen en el reglamento de esta ley”.

Artículo 11: “*La Junta Administrativa del Archivo Nacional, creada por ley No. 5574 del 6 de septiembre de 1974, será la máxima autoridad del Sistema Nacional de Archivos, actuará como órgano rector de dicho sistema, y tendrá como objetivos principales dotar de un edificio funcional a la Dirección General*

³¹ Artículo No. 22 del RLAFRPP

³² Artículo No. 23 inc. f) del RLAFRPP

³³ Reformado por el decreto ejecutivo No. 33585 del 9 de enero del 2007.

del Archivo Nacional, lo mismo que mantener una estrecha relación archivística y técnica entre los archivos del sistema... ”.

Artículo 31: “Créase la Comisión Nacional de Selección y Eliminación de Documentos, como el órgano de la Dirección General del Archivo Nacional encargado de dictar las normas sobre selección y eliminación de documentos, de acuerdo con su valor científico-cultural, y de resolver las consultas sobre eliminación de documentos de los entes productores a los que se refiere el artículo 2 de la presente ley”.

2. Reglamento de la LSNA – Decreto Ejecutivo No 24023/95

Artículo 120: “Son funciones de la Comisión:

- a. Dictar normas sobre Selección y Eliminación de los documentos que producen las instituciones mencionadas en el Artículo 2 de la ley que se reglamenta.*
- b. Resolver consultas atendiendo a la directriz de conservar lo que tenga valor científico-cultural, y autorizar la eliminación de los documentos que carezcan de este valor, en las diferentes etapas de formación de los archivos.*
- c. Analizar y aprobar las tablas de plazos de conservación de documentos que presenten las instituciones mencionadas en el artículo 2 de la ley que se reglamenta.... ”.*

Artículo 138: “Cada una de las entidades mencionadas en el artículo 2° de la Ley que se reglamenta integrará un Comité Institucional de Selección y Eliminación de Documentos, que estará formado por el asesor legal, el superior administrativo y el Jefe o Encargado del Archivo de la entidad productora de la documentación, o por quienes éstos deleguen, siempre y cuando reúnan las mismas condiciones profesionales. Entre esos miembros se nombrará, de acuerdo con lo que establece al respecto la Ley General de la Administración Pública, un presidente y un secretario, electos por mayoría absoluta, quienes durarán en el cargo un año, pudiendo ser reelectos. El Comité establecerá sus normas de trabajo y la frecuencia de las reuniones”.

3. Ley No. 8485 de Certificados, Firmas Digitales y Documentos Electrónicos (LCFDDE)

*Artículo 3: “**Reconocimiento de la equivalencia funcional.** Cualquier manifestación con carácter representativo o declarativo, expresada o transmitida por un medio electrónico o informático, se tendrá por jurídicamente equivalente a los documentos que se otorguen, residan o transmitan por medios físicos. En cualquier norma del ordenamiento jurídico en la que se haga referencia a un documento o comunicación, se entenderán de igual manera tanto los electrónicos como los físicos. No obstante, el empleo del soporte electrónico para un documento determinado no dispensa, en ningún caso, el cumplimiento de los requisitos y las formalidades que la ley exija para cada acto o negocio jurídico en particular”.*

El artículo 5to establece que no se podrán consignar en documentos electrónicos los siguientes: “a) Los actos o negocios en los que, por mandato legal, la fijación física resulte consustancial. b) Las disposiciones por causa de muerte. c) Los

actos y convenios relativos al Derecho de familia. d) Los actos personalísimos en general”.

Artículo 6: “**Gestión y conservación de documentos electrónicos.** Cuando legalmente se requiera que un documento sea conservado para futura referencia, se podrá optar por hacerlo en soporte electrónico, siempre que se apliquen las medidas de seguridad necesarias para garantizar su inalterabilidad, se posibilite su acceso o consulta posterior y se preserve, además, la información relativa a su origen y otras características básicas. La transición o migración a soporte electrónico, cuando se trate de registros, archivos o respaldos que por ley deban ser conservados, deberá contar, previamente, con la autorización de la autoridad competente. En lo relativo al Estado y sus instituciones, se aplicará la Ley del Sistema Nacional de Archivos, N° 7202, de 24 de octubre de 1990. La Dirección General del Archivo Nacional dictará las regulaciones necesarias para asegurar la gestión debida y conservación de los documentos, mensajes o archivos electrónicos”.

Artículo 10: “**Presunción de autoría y responsabilidad.** Todo documento, mensaje electrónico o archivo digital asociado a una firma digital certificada se presumirá, salvo prueba en contrario, de la autoría y responsabilidad del titular del correspondiente certificado digital, vigente en el momento de su emisión. No obstante, esta presunción no dispensa el cumplimiento de las formalidades adicionales de autenticación, certificación o registro que, desde el punto de vista jurídico, exija la ley para un acto o negocio determinado”.

1.8.2. Sistema de Gestión Documental (SGD)

Marco Conceptual

El SSC finaliza su proceso con el archivo de la documentación financiera, aspecto que requiere la asignación de similares consideraciones cualitativas con relación a las restantes instancias secuenciales de la misma, por cuyo motivo es función de la DGCN, Órgano Rector del subsistema, completar el circuito de informaciones oportunas, pertinentes y fidedignas que faciliten la toma de decisiones y el accionar de los Órganos de Control, desarrollando un tratamiento adecuado para archivar la documentación que diera origen a todas las transacciones originadas en el SPC.

Tal como ha sido ya destacado en el presente PGCN, el SSC debe estar sustentado en un sistema informático que le permita hacer realidad el funcionamiento del mismo, por cuyo motivo el cierre del ciclo contable (archivo) tiene que estar basado en el Sistema de Gestión Documental (SGD), que pueda recibir, clasificar y acumular información tanto en papel como en soporte electrónico, archivarla y conservarla en soporte electrónico u óptico indeleble, cualquiera sea el soporte primario en que esté redactada y construida, utilizando medios de memorización de datos, cuya tecnología conlleve la modificación irreversible de su estado físico y garantice su estabilidad, perdurabilidad, inmutabilidad e

inalterabilidad, asegurando la fidelidad, uniformidad e integridad de la información que constituye la base del registro contable.

El archivo de la documentación y sus procedimientos deben contemplar las características de la misma, ya se trate de condiciones de acceso posterior dinámicas (consultas permanentes) o predominantemente pasivas (consultas poco frecuentes), lo cual incidirá en los tiempos de respuesta y en los requisitos de los registros de documentación, para lo cual se instrumentarán procedimientos específicos de entrada de la misma, conforme a su volumen físico y cualitativo.

Objetivos

Por muchos años se ha entendido que el objetivo del archivo era únicamente “*almacenar documentación*”, pero dicho proceso producía una serie de inconvenientes tales como: (i) consultas lentas, (ii) saturación del espacio y (iii) mayores costos de recuperación de la información, tanto en tiempo como desde un punto de vista estrictamente económico.

Bajo el nuevo concepto de administración financiera gubernamental, los archivos de documentación deben cumplir con los objetivos generales de *Efectividad, Eficiencia y Eficacia* que rigen al SIGAF, pero también con sus propios objetivos particulares, aquéllos que un archivo documental debe cumplir, tales como:

- **Acceso inmediato a la información.**
 - Utilizar un sistema de gestión documental que permita la búsqueda rápida de la documentación.
- **Concurrencia en la consulta.**
 - Permitir que varios usuarios en forma simultánea puedan tener acceso al mismo documento.
- **Independencia física de los lugares de almacenamiento.**
 - Posibilidad de obtener la información directamente desde los puestos de trabajo del usuario, independientemente del lugar físico en donde éste se encuentre.
- **Perdurabilidad de la información.**
 - Encontrar un medio de soporte de la información que perdure en el tiempo, más allá de la evolución tecnológica y que permita su actualización permanente.
- **Reducción de espacios físicos.**
 - Dado el volumen de transacciones que genera la administración financiera, se necesita contar con un medio que permita reducir los espacios físicos ocupados sin perder la información.
- **Portabilidad y Conservación**
 - Tener un soporte de archivo tal que permita una capacidad de almacenamiento suficiente para contener toda la documentación de respaldo de la gestión financiera de la Administración Central y sus dependencias y que también cumpla las condiciones de fácil transporte y de guarda de seguridad ante posibles siniestros.

- **Unificación de la documentación.**

- Permitir la interrelación de diferentes archivos independientes, facilitando de esta forma poder navegar entre archivos, partiendo desde cualquiera de ellos.

Concepto General

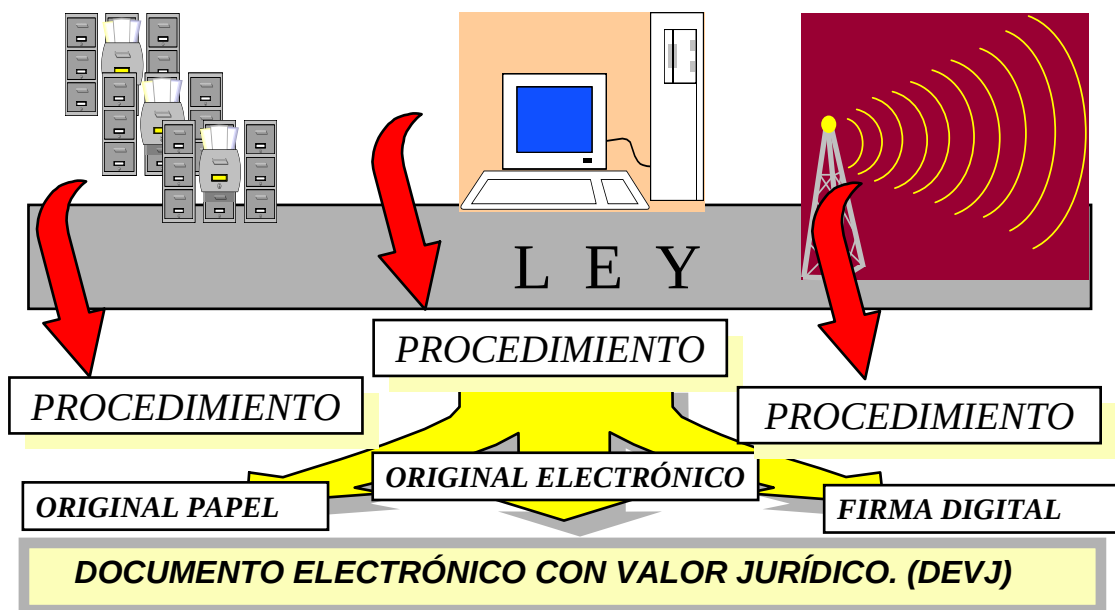
El SGD permitirá que la documentación financiera de la Administración Central y sus dependencias, como así también la administrativa y comercial que se incorpore a sus archivos, pueda ser guardada y conservada en soporte electrónico u óptico indeleble, cualquiera que sea el soporte primario en que esté redactada y construida.

La DGCN deberá, a través de las NPC, establecer los procedimientos a seguir de acuerdo con el soporte (papel, informático) en que se generen los archivos originales. Dichas normas podrán estipular que el archivo original en papel pueda ser destruido o asignársele el destino que el Órgano Rector de Archivos determine, además de determinar el valor jurídico al archivo electrónico u óptico que se genere.

Los documentos originales, que ingresan al SIGAF, pueden hacerlo en diferentes medios, por ejemplo:

1. los provenientes directamente del SIGAF, respaldados en documentos con la firma digital (sin papel);
2. los provenientes directamente del SIGAF sin respaldo documental con firma digital o;
3. los provenientes del sistema, pero con respaldo o sustento en papel.

Más allá de las diferentes formas de ingreso al sistema, la salida del archivo deberá ser única mediante un documento electrónico con valor jurídico.



Si la información ingresa por medios electrónicos o por firma digital, se incorpora directamente al sistema. Si el soporte es papel, el mismo se digitalizará generando una imagen, la cual se guardará en un soporte electrónico u óptico, de tal forma que la información almacenada no pueda ser modificada, reemplazada o alterada, logrando que sea inmutable y con fácil acceso concurrente y remoto.

La inmutabilidad requerida en las imágenes brinda la garantía necesaria para que el soporte electrónico u óptico reemplace al papel, para lo cual el Documento Electrónico con Valor Jurídico (DEVJ) deberá ser fiel e íntegro, abarcando todas sus características (anotaciones, enmiendas, manchas), no pudiéndose agregar ninguna inscripción que altere la información contenida en aquél. En tal sentido, deberán utilizarse tecnologías de captura, memorización, archivos y visualización de la información que reduzcan al mínimo la posibilidad de manipulación de los datos contenidos en el documento.

Requisitos

Los siguientes requisitos son los mínimos que debe cumplir un SGD, a saber:

a) Generales:

La redacción, producción o reproducción de los documentos en un soporte electrónico u óptico indeleble, deberá efectuarse utilizando tecnologías y procedimientos que aseguren la fidelidad, uniformidad e integridad de la información que constituye la base de los registros.

b) De los procedimientos de respaldo

La DGCN, a través de las NPC, determinará, con la autorización del Órgano Rector de Archivo – Dirección General de Archivo, los procedimientos que se deberán cumplir en el proceso de conversión de papel a soporte electrónico u óptico y los procedimientos a seguir para la destrucción del papel, como así también el tratamiento de la documentación.

c) El soporte utilizado para la redacción, producción o reproducción de documentos deberá garantizar su estabilidad, perdurabilidad, inmutabilidad e inalterabilidad. Por ello, la tecnología utilizada deberá conllevar la modificación irreversible de su estado físico, de modo que no sea posible el borrado ni la sobre escritura de la información registrada en el mismo.

Conservación y Seguridad del soporte de almacenamiento

Los documentos originales en soporte electrónico u óptico indeleble deben conservarse en archivos de seguridad adecuadamente protegidos de los agentes atmosféricos y biológicos que pudieran afectarlos por el plazo establecido según la LAFRPP. La DGCN deberá disponer del archivo de seguridad adecuadamente protegido, por lo cual todo documento requiere tener dos copias de resguardo, mientras que por las NPC se establecerán las formas más adecuadas de archivo de la documentación.

La DGCN podrá emitir copia certificada a partir de los originales en soporte electrónico u óptico indeleble de acuerdo con lo requerido en el marco legal y autenticar copias como originales en soporte electrónico u óptico indeleble. Las NPC determinarán quiénes son los funcionarios responsables de dichas funciones (certificación y autenticación).

De la anulación y destrucción del papel

Los archivos originales redactados o producidos en primera generación en cualquier soporte, una vez reproducidos en soporte electrónico u óptico indeleble, deberán observar los procedimientos de anulación y destrucción del papel que se establezcan en las NPC con acuerdo del Órgano Rector de Archivo.

La DGCN, previo a la destrucción de los documentos anulados en papel y resguardados en el soporte electrónico u óptico, determinará cuáles de ellos son de “Valor científico-cultural”, según la definición establecida en la Ley del Sistema Nacional de Archivo, dando intervención para sus efectos pertinentes a la Comisión Nacional de Selección y Eliminación de Documentos.

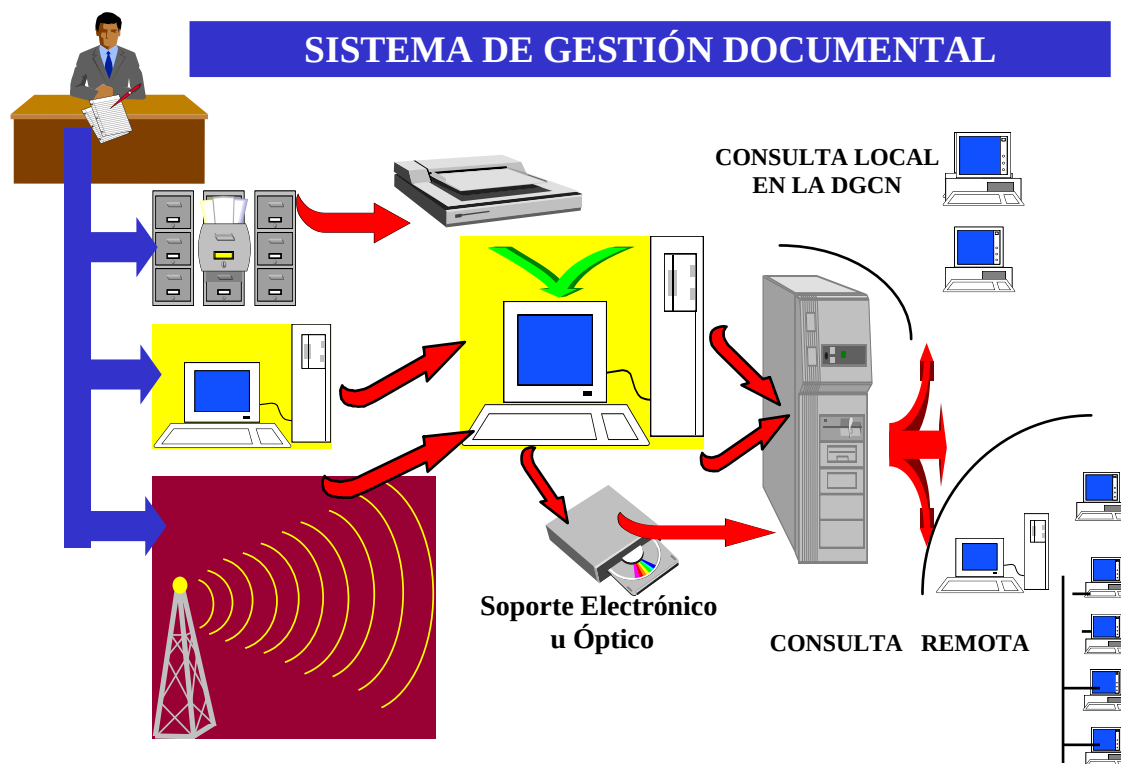
De la consulta de la información

Los archivos financieros son permanentemente consultados por diferentes usuarios, entre los que se pueden destacar:

- las URs de la Administración Central y sus dependencias,
- los funcionarios de la DGCN a efectos de las certificaciones que deben realizar según lo establece la LAFRPP y su RLAFRPP,
- los Órganos de Control interno y externo,
- el Poder Judicial, y

El SGD debe permitir que las consultas a la base de datos sean de fácil acceso, por lo cual se contemplará la posibilidad de ofrecer consultas locales en la DGCN y consultas remotas en las URs de la Administración Central y sus dependencias, permitiendo la consulta *online* de la documentación.

A modo de resumen, el gráfico siguiente muestra el funcionamiento del SGD expuesto en el presente PGCN:



1.8.3. Conclusiones

Los lineamientos básicos del SGD permitirán que la DGCN cuente con un archivo de documentación financiera, que le facilite disponer en forma centralizada de la documentación financiera de la Administración Central y sus dependencias.

La documentación original en papel que será pasada a soporte electrónico u óptico indeleble, producirá documentos digitalizados, permitiendo consultas en forma local o remota, desde las distintas dependencias interesadas en los mismos, disminuyendo significativamente no sólo los altos volúmenes físicos de la documentación archivada sino también el tiempo empleado en las tareas de almacenamiento y recuperación de los archivos, obteniendo no sólo eficiencia en los tiempos, sino también un menor costo en el acceso a la información.

El SSC que se implementará incrementará geométricamente la información y documentación financiera, por cuyo motivo el archivo de dicha documentación debe acompañar el moderno concepto contable que la República de Costa Rica adoptó, a fin de garantizar la transparencia en las cuentas públicas.

Capítulo III

Marco Conceptual Contable del Sector Público Costarricense

1. Antecedentes

La Contabilidad Nacional requiere contar con un MCC que actúe como guía y regulado en la materia, posibilitando superar la dispersión existente en materia de exposición y contenidos de la información financiera contable a nivel nacional y de gobiernos locales, dada la variedad de circunstancias sociales, económico-financieras y jurídicas de cada país.

El MCC, en la presente versión, constituye un soporte sustancial de la normativa contable que, apoyándose en la teoría general de la contabilidad, desarrolla los fundamentos conceptuales de la información financiera contable, con el propósito de brindar sustento racional y congruente a las normas contables que lo complementan.

Sin un MCC, a modo de estructura integradora, las normas generales, las políticas contables y las NPC pierden su razón o sustancia. Para evitar dicho riesgo, se ha elaborado el presente MCC, ordenado y sistemático, para ser aplicado al reconocimiento, valuación, procesamiento y revelación de la información financiera y a la producción y presentación de los EEFF del Sector Público Costarricense (SPC).

2. Propósito y justificación

El propósito básico del MCC consiste en brindar un enfoque racional, lógico y deductivo, sobre la manera de elaborar y aplicar normas contables gubernamentales, tomando como punto de partida a los usuarios y sus necesidades, en pos de una mayor calidad y utilidad de la información financiera.

El IPSASB se encuentra actualmente desarrollando el Marco Conceptual en las siguientes fases:

- Fase 1 - *La Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público;*
- Fase 2 - *La definición y reconocimiento de los elementos de los EEFF;*
- Fase 3 - *La medición de los elementos que se reconocen en los EEFF; y*
- Fase 4 - *La presentación de la información en los informes financieros con propósito general.*

De dichas fases se encuentra concluida y aprobada la “Fase 1”, donde se tratan: *El papel y autoridad del Marco Conceptual, objetivos y usuarios de la información financiera con propósito general, características cualitativas de la información y entidad que informa.*

En el marco del proceso de implementación de las NICSP en todo el SPC y dado que aún no está terminado por parte del IPSASB el proceso de elaboración del MCC para el Sector Público Internacional, surgió la necesidad del desarrollo del presente MCC para la emisión del PGCN, que contiene las normas, políticas contables y guías de aplicación esencialmente compatibles con las internacionales, más los conceptos aprobados en la Fase 1, por parte del IPSAB.

Cabe mencionar que el MCC desarrollado tomó como modelo a la contabilidad financiera con el objetivo de determinar las pautas para la preparación de información financiera con propósito general, para aquellos usuarios que no pueden solicitar la elaboración de información financiera específica. .

La finalidad última consistió en volcar una visión de la contabilidad del Sector Público construida sobre una base social, que trascienda los límites del mismo Estado y asigne una mayor amplitud a la responsabilidad de los administradores en materia de rendición de cuentas, contribuyendo a garantizar una mayor eficacia y eficiencia en el desempeño de sus funciones por parte de los órganos de control interno y externo.

De tal forma, el cumplimiento de dicho propósito contribuirá a racionalizar esfuerzos, lograr consistencia, mejorar la comunicación a nivel nacional e internacional y evitar, en lo posible, la manipulación y distorsión política de la información que surge de la CN.

Corresponde destacar que en el presente trabajo no se mencionan los principios de contabilidad generalmente aceptados para el SPC ya que, además de estar contemplados en la LAFRPP, se consideran implícitos en el mismo MCC. Así, conforme la implementación de las NICSP, se ha seguido en la materia y con las adecuaciones del caso, al modelo del MCC emitido por el IPSAB en su Fase 1, por el MCC emitido por el IASB y su complementación con las NICSP.

El MCC incide directamente sobre la calidad de la gestión de los distintos niveles de gobierno (nacional y locales), contribuyendo al desarrollo coherente de futuras normas contables y a la implementación de la normativa internacional, coadyuvando a la misión del órgano rector en materia de emisión de normas contables, facilitando el ejercicio del control público interno y externo y brindando a los usuarios de los EEFF una óptima información para interpretar mejor la información financiera gubernamental.

3. Alcance

El IPSAB ha ampliado el alcance del MCC extendiéndolo a la información financiera con propósito general a presentar por las entidades del sector público, por lo cual aplicará estos conceptos en el desarrollo de las NICSP y las Guías de Prácticas Recomendadas aplicables a la preparación y presentación de IFPG de las Entidades del SPC.

Los IFPG apoyan y mejoran la transparencia de la información financiera de los gobiernos y otras entidades del sector público, constituyendo informes financieros y no

financieros que pretenden satisfacer las necesidades de información de los usuarios que no tienen autoridad para requerir la preparación de informes financieros específicos.

Algunos usuarios de la información financiera pueden tener autoridad para requerir la preparación de informes concretos para satisfacer sus necesidades específicas de información, ya que los IFPG no se desarrollan para responder específicamente a sus necesidades de información particulares, aunque pueden satisfacer integralmente sus necesidades de información.

Los IFPG engloban los EEFF y la presentación de información que mejora, completa y amplía los mismos, a través del requerimiento de Estados Complementarios.

Los contenidos mínimos incluidos en el presente MCC responden a la necesidad de clarificar el objetivo de los EEFF, las características cualitativas de la información y la definición de los elementos constitutivos (además de las pautas básicas de su reconocimiento y medición) y establecer los EEFF principales y complementarios a producir y presentar por el Gobierno de Costa Rica (conjunto de entidades que conforman el SPC).

Se ha contemplado que el MCC sea de aplicación obligatoria para la totalidad de los entes contables del SPC, facilitando así la correspondiente consolidación contable integral y su aporte a las cuentas nacionales.

Las EP también están obligadas a presentar sus EEFF, aunque dadas sus características operativas comerciales, más afines con el Sector Privado, y tal cual lo estipulan las NICSP, para dichos entes son de aplicación las NIIF y las NIC emitidas por el IASB. En el Capítulo IV del presente PGCN se detallan los requisitos específicos de las EP.

4. Objetivos de la Información Financiera.

Los objetivos de la información financiera de las entidades del SPC consisten en proporcionar información, entre otras, del patrimonio, su evolución económica y financiera de la entidad, que sea útil para los usuarios de los IFPG a efectos de rendición de cuentas y que permita a los mismos tomar decisiones, concretamente que sea *"útil a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones"*.

Rendición de cuentas

El Gobierno de la República, los Gobiernos Locales y las entidades del SPC tienen la obligación de rendir cuentas a los que presta el servicio y a quienes suministran los recursos para préstamos durante el período que se informa y sobre el futuro (largo plazo). El cumplimiento de sus obligaciones de rendición de cuentas requiere:

1. El suministro de información sobre la gestión de la entidad de los recursos que les han sido confiados para la prestación de servicios,

2. El cumplimiento con la legislación, regulación u otra normativa que regule su prestación de servicios y otras operaciones.

Toma de decisiones

Para cumplir con el objetivo de coadyuvar a la toma de decisiones. La presentación de los IFPG deberá, fundamentalmente, incluir información contable útil, indicando si los ingresos se obtuvieron y originaron de acuerdo con el mandato asignado a cada administrador gubernamental, las fuentes, asignación y usos de los recursos financieros, cómo el SPC y sus distintas entidades y niveles de gobierno financiaron sus actividades y concretaron las mismas, la capacidad demostrada para financiar sus actividades y satisfacer sus requisitos de tesorería, deuda pública, los correspondientes pasivos y compromisos y, finalmente, la información consolidada para evaluar la gestión integral del Gobierno de Costa Rica.

5. Usuarios y sus necesidades de información

La definición de los usuarios de la información y sus necesidades en la materia están en función de los derechos que asisten a los destinatarios de los servicios prestados por las entidades gubernamentales, como así también a los que contribuyen con los recursos que estas entidades necesitan para la prestación de los servicios, facilitando el acceso a la misma y a las necesidades propias de las entidades de gobierno en lo relacionado con su gestión, rendición de cuentas y control, conforme al marco legal vigente en la Administración Pública de Costa Rica.

A los fines de la correspondiente rendición de cuentas, la IFPG que elaboren las entidades del SPC se deben desarrollar, principalmente, sobre la base de responder a las necesidades de información de los destinatarios de los servicios y de los que suministren los recursos que no tienen autoridad para requerir a las entidades integrantes SPC que revele la información especial. Los miembros de las legislaturas son también usuarios de los IFPG, y realizan un uso amplio cuando actúan en su condición de representantes de los intereses de los destinatarios de servicios y suministradores de recursos.

Por ello, a efectos del presente MCC, los *usuarios principales* serán:

- los destinatarios de servicios y sus representantes; y
- los que suministran recursos y sus representantes.

Incorporando, dentro de los **usuarios principales** los siguientes:

- ✓ **Ciudadanos:** Tienen primacía para acceder a la IFPG, por ser quienes suministran los recursos necesarios para la gestión del Sector Público, incluyendo en esta definición a los contribuyentes, votantes, grupos de especial interés y receptores de bienes, servicios y ayudas suministradas por los distintos niveles de gobierno.

- ✓ **EL Poder Legislativo (Central y Local):** En el cumplimiento de la legislación, la situación financiera y el desarrollo de las actividades realizadas y proceder a la consiguiente toma de decisiones y la representación de la ciudadanía.
- ✓ **Inversores y Acreedores:** Son todos aquellos usuarios que suministran recursos financieros al Estado y que necesitan información útil para evaluar la capacidad y los riesgos de la Administración Pública o de un ente en particular para financiar sus actividades y satisfacer sus pasivos y compromisos.
- ✓ **Otras Administraciones Públicas y Organismos Internacionales:** Son los usuarios interesados en conocer la situación de las finanzas públicas a los fines de suministrar ayuda, reintegrable o no, para el desarrollo sustentable y otras necesidades del gobierno central y de los gobiernos locales.
- ✓ **Analistas sociales y económico-financieros:** Incluyen los medios de comunicación especializada y legisladores que solicitan información contable específica sobre determinados aspectos de la gestión gubernamental, además de estudiar y evaluar la situación y evolución financiera pública a través de la CN.
- ✓ **Empleados y sus sindicatos:** mantienen un interés basado en el rendimiento de la gestión y su relación con la política de remuneraciones, previsional y la factibilidad de otros beneficios sociales.

Las organizaciones que tienen autoridad para requerir la preparación de informes financieros concretos para satisfacer sus propias necesidades de información específicas pueden también utilizar la información proporcionada por los IFPG para sus propios propósitos, pero no sería los usuarios principales de la IFPG.

En concordancia con dicho contexto y de acuerdo con las condiciones propias de las entidades gubernamentales, los usuarios, que no son principales, pero que tienen derechos a solicitar información específica y que usarán la IFPG, son:

- ✓ **Los Poderes Ejecutivo y Judicial:** Son los usuarios primarios de la información financiera contable a los fines de evaluar la gestión de los recursos públicos y tomar decisiones en la materia.
- ✓ **Órganos de Control Interno y Externo:** Son los que tienen a su cargo el control de la hacienda pública en instancia previa, concomitante y posterior, a los fines de producir informes para medir el grado de legalidad, eficacia, eficiencia y economía de la gestión gubernamental, detectar los desvíos resultantes, deslindar las responsabilidades del caso, conforme a la legislación específica que regula su accionar, y recomendar y promover las acciones correctivas que se estimen pertinentes.

Necesidades de información de los usuarios principales

Sobre el tema, se definió previamente el modelo de decisión de los distintos usuarios de la información contable con el propósito de evitar fracturas en el proceso de comunicaciones y la ruptura de la retroalimentación del conocimiento para los profesionales actuantes y usuarios en general. Ello se complementó con el análisis del ámbito político, social y económico de Costa Rica.

Dichas necesidades responden a obtener elementos de juicio confiables y suficientes para evaluar el cumplimiento de la legislación básica en la materia, las normas presupuestarias y contables, la adecuada administración de los bienes y recursos públicos, la capacidad de las entidades gubernamentales para captar y aplicar de manera responsable y transparente sus recursos, el potencial de servicios, las fuentes de financiamiento y el manejo de la deuda pública y, finalmente, la evaluación del desempeño mediante la información presupuestaria y contable.

A nivel de usuarios principales, será necesaria, como mínimo, la siguiente información:

- a) el rendimiento de la entidad durante el período sobre el que se informa
 - Para cumplir con sus objetivos de prestación de servicios y otros objetivos operativos y financieros.
 - Para gestionar los recursos de los que es responsable.
 - Para cumplir con la normativa presupuestaria, legislativa, y otra normativa relevante que regula la captación y uso de recursos.
- b) la liquidez y solvencia de la entidad;
 - Conocer la capacidad para cumplir con las obligaciones presentes.
 - Conocer la capacidad para cumplir con sus obligaciones a largo plazo.
- c) la sostenibilidad de la prestación de servicios de la entidad y otras operaciones a largo plazo, y los cambios habidos como resultado de las actividades de la entidad durante el periodo sobre el que se informa
 - Conocer su capacidad financiera, para:
 - i. que la entidad pueda continua financiando sus actividades; y
 - ii. cumplir sus objetivos operativos en el futuro, incluyendo:
 - 1. las fuentes probables de financiación; y
 - 2. la medida en que la entidad depende de la financiación, y por ello es vulnerable a ésta, o de presiones de demanda fuera de su control;
 - Conocer su capacidad operativa sobre:
 - i. los recursos físicos; y
 - ii. de otro tipo de recursos disponibles para mantener la prestación de servicios en periodos futuros.
- d) la capacidad de la entidad para adaptarse a cambios

conforme a las circunstancias, en el caso de que se produzcan cambios en la demografía o en las condiciones económicas globales o nacionales que tengan probablemente impacto en la naturaleza o composición de las actividades que lleva a cabo y los servicios que presta.

Dado que los usuarios principales pueden tener necesidades diferenciadas, las mismas pueden desagregarse de la siguiente manera:

Usuarios Principales	
los destinatarios de servicios	los que suministran recursos
Si la entidad está utilizando los recursos de forma económica, eficiente y eficaz y como estaba previsto, y si este uso es en su propio beneficio.	Si la entidad está logrando los objetivos establecidos como justificación de los recursos captados durante el periodo sobre el que se informa.
El rango, volumen y costo de los servicios prestados durante el periodo sobre el que se informa son apropiados, y los importes y fuentes de sus recuperaciones de costos;	Sí la entidad financió la operaciones presentes con fondos captados en el periodo actual de los contribuyentes, de préstamos o de otras fuentes.
Los niveles actuales de impuestos u otros recursos captados son suficientes para mantener el volumen y calidad de los servicios actualmente prestados.	Sí la entidad necesitará, probablemente, recursos adicionales (o menos) en el futuro, y la fuentes probables de esos recursos.
La información sobre las consecuencias de las decisiones tomadas y las actividades realizadas por la entidad durante el periodo sobre el que se informa sobre los recursos disponibles para: i. mantener la prestación de servicios en periodos futuros, ii. los objetivos y actividades de prestación de servicios futuros anticipados de la entidad, y iii. los importes y fuentes de	Los prestamistas y acreedores requerirán información como datos de entrada para la evaluación de la liquidez de la entidad y, por ello, si el importe y calendario del reembolso será el acordado.

recuperación de costos necesarios para mantener dichas actividades.	
	Los donantes requerirán información para apoyar las evaluaciones de si la entidad está utilizando los recursos de forma económica, eficiente, eficaz y como estaba previsto. También requerirán información sobre las actividades de prestación de servicios futuras anticipadas de la entidad y los recursos necesarios.

6. Información proporcionada por los IFPG

Para dar respuesta a las necesidades de información de los usuarios, el MC contempla un alcance para la información financiera que es más global que el abarcado por los EEFF, proporcionando información adicional para su presentación en los IFPG que mejora, completa y amplía dichos Estados.

Más allá de que la información financiera es más global, la presentada en los EEFF se mantiene como el núcleo de la misma. La forma en que se definen, reconocen y miden los elementos de los EEFF y las formas de presentación están incluida en los IFPG y deben ser el medio para que los funcionarios gubernamentales respondan por la administración de los recursos públicos, transformándose de esta manera en una herramienta de rendición de cuentas claras y transparentes, por los recursos que le han sido confiados.

6.1 Información contable

El presente marco ha contemplado, fundamentalmente, el suministro de información contable sobre los siguientes aspectos básicos:

6.1.1 Situación financiera

Las decisiones económicas a adoptar por parte de los usuarios de los EEFF, requieren tomar contacto con el grado de capacidad que el Gobierno o una entidad gubernamental tienen para generar efectivo u otros recursos, cuya aplicación le permitan cumplir adecuadamente su misión y funciones.

La situación financiera de una entidad de gobierno se ve afectada por los recursos económicos que controla, por su estructura financiera, por su liquidez, así como por la

capacidad de adaptarse a los cambios operados en el marco económico-financiero nacional e internacional. Así, la información contable sobre la situación financiera es útil para conocer los recursos económicos controlados por el Estado, predecir las necesidades futuras de financiamiento y toda otra transacción económica de relevancia para el usuario.

Dicha situación financiera proporcionará información útil como datos de entrada para la evaluación de temas tales como:

- ✓ la medida en que las entidades gubernamentales han cumplido con su responsabilidad de gestionar y salvaguardar los recursos de la entidad;
- ✓ la medida en que los recursos están disponibles para mantener las actividades de prestación de servicios futuras, y los cambios durante el período sobre el que se informa en el importe y composición de los recursos y derechos sobre éstos; y
- ✓ los importes y calendario de los flujos de efectivo futuros necesarios para pagar los intereses y reembolsar derechos existentes sobre los recursos de la entidad.

6.1.2 Rendimiento

La información sobre el rendimiento financiero por parte de las entidades gubernamentales resulta de importancia para evaluar cambios potenciales en los recursos económicos que puedan ser controlados en el futuro, así como medir la variabilidad de los resultados acumulados, los del ejercicio y los futuros.

Los usuarios que accedan a la presente información podrán hacer evaluaciones de temas tales como:

- ✓ si las entidades han adquirido recursos de forma económica;
- ✓ si han utilizado los recursos de forma eficiente y efectiva para lograr sus objetivos de prestación de servicios;
- ✓ si se han identificado los costos de la prestación de servicios; y
- ✓ si los costos operativos se recuperaron o estaban financiados con incrementos en el nivel de endeudamiento de las entidades.

6.1.3 Cambios en la situación financiera

La información acerca de los cambios en la situación financiera de las entidades de gobierno es útil para evaluar sus actividades financieras, inversión y operatividad en el período sobre el que se informa.

La información sobre los flujos de efectivo de las entidades gubernamentales contribuye a la evaluación del rendimiento financieros y la liquidez y solvencia de las entidades, permitiendo a sus usuarios identificar:

- ✓ la forma en que las entidades han captado y utilizado el efectivo durante el período, incluyendo sus préstamos y reembolso de préstamos;
- ✓ el efectivo recibido de impuestos e inversiones y las transferencias de efectivo realizadas a otros gobiernos, agencias gubernamentales u organizaciones internacionales o recibidas de éstos;
- ✓ la evaluación del cumplimiento de la entidad con los mandatos de gasto expresados en términos de flujos de efectivo; y

- ✓ la evaluación de los importes probables y fuentes de flujos de efectivo necesarios en períodos futuros para mantener los objetivos de prestación de servicio.

6.2 Otras informaciones a incluir en el IFPG

Los EEFF no se agotan en los estados básicos exclusivamente, sino que a los fines de alcanzar una información clara y precisa se requiere la presentación de notas explicativas a los mismos e información financiera complementaria que posibilite ampliar y relacionar la información contable con la presupuestaria, de tesorería, de crédito público y de administración de bienes.

Para ayudar a los usuarios a comprender, interpretar y situar mejor en su contexto la información presentada en los EEFF, los IFPG pueden también proporcionar información financiera y no financiera que mejora, completa y amplía los mismos, incluyendo información sobre estos temas tales como:

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

6.2.1 Información Presupuestaria

Las entidades gubernamentales elaboran sus presupuestos que son aprobados por órganos superiores (Legislaturas, Contraloría) y los hace disponibles anualmente de forma pública. La aprobación del presupuesto proporciona a las partes interesadas información financiera sobre los planes operativos de la entidad para el siguiente periodo, sus necesidades de capital y, a menudo, sus objetivos y expectativas de prestación de servicios. Se utiliza para justificar la captación de recursos de los contribuyentes y otros suministradores de recursos, y establece la autorización para el gasto.

La incorporación dentro de los IFPG de información presupuestaria ayuda a los usuarios a evaluar en qué medida las entidades gubernamentales:

- ✓ han cumplido con los presupuestos aprobados (estimación de ingresos y autorización para gastar),
- ✓ han cumplido con los objetivos financieros propuestos; y
- ✓ han generado las diferencias entre los resultados contables y los resultados presupuestarios.

Esta información es necesaria para:

- ✓ cumplir con la obligación de rendir cuentas de las entidades gubernamentales a los miembros de su comunidad,
- ✓ mejorar la evaluación del rendimiento financiero de las mismas; y
- ✓ generar información para que los usuarios puedan tomar decisiones.

6.2.2 Logros en la prestación de servicios

Producto de que el objetivo principal, entre otros, de las entidades gubernamentales, es prestar servicios a los miembros de la comunidad, los resultados financieros, necesitarán evaluarse en el contexto del logro de dichos objetivos de prestación de servicios.

La información no financiera, así como la información financiera sobre las actividades de prestación de servicios, logros o resultados durante el periodo sobre el que se informa proporcionará datos de entrada para la evaluación de la economía, eficiencia y eficacia de las operaciones de la entidad. La presentación de esta información es necesaria para que las entidades gubernamentales cumplan con su obligación de rendir cuentas.

6.2.3 Información financiera y no financiera prospectiva

Los programas desarrollados por las entidades gubernamentales, en muchos casos, son a largo plazo, producto de las características de los servicios prestados (obras de infraestructura), por cuyo motivo los EEEF que presentan información sobre la situación financiera en un momento dado y el rendimiento financiero y flujos de efectivo a lo largo del periodo sobre el que se informa necesitarán entonces ser evaluados en el contexto del largo plazo.

Las decisiones tomadas por una entidad gubernamental en un periodo particular sobre programas para la prestación y financiación de servicios en el futuro pueden tener consecuencias significativas para:

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

Por lo tanto, será necesaria la información sobre:

- ✓ los objetivos y actividades de prestación de servicios futuros; y
- ✓ su impacto probable sobre las necesidades futuras de recursos y las probables fuentes de financiación de los mismos.

Revelar esta información en los IFPG ayudará a las evaluaciones de la sostenibilidad de la prestación de servicios por una entidad gubernamental, mejorará la rendición de cuentas de la entidad y proporcionará información adicional útil a efectos de la toma de decisiones.

6.2.4 Información explicativa

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

7. Premisas Básicas

El presente MCC ha considerado como premisas básicas a aquellos conceptos subyacentes en la medición contable de las transacciones económico-financieras y eventos específicos, sin los cuales no podrían lograrse resultados coherentes del proceso contable, a saber:

7.1 Base Devengado

En razón de la mayor utilidad y alcance del criterio contable sobre la base de acumulación o devengado³⁴, se especifica que se trata del método contable por el cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa su cobro o su pago en efectivo o su equivalente). Por ello, las transacciones y otros hechos se registran en los libros contables y se reconocen en los EEFF con los que guardan relación. Los elementos reconocidos según la base contable de acumulación (o devengo) son: activo, pasivo, activos netos/patrimonio, e ingresos y gastos.

Es decir, que los EEFF elaborados y presentados sobre la base del devengado informan a los usuarios no sólo sobre las transacciones pasadas que suponen ingresos o egresos, sino también sobre las obligaciones de pago y los derechos de cobro futuro, todo lo cual contribuye a conocer con más amplitud la situación económico-financiera del Estado y/o de cada una de sus entidades en particular.

7.2 Ente en marcha

Los EEFF se elaboran sobre la base de que el ente contable está en funcionamiento y que continuará sus actividades de operación financiera dentro de un futuro previsible. Por ello se asume que la entidad de gobierno no tiene intención de liquidar o recortar de forma importante sus actividades. De no ser así, los EEFF debieran prepararse sobre una

³⁴ NICSP N° 1 “Presentación de Estados Financieros”

base diferente, con la consiguiente explicación sobre las causales de tales cambios de criterio.

8. Características cualitativas de la información incluida en los IFPG

Las características cualitativas de la IFPG son atributos de la información financiera y no financiera sobre fenómenos económicos y de otro tipo, que tienden a incrementar su utilidad y deben poder soportar, en el mayor grado posible, el acontecer de la gestión en sucesivos períodos. Dichas características fueron desarrolladas sobre una base lo suficientemente amplia para que puedan aplicarse a todos los entes del SPC y ser susceptibles de verificación objetiva.

Las características cualitativas de la información incluida en los IFPG son los atributos que hacen dicha información útil a los usuarios y apoya el logro de los objetivos de la información financiera, es decir proporcionar información válida y adecuada a efectos de la rendición de cuentas y la toma de decisiones; ellas son:

1. Relevancia;
2. Representación fiel;
3. Comprensibilidad;
4. Oportunidad;
5. Comparabilidad; y
6. Verificabilidad.

8.1. Relevancia

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

Valor confirmatorio ratifica o cambia expectativas pasadas (o presentes).

Valor predictivo comprende información sobre actividades, objetivos y costos de prestación de servicios futuros anticipados y el importe y fuentes de recursos que se pretende asignar a la prestación de servicios en el futuro.

Valor confirmatorio y predictivo ambos están interrelacionados y la misma información ayuda a confirmar o corregir predicciones y expectativas pasadas de los usuarios sobre la capacidad de la entidad para responder a estos cambios. También ayuda a confirmar o corregir información financiera prospectiva incluida en IFPG anteriores.

8.2 Representación fiel

Para ser útil la información financiera debe ser una representación fiable y convincente de los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre error significativo.

- **La esencia sobre la forma**

La información que representa fielmente un fenómeno económico o de otro tipo describe la verdadera realidad económico-financiera de la transacción, otro suceso, actividad o circunstancia subyacente, que no es necesariamente siempre la misma que la de su forma legal.

Al

- **Neutralidad**

La neutralidad en la información financiera es la ausencia de sesgo o prejuicios. Ello significa que la selección y presentación de la información financiera y no financiera no se realiza con la intención de conseguir un resultado predeterminado o concreto.

La ausencia de cumplimiento de esta característica cualitativa puede conducir a una errónea toma de decisiones o a la formación de un juicio de valor predeterminado para desviar la realidad económico-financiera sujeta a evaluación.

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

- **Prudencia**

La característica de la prudencia consiste en la inclusión de un cierto grado de precaución al realizar la exposición de determinados hechos o transacciones sujetas a incertidumbre, de tal manera que los activos y los ingresos no se sobrevaloren y que las obligaciones y los gastos no se infravaloren. Ello no implica, por ejemplo, la creación de reservas ocultas o provisiones excesivas, pues de lo contrario la IFPG no resultaría neutral ni confiable.

- **Incetidumbre**

Los fenómenos económicos y de otro tipo representados en los IFPG generalmente ocurren en condiciones de incertidumbre. La información incluida en los IFPG incluirá por ello, a menudo, estimaciones que incorporen juicios profesionales. Para representar fielmente un fenómeno económico o de otro tipo, una estimación debe

basarse en datos de entrada apropiados, y cada dato de entrada debe reflejar la mejor información disponible. Deberá tenerse precaución al tratar con la incertidumbre. En algunos casos puede ser necesario revelar de forma explícita el grado de incertidumbre de la información financiera y no financiera para representar fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo.

- **Libre de error significativo**

La información libre de error significativo quiere decir que no hay desvíos u omisiones que sean materiales o tengan importancia relativa de forma individual o colectiva en la descripción del fenómeno, y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha aplicado como se describe.

- **Integridad**

La información expuesta en los EEFF debe ser completa, sin perjuicio de lo expuesto al tratar la importancia relativa y materialidad, ya que cualquier omisión puede transformarla en falsa o equívoca, distorsionando su análisis e interpretación.

8.3 Comprensibilidad

Se trata de una cualidad esencial de la información contenida en la IFPG, es decir, que debe ser fácilmente entendible para los usuarios, suponiendo que los mismos tienen un conocimiento razonable de las transacciones económico-financieras gubernamentales y de su exposición contable.

Sin perjuicio de ello, no se debe excluir de la IFPG lo inherente a asuntos complejos simplemente por considerar que puede resultar demasiado difícil para que algunos usuarios la entiendan.

La comprensibilidad es la cualidad de la información que permite a los usuarios conocer y captar su significado. Los IFPG de las entidades del sector público deberían presentar información de forma que responda a las necesidades y base de conocimientos de los usuarios, y a la naturaleza de la información presentada.

La comprensibilidad se mejora cuando la información se clasifica, describe y presenta de forma clara y concisa. La comparabilidad también mejora la comprensibilidad.

8.4 Oportunidad

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

La información financiera y no financiera presentada con un indebido retraso pierde relevancia para los usuarios de los IFPG. Para evitar dilaciones en la presentación de información fin es necesario el logro de un equilibrio entre relevancia y oportunidad, de tal forma de alcanzar las mejores condiciones para la toma de decisiones económico-financieras y la correspondiente rendición de cuentas.

8.5 Comparabilidad

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

Para un mejor análisis de la información financiera o no financiera expuesta en los IFPG, los usuarios necesitan comparar la misma a lo largo de determinados períodos a los fines de identificar las tendencias de la situación financiera, patrimonial y del desempeño.

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

La comparabilidad difiere también de la uniformidad. Para que la información sea comparable, elementos similares deben verse parecidos y otros distintos deben verse diferentes.

La información puede compararse, entre otras, con:

- ✓ información financiera y no financiera prospectiva anteriormente presentada para ese periodo sobre el que se informa o fecha de presentación;
- ✓ información similar sobre la misma entidad para algún otro periodo o algún otro momento en el tiempo; e
- ✓ información similar sobre otras entidades (por ejemplo, entidades del sector público que proporcionan servicios similares en diferentes jurisdicciones) para el mismo periodo sobre el que se informa.

8.6. Verificabilidad

La verificabilidad es la cualidad de la información que ayuda a asegurar a los usuarios que la información de los IFPG representa en forma verosímil los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone exponer. La verificabilidad, implica que

observadores independientes y con conocimientos diferentes podrían alcanzar un acuerdo general, aunque no necesariamente acuerdo completo, de que:

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

Verificación directa, por la cual un importe u otra representación es en sí misma verificable, a través de:

- a) contar efectivo,
- b) observar títulos cotizables y sus precios cotizados, o
- c) confirmar que los factores identificados como influyentes en el rendimiento de la prestación de servicios pasados estaban presentes y operaron con el efecto identificado.

Verificación indirecta, en la cual el importe u otra representación se verifica comprobando los datos de entrada y recalculando los resultados utilizando la misma convención contable o metodología. Un ejemplo es verificar el importe del inventario comprobando los datos de entrada (cantidades y costos) y recalculando el inventario final utilizando la misma suposición de flujo del costo (por ejemplo, el costo promedio o el método primera entrada, primera salida).

La cualidad de verificabilidad no es absoluta, por lo cual, cuanto más verificable es la información incluida en los IFPG, más asegurará a los usuarios que la información representa fielmente los fenómenos económicos.

Los IFPG de las entidades gubernamental pueden incluir información financiera y de otro tipo cuantitativa y explicaciones sobre:

- a) influencias claves sobre el rendimiento de la entidad durante el periodo,
- b) los efectos futuros anticipados o resultados de los programas de prestación de servicios realizados durante el periodo sobre el que se informa, e
- c) información financiera y no financiera prospectiva.

8.7 Restricciones a la información relevante y fiable

Las restricciones dominantes de la información incluida en los IFPG son:

1. Materialidad o importancia relativa,
2. Costo-beneficio, y
3. Logro de un equilibrio adecuado entre las características cualitativas.

8.7.1 Materialidad / Importancia Relativa

La información es material o de importancia relativa si su omisión o inexactitud podría influir en el cumplimiento de la obligación de rendir cuentas de la entidad, o en las decisiones que los usuarios realizan sobre la base de los IFPG preparados por la entidad para el periodo sobre el que se informa. La materialidad o importancia relativa depende

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

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

La materialidad o importancia relativa se clasifica, para el presente MC, como una restricción sobre la información incluida en los IFPG. Las entidades que preparan los IFPG considerarán también la materialidad o importancia relativa de, por ejemplo, la aplicación de una política contable concreta y la información a revelar separada de elementos particulares de información.

8.7.2. Equilibrio costo / beneficio

Los costos de proporcionar información incluyen los costos de reunir y procesar la información, los costos de verificarla o de presentar las suposiciones y las metodologías que la soportan, y los costos de difundirla. Los usuarios incurren en los costos de análisis e interpretación. La omisión de información útil también impone costos, incluyendo aquellos en que incurren los usuarios para obtener la información necesitada de otras fuentes y los costos que proceden de la toma de decisiones utilizando información incompleta proporcionada por los IFPG.

Los usuarios son receptores de la mayoría de los beneficios de la información proporcionada por los IFPG. Sin embargo, la información preparada por los IFPG puede ser también utilizada de forma interna por la dirección y da lugar a una mejor toma de decisiones por parte de ésta. La información a revelar en los IFPG es congruente con los conceptos identificados en el MC y en las NICSP y Guías derivadas de ellos, y mejorará y reforzará las percepciones de transparencia de la información financiera de las entidades gubernamentales, contribuyendo a la más exacta fijación del precio de la deuda del sector público. Por ello, las entidades del sector público pueden también beneficiarse en diversas formas de la información proporcionada por los IFPG.

La evaluación de beneficios y costos de la información es, sustancialmente, un proceso de juicios de valor que suelen aplicarse para cada caso en particular. Mientras que para

el Sector Privado los beneficios derivados de la información deben exceder a los costos de suministrarla, en el Sector Público esa restricción no es totalmente válida en términos económico-financieros, ya que en materia de transacciones públicas resulta prioritaria la transparencia de la gestión, lo cual muchas veces implica un mayor costo en relación con los beneficios.

8.7.3. Equilibrio entre características cualitativas

También se requiere el logro de un adecuado equilibrio entre las características cualitativas de la información contenida en los IFPG, sobre la base de un mejor cumplimiento del objetivo de los mismos, conforme al criterio de los profesionales actuantes, correspondiendo las mismas salvedades expuestas para el ítem precedente.

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

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

8.8 Presentación razonable

En la medida que se apliquen adecuadamente a los EEEF del SPC las características cualitativas y las correspondientes NICSP, las normas que se deriven del presente MCC, y las Normas y Políticas que se desprenden del PGCN, dichos estados expondrán, normalmente, una situación financiera y patrimonial fidedigna y verosímil que respete el interés de los distintos usuarios.

8.9 Compensación

No se compensarán activos con pasivos, ni ingresos con gastos, salvo cuando la compensación sea requerida o esté permitida por una NICSP.

9. Estados Financieros

Los EEEF constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de una entidad pública.

Los EEEF son parte de la IFPG y pretenden cubrir las necesidades de los usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas. Los presentes estados deben cumplir con suministrar información acerca de la situación financiera, resultados y flujos de efectivo de una entidad.

El presente MCC ha contemplado los siguientes EEEF que, deben elaborar y presentar, según corresponda, las entidades del SPC, a saber:

9.1 Estado de Situación Financiera o Balance General.

Expone, al cierre del período contable, los Activos (bienes y derechos) con que cuenta la entidad pública para hacer frente a la producción de bienes y prestación de servicios que brindará a la comunidad, así como sus Pasivos (obligaciones contraídas) y el Patrimonio de la entidad.

9.2 Estado de Rendimiento Financiero

Expone el resultado (ahorro o desahorro) de la gestión de una entidad pública, exponiendo todos los ingresos y gastos, en su concepto amplio, tengan incidencia presupuestaria o no, ocurridos en un período contable determinado.

9.3 Estado de Cambios en el Patrimonio

Expone, en forma resumida, el patrimonio al inicio del período y al cierre del mismo y las modificaciones producidas a lo largo del período, detallando las causas de las variaciones ocurridas, con desglose de sus principales componentes.

9.4 Estado de Flujos de Efectivo

Informar sobre las fuentes de entrada de efectivo y equivalentes de efectivo, con o sin incidencia presupuestaria, las partidas en que se ha gastado el efectivo durante el período sobre el que se informa y el saldo de efectivo y equivalentes de efectivo a la fecha de presentación de la información, exponiendo los motivos que ocasionaron las variaciones.

9.5 Estados Financieros Consolidados

Brinda información financiera consolidada, por una entidad que informa sobre un grupo de entidades, entendiendo como tal a la agrupación de entidades públicas, tratadas como una sola entidad.

Los EEEFC deben mostrar los efectos patrimoniales y financieros de las actividades de una entidad controladora y sus entidades controladas como si hubieran sido efectuadas

directamente por la primera, con prescindencia del hecho de que los miembros del grupo tengan personalidades jurídicas separadas.

10 Otros Estados de la IFPG

10.1 Estado de Ejecución Presupuestaria

Expone el mandato conferido al administrador y la medición de su cumplimiento, presentando el desarrollo de los procesos de obtención de los ingresos estimados y de su utilización o afectación, en el marco de los gastos autorizados, permitiendo analizar posibles desvíos a nivel de su ejecución conforme a la base devengado, además de explicar las causales de los mismos.

10.2 Estado de Conciliación de Resultados Contable y Presupuestario

Tiene por finalidad exponer la interrelación existente y la correspondiente conciliación entre los resultados presupuestarios y los importes contables, sobre la base de que estos últimos suelen resultar de mayor alcance que los presupuestarios, incluyendo las explicaciones de las diferencias existentes.

10.3. Estado de la Deuda Pública

Tiene por finalidad informar sobre el estado y evolución de la deuda pública interna y externa expuesta por sector, durante el ejercicio que se informa.

10.4. Estado de Situación y Evolución de Bienes

Tiene por finalidad informar sobre la composición de todos los Bienes no Concesionados y los Bienes Concesionados. En todos los casos, se expone tanto la situación al inicio y al cierre como la explicación de las variaciones producidas durante el ejercicio, además de las depreciaciones y sus variaciones, en los casos que resulten aplicables.

10.5. Estado de Información Financiera por Segmentos

Tiene por finalidad brindar información financiera en forma agrupada por su finalidad y función u otros grupos de actividades, áreas, regiones y demás desagregaciones específicas relevantes que componen el SPC en sus distintos niveles.

10.6. Análisis de la Gestión Financiera Consolidada del Sector Público

Tiene por finalidad suministrar información sobre la calidad de la gestión gubernamental sobre la base de indicadores de desempeño y grado de ejecución por nivel de actividades medidas en unidades físicas.

11. Notas a los EEFF

Tienen por finalidad brindar información aclaratoria y ampliatoria relevante para facilitar la comprensión de los EEFF por parte de los usuarios, en materias tales como las bases de presentación de dichos estados, las políticas contables específicas, la información exigida por las normas contables, la composición de activos, pasivos, ingresos y gastos, la información específica sobre contingencias, las restricciones al dominio de bienes inventarios y bienes del activo concesionado o no , el financiamiento obtenido y los incumplimientos legales, entre otros.

12. Elementos de los Estados Financieros

Con el propósito de que los EEFF informen de modo eficaz la incidencia de las transacciones económico-financieras, corresponde agrupar dichos efectos diversos en amplias clases o grupos de información que tengan características similares. Dichas categorías o agrupamientos recogidos en los EEFF son considerados elementos de los mismos.

12.1 Activos

Un activo es un recurso controlado por una entidad pública, cuantificado en términos monetarios de una manera fiable, del que con fundamento se esperan obtener beneficios económicos o potenciales de servicios, derivados de operaciones pasadas que tienen un efecto económico sobre ella. Usualmente una entidad emplea sus activos para producir bienes o servicios capaces de satisfacer las necesidades de la sociedad en pos del bien común.

12.2 Pasivos

Un pasivo es una obligación presente de la entidad pública, surgida a raíz de sucesos pasados, a cuyo vencimiento y para su cancelación espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o potencial de servicios. Usualmente, la cancelación de una obligación presente implica que la entidad pública entregue recursos que llevan incorporados beneficios económicos, para dar cumplimiento a las obligaciones legales con relación a terceros.

12.3 Patrimonio

El Patrimonio de una entidad pública es la parte residual de los activos de la misma, una vez deducidos todos sus pasivos, con la apertura contable que surge del respectivo manual y de conformidad con las normas legales vigentes.

Corresponde mencionar que al evaluar si una partida cumple la definición de activo, pasivo o patrimonio debe prestarse atención a las condiciones esenciales y a la realidad económica que subyace en la misma y no sólo a su forma legal.

12.4 Ingresos

Son los incrementos brutos en los beneficios económicos o potencial de servicio, producidos a lo largo del período contable, en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como decrementos de las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las contribuciones de capital a dicho patrimonio.

12.5 Gastos

Son las reducciones en los beneficios económicos o potencial de servicio, producidos a lo largo del período contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por surgir obligaciones, que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están relacionadas con distribuciones que puedan realizarse y que disminuyan el capital integrante del patrimonio.

12.6 Ajustes Contables

La reevaluación o reexpresión del valor contable de los activos y pasivos da lugar a incrementos o decrementos en el patrimonio. Lo mismo ocurre cuando se detectan errores u omisiones en los distintos rubros que integran los EEFF de la entidad pública.

13. Reconocimiento de los elementos de los Estados Financieros

El presente MCC ha dado prioridad a las siguientes condiciones relativas a un mejor reconocimiento de los elementos de los EEFF, a saber:

13.1 La probabilidad de obtener beneficios económicos o potencial de servicios futuros

Los activos son los medios que poseen las entidades públicas para alcanzar sus objetivos, siendo los mismos utilizados para la distribución de bienes o prestación de servicios de acuerdo con los objetivos de una entidad. Cuando los mismos no generan

directamente entradas de efectivo, pero permiten prestar un servicio a la comunidad, son descritos habitualmente como portadores de un “potencial de servicio”, mientras que los activos que son utilizados para generar entradas de efectivo son descritos habitualmente como portadores de “beneficios económicos futuros”.

13.2 Fiabilidad de la medición

Una condición importante para el reconocimiento de cada elemento es que posea un costo o valor que pueda ser medido de tal forma que no afecte la verosimilitud de la información contenida en los EEFF.

13.3 Reconocimiento de Activos

Se reconoce un activo en el balance general cuando es probable que se obtengan beneficios económicos o potencial de servicios futuros que evidencien un alto grado de certeza en el cumplimiento de sus objetivos y que se pueda medir con fiabilidad.

13.4 Reconocimiento de Pasivos

Se reconoce un pasivo en el balance general cuando una entidad pública tiene una obligación presente (legal o implícita) como resultado de sucesos pasados y es probable que la entidad, para la cancelación de dicha obligación, se desprenda de recursos que lleven incorporados beneficios económicos o potencial de servicios y, además, la cuantía del desembolso a realizar pueda hacerse como estimación fiable del importe de la obligación o cuantía del desembolso a realizar.

13.5 Reconocimiento de Ingresos

Se reconoce un ingreso en el estado de resultados cuando ha surgido un incremento de los beneficios económicos o potencial de servicios futuros, relacionado con un incremento en los activos o un decremento en los pasivos, distintos de contribuciones al capital y, además, el importe del mismo pueda ser medido en forma verosímil.

13.6 Reconocimiento de Gastos

Se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos o potencial de servicios futuros, relacionado con un decremento de los activos o un incremento de los pasivos, distintos de distribuciones de capital y, además, el importe del mismo pueda ser medido en forma verosímil.

14. Unidad de medida

Los EEFF deben expresarse en una “moneda funcional” que debe ser homogénea y de poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponde el cierre del EEFF. La moneda funcional será la de curso legal del país.

15. Medición de los elementos de los Estados Financieros

A los fines de determinar los importes monetarios para reconocer y contabilizar los elementos de los EEFF, es necesaria la adopción de una base o método particular de medición. En tal sentido, las bases de medición más usuales son:

- ✓ **Costo histórico:** Los activos se registran por el importe de efectivo o su equivalente o por el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio a la fecha de la adquisición. Los pasivos se registran por el valor del bien o servicio recibido a cambio de incurrir en la deuda o por las cantidades de efectivo o sus equivalentes que se espera pagar para satisfacer la correspondiente deuda en el curso normal de la transacción.
- ✓ **Costo corriente de reposición:** Los activos se registran contablemente por el importe de efectivo o equivalentes que debería pagarse si se adquiriese en la actualidad el mismo activo u otro equivalente. Los pasivos se llevan contablemente por su importe de efectivo o equivalentes al monto que se precisaría para liquidar dicho pasivo en el momento presente.
- ✓ **Costo amortizado:** es el costo mediante el cual la medida contable asignada a una cuenta por cobrar o por pagar se obtiene considerando: (a) su medida contable inicial; (b) la imputación gradual acumulada de cualquier diferencia existente entre dicha medida inicial y el importe por cobrar o por pagar al vencimiento; y (c) los pagos parciales efectuados por el deudor.
- ✓ **Valor realizable neto (o de liquidación):** es el precio estimado de venta en el curso normal de las operaciones, menos los costos estimados para terminar su producción y los costos necesarios para llevar a cabo la venta, intercambio o distribución. Los activos se llevan contablemente por el importe de efectivo o equivalentes que podrán ser obtenidos al momento presente por la venta no forzada de los mismos. Los pasivos se llevan por el monto de efectivo o equivalentes que se espera pueda satisfacer las deudas en el curso normal de la transacción.
- ✓ **Valor presente:** Los activos se llevan contablemente al valor que rige en la actualidad, descontando los ingresos netos de efectivo que se espera genere la partida en el curso normal de la operación. Los pasivos se registran por el valor actual, descontando los egresos netos de efectivo que se espera necesitar para cancelar las deudas en el curso normal de la transacción.

- ✓ **Valor razonable.** Es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción libre.

16. Conceptos de Patrimonio a mantener

En materia de EEFF del Sector Público se considera que el presente concepto se traduce en la consideración de los fondos invertidos o del poder adquisitivo invertido, por cuyo motivo capital es sinónimo de activos netos o patrimonio de la entidad pública, prefiriéndose esta última denominación alternativa por responder más adecuadamente a los fines del Estado.

El concepto de mantenimiento de patrimonio en el Sector Público se relaciona con la manera en que una entidad pública mantenga el potencial de servicios a la comunidad, objetivo principal de dichas entidades.

17. Grado de relevancia de los desvíos contables

Sólo son admisibles las desviaciones a lo establecido por las normas contables profesionales en la medida que no afecten significativamente a la información contenida en los EEFF. Se considera que el efecto de una desviación es significativo cuando tiene la condición de motivar algún cambio en la toma de decisiones por parte de algunos usuarios de los EEFF. Ello significa que sólo pueden ser admitidas las desviaciones que no induzcan a los usuarios a adoptar decisiones distintas de las que probablemente tomarían si la información contenida en dichos estados hubiera sido elaborada aplicando estrictamente la normativa profesional contable emitida por el Órgano Rector.

Capítulo IV

Empresas Públicas (EP)

Características

Las EP realizan principalmente actividades comerciales similares a las de las empresas del Sector Privado, es decir, venden bienes y/o servicios a individuos u organizaciones no gubernamentales, así como a otras entidades del sector público. Normalmente, se requiere que las EP operen comercialmente, es decir, que obtengan beneficios o que recuperen, a través de contraprestaciones, una parte sustancial de sus costos de operación.

Si bien sus actividades son similares a las de las empresas privadas, los EEEF de las EP pueden incluir información diferente (por ejemplo, comparación de desembolsos en el periodo con respecto a los límites establecidos por la legislación). Algunas EP emplean recursos para lograr una variedad de objetivos sociales o no financieros, además de sus objetivos comerciales.

Por lo expuesto, las NICSP establecen que las EP deben aplicar las NIIF y las NIC emitidas por el IASB.

La NICSP N° 1: “Presentación de Estados Financieros”, establece las características que deben tener las EP, a saber:

“Empresa Pública: *es la entidad que reúne todas las características siguientes:*

- a) es una entidad que tiene la facultad de contratar en su propio nombre;*
- b) se le ha asignado capacidad financiera y operativa para llevar a cabo una actividad;*
- c) en el normal curso de su actividad vende bienes y presta servicios a otras entidades, obteniendo un beneficio o recuperando el costo total de los mismos;*
- d) no depende de una financiación continua por parte del gobierno para permanecer como un negocio en marcha (distinta de compras de productos en condiciones de mercado); y*
- e) es controlada por una entidad del Sector Público.”*

El término EP incluye empresas comerciales que prestan servicios públicos y empresas financieras, como las instituciones financieras. Las EP no son, en sustancia, diferentes de aquellas que realizan actividades similares en el Sector Privado. Generalmente, las EP operan para obtener un beneficio, aunque algunas pueden tener obligaciones limitadas de servicio a la comunidad según las cuales deben proporcionar bienes y servicios a individuos o instituciones de la comunidad de forma gratuita o a precios significativamente reducidos. La NICSP N° 6 “Estados Financieros Consolidados y Separados” proporciona guías para la presentación de información financiera y debe

recurrirse a tal NICSP para determinar si una EP es controlada o no por otra entidad del Sector Público.

El MEFP define a las EP como “Corporaciones Públicas”, estableciendo que son empresas pertenecientes o controladas por el gobierno que realizan básicamente actividades comerciales, e indicando que dichas empresas no se consideran parte del SGG, aunque se debe recopilar estadísticas sobre las mismas.

A los efectos del presente PGCN, las **Empresas Públicas** son aquéllas que reúnen todas o algunas de las siguientes características:

- a) efectúan operaciones de mercado, venden bienes y prestan servicios a otras entidades, obteniendo un beneficio o recuperando el costo total de los mismos;*
- b) tienen la facultad de contratar en su propio nombre;*
- c) cuentan con capacidad financiera y operativa para llevar a cabo una actividad específica;*
- d) no dependen de una financiación continua por parte del gobierno para permanecer como un negocio en marcha; y*
- e) son controladas por una entidad del Sector Público.*

Diferencias normativas

Sí bien las NICSP están armonizadas con las NIC/NIIF, existen diferencias dadas por las características propias del Sector Público y es intención del IPSASB y de la IFAC respetar dichas diferencias. Por tal motivo, todas las NICSP incluyen comentarios adicionales para aclarar la aplicabilidad de las normas a la contabilidad de las entidades del Sector Público.

Las diferencias pueden ordenarse de la siguiente forma:

a) En el MCC

En el MCC, en el Ítem 1.3 al final del mismo, se menciona que, para el caso de las EP y dadas sus características operativas más afines con el Sector Privado, son de aplicación las NIIF y las NIC emitidas por el IASB. Sin perjuicio de ello, las EP no quedan excluidas de presentar sus EEFF en condiciones similares a las exigidas para las restantes entidades del Estado.

Concepto	MCC – PGCN	MCC – IASB
Alcance	Entidades del Gobierno	Empresas industriales, comerciales o de negocios en el Sector Privado y Público.

Usuarios	Usuarios Principales: Ciudadanos / Inversores y Acreedores / Otras Administraciones Públicas y Organismos Internacionales / Analistas sociales y económico-financieros /empleados y sus sindicatos y el Poderes Legislativo. Otros usuarios: Poder Ejecutivo y Judicial / Órganos de Control Interno y Externo.	Inversores / Empleados / Prestamistas / Proveedores / Clientes / Gobierno y sus organismos públicos / Público en general.
Objetivo EEFF	Los objetivos de la información financiera de las entidades del SPC consisten en proporcionar información, entre otras, del patrimonio, su evolución económica y financiera de la entidad, que sea útil para los usuarios de los IFPG a efectos de rendición de cuentas y que permita a los mismos tomar decisiones, concretamente que sea <i>"útil a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones"</i>.	Proveer información sobre la situación financiera, desempeño y variaciones en la situación financiera de la empresa, para la toma de decisiones económicas.
Premisas Básicas	Base Devengado / Empresa en Marcha	Los denomina como "hipótesis".
Características cualitativas de los EEFF (o atributos)	Relevancia / Representación fiel / Comprensibilidad/ Oportunidad/ Comparabilidad; y Verificabilidad. Restricciones a la información relevante y fiable: Relevancia / Importancia relativa o materialidad / Equilibrio costo-beneficio / Equilibrio entre características cualitativas / Presentación razonable / Compensación.	Comprensibilidad / Relevancia (Pertinencia) / Significatividad / Confiabilidad (Representación de la realidad económica / Sustancia sobre la forma / Neutralidad / Prudencia / Integridad / Comparabilidad). Restricciones a la información relevante y fiable: Oportunidad / Balance entre beneficio y costos / Cualidades de la información.
EEFF	EEFF Situación Financiera / Rendimiento Financiero / Cambios en el Patrimonio / Flujos de Efectivo / Otros Estados del IFPG: Ejecución Presupuestaria. // Conciliación Resultados Contable y Presupuestario / Deuda Pública /	Surgen implícitamente del objetivo de los EEFF, o sea, balance general, estado de resultados y estado de cambios en la situación financiera, además de las notas y cuadros complementarios y otra

	Situación y Evolución de Bienes / Información Financiera por Segmentos / Análisis de la Gestión Consolidada del Sector Público // Notas a los EEEF.	información.
Elementos de los EEEF	Activos / Pasivos / Patrimonio / Ingresos / Gastos.	Activos / Pasivos / Patrimonio / Resultado del Período / Variaciones patrimoniales (cualitativas) / Desempeño: Ingresos / Gastos / Ganancias / Pérdidas / Ajustes por mantenimiento de capital.
Reconocimiento de los Elementos de los EEEF	Probabilidad de obtener beneficios económicos o potencial de servicios futuros / Fiabilidad de la medición / Activos / Pasivos / Ingresos / Gastos	Beneficios económicos futuros / Fiabilidad de la medición / Activos / Pasivos / Ingresos / Gastos
Unidad de Medida	Moneda Funcional - homogénea de curso legal.	Moneda nominal (en forma implícita).
Medición de los Elementos de los EEEF	Costo histórico / Costo corriente de reposición / Costo amortizado / Valor realizable neto (o de liquidación) / Valor presente / Valor razonable.	Costo histórico como método más comúnmente utilizados por las empresas, agregando, cuando corresponda, costo corriente, valor realizable (o de liquidación) y valor presente.
Concepto de Patrimonio a mantener	Fondos invertidos o poder adquisitivo invertido para mantener el potencial de servicios a la comunidad.	Financiero, preferentemente, conforme a los conceptos de mantenimiento de capital financiero y del capital físico.
Grado de relevancia de los Desvíos Contables	Afectación significativa.	Relevancia (pertinencia) y significatividad.

b) NICSP que no se aplican en el Sector Privado

Ellas son:

- NICSP N° 21 - “*Deterioros de Activo que no Generan Efectivo*”

- NICSP N° 22 *“Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General”*
- NICSP N° 23 *“Ingresos de transacciones sin contraprestación (Impuesto y Transferencia)”*
- NICSP N° 24 *“Presentación de información del presupuesto en los estados financieros”*.

c) NICSP faltantes

Las NICSP no cubren aún todas las necesidades de registros que puedan tener las entidades del Sector Público, como es el caso de aquellos temas que ya han sido tratados por las NIC/NIIF y otros que son específicos del sector y que están en estudio, a saber:

- Temas tratados por NIC/NIIF, pendientes de ser tratados por las NICSP:
 - NIIF N°1 – *“Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera”*.
 - NIIF N° 2 - *“Pagos basados en acciones”*.
 - NIIF N° 3 – *“Combinaciones de negocios”*.
 - NIIF N° 4 - *“Contratos de Seguros”*.
 - NIIF N°5 -*“Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas.”*.
 - NIIF N° 6 - *“Explotación y Evaluación de Recursos Minerales”*.
 - NIIF N°8 – *“Segmentos de operación”*.
 - NIIF N°9 – *“Instrumentos financieros”* (últimas modificaciones a la NIC N° 39).
 - NIIF N°10 – *“Estados Financieros Consolidados”*.
 - NIIF N°11 – *“Acuerdos conjuntos”*
 - NIIF N°12 – *“Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades”*.
 - NIIF N°13 – *“Medición del Valor Razonable”*.
 - NIC N° 12 - *“Impuestos a las ganancias”*. (no sería de aplicación al SP).
 - NIC N°20 - *“Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales”*. (no sería de aplicación al SP).
 - NIC N°26 - *“Contabilización e información financiera sobre planes de beneficios por retiro”*.
 - NIC N°33 - *“Ganancias por acciones”*.
 - NIC N°34 - *“Información financiera intermedia”*.

d) NICSP en proceso

Temas específicos del Sector Público en proceso de elaboración:

- Tratamiento de los bienes de herencias, (históricos y culturales).
- Tratamiento de los Sistemas de Seguridad Social
- MCC.

e) Diferencias terminológicas

NICSP	Concepto	NIC/NIIF	Concepto
Estado de Situación financiera	<i>Una entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas dentro del estado de situación financiera.</i>	Balance	<i>Estado Financiero que muestra, a la fecha o fechas a que se refiere, el activo, el pasivo, las participaciones no controladas y el patrimonio de una entidad.</i>
Estado de Rendimiento Financiero	<i>Tiene por finalidad exponer el resultado (ahorro o desahorro) de la gestión de una entidad pública, exponiendo todos los ingresos y gastos, en su concepto amplio, tengan incidencia presupuestaria o no, ocurridos en un período contable determinado.</i>	Estado del Resultado Integral, en el Estado de Resultados Separado	<i>Una entidad presentará todas las partidas de ingresos y gastos reconocidos en el período: a) en un único estado integral, o b) dos estados: uno que muestre los componentes del resultado (estado de resultado separado)</i>
Activos Netos /Patrimonio	<i>Es la porción residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.</i>	Patrimonio	<i>Diferencia entre las medidas contables asignadas al total del activo y al total de pasivo.</i>
Ingresos	<i>Es la entrada bruta de beneficios económicos o potencial de servicios habidos durante el período sobre el que se informa, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en los activos netos / patrimonio, que no esté relacionado con las contribuciones de los propietarios.</i>	Ingresos (con un significado más amplio)	<i>Son los incrementos en los beneficios económicos producidos durante el período contable, en forma de entrada o incrementos de los activos o de reducciones del pasivo, que dan como resultado aumentos en el patrimonio, distintos de los relacionados con los aportes de los partícipes del patrimonio. La definición de ingresos incluye tanto los ingresos ordinarios como las ganancias.</i>
Entidad	<i>Unidad de gobierno.</i>	Empresa	<i>Unidad económica con objetivo comercial.</i>
Ahorro	<i>Es el resultado positivo o negativo que pueden generar las entidades</i>	Ganancias	<i>Resultado obtenido por las Empresas.</i>

NICSP	Concepto	NIC/NIIF	Concepto
	<i>del gobierno.</i>		
Entidad económica	<i>Es el grupo de entidades que comprende a una entidad controladora y una o más entidades controladas.</i>	Grupo	<i>Conjunto integrado por una controladora y sus controladas.</i>
Entidad controladora	<i>Es la entidad que tiene una o más entidades bajo su control.</i>	Entidad controladora	<i>Es una entidad que tiene una o más subsidiarias.</i>
Entidad controlada	<i>Es aquella, incluyendo una entidad sin forma corporativa tal como una fórmula asociativa, que está bajo control de otra (a la que se le denomina entidad controladora).</i>	Subsidiaria	<i>Es una entidad controlada por otra.</i>
Acuerdo vinculante	<i>Acuerdos que establecen estipulaciones sobre los activos.</i>	Acuerdo contractual	<i>Acuerdo entre partes sustentado en un contrato.</i>
Fecha sobre la que se informa	<i>El período cubierto por los EEEF.</i>	Fecha del balance	<i>Fecha de cierre del balance.</i>
Pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo	<i>Cantidad en que el importe en libros de un activo excede a su importe recuperable.</i>	No contiene esta definición.	
Importe de servicio recuperable	<i>El mayor entre el valor razonable menos los costos de venta de un activo y su valor en uso.</i>	Importe recuperable	<i>Es el importe mayor entre su valor neto de realización y su valor de uso.</i>
Miembros del órgano de gobierno de la entidad o del Consejo de Administra	<i>Persona o personas físicas designada/s para conducir una entidad.</i>	Directivos	<i>Personas físicas designadas para conducir una empresa en forma individual o integrada en una junta.</i>

NICSP	Concepto	NIC/NIIF	Concepto
Transacciones sin contraprestación	<i>En una transacción sin contraprestación, una entidad recibe un valor de otra entidad sin entregar un valor aproximadamente igual directamente a cambio, o da valor a otra entidad sin recibir un valor aproximadamente igual directamente a cambio.</i>	No contiene esta definición.	

e) Diferencias conceptuales

Las diferencias conceptuales más importantes entre las NICSP y las NIC/NIIF son:

NICSP	Concepto	NIC/NIIF	Concepto
1	Requiere la presentación de un estado que muestre todos los cambios en el patrimonio.	1/5	Permite la presentación de un estado que muestre todos los cambios en el patrimonio o un estado que muestre los cambios en el patrimonio, con excepción de los provenientes de las transacciones de capital con los propietarios y las distribuciones a los mismos en su condición de tales.
	No define “Normas Internacionales de Información Financiera”.		Define “Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)” para incluir las NIIF, NIC e Interpretaciones SIC/CINIIF.
	Utiliza el término “Potencial de Servicios”.		No utiliza dicho concepto.

NICSP	Concepto	NIC/NIIF	Concepto
	Contiene comentarios sobre la responsabilidad de la preparación de los EEEF.		No contemplado.
	Utiliza la frase “el objetivo de los EEEF establecido en esta NICSP”. Aún no está aprobado el MCC para el Sector Público.		Está contemplado en el MCC.
	Contiene comentarios sobre la oportunidad de los EEEF debido a la carencia de un Marco Conceptual equivalente en las NICSP.		Está contemplado en el MCC.
	No prohíbe de forma específica la presentación de partidas de ingresos y gastos como partidas extraordinarias en el ERF o en las Notas.		Se prohíbe que cualquier partida de ingresos o gastos se presentare como partida extraordinaria en el estado de resultados o en las Notas.
	Contiene una disposición transitoria que permite la no revelación de partidas que han sido excluidas de los EEEF a causa de la aplicación de una disposición transitoria de otra NICSP.		No contemplado.
	Contiene un resumen de las características cualitativas (sobre la base del marco conceptual del IASB) en el Apéndice B.		Está contemplado en el MCC.
2	Permite usar el método directo o el método indirecto para presentar los flujos de efectivo de las actividades de operación.	7	Recomienda que, cuando se use el método directo para presentar los flujos de efectivo de las actividades de operación, en las notas a los EEEF se muestre una conciliación entre el resultado y los flujos de efectivo provenientes de las actividades de operación.
	El Apéndice de la Norma no contiene ilustraciones sobre el Estado de Flujos de Efectivo de una institución financiera.		Se contemplan ilustraciones sobre el Estado de Flujos de Efectivo de una institución financiera.

NICSP	Concepto	NIC/NIIF	Concepto
3	No requiere revelar información sobre ajustes básicos o ganancias diluida por acción.	8	Requiere revelar información del importe del ajuste o correcciones básicas o ganancias diluidas por acción.
4	Contiene una disposición transitoria adicional que permite a una entidad, al adoptar por primera vez las NICSP, anular las diferencias de conversión acumuladas existentes en la fecha en la que adoptan por primera vez las NICSP con base de acumulación (o devengo).	21	Esta disposición transitoria está adaptada de la NIIF 1 “Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera”.
5	No hay diferencias (más allá de las mayores aclaraciones para el Sector Público y de la terminología).	23	No hay diferencias.
6	Contiene guías específicas para determinar si existe control en el contexto del Sector Público.	27/5	No contemplado.
	Permite a las entidades usar el método de la participación para contabilizar las entidades controladas en EEFF separados de la entidad controladora.		No contemplado.
	Requiere que las entidades controladoras revelen información sobre una lista de las entidades controladas significativas en los EEFF consolidados.		No requiere esta revelación de información.
	Incluye una disposición transitoria que permite a las entidades no eliminar todos los saldos y transacciones entre las entidades integrantes de la entidad económica para los ejercicios que comiencen en una fecha que esté dentro de los tres años siguientes a la fecha de la primera adopción de la presente.		No contiene disposiciones transitorias.

NICSP	Concepto	NIC/NIIF	Concepto
	Contiene cinco ejemplos ilustrativos adicionales que reflejan el contexto del Sector Público en la Guía de Implementación.		No contiene guías.
7	Se aplica a todas las inversiones en asociadas en que el inversor posea una participación en su propiedad, bajo la forma de una participación en el capital u otra estructura patrimonial formal.	28	No contiene requisitos similares a los de participación en la propiedad.
8	Incluye una disposición transitoria que permite a las entidades que adopten el tratamiento de la consolidación proporcional no eliminar todos los balances y transacciones entre participantes, sus entidades controladas y entidades que controlan conjuntamente, para los periodos que empiecen dentro de los tres años siguientes a la adopción por primera vez de la contabilidad sobre base contable de acumulación (o devengo) de acuerdo con las NICSP.	31	No contiene disposiciones transitorias.
9	Ingresos de Transacciones con Contraprestación.	18	Ingresos.
	No se refiere a actividades ordinarias.		Se refiere a “actividades ordinarias”.
10	No incluye guías para la reexpresión de EEFF a moneda constante.	29	Contiene guías para la reexpresión de EEFF a moneda constante.
	Contiene un apéndice que ilustra el proceso de reexpresión de los EEFF, usando un método indirecto, de una entidad que presenta sus EEFF en la moneda de una economía hiperinflacionaria.		No incluye el apéndice.
11	Incluye contratos vinculantes, los cuales no poseen la forma de contratos legales dentro del alcance de la Norma.	11	No los incluye.

NICSP	Concepto	NIC/NIIF	Concepto
	Incluye los contratos basados en el costo y contratos no comerciales dentro del alcance de la Norma.		No los incluye.
	Deja claro que el requisito para el reconocimiento inmediato de resultados negativos esperados sobre un contrato se cumple cuando los costos del contrato exceden al total de ingresos del contrato y se aplica sólo a contratos en los que se propone al principio de los mismos que los costos van a ser totalmente recuperados de las partes del contrato.		No está explícito.
	Incluye ejemplos adicionales para ilustrar la aplicación de la Norma a los contratos de construcción no comerciales.		No los incluye.
12	Reconoce que en el Sector Público algunos inventarios se distribuyen a cambio de una contraprestación nula o insignificante.	2	No contempla distribución a cambio de una contraprestación nula o insignificante.
	Aclara que los trabajos en curso de servicios que van a ser prestados a cambio de recibir directamente una contraprestación nula o insignificante, se excluyen del alcance de la Norma.		No contempla contraprestación nula o insignificante.
	Requiere que cuando se adquieran los inventarios a través de una transacción sin contraprestación, su costo sea el valor razonable en la fecha de la adquisición.		No contempla transacciones sin contraprestación.
	Requiere que si los inventarios se suministran a cambio de una contraprestación nula o insignificante, se valoren al menor valor entre el costo y el costo corriente de reposición.		No contempla contra prestación nula o insignificante.
13	Incluye los contratos basados en el costo y contratos no comerciales dentro del alcance de la Norma.	17	No hace tal diferenciación.

NICSP	Concepto	NIC/NIIF	Concepto
	Tiene un apéndice adicional que ilustra la clasificación de un arrendamiento, el tratamiento de un arrendamiento financiero por parte del arrendador y el cálculo de la tasa de interés implícita en un arrendamiento financiero.		No contemplado.
14	Observa que cuando la hipótesis de negocio en marcha ya no es apropiada, se requiere del uso del juicio profesional para determinar el impacto de estos cambios sobre el valor en libros de los activos y pasivos reconocidos en los EEFF.	10	No contemplado.
	Contiene comentarios adicionales sobre la determinación de la fecha en la que se autorizan los EEFF para su publicación.		No contiene comentarios adicionales.
	Incluye los contratos basados en el costo y contratos no comerciales dentro del alcance de la Norma.		No los incluye.
15	Se mantienen las secciones acerca de Cobertura de Transacciones Futuras Anticipadas y Otra Información a Revelar.	32	No se incluye.
	Incluye los contratos basados en el costo y contratos no comerciales dentro del alcance de la Norma.		No los incluye.
	Incluye una definición de contratos de seguros.		Los contratos de seguros sólo se incluyen como comentario.
	Incluye una guía de implementación para ayudar a los responsables de elaborar los EEFF (Apéndice 1).		No incluye tal guía.
	Incluye un ejemplo de las informaciones a revelar requeridas por la Norma (Apéndice 3).		No incluye tal ejemplo.

NICSP	Concepto	NIC/NIIF	Concepto
16	Requiere que las propiedades de inversión sean valoradas inicialmente al costo y especifica que si un activo se adquiere por un costo nulo o insignificante, su costo es el valor razonable a la fecha de la adquisición.	40	Requiere que las propiedades de inversión se valoren inicialmente al costo.
	Hay un comentario adicional para aclarar que la Norma no se aplica en la tenencia de propiedades que se mantienen para prestar un servicio social que también genera entradas de efectivo. Dichas propiedades son contabilizadas de acuerdo con la NICSP N° 17 “ <i>Propiedades, Planta y Equipo</i> ”.		No contemplado.
	Contiene disposiciones transitorias para la primera adopción.		Solamente contiene disposiciones transitorias para las entidades que ya han utilizado las NIIF.
	Incluye disposiciones transitorias adicionales, las cuales especifican que cuando una entidad adopta la base contable de acumulación (o devengado) por primera vez y reconoce las propiedades de inversión que no estaban reconocidas previamente, el ajuste debe presentarse en el saldo inicial de los resultados acumulados.		No incluye disposiciones transitorias.
17	No exige ni prohíbe el reconocimiento de los bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural. Una entidad que reconozca los bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural debe cumplir con los requerimientos de revelación de información de esta Norma con respecto a dichos bienes y puede, pero no está obligada a cumplir con otros requerimientos de la misma en relación con dichos bienes.	16	No contempla una disposición similar.

NICSP	Concepto	NIC/NIIF	Concepto
	Establece que cuando un elemento se adquiere sin costo alguno, o por un costo simbólico, su costo es su valor razonable a la fecha de su adquisición.		Requiere que los elementos pertenecientes a propiedades, planta y equipo se midan inicialmente al costo.
	Este requerimiento no está incluido.		Establece que cuando una empresa adopta el modelo de revaluación y contabiliza los elementos de propiedades, planta y equipo por su importe revaluado, se revele el importe del costo histórico equivalente.
	Los incrementos o disminuciones de revaluación pueden compensarse para cada clase de activo.		Los incrementos o disminuciones de revaluación sólo pueden compensarse para cada elemento, individualmente.
	Contiene disposiciones transitorias para la adopción por primera vez y para las actualizaciones de la versión anterior de la Norma.		Solamente contiene disposiciones transitorias para las entidades que ya utilizan las NIIF.
	Contiene disposiciones transitorias que permiten a las entidades no reconocer propiedades, planta y equipo para los períodos sobre los que se informa que comiencen dentro de los cinco años siguientes a la fecha de adopción por primera vez de la contabilidad sobre la base de acumulación (o devengado) de acuerdo con las NICSP. Las disposiciones transitorias también permiten a las entidades reconocer propiedades, planta y equipo por su valor razonable la primera vez que se adopta esta Norma.		No incluye estas disposiciones transitorias.
	Incluye un comentario adicional para aclarar la aplicabilidad de las normas a la contabilidad de las entidades del Sector Público.		No incluye comentarios.

NICSP	Concepto	NIC/NIIF	Concepto
	Contiene una Guía de Implementación sobre la frecuencia de las revaluaciones de las propiedades planta y equipo.		No contiene una guía similar.
18	Requiere que las entidades presenten información por segmentos de una forma apropiada para evaluar el rendimiento pasado y tomar decisiones sobre la asignación de recursos.	14	Requiere que se presente información por segmentos de negocio y segmentos geográficos.
	Incluye un comentario adicional para aclarar la aplicabilidad de las normas a la contabilidad de las entidades del Sector Público.		No incluye comentario alguno.
	No requiere revelar los resultados por segmento.		Requiere revelar los resultados por segmento, la depreciación y amortización de activos por segmento y otros gastos significativos que no conlleven salida de efectivo.
	Aconseja, pero no requiere, revelar los ingresos significativos que no impliquen entrada de efectivo e incluidos en los ingresos por segmento, la depreciación por segmento y otros gastos que no conlleven salida de efectivo, o los flujos de efectivo por segmento exigidos por la NICSP N° 2 “Estado de Flujos de Efectivo”.		No contemplado.
	No requiere revelar información sobre segmentos secundarios, pero recomienda ciertas revelaciones mínimas, tanto de los “segmentos de servicio” como de los “geográficos”.		Requiere revelación.
	No especifica un umbral cuantitativo que se deba aplicar para identificar los segmentos sobre los que se debe informar.		Requiere revelación.

NICSP	Concepto	NIC/NIIF	Concepto
19	Clarifica que la Norma no se aplica a las provisiones y pasivos contingentes resultantes de los beneficios sociales prestados por una entidad, por los cuales no reciba esta a cambio, directamente de los receptores, una contraprestación que sea aproximadamente igual al valor de los bienes y servicios proveídos. No obstante, si la entidad opta por reconocer provisiones por los beneficios sociales, la Norma requiere que se suministre determinada información a ese respecto.	37	No contemplado.
	Se ha modificado el texto en negrita de la NIC 37 y se ha agregado un comentario adicional para aclarar que, en el caso de los contratos de carácter oneroso, es la obligación presente neta, después de descontar las recuperaciones, la que se reconoce como provisión.		Se mantiene el texto sin modificar.
	Aclara que, si bien las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes que surgen de los beneficios sociales de los trabajadores están excluidos del alcance de esta Norma, la misma, sin embargo, corresponde aplicarse a las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes que surgen de los beneficios por cese que producen las reestructuraciones que la Norma aborda.		No contemplado.
	Incluye la definición de “contratos pendientes de ejecución”.		No tiene la definición.
	Los ejemplos del Apéndice C han sido modificados para mejor reflejar el ámbito del Sector Público.		No fue modificado el Apéndice C.

NICSP	Concepto	NIC/NIIF	Concepto
	Contiene un apéndice adicional (Apéndice E) que ilustra los asientos de diario para el reconocimiento de los cambios en el valor de una provisión que tienen lugar en el tiempo por efecto del factor descuento.		No contemplado.
20	No ha sido adoptada la exclusión del alcance de la NIC 24 de la subsidiaria enteramente propiedad de la controladora, si esta tiene personalidad jurídica en el mismo país y publica allí sus estados financieros consolidados.	24	Contempla la exclusión del alcance de la Norma de la subsidiaria enteramente propiedad de la controladora, si esta tiene personalidad jurídica en el mismo país y publica allí sus estados financieros consolidados.
	Incluye una definición de “remuneración del personal clave de la gerencia”.		No incluye esta definición.
	No incluye familiares próximos dentro de la definición de personal clave de gerencia.		Incluye a los “familiares próximos” dentro de la definición de “personal clave de gerencia”.
	Contiene exigencias adicionales de revelación de información en relación con la remuneración del personal clave de gerencia y sus familiares cercanos y de otro tipo de transacciones entre la entidad y el personal clave de gerencia y sus familiares cercanos.		No contemplado.
	Incluye un comentario adicional para aclarar la aplicabilidad de las normas a la contabilidad de las entidades del Sector Público.		Presenta exclusiones más limitadas para transacciones entre partes relacionadas que se llevan a cabo en el curso normal de las operaciones entre las partes.

NICSP	Concepto	NIC/NIIF	Concepto
	Excepto para determinada información a revelar sobre la remuneración y otras transacciones específicas con el personal clave de gerencia, la Norma no requiere la revelación de información sobre transacciones entre partes relacionadas que se lleven a cabo en plazos y condiciones normales.		Se requiere la revelación.
21	Trata el deterioro de valor de activos no generadores de efectivo de las entidades del Sector Público.	36	Se refiere al deterioro de valor de activos generadores de efectivo de las entidades con ánimo de lucro.
	No se aplica a activos no generadores de efectivo contabilizados según su importe revaluado en la fecha sobre la que se informa, bajo el tratamiento alternativo permitido recogido en la NICSP N° 17, <i>Propiedades, planta y equipo</i> .		No excluye de su alcance las propiedades, planta y equipo generadores de efectivo, contabilizados según su importe revaluado en la fecha de los EEFF.
	Define el valor en uso de un activo no generador de efectivo como el valor presente del activo manteniendo su potencial de servicio.		Mide el valor en uso de un activo generador de efectivo como el valor presente de los flujos de efectivo futuros que el activo generará.
	No incluye “marcado en negrita” como indicio de deterioro del valor, un cambio en el valor de mercado del activo.		Una disminución significativa e inesperada en el valor de mercado aparece en negrita en la NIC N° 36 como parte de un conjunto mínimo de indicios del deterioro, mientras que la NICSP N° 21 se refiere a ella en los párrafos de comentario.

NICSP	Concepto	NIC/NIIF	Concepto
	Incluye la decisión de detener la construcción de un activo antes de haberlo completado como una indicación de deterioro marcada en negrita y la reanudación de la construcción del activo como una indicación de reversión de la pérdida por deterioro.		No hay equivalente.
	Estas exclusiones incluyen activos biológicos relacionados con la actividad agrícola, activos por impuestos diferidos, costos de adquisición diferidos y activos intangibles que surgen de derechos contractuales de los aseguradores en el marco de contratos de seguro dentro del alcance de la NIIF N° 4, “ <i>Contratos de Seguro</i> ” y activos no corrientes (o grupos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta, de acuerdo con la NIIF N° 5, “ <i>Activos no corrientes mantenidos para la venta y Operaciones Discontinuas</i> ”. Éstos no han sido excluidos de la Norma, porque no existen otras NICSP equivalentes.		El alcance de la Norma excluye a ciertas clases de activos que no se excluyen del alcance de la NICSP N° 21. Estas exclusiones están relacionadas con las clases de activos que están sujetos a otros requerimientos específicos de deterioro bajo otras NIIFs.
	Trata el deterioro de activos individuales.		No hay equivalente.
	Trata los “activos comunes de la compañía” de la misma forma que a otros activos no generadores de efectivo.		Los trata como parte de las unidades generadoras de efectivo relacionadas.
22	Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General		No hay norma equivalente en el Sector Privado.
23	Ingresos de transacciones sin contraprestación		No hay norma equivalente en el Sector Privado.
24	Presentación de información del presupuesto en los EEF		No hay norma equivalente en el Sector Privado.

NICSP	Concepto	NIC/NIIF	Concepto
25	El requerimiento de la Norma consiste en que las entidades apliquen una tasa que refleje el valor temporal del dinero, conteniendo también un requerimiento en relación con que las entidades revelen la base sobre la que ha sido determinada la tasa de descuento.	19	Para el descuento de las obligaciones posteriores al empleo, la Norma requiere a las entidades que apliquen una tasa basada en las ganancias sobre los títulos corporativos de alta calidad en consistencia con el tipo de cambio y el plazo estimado de las obligaciones de beneficios posteriores al empleo.
	Incluye una presunción refutable en relación con que los pagos por discapacidad a largo plazo no están en general sujetos al mismo grado de incertidumbre que la medición de beneficios posteriores al empleo. Cuando se refuta esta presunción, la entidad considera si deberían contabilizarse todos o algunos de los pagos por discapacidad a largo plazo de la misma forma que los beneficios posteriores al empleo.		No incluye dicha presunción refutable.
	Requiere que las entidades determinen un pasivo inicial para los planes de beneficios definidos la primera vez que los adoptan. Si este pasivo es mayor o menor que el pasivo que debería haberse reconocido en la misma fecha bajo la política contable anterior de la entidad, la misma deberá reconocer ese incremento/disminución en los superávit o déficit acumulados de apertura.		Requiere que las entidades determinen un pasivo de transición para los planes de beneficios definidos y, si ese monto es mayor que el monto que debería haberse reconocido bajo la política contable anterior, se les permite a las entidades que reconozcan el incremento durante un período de hasta cinco años desde la fecha de adopción.
26	Se excluye del alcance de la NICSP 17, las propiedades, planta y equipo que generan efectivo, expresando su importe en libros revaluados a la fecha de presentación del informe.	36	No excluye de su alcance las propiedades, planta y equipo que generan efectivo llevados a importes en libros revaluados al momento de la fecha del informe.

NICSP	Concepto	NIC/NIIF	Concepto
	No se aplica a activos intangibles que se revalúan a su justo valor en forma periódica.		No excluye de su alcance a los activos intangibles que se revalúan a su justo valor en forma periódica.
	El Valor Llave está fuera del alcance de la Norma.		Incluye amplios requerimientos y guía sobre el deterioro del valor llave, la asignación de dicho valor a las unidades generadoras de efectivo y el testeo de las unidades generadoras de efectivo con valor llave, en relación con su deterioro.
	No incluye una definición de “activos corporativos” o requerimientos relativos a dichos activos.		Incluye una definición de “activos corporativos” y requerimientos y guía sobre su tratamiento.
	No incluye el importe en libros de los activos netos de una entidad que sean superiores a la capitalización de mercado de la entidad, como una indicación de deterioro en letra negrita.		El importe en libros de los activos netos de una entidad que son superiores a la capitalización de mercado de la entidad figura en letra negrita.
	Una venta forzada no es el reflejo del justo valor, menos los costos de venta.		Una venta forzada es un reflejo del justo valor menos los costos de venta, si la gerencia está obligada a vender en forma inmediata.
	Incluye requerimientos y guías sobre el tratamiento de los activos que no generan efectivo que contribuyen a las unidades generadoras de efectivo, como así también a las actividades que no generan efectivo.		No trata los activos que no generan efectivo que contribuyen con las unidades generadoras de efectivo y con las actividades que no generan efectivo.

NICSP	Concepto	NIC/NIIF	Concepto
	Incluye requerimientos y guías sobre el rediseño de los activos que pasan de generadores de efectivo a no generadores de efectivo y viceversa, requiriendo también que las entidades revelen los criterios desarrollados para distinguir los activos que generan efectivo de los activos que no generan efectivo.		No hay requerimientos equivalentes.
27	La definición de “actividad agrícola” incluye las transacciones para la distribución de activos biológicos sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica.	41	No se refiere a estas transacciones.
	La sección de alcance aclara que los activos biológicos mantenidos para la provisión o suministro de servicios no se tratan en esta Norma.		No incluye esta aclaración.
	No los incluye.		Incluye los requerimientos para subvenciones del gobierno relacionadas con activos biológicos medidos al valor razonable menos los costos de venta.
	Contiene requerimientos para la medición en el reconocimiento inicial, y en cada fecha de presentación, de activos biológicos adquiridos a través de una transacción sin contra prestación.		No incluye los requerimientos para la medición.
	Esta Norma contiene un requerimiento adicional de información a revelar para activos biológicos para los que el uso o capacidad para vender de la entidad, está sujeta a restricciones.		No contiene el requerimiento de información.
	Esta Norma contiene provisiones transitorias sobre la adopción por primera vez de la contabilidad de base contable de acumulación (o devengo).		No incluye estas disposiciones transitorias.

NICSP	Concepto	NIC/NIIF	Concepto
28	Permite a las entidades tratar los contratos de garantía financiera como contratos de seguro cuando las entidades han manifestado previamente que tales contratos son contratos de seguros.	32	Permite una elección similar, excepto que no será necesario que las entidades hayan manifestado de forma explícita que las garantías financieras son contratos de seguros.
	Aportaciones de Socios de Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares se han incluido como un Apéndice en la NICSP 28.		Igual a los principios de la CINIIF 2
	Incluye disposiciones transitorias		No incluye
29	Contiene guías de aplicación adicionales para tratar los préstamos en condiciones favorables y contratos de garantía financiera llevados a cabo sin contraprestación o con una contraprestación simbólica.	39	No trata el tema
	Nueva Evaluación de Derivados Implícitos y de la Coberturas de una Inversión Neta en un Negocio en el Extranjero se han incluido como apéndices con autoridad normativa a la NICSP 29.		Igual a los principios de la CINIIF 9 y la CINIIF 16
30	Contiene los requerimientos relativos a los préstamos en condiciones favorables.	7	No requiere información
31	Incluye en su alcance la exclusión de los poderes y derechos conferidos por la legislación, un estatuto de constitución o por medios equivalentes.	38	No contempla dicho concepto

NICSP	Concepto	NIC/NIIF	Concepto
	Ni requiere ni prohíbe el reconocimiento de los bienes patrimonio histórico-artístico y/o cultural. Se requiere que una entidad que reconozca los bienes del patrimonio histórico-artístico y/o cultural cumpla con los requerimientos de información a revelar de esta Norma con respecto a dichos bienes del patrimonio histórico-artístico y/o cultural y puede cumplir con otros requerimientos de esta Norma en relación con dichos bienes, pero no está obligada a hacerlo.		No contempla dicho concepto
	No contempla dicho concepto		Contiene requerimientos y guías sobre la plusvalía y los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios.
	Establece que cuando un activo intangible es adquirido mediante una transacción sin contraprestación, su costo es su valor razonable en la fecha de su adquisición.		Contiene guías sobre los activos intangibles adquiridos mediante una subvención del gobierno.
	No los contempla		Proporciona guías sobre los intercambios de activos cuando el intercambio carezca de carácter comercial.

Capítulo V

Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Activo

1. Activo

Activos financieros

Instrumentos Financieros

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	1.	Definición	NICSP N° 28, Párrafo 9.	

Un instrumento financiero es un contrato que da lugar, simultáneamente, a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio en otra entidad.

Un activo financiero es cualquier activo que sea:

- a) efectivo;
- b) un instrumento de patrimonio de otra entidad;
- c) un derecho contractual:
 - i. a recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad, o
 - ii. a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente favorables para la entidad;
- 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 propio, o
 - ii. un instrumento derivado que será o podrá ser liquidado mediante una forma distinta al intercambio de un importe fijo de efectivo, o de otro activo financiero, por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propios de la entidad, excluyendo de estos últimos:
 1. los instrumentos financieros con opción de venta;
 2. los instrumentos o componentes de instrumentos que imponen a la entidad una obligación de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad sólo en el momento de la liquidación;
 3. tal como se encuentran definidos ambos tipos de instrumentos en el capítulo de patrimonio del presente manual.

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
1	2.		Tipos habituales de instrumentos financieros	NICSP N° 28, Apéndice A: Guía de aplicación de la norma. NICSP N° 29, Párrafo 10 Apéndice A: Guía de aplicación de la norma.	

A continuación se exponen tipos habituales de instrumentos financieros, no pretendiendo la siguiente lista ser taxativa sino meramente indicativa:

- **Efectivo:** es un activo financiero porque representa el instrumento de pago por excelencia y es, por lo tanto, la base de medida de todas las transacciones que se valoran y se presentan en los EEFF. Un depósito de dinero, en un banco o una institución financiera similar, es un activo financiero porque representa un derecho contractual del depositante a obtener efectivo de la institución, o a girar un cheque o instrumento similar contra el saldo depositado, a favor de un acreedor en pago de un pasivo financiero.
- **Contratos de garantía financiera:** son los contratos que exigen que el emisor efectúe pagos específicos para reembolsar al tenedor por la pérdida en la que se incurre cuando un deudor específico incumpla su obligación de pago, de acuerdo con las condiciones, originales o modificadas, de un instrumento de deuda. Su emisión por parte del sector público, y conforme las facultades que emanen de la normativa del país, puede tener lugar en el marco de la promoción de proyectos de infraestructura, la estabilización del mercado financiero en momento de dificultades y, en general, la promoción de otros objetivos políticos de gobierno.
- **Contratos de Seguro:** es un acuerdo que expone al asegurador a riesgos definidos de pérdida por sucesos o circunstancias ocurridos o descubiertos a lo largo de un período determinado, incluyendo muerte o en el caso de pagos periódicos supervivencia del asegurado, enfermedad, discapacidad, daños en propiedades, daños a terceros o interrupción de la actividad.
- **Cuentas por cobrar y/o pagar en efectivo:** son activos financieros que suponen un derecho contractual a recibir dinero en el futuro y/o pasivos financieros que suponen una obligación contractual de entregar dinero en el futuro, como pueden ser:
 - i.cuentas de tipo comercial por cobrar y por pagar;
 - ii.pagarés por cobrar y por pagar;
 - iii.préstamos por cobrar y por pagar; y
 - iv.obligaciones o bonos por cobrar y por pagar.

- **Cuentas por cobrar y/o pagar en activos financieros distintos de efectivo:** son instrumentos financieros que representan, respectivamente, derechos a recibir u obligaciones de dar o entregar activos financieros distintos del efectivo, por lo que los saldos pueden ser cancelados mediante la recepción o entrega de otros activos financieros tales como bonos o acciones (activos financieros distintos del efectivo), como podría ser el caso de un pagaré para el que se permite cancelarlo mediante la entrega de bonos del gobierno, dando esta operatoria al tenedor, el derecho contractual a recibir bonos, y al tomador, la obligación contractual de entregarlos.
- **Contratos de arrendamiento financiero:** se consideran, fundamentalmente, como el derecho del arrendador a recibir, y la obligación para el arrendatario de pagar, una serie de pagos que, fundamentalmente, son los mismos que las cuotas de amortización de un préstamo, donde se mezcla la devolución del principal con los intereses. El arrendador contabiliza su inversión como activo financiero por el importe a recibir bajo el contrato de arrendamiento. En cambio, los arrendamientos operativos constituyen fundamentalmente un contrato que compromete al arrendador a facilitar al arrendatario el uso de un activo en varios períodos futuros, a cambio de una contraprestación similar a la cuota por el servicio. El arrendador, en este caso, continúa contabilizando el activo arrendado como tal, en lugar de registrar el importe a recibir en el futuro en virtud del contrato, teniendo carácter de instrumentos financieros exclusivamente los pagos individuales y los importes a pagar que se acumulen o devenguen durante el contrato.
- **Instrumentos de patrimonio:** con excepción de las empresas públicas parcialmente privadas, no es común que dichos instrumentos sean emitidos por las entidades del Sector Público. Por otro lado, siendo normal que los gobiernos emitan bonos o títulos públicos, salvo algún caso con indicación expresa en contrario al momento de su emisión, dichos instrumentos financieros son considerados pasivos y no instrumentos de patrimonio. Por el lado del tenedor dichos instrumentos, independientemente del carácter del emisor (público o privado), serán contabilizados de diferente manera según sean o no representativos de “inversiones estratégicas” (tal como se las define en el presente PGCN). Las inversiones estratégicas, deben ser contabilizadas de acuerdo con la NICSP N° 6 “*Estados Financieros Consolidados y Separados*”, NICSP N° 7 “*Inversiones en Asociadas*”, o NICSP N° 8 “*Participaciones en Negocios Conjuntos*”, respectivamente.

Puede usarse el término “instrumento de patrimonio” para denotar lo siguiente:

- i. una forma equivalente de capital unificado tal como acciones ordinarias o preferentes;
- ii. transferencias de recursos en las que mediante una designación formal de las partes de la transacción o mediante un acuerdo formal se pone de manifiesto una participación residual en los activos netos de otra entidad; y/o
- iii. pasivos financieros con la forma legal de deuda que, en esencia, representan una participación en los activos netos de una entidad.

- **Instrumentos financieros derivados:** crean derechos y obligaciones, que tienen el efecto de transferir uno o varios de los riesgos financieros inherentes a un instrumento financiero primario subyacente entre las partes que intervienen en la operación, y cumplen con lo siguiente:

- a. su valor cambia en respuesta a los cambios:
 - i.en un determinado tipo de interés,
 - ii.en el precio de un instrumento financiero,
 - iii.en el precio de materias primas cotizadas,
 - iv.en el tipo de cambio,
 - v.en el índice de precios o de tipos de interés,
 - vi.en una calificación o índice de carácter crediticio, o
 - vii.en otras variables;
- b. no requiere una inversión inicial neta, o bien obliga a realizar una inversión inferior a la que se requeriría para otros tipos de contratos, en los que se podría esperar una respuesta similar ante cambios en las condiciones de mercado; y
- c. se liquidará en una fecha futura.

En su origen, los instrumentos financieros derivados dan a una de las partes el derecho contractual a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con la otra parte, bajo condiciones que serán potencialmente favorables, o bien una obligación contractual a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con la otra parte, en este caso bajo condiciones que serán potencialmente desfavorables. Algunos instrumentos incorporan tanto el derecho como el deber de hacer el intercambio en condiciones que se establecen en el momento de nacimiento del instrumento. Dichas condiciones suelen pactarse en estos casos en el momento en que nace el derivado, de modo tal que no sean favorables ni desfavorables para ninguna de las partes. Sin embargo puesto que los precios en los mercados financieros varían constantemente, tales condiciones pueden volverse favorables o desfavorables según los casos para cada una de las partes a medida que transcurre el tiempo. Por ejemplo:

i.Una opción de compra o de venta, para intercambiar instrumentos financieros, da:

- a. **al comprador o tenedor (tomador)** de la misma el derecho, pero no la obligación, a obtener potenciales beneficios económicos futuros, asociados con los cambios en el valor razonable del instrumento financiero subyacente al contrato;
- b. **al vendedor o emisor (lanzador)** de la opción la obligación de desprenderse de potenciales beneficios económicos futuros, o cargar con potenciales resultados negativos, asociados en ambos casos con cambios en el valor razonable del instrumento financiero subyacente.

El derecho contractual del tenedor y la obligación del emisor cumplen la definición de un activo financiero y un pasivo financiero, respectivamente.

- ii.**Un contrato a plazo (forward):** Durante el plazo del contrato, ambas partes (comprador y vendedor) tienen un derecho contractual y una obligación contractual de intercambiar instrumentos financieros aceptando los riesgos de cada una de las partes. En un contrato a plazo, el comprador tiene tanto un derecho contractual (un activo financiero, similar al derecho que le otorgaría

poseer una opción de compra) como una obligación contractual (un pasivo financiero, similar a la obligación que tendría si hubiera emitido una opción de venta), mientras que el vendedor, por su parte, tiene tanto un derecho contractual (un activo financiero, similar al derecho que le otorgaría poseer una opción de venta) como una obligación contractual (un pasivo financiero, similar a la obligación que tendría de haber emitido una opción de compra). Como tales opciones, estos derechos y obligaciones contractuales constituyen activos y pasivos financieros, respectivamente, separados y distintos de los instrumentos financieros subyacentes. La diferencia más significativa entre un contrato a plazo y un contrato de opción es que, en el primero de ellos, ambas partes tienen la obligación de ejecutarlo en el momento convenido, mientras que en el segundo el intercambio sólo tiene lugar si el tenedor decide ejercer la opción, y se realiza en el momento en que decida ejecutarla.

iii. **Otros tipos de instrumentos derivados:** donde se incorporan el derecho y/o la obligación de realizar un intercambio futuro, son por ejemplo:

- a. **Contratos a futuros:** Son similares a los contratos forward pero tienen la característica de tener condiciones estandarizadas y negociarse en un mercado.
- b. **Permutas Financieras (Swaps):** Son contratos, realizados habitualmente sobre tasas de interés o monedas, en los que se pretende que las partes contratantes intercambien pagos de sumas de dinero (permuta financiera) sobre un monto de capital teórico especificado (capital de referencia o notional) por un período establecido. Usualmente, las permutas financieras incluyen el intercambio de flujos de intereses a tasa fija y flujos a tasa variable o tipos de cambio.
- c. Son también instrumentos financieros derivados aquellos en los que el subyacente sea un elemento no financiero, pero que se liquiden por el neto en efectivo u otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros, con excepción de los contratos mantenidos con el objetivo de recibir o entregar elementos no financieros, de acuerdo con las compras, ventas o requerimientos de utilización esperados por la entidad.

- **Instrumentos de deuda perpetua:** Normalmente, estos instrumentos, entre los que se incluyen obligaciones, bonos y pagarés perpetuos, dan al tenedor el derecho contractual de recibir pagos en concepto de interés en fechas prefijadas, que se extienden indefinidamente en el futuro, pudiendo no existir el derecho de reembolso del principal, o bien existir pero en unas condiciones que son improbables o que se darán en un futuro muy lejano. El tenedor y el emisor del instrumento tienen, respectivamente, un activo y un pasivo financiero.

- **Instrumentos Financieros Compuestos:** Una forma habitual de instrumento financiero es un título de deuda acompañado de una opción inseparable de conversión, tal como un bono convertible en instrumentos de patrimonio del emisor. El emisor de tal instrumento financiero, desde el comienzo de la operación, presenta los componentes de pasivo y de patrimonio por separado en el ESE. La obligación, por

parte del emisor, de hacer unos pagos programados de intereses y de principal, constituye un pasivo financiero, que persistirá hasta tanto el instrumento no sea objeto de conversión. Por su parte, el inversor, también deberá analizar el instrumento para determinar si debe presentar por separado los componentes del mismo.

- **Inversiones en entidades controladas, asociadas y negocios conjuntos:** A veces, una entidad realiza lo que ella ve como una “inversión estratégica” en instrumentos de patrimonio emitidos por otra entidad, con la intención de establecer o mantener una relación operativa a largo plazo con la entidad en la que ha realizado la inversión. Estas inversiones, deben ser contabilizadas de acuerdo con la NICSP N° 6 “*Estados Financieros Consolidados y Separados*”, NICSP N° 7 “*Inversiones en Asociadas*” o NICSP N° 8 “*Participaciones en Negocios Conjuntos*”,

Norma / Concepto			Referencia	
Política			Norma	Política
1	3.		Imputación	DGCN

Los instrumentos derivados deben imputarse contablemente en forma separada de los instrumentos financieros primarios y se reconocerán como activos financieros o pasivos financieros a valor razonable con cambio en resultados según corresponda, (excepto que sean contratos de garantía financiera o hayan sido designados como instrumentos de cobertura eficaz). Se deberá discriminar debidamente las porciones corrientes y no corrientes (corto y largo plazo).

Norma / Concepto			Referencia	
Política			Norma	Política
1	4.		Derivados Implícitos	NICSP N° 29, Párrafos 11 y 13.
1	4	1	No se considera un derivado implícito	NICSP N° 29, Párrafo 11.
1	4	2	Tratamiento Contable	NICSP N° 29, Párrafo 12.
1	4	3	Normativa aplicable	
1	4	4	Exposición	DGCN
1	4	5	Imposibilidad de medir el derivado implícito de forma separada	NICSP N° 29, Párrafos 14 y 15.

Un derivado implícito es un componente de un instrumento financiero híbrido (combinado) que también incluye un contrato principal no derivado (denominado en lo sucesivo anfitrión), cuyo efecto es que algunos de los flujos de efectivo del instrumento combinado varían de forma similar al derivado, considerado de forma independiente. Un derivado implícito provoca que algunos o todos los flujos de efectivo que de otra manera serían requeridos por el contrato se modifiquen de acuerdo con una tasa de interés especificada, el precio de un instrumento financiero, el de una

materia prima cotizada, una tasa de cambio, un índice de precios o de tasas de interés, una calificación u otro índice de carácter crediticio, o en función de otra variable, que en el caso de no ser financiera no sea específica para una de las partes del contrato.

Si un contrato contuviese uno o más derivados implícitos, una entidad podrá designar a todo el contrato híbrido (combinado) como un activo financiero o un pasivo financiero al valor razonable con cambios en resultados a menos que:

- a) el derivado o derivados implícitos no modifiquen de forma significativa los flujos de efectivo que, en otro caso, habría generado el contrato; o
- b) resulte claro, con un pequeño análisis o sin él, que al considerar por primera vez un instrumento híbrido (combinado) similar, está prohibida la separación del derivado o derivados implícitos; éste podría ser el caso de una opción de pago anticipada implícita en un préstamo, que permita que su tenedor reembolse por anticipado el préstamo por una cantidad aproximadamente igual a su costo amortizado.

Políticas Contables

1. Un derivado que se adjunte a un instrumento financiero pero que sea contractualmente transferible de manera independiente o tenga una contraparte distinta a la del instrumento, no es un derivado implícito sino un instrumento financiero separado.
2. Un derivado implícito se separará del contrato anfitrión, y se tratará contablemente como un derivado, si y sólo si:
 - a) las características económicas y los riesgos inherentes al derivado implícito no están relacionados estrechamente con los correspondientes al contrato anfitrión;
 - b) un instrumento separado con las mismas condiciones del derivado implícito cumpliría con la definición de instrumento derivado; y
 - c) si el instrumento híbrido (combinado) no se mide al valor razonable con cambios en resultados.
3. Si se separa un derivado implícito, el contrato anfitrión se contabilizará según lo establecido en las NICSP que regulan los instrumentos financieros, y de acuerdo con otras Normas adecuadas, si no es un instrumento financiero.
4. Los derivados implícitos se deberán presentar de forma separada en el ESF.
5. Si se separa un derivado implícito de su contrato anfitrión, pero la entidad no pudiese medir ese derivado implícito de forma separada, ya sea en la fecha de adquisición o en alguna fecha posterior al período sobre el que se informa, designará la totalidad del contrato híbrido (combinado) como a valor razonable con cambios en resultados. Asimismo, aún en el caso que procediera la reclasificación del contrato híbrido (combinado) fuera de la categoría de a valor razonable con cambios en resultados, si la entidad no pudiese medir en forma separada el derivado implícito, el contrato híbrido (combinado) permanecerá clasificado en su totalidad como a valor razonable con cambios en resultados.

Norma / Concepto		Referencia	
Política		Norma	Política
1	5.	Instrumentos financieros con tratamientos particulares	NICSP N° 28, Párrafos 2 a 4.

Instrumentos financieros con tratamientos particulares			
Concepto		Tratamiento Normativo	
		Dentro del alcance de IF (particulares) o con alcance limitado de las normas generales	Dentro del alcance de las normas generales de Instrumentos Financieros (NICSPs. 28, 29 y 30)
a)	Las participaciones en entidades controladas, asociadas y negocios conjuntos, que se contabilicen de acuerdo con sus NICSP respectivas.	- NICSP N° 6 “Estados Financieros Consolidados y Separados”, - NICSP N° 7 “Inversiones en Asociadas”, o - NICSP N° 8 “Participaciones en Negocios Conjuntos”.	- Las que expresamente las Normas Particulares dispongan deban recibir el tratamiento general; y - los derivados sobre las participaciones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos serán contabilizados como instrumentos financieros salvo cuando el derivado cumpla con la definición de instrumento de patrimonio.
b)	Derechos y obligaciones surgidos de los contratos de arrendamiento.	NICSP N° 13 “Arrendamientos”.	- Baja en cuentas y deterioro (incobrables) de los saldos de cuentas por cobrar derivadas del arrendamiento y reconocidas por el arrendador; - Baja en cuentas de los saldos de cuentas por pagar de las partidas derivadas de un arrendamiento financiero y reconocidas por el arrendatario; y - los derivados implícitos en un arrendamiento.
c)	Los derechos y obligaciones de los empleadores	NICSP N° 25 “Beneficios a los Empleados”.	

Instrumentos financieros con tratamientos particulares		
Concepto	Tratamiento Normativo	
	Dentro del alcance de IF (particulares) o con alcance limitado de las normas generales	Dentro del alcance de las normas generales de Instrumentos Financieros (NICSPs. 28, 29 y 30)
derivados de planes de beneficios de empleados.		
d) Los instrumentos financieros emitidos por la entidad que cumplan la definición de un instrumento de patrimonio ³⁵ , incluyendo opciones y certificados de opción para la suscripción de acciones o que se requiera que sean clasificados como un instrumento de patrimonio según la NICSP N° 28.	El emisor solo aplica: NICSP N° 28 <i>“Instrumentos Financieros – Presentación”</i> y NICSP N° 30 <i>“Instrumentos Financieros - Revelación”</i> El tenedor solo aplica si no cae en la excepción inciso a).	
e) Derechos y obligaciones que surgen según:		
i. un contrato de seguro, que sea diferente de los derechos y obligaciones del emisor, procedentes de los contratos de seguros que cumplan la definición de contrato de garantía financiera ³⁶ ; o	Normativa Nacional e Internacional que trate los contratos de seguro.	• Un derivado que está implícito en un contrato de seguro si el derivado no es en sí mismo un contrato de seguro; • una entidad aplicará esta Norma a contratos de garantía financiera; y • contratos de seguro que impliquen la transferencia de riesgo financiero.
ii. un contrato que esté dentro del alcance de normativa contable nacional e internacional	Normativa Nacional e Internacional que trate los contratos de seguros.	

³⁵ NICSP N° 28. Instrumento de Patrimonio: es cualquier contrato que ponga de manifiesto una participación residual en los activos de una entidad, una vez hayan sido deducidos todos sus pasivos.

³⁶ NICSP N° 28. Contrato de garantía financiera: es un contrato que exige que el emisor efectúe pagos específicos para rembolsar al tenedor por la pérdida en la que se incurre cuando un deudor específico incumpla su obligación de pago, de acuerdo con las condiciones, originales o modificadas, de un instrumento de deuda.

Instrumentos financieros con tratamientos particulares		
Concepto	Tratamiento Normativo	
	Dentro del alcance de IF (particulares) o con alcance limitado de las normas generales	Dentro del alcance de las normas generales de Instrumentos Financieros (NICSPs. 28, 29 y 30)
aplicable que tenga relación con contratos de seguros porque contengan un componente de participación discrecional.		
f) Los contratos a término, entre un adquirente y vendedor para vender o comprar una entidad que dará lugar a una combinación de entidades en una fecha de adquisición futura.	- NICSP 7 <i>“Inversiones en Asociadas”</i>, o - NICSP 8 <i>“Participaciones en Negocios Conjuntos”</i>.	
g) Compromisos de Préstamos:		
i. Compromisos de préstamo diferentes de los mencionados en los puntos ii a iv siguientes.	NICSP N° 19 <i>“Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes”</i>, excepto lo relativo a baja en cuentas para lo que se aplicará NICSP 29.	Los compromisos de préstamo estarán sujetos a las disposiciones de las Normas de Instrumentos Financieros para la baja en cuentas.
ii. Compromisos de préstamo que la entidad designe como pasivos financieros al valor razonable con cambios en resultados. Una entidad que tenga una práctica anterior de venta de los activos procedentes de sus compromisos de		- NICSP N° 28 <i>“Instrumentos Financieros – Presentación”</i>; - NICSP N° 29 <i>“Instrumentos Financieros - Reconocimiento y Medición”</i>; y - NICSP N° 30 <i>“Instrumentos Financieros - Revelación”</i>.

Instrumentos financieros con tratamientos particulares		
Concepto	Tratamiento Normativo	
	Dentro del alcance de IF (particulares) o con alcance limitado de las normas generales	Dentro del alcance de las normas generales de Instrumentos Financieros (NICSPs. 28, 29 y 30)
préstamo inmediatamente después de su nacimiento, aplicará las Normas de IF a todos los compromisos de préstamo de la misma clase.		
ii. Compromisos de préstamo que puedan liquidarse, por el neto, en efectivo, o emitiendo otro instrumento financiero. Estos compromisos de préstamo son instrumentos derivados. No se considerará que un compromiso de préstamo se liquide por el neto simplemente porque el desembolso del préstamo se haga en plazos.		• NICSP N° 28 “<i>Instrumentos Financieros – Presentación</i>”; • NICSP N° 29 “<i>Instrumentos Financieros - Reconocimiento y Medición</i>”; y • NICSP N° 30 “<i>Instrumentos Financieros - Revelación</i>”.
iv. Compromisos de concesión de un préstamo a una tasa de interés inferior a la de mercado.		• NICSP N° 28 “<i>Instrumentos Financieros – Presentación</i>”; • NICSP N° 29 “<i>Instrumentos Financieros - Reconocimiento y Medición</i>”; y - NICSP N° 30 “<i>Instrumentos Financieros - Revelación</i>”.
h) Instrumentos financieros, contratos y obligaciones derivados de	Normativa contable Nacional e Internacional que traten de pagos basados	

Instrumentos financieros con tratamientos particulares		
Concepto	Tratamiento Normativo	
	Dentro del alcance de IF (particulares) o con alcance limitado de las normas generales	Dentro del alcance de las normas generales de Instrumentos Financieros (NICSPs. 28, 29 y 30)
transacciones con pagos basados en acciones.	en acciones.	
i) Derechos a recibir pagos para reembolsar a la entidad por desembolsos realizados para liquidar un pasivo que se reconoce, o ha reconocido en un período anterior, como una provisión.	NICSP N° 19 “<i>Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes</i>”.	
j) El reconocimiento y medición inicial de los derechos y obligaciones que surgen de ingresos de transacciones sin contraprestación.	NICSP N° 23 “<i>Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)</i>”.	
k) Contratos de compra o venta de elementos no financieros que se liquiden por el neto en efectivo o en otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros, como si esos contratos fueran instrumentos financieros.		- NICSP N° 28 “<i>Instrumentos Financieros – Presentación</i>”; - NICSP N° 29 “<i>Instrumentos Financieros - Reconocimiento y Medición</i>”; y - NICSP N° 30 “<i>Instrumentos Financieros - Revelación</i>” Excepto que dichos contratos se hayan celebrado y continúen siendo mantenidos con el objetivo de recibir o entregar elementos no financieros, de acuerdo con las compras, ventas o requerimientos de utilización esperados por la entidad.

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
1	6.		Clasificación para el emisor de un instrumento financiero	NICSP N° 28, Párrafo 13.	
1	6	1	Clasificación para el tenedor		DGCN

El emisor de un instrumento financiero debe clasificarlo, desde el momento en que lo reconoce por primera vez, ya sea en su totalidad o en cada una de sus partes - si se trata de instrumentos compuestos-, como de pasivo financiero, activo financiero o instrumento de patrimonio, de conformidad con la esencia del acuerdo contractual y con las definiciones de pasivo financiero, activo financiero y de instrumento de patrimonio, debiendo hacer prevalecer en todo momento la esencia económica del instrumento por encima de la forma, a efectos de tal clasificación.

Política Contable

1. El tenedor de un instrumento financiero que contenga simultáneamente un elemento de pasivo y otro de patrimonio, debe clasificar cada parte del instrumento por separado, a efectos de su reconocimiento dentro del activo.

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
1	7.		Categorías de activos financieros	NICSP N° 29, Párrafo 10.	
1	7	1	Limitación para Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados		DGCN

Categoría 1:

Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados: son aquéllos que cumplan con una de las siguientes condiciones:

- a) se clasifican como **“mantenidos para negociar”**, lo cual tiene lugar siempre que:
 - i. sean adquiridos con el objeto de venderlos en el futuro inmediato;
 - ii. en su reconocimiento inicial formen parte de una cartera de instrumentos financieros que se gestionan conjuntamente y existe evidencia de un patrón reciente de obtención de beneficios a corto plazo; o
 - iii. se trate de un instrumento derivado, que no haya sido designado como instrumento de cobertura y cumpla las condiciones para ser eficaz;

- b) son designados por la entidad para ser contabilizados al valor razonable con cambios en resultados, sea porque se trata de contratos híbridos para los que se permite dicho tratamiento, o bien porque la entidad podrá obtener información más relevante de esta manera.

No podrán designarse en esta categoría, instrumentos de patrimonio que no coticen en un mercado activo y cuyo valor razonable no pueda ser determinado con fiabilidad.

Categoría 2:

Inversiones mantenidas hasta el vencimiento: Son activos financieros no derivados, que cumplen con las siguientes condiciones:

- i. fechas de vencimientos fijas;
- ii. cobros fijos o determinables; y
- iii. la entidad tiene la intención y capacidad para conservarlos hasta el vencimiento.

Siempre que en el momento del reconocimiento inicial no hayan sido designados por la entidad como activos a valor razonable con cambio en resultados (ahorro o desahorro), designados como activos disponibles para la venta y los que cumplan la definición de préstamos y cuentas por cobrar.

Penalidad: Una entidad no podrá clasificar ningún activo financiero en la categoría 2 si, durante el ejercicio corriente o durante los dos anteriores, ha vendido o reclasificado una inversión mantenida hasta el vencimiento, significativa respecto del total de inversiones de dicha categoría, a no ser que las ventas o reclasificaciones:

- a) hayan sido tan cercanas al vencimiento o a la fecha de rescate del activo financiero (por ejemplo, antes de tres meses del vencimiento), que los cambios en las tasas de interés del mercado no hubieran tenido un efecto significativo en el valor razonable del activo financiero;
- b) hayan ocurrido después de que la entidad hubiere cobrado sustancialmente todo el principal original del activo financiero a través de las amortizaciones previstas o mediante amortizaciones anticipadas; o
- c) hayan sido atribuibles a un suceso aislado que no esté sujeto al control de la entidad, que no sea recurrente y que no pueda ser razonablemente anticipado por la entidad.

Categoría 3:

Préstamos y partidas por cobrar: Son activos financieros **no derivados**, con cobros fijos o determinables, **que no se negocian en un mercado** activo y que son distintos de:

- a) los que la entidad tenga la intención de vender inmediatamente o en un futuro próximo, que serán clasificados como mantenidos para negociar y los que la entidad, en el momento del reconocimiento inicial, haya designado para su contabilización al valor razonable con cambios en resultados;
- b) los que la entidad designe en el momento de reconocimiento inicial como disponibles para la venta; y
- c) aquéllos en los cuales el tenedor no pueda recuperar sustancialmente toda la inversión inicial, por circunstancias diferentes al deterioro crediticio, que serán clasificados como disponibles para la venta.

Categoría 4:

Activos financieros disponibles para la venta: Son activos financieros no derivados que se designan específicamente, en momento posterior al reconocimiento inicial, como disponibles para la venta o que no han sido clasificados en las categorías anteriores.

Política Contable

1. Deberán considerarse activos financieros a valor razonable con cambios en resultados, exclusivamente aquéllos clasificados en la Categoría 1, ítem a) (“mantenidos para negociar”) o del ítem b) los contratos híbridos. La designación de otros activos financieros dentro de esa categoría deberá ser expresamente autorizada, a petición fundada de parte, por la DGCN. La DGCN otorgará dicha autorización cuando entienda que la entidad pueda obtener información más relevante, designando activos financieros en esta categoría.

Norma		/ Concepto		Referencia	
Política				Norma	Política
1	8.		Compensación de activos financieros con pasivos financieros	NICSP N° 28. Párrafos 47 y 49.	
1	8	1	Derecho legal de compensación e intención firme		NICSP N° 28, Párrafos 50 y 51.
1	8	2	Transferencia de activos financieros		NICSP N° 28, Párrafo 47. NICSP N° 29, Párrafos 38 y 31.
1	8	3	Improcedencia de compensación		NICSP N° 28, Párrafo 54.

Un activo financiero y un pasivo financiero serán objeto de compensación sólo a efectos de revelación, sin implicar baja en cuentas y al sólo a efecto que se presente en el ESF su importe neto, cuando y sólo cuando la entidad:

- a) tenga, en el momento actual, el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes reconocidos; y
- b) tenga la intención de liquidar la cantidad neta, o de realizar el activo y, de forma simultánea, proceder al pago del pasivo.

Políticas Contables

1. La posibilidad de compensar es un derecho que la ley puede otorgar al deudor, que lo adquiere por contrato o por otro medio distinto, y que le faculta a pagar, o eliminar de otra forma, la totalidad o una parte de la cantidad debida al acreedor, mediante reducción del importe que éste le adeuda. La existencia de dicho derecho

afectará al conjunto de derechos y obligaciones asociados con los activos y los pasivos financieros correspondientes, y podrá afectar al nivel de exposición de la entidad a los riesgos de crédito y de liquidez. No obstante, la existencia de tal derecho, por sí misma, no es una causa suficiente para la compensación. Si se carece de la intención de ejercer el derecho o de liquidar simultáneamente ambas posiciones, no resultarán afectados ni el importe ni el calendario de los futuros flujos de efectivo de la entidad.

2. En la contabilización de una transferencia de un activo financiero que no cumpla las condiciones para su baja en cuentas (porque la entidad ha conservado todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo transferido y por ende continúa reconociendo dicho activo transferido en su integridad y un pasivo financiero por la contraprestación recibida), no se compensará el activo transferido con el pasivo asociado como así tampoco se podrá compensar ningún ingreso que surja del activo transferido con ningún gasto incurrido por causa del pasivo asociado.
3. No será procedente la compensación, cuando:
 - a) se empleen varios instrumentos financieros diferentes para emular las características de un único instrumento financiero (dando lugar a un “instrumento sintético”);
 - b) los activos y los pasivos financieros surjan de instrumentos financieros que tengan, básicamente, la misma exposición al riesgo (por ejemplo, activos y pasivos dentro de una misma cartera de contratos a término u otros instrumentos derivados) pero involucren a diferentes contrapartes;
 - c) los activos, financieros u otros, se hubieren pignorado como garantías otorgadas de pasivos financieros que son obligaciones sin recurso;
 - d) los activos financieros hayan sido asignados por el deudor a un fideicomiso para liberarse de una obligación pero aún no hayan sido aceptados por el acreedor en cancelación de la misma (por ejemplo un fondo de amortización);
 - e) sean obligaciones incurridas como resultado de eventos que han dado lugar a pérdidas, cuyos importes se esperen recuperar de un tercero, como consecuencia de una reclamación hecha en virtud de una póliza de seguro.
 - f) se suscriban acuerdos maestros de compensación contractual con una contraparte para protegerse de pérdidas, ya sea en caso de quiebra o en otras situaciones concursales, o en situaciones no esperadas dentro del curso ordinario de las operaciones, que imposibiliten a esa otra parte el cumplimiento de sus obligaciones.

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
1	9.		Reconocimiento inicial de activos financieros	NICSP N° 29, Párrafo 16.	
1	9	1	Momento del		NICSP N° 29,

			reconocimiento inicial		Párrafos 40 y GA 68 a 70. DGCN
1	9	2	Medición inicial		NICSP N° 29, Párrafo 45.
1	9	3	Adquisición de títulos de la deuda pública		DGCN

Un activo financiero se reconocerá en el ESF sólo cuando la entidad se convierta en parte obligada, según las cláusulas contractuales del instrumento en cuestión.

Políticas Contables

1. Para compras y ventas convencionales de activos financieros, puede optarse por reconocerlos o, en su caso, darlos de baja en cuentas, en el momento de la contratación (también denominado negociación) o en el de la liquidación. A los efectos del presente PGCN, se procederá al reconocimiento (así como a la baja en cuentas) en el momento de la contratación, siempre que se trate de compras y ventas convencionales.
2. Al reconocer inicialmente un activo financiero, se lo medirá por su valor razonable más los costos que sean directamente atribuibles a la transacción, excepto en el caso de un activo financiero que se contabilice al valor razonable con cambios en resultados. Los costos de transacción serán todos los costos directamente atribuibles a la adquisición, emisión o disposición de un activo financiero en los que no se hubiera incurrido en caso de no haberse adquirido, emitido o dispuesto el instrumento. Sin embargo no incluirá costos de administración o de mantenimiento.
3. En el caso de adquisición de títulos públicos costarricenses la DGCN, conjuntamente con los Organismos que estime pertinente, emitirá las NPC correspondientes, a efectos de establecer criterios específicos, si correspondieren, en materia de valoración inicial y de medición posterior.

Norma / Concepto			Referencia	
Política			Norma	Política
1	10.		Medición posterior de activos financieros	NICSP N° 29, Párrafo 48.
1	10	1	Niveles del Valor Razonable	NICSP N° 30, Párrafo 32.
1	10	2	Mercado activo	NICSP N° 29, GA 103.
1	10	3	Mejor evidencia del valor razonable	NICSP N° 29, Párrafo 51.

1	10	4	Técnicas de valoración		
1	10	5	Periodicidad		DGCN

Después del reconocimiento inicial, la entidad medirá los activos financieros, incluyendo aquellos derivados que sean activos, **por sus valores razonables**, sin deducir los costos de transacción en que pueda incurrir en la disposición del activo, con la excepción de los siguientes activos financieros:

- a) préstamos y partidas a cobrar, que se valorarán al costo amortizado utilizando el método de la tasa de interés efectiva;
- b) inversiones mantenidas hasta el vencimiento, que se valorarán al costo amortizado utilizando el método de la tasa de interés efectiva; y
- c) las inversiones en instrumentos de patrimonio que no tengan un precio de mercado cotizado en un mercado activo y cuyo valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad, y los instrumentos derivados que estén vinculados a los mismos y que deban ser liquidados mediante su entrega, que se medirán al costo.
- d) los activos financieros que se designen como partidas cubiertas que se medirán de acuerdo con los requerimientos de la contabilidad de coberturas.

Políticas Contables

1. Una entidad clasificará las mediciones a valor razonable realizadas utilizando una jerarquía de valor razonable, que refleje la relevancia de los datos de entrada utilizados para llevar a cabo dichas mediciones. La jerarquía de valor razonable tendrá los siguientes niveles:
 - a) **Nivel 1:** precios cotizados (sin ajustar) en mercados activos para activos o pasivos idénticos;
 - b) **Nivel 2:** datos de entrada distintos a los precios cotizados incluidos en el Nivel 1 que sean observables para el activo o pasivo, directamente (es decir, como precios) o indirectamente (es decir, derivados de los precios); y
 - c) **Nivel 3:** datos de entrada utilizados para el activo o pasivo que no estén basados en datos de mercado observables (datos de entrada no observables).
2. Un instrumento financiero se considera como cotizado en un mercado activo si los precios de cotización están fácil y regularmente disponibles a través de una bolsa, de promotores, de intermediarios financieros (corredores), de una institución sectorial, de un servicio de fijación de precios o de un organismo regulador, y esos precios reflejan transacciones de mercados reales que se producen regularmente, entre partes que actúan en situaciones de independencia mutua.
3. La mejor evidencia del valor razonable son los precios cotizados en un mercado activo. Si el mercado de un instrumento financiero no fuera activo, la entidad determinará el valor razonable utilizando una técnica de valoración. El objetivo de utilizar una técnica de valoración es determinar cuál hubiera sido en la fecha de

medición, el precio de una transacción realizada en condiciones de independencia mutua y motivada por condiciones operativas normales.

4. Entre las técnicas de valoración se incluyen:
- a) el uso de transacciones de mercado recientes entre partes interesadas y debidamente informadas que actúen en condiciones de independencia mutua,
 - b) las referencias al valor razonable de otro instrumento financiero sustancialmente igual,
 - c) el descuento de flujos de efectivo, y
 - d) los modelos de fijación de precios de opciones.

Si existiese una técnica de valoración comúnmente utilizada por los participantes en el mercado para determinar el precio de ese instrumento, y se hubiese demostrado que suministra estimaciones fiables de los precios obtenidos en transacciones reales de mercado, deberá utilizarse dicha técnica.

Se deberá maximizar la utilización de datos del mercado y minimizar la de datos estimados por la entidad.

La técnica de valoración utilizada deberá revisarse periódicamente, así como comprobar su validez utilizando precios procedentes de cualquier transacción reciente y observable de mercado sobre el mismo instrumento o que estén basados en cualquier dato de mercado observable y disponible.

5. La periodicidad de la revisión de la técnica de valoración utilizada, deberá ser al cierre de cada ejercicio que se informa.

Norma Política / Concepto			Referencia Norma	Política	
1	11.		Costo Amortizado y método de la tasa de interés efectiva	NICSP N° 29, Párrafo 10.	
1	11	1	Cálculo de la tasa de interés efectiva		NICSP N° 29, Párrafo 10.
1	11	2	Estimación fiable de los flujos de efectivo y de la vida esperada		
1	11	3	Cambio de medición de valor razonable a costo o costo amortizado		NICSP N° 29, Párrafo 63.
1	11	4	Tratamiento contable del cambio de medición para un activo financiero con y sin		

			vencimiento fijo		

Costo amortizado de un activo financiero o de un pasivo financiero es:

- a) el importe al que fue valorado inicialmente el activo o el pasivo financiero; **menos**
- b) los reembolsos del principal; **más o menos, según proceda,**
- c) la imputación o amortización gradual acumulada, utilizando el método del interés efectivo, de cualquier diferencia existente entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento; **menos**
- d) cualquier disminución por deterioro del valor o incobrabilidad.

Método de la tasa de interés efectiva, es un método de cálculo del costo amortizado de un activo financiero o un pasivo financiero (o de un grupo de activos o pasivos financieros) y de imputación del ingreso o gasto financiero a lo largo del período relevante. La tasa de interés efectiva es la tasa de descuento que iguala exactamente los flujos de efectivo por cobrar o por pagar estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento financiero con el importe neto en libros del activo financiero o pasivo financiero.

Políticas Contables

1. Para calcular la tasa de interés efectiva, 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 con el importe neto en libros del activo financiero o pasivo financiero, deberán estimarse los flujos de efectivo teniendo en cuenta:
 - a) todas las condiciones contractuales del instrumento financiero (por ejemplo, pagos anticipados, rescates y opciones de compra o similares), pero no tendrá en cuenta las pérdidas crediticias futuras;
 - b) todas las comisiones, puntos de interés pagados o recibidos por las partes del contrato, que integren la tasa de interés efectiva, así como los costos de transacción y cualquier otra prima o descuento.
2. En los casos que los flujos de efectivo o la vida esperada de un instrumento financiero no puedan ser estimados con fiabilidad, se utilizarán los flujos de efectivo contractuales a lo largo del período contractual completo del instrumento financiero.
3. En el caso que un activo financiero o pasivo financiero medido a valor razonable pase a contabilizarse al costo o al costo amortizado, el importe en libros del valor razonable del activo financiero o pasivo financiero en esa fecha se convertirá en su nuevo costo o costo amortizado. Lo indicado podrá darse en los siguientes casos:
 - a) cuando se produce un cambio en la intención o en la capacidad de la entidad,
 - b) porque ya no se disponga de una medida fiable del valor razonable, o
 - c) cuando hubieran transcurrido los “dos períodos precedentes” (Categoría 2 “Penalidad”).

4. Cualquier resultado producto del cambio de medición presentado precedente en activos financieros, que previamente se hubiera reconocido directamente en los activos netos/patrimonio, se contabilizará de la siguiente forma:
- a) En el caso de un activo financiero **con un vencimiento fijo**:
 - i. La ganancia o pérdida se llevará al resultado del período a lo largo de la vida restante de la inversión mantenida hasta el vencimiento, utilizando el método de la tasa de interés efectiva.
 - ii. Cualquier diferencia entre el nuevo costo amortizado y el importe al vencimiento se amortizará también a lo largo de la vida restante del activo financiero utilizando el método de la tasa de interés efectiva, de forma similar a la amortización de una prima o un descuento.
 - iii. Si el activo financiero sufriese posteriormente un deterioro en el valor, cualquier ganancia o pérdida que hubiera sido reconocido directamente en los activos netos/patrimonio, se reconocerá en el resultado del período, aunque el activo financiero no haya sido dado de baja del balance.
 - b) En el caso de un activo financiero **que no tenga un vencimiento fijo**:
 - i. La ganancia o pérdida permanecerá en los activos netos/patrimonio hasta que el activo financiero sea vendido o se disponga del mismo por otra vía, momento en el que se reconocerá en el resultado del período.
 - ii. Si el activo financiero sufriese posteriormente un deterioro en el valor, cualquier ganancia o pérdida que hubiera sido reconocida directamente en los activos netos/patrimonio, se reconocerá en el resultado del período, aunque el activo financiero no haya sido dado de baja del balance.

Norma Política / Concepto			Referencia Norma	Política
1	12.		Baja en cuentas de un activo financiero	NICSP N° 29, Párrafos 10 y 19.
1	12	1	Momento del reconocimiento de la baja	NICSP N° 29, Párrafo 40.
1	12	2	Momento de contratación	NICSP N° 29, GA 68. DGCN
1	12	3	Contabilidad a la fecha de contratación	NICSP N° 29, GA 70.

La baja en cuentas de un activo financiero es la eliminación de un activo financiero previamente reconocido en el ESF.

La baja en cuentas procederá cuando:

- a) expiren los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero o se renuncie a ellos; o

- b) se transfiera el activo financiero, siempre que la cesión cumpla con los requisitos para la baja en cuentas.

Todo lo prescripto en el presente manual en relación a la baja en cuentas de activos financieros, se aplicará a los importes consolidados. Por lo tanto primero una entidad consolidará todas las entidades controladas de acuerdo con las normas aplicables y luego analizará si procede la mencionada baja en cuentas.

Políticas Contables

1. Para compras y ventas convencionales de activos financieros, puede optarse por reconocerlos o, en su caso, darlos de baja en cuentas, en el momento de la contratación (también denominado negociación) o en el de la liquidación.
2. A los efectos del presente PGCN, se procederá al reconocimiento de la baja en cuentas del mismo, en el **momento de la contratación**, siempre que se trate de compras y ventas convencionales. Dicho método se utilizará de manera uniforme para todas las compras o ventas de activos financieros.
3. La fecha de contratación es la fecha en la que una entidad se compromete a comprar o vender un activo. La contabilización a la fecha de contratación significa que en dicha fecha se reconocerán:
 - a) en las compras de activos financieros: el activo a recibir y el pasivo a pagar; y
 - b) en las ventas o disposiciones de activos financieros:
 1. la baja en cuentas del activo que se vende,
 2. cualquier ganancia o pérdida por la disposición, y
 3. la cuenta por cobrar por la disposición.

Norma / Concepto			Referencia	
Política			Norma	Política
1	13.		Transferencia de instrumentos financieros	NICSP N° 29, Párrafo 20.
1	13	1	Transferencia con retención de derechos	NICSP N° 29, Párrafo 21.
1	13	2	Retención de riesgos y beneficios de activos transferidos	NICSP N° 29, Párrafos 22, 23, 25 a 27, 29, 31 y 32.
1	13	3	Percepción de flujos de efectivo por activos financieros transferidos	DGCN

Se considera que una entidad ha transferido un activo financiero, cuando:

- a) ha transferido los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo del activo financiero; o
- b) conserva los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo del activo financiero (“activo original”), pero asume la obligación contractual de pagar los flujos de efectivo a una o más entidades (“perceptores posibles”).

Políticas Contables

1. En el caso del punto b. anterior, se considerará que el activo ha sido transferido, en tanto y en cuando la entidad cumpla con las siguientes condiciones:
 - a) no tenga obligación de pagar ningún importe a los perceptores posibles, a menos que cobre importes equivalentes del activo original;
 - b) tenga prohibido, según las condiciones del contrato de transferencia, la venta o la pignoración (prenda) del activo original, salvo como garantía de pago de los flujos de efectivo comprometidos con los eventuales perceptores;
 - c) tenga la obligación de remitir cualquier flujo de efectivo que cobre en nombre de los posibles perceptores sin retraso significativo, cumpliendo con lo siguiente:
 1. la entidad no está facultada para reinvertir los flujos de efectivo excepto que se trate de inversiones en efectivo o equivalente de efectivo durante el corto período de liquidación (desde la fecha de cobro a la fecha de remisión), y
 2. el rendimiento que se obtenga producto de la inversión de dicho flujo de efectivo, también deba ser remitido a los posibles perceptores.
2. Cuando se transfiera un activo financiero se deberá evaluar en qué medida la entidad retiene los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad del activo financiero, comparando la exposición, antes y después de la transferencia, a la variación en los importes y en el calendario de los flujos de efectivo netos del activo transferido. En tal sentido:
 - a) si la entidad transfiere de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de un activo financiero, **lo dará de baja en cuentas** y reconocerá de forma separada, como activos o pasivos, cualesquiera derechos y obligaciones creados o conservados en la transferencia. Dentro de estas bajas se debe considerar lo siguiente:
 - i. Si se conserva el derecho de administración del activo financiero a cambio de una comisión, se reconocerá un activo o un pasivo por tal contrato de servicio de administración del activo financiero, teniendo en cuenta lo siguiente:
 - Si se espera que la comisión a recibir compense adecuadamente a la entidad por la prestación de este servicio, se reconocerá un pasivo por la obligación de administración del activo financiero, que se medirá por su valor razonable.

- Si se espera que la comisión a recibir sea superior a una adecuada compensación por la prestación de este servicio de administración del activo financiero, se reconocerá un activo por los derechos de administración, por un importe que se determinará sobre la base de una distribución del importe en libros del activo financiero mayor.
 - ii. Si el activo financiero transferido se da de baja totalmente pero la transferencia conlleva la obtención de un nuevo activo financiero o la asunción de un nuevo pasivo financiero, o un pasivo por prestación del servicio de administración del activo financiero, se reconocerá el nuevo activo financiero, el nuevo pasivo financiero o el nuevo pasivo por la obligación de administración a sus valores razonables.
 - iii. Si el activo transferido es parte de un activo financiero mayor (por ejemplo, cuando una entidad transfiere los flujos de efectivo por intereses que forman parte de un instrumento de deuda) y la parte transferida cumple con los requisitos para la baja en cuentas en su integridad, el importe en libros del activo mayor se distribuirá entre la parte que continua reconociéndose y la parte que se haya dado de baja, en función de los valores razonables relativos de dichas partes en la fecha de la transferencia.
- b) si la entidad retiene de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de dicho activo, entonces por **no cumplirse los requisitos para la baja en cuentas**, continuará reconociéndose el activo transferido en su integridad, y se reconocerá un pasivo financiero por la contraprestación recibida. En períodos posteriores, la entidad reconocerá cualquier ingreso por el activo transferido y cualquier gasto incurrido por el pasivo financiero.
- c) si la entidad ni transfiere ni conserva de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo financiero, entonces deberá determinar si ha retenido el control sobre el mismo. En este caso:
- si no ha conservado el control (como es el caso en que el receptor del activo financiero tenga la potestad de decidir unilateralmente la venta del mismo), dará de baja el activo financiero y reconocerá de forma separada, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o conservados por efecto de la cesión -siendo de aplicación lo mencionado en los puntos i. a iii. del ítem a)- ; o
 - si ha retenido el control, continuará reconociendo el activo financiero en **la medida de su implicación continuada**, o sea la medida en que está expuesta a cambios de valor del activo transferido. El que la entidad haya retenido o no el control del activo transferido, dependerá de la capacidad del receptor de la transferencia para venderlo, por lo cual la entidad no habrá conservado el control cuando **el receptor tenga la capacidad práctica** de venderlo en su integridad a una tercera parte no relacionada y sea capaz de ejercerla unilateralmente y sin necesidad de imponer restricciones adicionales sobre la transferencia. En cualquier otro caso, la entidad habrá conservado el control.
3. Todo derecho y obligación vinculado o generado por activos financieros que han sido transferidos a terceros, serán reconocidos por la entidad como activos o pasivos, sin perjuicio de la baja del activo financiero que le dio origen.

En particular, los intereses, dividendos y cualquier rendimiento que perciba la entidad por activos financieros transferidos y que le corresponda remitirlos o derivarlos a los terceros perceptores de tales rendimientos, serán reconocidos como pasivos con carácter de fondos de terceros, hasta que se produzca la transferencia y proceda la baja en cuentas de dichos pasivos.

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
1	14.		Transferencias que cumplen los requisitos para la baja en cuentas	NICSP N° 29, Párrafo 28.	
1	14	1	Activo transferido como parte de un activo financiero mayor		NICSP N° 29, Párrafo 29.
1	14	2	Valor razonable de la parte que continuará reconociendo		NICSP N° 29, Párrafo 30.

Al dar de baja en cuentas un activo financiero en su integridad, se reconocerá en el resultado del período, la diferencia entre:

- a) su importe en libros; y
- b) la suma de:
 - a. la contraprestación recibida (incluyendo cualquier nuevo activo obtenido menos cualquier pasivo asumido), y
 - b. cualquier resultado acumulado que haya sido reconocido directamente en los activos netos/patrimonio.

Políticas Contables

1. Si el activo transferido es parte de un activo financiero mayor, se reconocerá, en el resultado del período, la diferencia entre:
 - i. el importe en libros imputable a la parte que se ha dado de baja, y
 - ii. la suma de:
 - a. la contraprestación recibida por la parte dada de baja (incluyendo cualquier nuevo activo obtenido menos cualquier pasivo asumido), y
 - b. cualquier pérdida o ganancia acumulada que haya sido reconocida en los activos netos/patrimonio.

A tal efecto, la pérdida o ganancia acumulada que haya sido reconocida directamente en los activos netos/patrimonio, se distribuirá entre la parte que continúa reconociéndose y la parte que se ha dado de baja, en función de los valores razonables relativos de las mismas.

2. Cuando una entidad distribuye el importe en libros previo de un activo financiero mayor, entre la parte que seguirá siendo reconocida y la parte que se da de baja, deberá determinar el valor razonable de la parte que continuará reconociendo, donde tendrá en cuenta como mejor estimación del valor razonable los precios recientes de las transacciones realizadas o en su defecto podrá considerar lo siguiente:
- la experiencia histórica de venta de partes de activos financieros similares a la que continúa reconociendo, y
 - las transacciones de mercado para dichas partes.

Cuando no existan precios cotizados ni transacciones de mercado recientes que ayuden a determinar el valor razonable de las partes que continúan siendo reconocidas en una transacción de intercambio, la mejor estimación del valor razonable será la diferencia entre:

- el valor razonable del activo financiero mayor, considerado en su conjunto, y
- la contraprestación recibida del receptor de la transferencia por la parte que se da de baja en cuentas.

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
1	15.		Implicación continuada en activos transferidos	NICSP N° 29, Párrafo 32.	
1	15	1	Casos		NICSP N° 29, Párrafo 32.
1	15	2	Medición del pasivo asociado		NICSP N° 29, Párrafos 33 y 35.
1	15	3	Ingresos / Gastos		NICSP N° 29, Párrafo 34.
1	15	4	Implicación continuada en activo transferido como parte de un activo financiero mayor		NICSP N° 29, Párrafo 36.
1	15	5	Activo transferido medidos al costo amortizado		NICSP N° 29, Párrafo 37.

Si una entidad no transfiere ni conserva sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de un activo transferido, y conserva el control sobre éste, continuará reconociendo el activo transferido en la medida de su implicación continuada. La medida de la implicación continuada de la entidad en el activo transferido es la medida en que está expuesta a cambios de valor del activo transferido.

Políticas Contables

1. Cuando la implicación continuada de la entidad tome la forma de:
 - a) **garantía del activo transferido:** el importe de la implicación continuada de la entidad será el menor entre:

- i. el importe del activo y
 - ii. el importe máximo de la contraprestación recibida que la entidad podría ser requerida a devolver (“el importe de la garantía”).
 - b) **una opción comprada o emitida (o ambas) sobre el activo transferido:** la cuantía de la implicación continuada de la entidad será el importe del activo transferido que la entidad pueda volver a comprar. Sin embargo, en el caso de una opción de venta emitida sobre un activo que se mida a su valor razonable, el importe de la implicación continuada de la entidad estará limitado al menor entre el valor razonable del activo transferido y el precio de ejercicio de la opción.
 - c) **una opción que se liquide en efectivo, o una cláusula similar sobre el activo transferido:** la cuantía de la implicación continuada se medirá de la misma forma que si se tratase de opciones no liquidadas en efectivo, tal como se establece en el apartado b) anterior.
2. Cuando una entidad continúe reconociendo un activo en la medida de su implicación continuada, reconocerá también un pasivo asociado, debiéndose medir tanto el activo transferido como el pasivo asociado sobre una base que refleje los derechos y obligaciones que la entidad haya conservado. El pasivo asociado se medirá de forma que el neto entre los importes en libros del activo transferido y del pasivo asociado sea:
- a) el costo amortizado de los derechos y obligaciones conservados por la entidad, si el activo transferido se mide al costo amortizado; o
 - b) igual al valor razonable de los derechos y obligaciones conservados por la entidad, cuando se midan independientemente, si el activo transferido se mide por el valor razonable.
- A los efectos de la realización de mediciones posteriores, los cambios reconocidos en el valor razonable del activo transferido y del pasivo asociado se contabilizarán de manera coherente, y no podrán ser compensados entre sí.
3. La entidad seguirá reconociendo cualquier ingreso que surja del activo transferido en la medida de su implicación continuada, y reconocerá cualquier gasto incurrido por causa del pasivo asociado.
4. Si la implicación continuada de una entidad es únicamente sobre una parte de un activo financiero, la entidad imputará el importe previo en libros del activo financiero entre la parte que continúa reconociendo, bajo la implicación continuada, y la parte que ha dejado de reconocer, a partir de los valores razonables relativos de esas partes en la fecha de transferencia. El resultado del ejercicio se determinará de la misma forma que para el caso de un “Activo transferido como parte de un activo mayor”.
5. Si el activo transferido se midiese al costo amortizado, la opción de designar un pasivo financiero como contabilizado al valor razonable con cambios en el resultado del período no será aplicable al pasivo asociado.

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
1	16.		Reclasificaciones de instrumentos financieros	NICSP N° 29, Párrafos 53, 55, 57, 58 y 60.	
1	16	1	Futuras reclasificaciones		DGCN
1	16	2	Cambios que no significan reclasificaciones		NICSP N° 29, Párrafo 54.
1	16	3	Tratamientos de las reclasificaciones permitidas		NICSP N° 29, Párrafos 56, 59, 60 y 64 b).
1	16	4	Venta o reclasificación de Categoría 2		NICSP N° 29, Párrafo 61.

A. Una entidad **no podrá reclasificar** :

- i. un instrumento derivado sacándolo de la categoría de los contabilizados al valor razonable con cambios en resultados mientras esté en su poder o continúe emitido;
- ii. un instrumento financiero sacándolo de la categoría de contabilizados al valor razonable con cambios en resultados si, en el momento del reconocimiento inicial, la entidad lo ha designado como contabilizado al valor razonable con cambios en resultados; ni
- iii. un instrumento financiero incluyéndolo en la categoría de los contabilizados al valor razonable con cambios en resultados con posterioridad al reconocimiento inicial.

B. Una entidad **podrá reclasificar**:

- i. Cuando un activo financiero no se mantenga ya con la intención de venderlo o recomprarlo en un futuro inmediato, se lo podrá reclasificar sacándolo de la categoría de los contabilizados al valor razonable con cambios en resultados en las siguientes situaciones:
 - a) ante circunstancias excepcionales, o
 - b) ante el caso de un activo financiero que se hubiera ajustado a la definición de préstamos y partidas por cobrar (de no haberse requerido clasificar el activo financiero como mantenido para negociar en el momento del reconocimiento inicial), para el que la entidad tenga la intención y, además, la capacidad de conservar el activo financiero en un futuro previsible o hasta el vencimiento.
- ii. Un activo financiero clasificado como disponible para la venta y que se hubiera ajustado a la definición de préstamos y partidas por cobrar podrá reclasificarse sacándolo de la categoría de disponibles para la venta a la categoría de préstamos y partidas por cobrar si la entidad tiene la intención y, además, la

capacidad de conservar el activo financiero en un futuro previsible o hasta el vencimiento.

- iii. Si, como resultado de un cambio en la intención o en la capacidad para mantenerla, dejase de ser adecuado clasificar una inversión como mantenida hasta el vencimiento, la entidad **podrá reclasificarla** como un activo disponible para la venta.

Políticas Contables

1. La DGCN, conjuntamente con los Organismos que estime pertinente, emitirá las NPC que resulten necesarias para la eventual evaluación y otorgamiento de autorizaciones para proceder a la reclasificación de instrumentos financieros, según las características especiales de los casos sometidos a su intervención.
2. Los siguientes cambios en las circunstancias no son reclasificaciones:
 - a) Un derivado que fuera anteriormente designado como un instrumento de cobertura eficaz, en la cobertura de flujo de efectivo o una cobertura de inversión neta que hayan dejado de cumplir los requisitos para ser consideradas como tal.
 - b) Un derivado que haya pasado a ser un instrumento de cobertura designado y eficaz en una cobertura de flujo de efectivo o una cobertura de inversión neta.
3. Si una entidad reclasifica un activo financiero sacándolo de la categoría de contabilizados al valor razonable con cambios en resultados, deberá reclasificar el activo financiero a su valor razonable a la fecha de reclasificación (siendo dicho valor el nuevo a considerar como costo o costo amortizado según proceda). Además, en el caso permitido e indicado:
 - **en B.i.:** no se revertirá ningún ahorro o desahorro ya reconocido en el resultado del período;
 - **en B.ii.:** cualquier pérdida o ganancia (con excepción de las pérdidas por deterioro del valor) anterior en ese activo que se haya reconocido directamente en los activos netos/patrimonio se reconocerá de la siguiente manera:
 - a) En el caso de un activo financiero con un vencimiento fijo, la pérdida o ganancia se amortizará contra el resultado del ejercicio a lo largo de la vida restante de la inversión mantenida hasta el vencimiento, utilizando el método del tipo de interés efectivo. Cualquier diferencia entre el nuevo coste amortizado y el importe a vencimiento se amortizará a lo largo de la vida restante del activo financiero utilizando el método del tipo de interés efectivo, de forma similar a la amortización de una prima o un descuento. Si el activo financiero sufriese posteriormente un deterioro en el valor, cualquier pérdida o ganancia que hubiera sido reconocida directamente en el patrimonio neto, se reconocerá en el resultado del ejercicio.
 - b) En el caso de un activo financiero que no tenga un vencimiento fijo, la pérdida o ganancia permanecerá en el patrimonio neto hasta que el activo financiero sea vendido o se disponga del mismo por otra vía, momento en el que se reconocerá en el resultado del ejercicio. Si el activo financiero sufriese posteriormente un deterioro del valor, cualquier pérdida o ganancia

previa que hubiese sido reconocida directamente en el patrimonio neto, se reconocerá en el resultado del ejercicio.

- **en B.iii.:**

- a) el activo financiero se reconocerá a su valor razonable, y
- b) la diferencia entre su importe en libros y su valor razonable se contabilizará en el patrimonio hasta que el activo financiero sea vendido o se disponga del mismo por otra vía, momento en el que se reconocerá en el resultado del ejercicio.

4. Cuando la entidad venda o reclasifique inversiones mantenidas hasta el vencimiento, por incumplimiento de lo establecido para la Categoría 2 – “Penalidad”, todas las inversiones mantenidas hasta el vencimiento que permanezcan en esta categoría se reclasificarán como disponibles para la venta, aplicándose el mismo tratamiento que para las reclasificaciones permitidas indicadas en B.iii.

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
1	17.		Deterioro del valor e incobrabilidad de activos financieros	NICSP N° 29, Párrafo 68.	
1	17	1	Evidencia de deterioros		NICSP N° 29, Párrafos 68 y 70.
1	17	2	Eventos que no califican para deterioro		NICSP N° 29, Párrafo 69.
1	17	3	Estimaciones razonables del deterioro		NICSP N° 29, Párrafo 71 y GA122.
1	17	4	Evaluación del deterioro		NICSP N° 29, Párrafos 48 y 67.

Un activo financiero o un grupo de ellos estará deteriorado, y se habrá producido una pérdida por deterioro del valor si, y solo si, existe evidencia objetiva del deterioro como consecuencia de uno o más eventos que hayan ocurrido **después del reconocimiento inicial** del activo (un “evento que causa la pérdida”) y ese evento, eventos o combinación de diversos eventos causantes de la pérdida tienen un impacto sobre los flujos de efectivo futuros estimados del activo financiero o del grupo de ellos, que **pueda ser estimado con fiabilidad**.

Las pérdidas esperadas como **resultado de eventos futuros**, sea cual fuere su probabilidad, **no se reconocerán**.

Políticas Contables

1. La evidencia objetiva de que un activo o un grupo de activos están deteriorados incluye la información observable que requiera la atención del tenedor del activo sobre los siguientes eventos que causan la pérdida:
 - a) dificultades financieras significativas del emisor o del obligado;
 - b) infracciones de las cláusulas contractuales, tales como incumplimientos o moras en el pago de los intereses o el principal;
 - c) el prestamista, por razones económicas o legales relacionadas con dificultades financieras del prestatario, le otorga concesiones o ventajas que no habría otorgado bajo otras circunstancias;
 - d) es probable que el prestatario entre en quiebra o en otra forma de reorganización financiera;
 - e) la desaparición de un mercado activo para el activo financiero en cuestión, debido a dificultades financieras;
 - f) los datos observables indican que desde el reconocimiento inicial de un grupo de activos financieros existe una disminución medible en sus flujos futuros estimados de efectivo, aunque no pueda todavía identificársela con activos financieros individuales del grupo, incluyendo entre tales datos:
 - i. cambios adversos en el estado de los prestatarios incluidos en el grupo (por ejemplo, un número creciente de retrasos en los pagos); o
 - ii. condiciones económicas locales o nacionales que se correlacionen con incumplimientos en los activos del grupo (por ejemplo, un incremento en la tasa de desempleo en el área geográfica de los prestatarios, un descenso en los precios del arroz para préstamos concedidos a productores de arroz, o cambios adversos en las condiciones del sector que afecten a los prestatarios del grupo).
 - g) información sobre los cambios significativos que, con un efecto adverso, hayan tenido lugar en el entorno tecnológico, de mercado, económico o legal en el que opere el emisor y que indiquen que el costo de la inversión en el instrumento de patrimonio puede no ser recuperable; o
 - h) un descenso significativo o prolongado en el valor razonable de una inversión en un instrumento de patrimonio por debajo de su costo.
2. Los eventos que no califican, por sí solos, para ser evidencia de deterioros son:
 - a) la desaparición de un mercado activo debido a la discontinuación de la comercialización pública de los instrumentos financieros;
 - b) la rebaja en la calificación crediticia de una entidad (puede ser indicativa del deterioro cuando se la considere junto con otra información disponible); y
 - c) un descenso del valor razonable de un activo financiero por debajo de su costo o costo amortizado, no es necesariamente evidencia de deterioro del valor (por ejemplo, un descenso en el valor razonable de un instrumento de deuda como consecuencia de un incremento en la tasa de interés libre de riesgo).
3. Cuando los datos que se requieren para la estimación del importe de la pérdida por deterioro del valor de un activo financiero son limitados o no son relevantes, podrá utilizarse su juicio experto de la entidad para estimar el importe de cualquier pérdida por deterioro del valor a través de estimaciones razonables, teniendo en

cuenta cuando dicho juicio experto se aplique a la evaluación de grupos de activos financieros, lo siguiente:

- a) la evaluación colectiva del deterioro de un grupo de activos financieros, en cuyo caso los flujos futuros se estimarán sobre la base de la experiencia de las pérdidas históricas para activos con características de riesgo de crédito similares a las del grupo;
 - b) si no se cuenta con experiencia propia en evaluar deterioros o sea inexistente o insuficiente, se utilizarán las experiencias de grupos similares de activos financieros que puedan ser comparables;
 - c) la experiencia de pérdidas históricas se ajustará sobre la base de datos observables, a fin de reflejar el efecto de las condiciones actuales, que no afectaron al período del que se ha extraído la experiencia histórica, así como para suprimir los efectos de condiciones del período histórico que no existen en la actualidad;
 - d) las estimaciones de los cambios en los flujos de efectivo futuros reflejarán y serán coherentes con las direcciones de los cambios producidos en datos observables que se vayan produciendo período a período (cambios en las tasas de desempleo, precios de los inmuebles, precios de las materias primas cotizadas, evolución de los pagos u otros factores que son indicativos de la existencia de pérdidas);
 - e) la metodología y las hipótesis utilizadas para estimar los flujos de efectivo futuros se revisarán periódicamente, con el fin de reducir cualquier diferencia entre las pérdidas estimadas y la experiencia de pérdidas reales.
4. Todos los activos financieros, excepto los de la Categoría 1, estarán sujetos a revisión por deterioro de su valor por lo cual deberá evaluarse al final de cada período sobre el que se informa si existe evidencia objetiva de que un activo financiero o un grupo de ellos esté deteriorado.

Información a Revelar:

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
1	18.		Revelación General	NICSP N° 30, Párrafos 10 a 12 y 14.	

- A. Deberá suministrarse información que permita que los usuarios de los EEEF evalúen la relevancia de los instrumentos financieros en su situación financiera y en su rendimiento.
- B. En el ESF o en Notas, según corresponda, se informarán los importes en libros de cada una de las siguientes categorías de activos financieros :
 - a) activos financieros al valor razonable con cambios en resultados, mostrando por separado:
 1. los designados como tales en el momento de su reconocimiento inicial, y

2. los clasificados como mantenidos para negociación.
 - b) inversiones mantenidas hasta el vencimiento,
 - c) préstamos y cuentas por cobrar, y
 - d) activos financieros disponibles para la venta.
- C. Si la entidad hubiese designado un préstamo o una cuenta por cobrar (o un grupo de préstamos o cuentas por cobrar) como al valor razonable con cambios en resultados, revelará:
- a) el máximo nivel de exposición al riesgo de crédito del préstamo o cuenta por cobrar (o del grupo de préstamos o cuentas por cobrar) al final del período sobre el que se informa.
 - b) el importe por el que se modera dicho máximo nivel de exposición al riesgo de crédito mediante el uso de derivados de crédito o instrumentos similares.
 - c) el importe de la variación, durante el período y la acumulada, del valor razonable del préstamo o cuenta por cobrar (o del grupo de préstamos o cuentas por cobrar) que sea atribuible a las variaciones en el riesgo de crédito del activo financiero, determinado como:
 - i. el importe de la variación del valor razonable que no sea atribuible a cambios en las condiciones de mercado que dan lugar a riesgo de mercado, o
 - ii. el importe que resulte de la aplicación de un método alternativo, si la entidad cree que de esta forma representa más fielmente la variación del valor razonable que sea atribuible a cambios en el riesgo de crédito del activo; y además:
 - el método utilizado para determinar la variación del valor razonable del préstamo o cuentas por cobrar, que sea atribuible a cambio en el riesgo de crédito del activo; y
 - las razones por las que la entidad ha llegado a la conclusión, si así fuere, respecto a que la información facilitada no representa fielmente la variación del valor razonable del activo financiero que sea atribuible a cambios en su riesgo de crédito y los factores que cree que son relevantes.

Los cambios en las condiciones de mercado que ocasionan riesgo de mercado incluyen las variaciones en una tasa de interés (de referencia) observada, en el precio de una materia prima cotizada, en una tasa de cambio de moneda extranjera o en un índice de precios o tasas.
 - d) el importe de la variación del valor razonable de cualesquiera derivados de crédito o instrumentos similares vinculados, durante el período y la acumulada desde que el préstamo o cuenta por cobrar se hubiera designado.

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
1	19.		Reclasificaciones	NICSP N° 30, Párrafos 15 y 16.	

Respecto de las reclasificaciones realizadas de partidas medidas al valor razonable hacia partidas medidas al costo o al costo amortizado y viceversa, deberá revelarse:

- i. el importe reclasificado, y
- ii. la razón para efectuar la reclasificación.

En caso de haberse reclasificado un activo financiero, moviéndolo de la categoría de contabilizados al valor razonable con cambios en resultados o de la categoría de disponibles para la venta, deberá revelarse lo siguiente:

- i. el importe reclasificado hacia o fuera de cada una de esas categorías;
- ii. para cada período sobre el que se informa hasta el momento de la baja en cuentas, el importe en libros y el valor razonable de todos los activos financieros que hayan sido reclasificados en el período sobre el que se informa y períodos precedentes;
- iii. los hechos y circunstancias que demuestren que la circunstancias fueron excepcionales, en caso de haberse reclasificado un activo financiero sacándolo de la categoría de contabilizados al valor razonable con cambios en resultados;
- iv. para el período sobre el que se informa en el que se haya reclasificado el activo financiero, las pérdidas o ganancias al valor razonable del activo financiero reconocido en los resultados o en el patrimonio en ese período sobre el que se informa y en el período precedente;
- v. para cada período sobre el que se informa posterior a la reclasificación (incluido el período sobre el que informa en el que se hubiese reclasificado el activo financiero) hasta la baja en cuentas del activo financiero, las ganancias o pérdidas del valor razonable que hubiesen sido reconocidas en resultados o en el patrimonio si el activo financiero no hubiese sido reclasificado, así como las ganancias, las pérdidas, los ingresos y los gastos reconocidos en los resultados; y
- vi. la tasa de interés efectiva y los importes estimados de flujos de efectivo que la entidad prevea recuperar, en la fecha de reclasificación del activo financiero.

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
1	20.		Transferencias de Activos Financieros	NICSP N° 30, Párrafo 17.	

Cuando la entidad transfiera activos financieros de forma tal que una parte o todos los activos financieros no cumplan las condiciones para darlos de baja en cuentas, deberá revelarse, para cada clase de dichos activos financieros transferidos, lo siguiente:

- i. la naturaleza de los activos;
- ii. la naturaleza de los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad a los que la entidad continúe expuesta;
- iii. cuando la entidad continúe reconociendo la totalidad de los activos, los importes en libros de éstos y de los pasivos asociados; y
- iv. cuando la entidad continúe reconociendo los activos en la medida de su implicación continuada, el importe en libros total de los activos

originales, el importe de los activos que la entidad continúe reconociendo y el importe en libros de los pasivos asociados.

Norma Política		/ Concepto	Referencia Norma	Política
1	21.	Garantías	NICSP N° 30, Párrafos 18 y 19.	

Deberá revelarse:

- i. Respecto de los activos financieros pignoralados como garantía de pasivos o pasivos contingentes:
 - a. el importe en libros de dichos activos, incluyendo los importes que hayan sido reclasificados separadamente de otros activos en razón que el receptor de la transferencia para el que se otorgó la garantía tuviese, por contrato o costumbre, el derecho de vender o volver a pignorar la garantía; y
 - b. los plazos y condiciones relacionados con su pignoralación.
- ii. Respecto de las garantías recibidas (consistentes en activos financieros o no financieros) para las que la entidad esté autorizada a venderlas o a pignoralarlas sin que se haya producido un incumplimiento por parte del propietario de la garantía:
 - a. el valor razonable de la garantía poseída;
 - b. el valor razonable de la garantía vendida o nuevamente pignoralada y si la entidad tiene alguna obligación de devolverla; y
 - c. los plazos y condiciones asociadas a la utilización de la garantía.

Norma Política		/ Concepto	Referencia Norma	Política
1	22.	Cuenta correctora para pérdidas crediticias	NICSP N° 30, Párrafo 20.	

Cuando los activos financieros se hayan deteriorado por pérdidas crediticias y la entidad hubiere registrado el deterioro con cargo a una previsión (cuenta correctora utilizada para registrar los deterioros individuales o cuenta similar para registrar un deterioro colectivo de activos) en lugar de reducir directamente el importe en libros del activo, incluirá una conciliación de las variaciones en dicha cuenta durante el período, para cada clase de activos financieros y las expondrá en Nota a los EEEF.

Norma Política		/ Concepto	Referencia Norma	Política
1	23.	Valor Razonable	NICSP N° 30, Párrafos 29 a 31 y 33 a 36. DGCN	

- Deberá revelarse el valor razonable correspondiente a cada clase de activos financieros y de pasivos financieros, de una forma que permita la realización de comparaciones con los correspondientes importes en libros; cuando la información fuere de tipo cuantitativo, será en forma de tabla, excepto en los casos que la DGCN exija otro formato, en razón de resultar más apropiado.
- Al revelar los valores razonables, se agruparán los activos financieros y los pasivos financieros en clases, pero sólo se compensarán en la medida en que sus importes en libros estén compensados en el ESF.
- Se revelarán los métodos y, cuando se utilicen técnica de valoración, las suposiciones aplicadas para determinar los valores razonables de cada clase de activos financieros o pasivos financieros.
- Para las mediciones del valor razonable reconocidas en el ESF, deberá revelarse para cada clase de instrumentos financieros:
 - a) el nivel en la jerarquía de valor razonable en el cual se clasifican las mediciones del valor razonable en su totalidad (Nivel 1, 2 y 3);
 - b) **transferencias relevantes**, juzgadas con respecto al resultado del período, y al total de activos o de pasivos:
 - i. **entre los niveles 1 y 2:**
 - la jerarquía de valor razonable y las razones de dichas transferencias; y
 - las transferencias hacia cada nivel se revelarán y comentarán de forma separada de las transferencias salidas de cada nivel.
 - ii. **hacia o desde el Nivel 3:**
 - las razones para efectuar esas transferencias; y
 - las transferencias que sean hacia el Nivel 3 se revelarán y comentarán de forma separada de las realizadas desde dicho nivel.
 - c) **para mediciones al valor razonable de Nivel 3:**
 - i. una conciliación de los saldos de apertura con los saldos de cierre, revelando de forma separada los cambios durante el período atribuibles a:
 - ganancias y pérdidas totales del período reconocidas en resultados que sean atribuibles a las ganancias o pérdidas relacionadas con aquellos activos y pasivos que se mantengan al final del período sobre el que se informa, así como una descripción de dónde se presentan dichas ganancias o pérdidas en el ERF;
 - ganancias y pérdidas totales reconocidas en el patrimonio; y
 - compras, ventas, emisiones y liquidaciones (revelando de forma separada cada tipo de movimiento).
 - ii. si el cambiar uno o más datos de entrada a otras suposiciones alternativas razonablemente posibles, cambia en forma relevante – juzgado con respecto a resultados así como al total de los activos o

pasivos, o respecto al total del patrimonio, según corresponda –, el valor razonable, se deberá:

- señalar ese hecho y revelar el efecto de esos cambios; y
 - revelar cómo se calculó el efecto de los cambios hacia suposiciones alternativas razonablemente posibles.
- Si el mercado del instrumento no es activo y fuera una mejor expresión del valor razonable del mismo, en el momento del reconocimiento inicial, el importe determinado en esa fecha utilizando una técnica de medición en lugar del precio de la transacción, deberá revelarse, para cada clase de instrumentos financieros:
 - a) la política contable utilizada para reconocer en resultados esa diferencia entre el valor razonable estimado por una técnica de medición y el precio de transacción; y
 - b) la diferencia acumulada que no haya sido reconocida todavía en resultados al principio y al final del período, junto con una conciliación de esa diferencia durante ese período con el saldo.
 - No será necesario revelar información sobre el valor razonable cuando:
 - a) el importe en libros sea una aproximación razonable al valor razonable;
 - b) en el caso de una inversión en instrumentos de patrimonio que no tenga un precio de mercado cotizado en un mercado activo, o en derivados vinculados con ellos, que se miden al costo porque su valor razonable no puede ser determinado con fiabilidad; y
 - c) para un contrato que contenga un componente de participación discrecional, si el valor razonable de dicho componente no puede ser determinado de forma fiable.
 - No obstante, en los casos descritos en los apartados (b) y (c) del párrafo precedente, deberá revelarse información que ayude a los usuarios de los EEEF hacer sus propios juicios acerca del alcance de las posibles diferencias entre el importe en libros de esos activos financieros o pasivos financieros y su valor razonable, incluyendo:
 - a) el hecho de que no se ha revelado información sobre el valor razonable porque éste no puede ser medido de forma fiable;
 - b) una descripción de los instrumentos financieros, su importe en libros y una explicación de la razón por la que el valor razonable no puede ser determinado de forma fiable;
 - c) información acerca del mercado para los instrumentos;
 - d) información sobre si la entidad pretende enajenar o disponer por otra vía de esos instrumentos financieros, y cómo piensa hacerlo; y
 - e) cuando algunos instrumentos financieros, cuyo valor razonable no hubiera podido ser estimado con fiabilidad previamente, hayan sido dados de baja en cuentas, se informará este hecho junto con su importe en libros en el momento de la baja en cuentas y el importe de la ganancia o pérdida reconocida.

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
1	24.		Préstamos en condiciones favorables	NICSP N° 30, Párrafo 37.	
1	24	1	Tasas referenciales		DGCN

Cuando se otorguen préstamos en condiciones favorables, es decir, por debajo de las condiciones de mercado, deberá revelarse:

- a) una conciliación entre los importes en libros de apertura y cierre de los préstamos, incluyendo:
 - a. el valor nominal de nuevos préstamos concedidos durante el período;
 - b. el valor razonable ajustado en el momento del reconocimiento inicial;
 - c. préstamos reembolsados durante el período;
 - d. pérdidas por deterioro del valor reconocidas;
 - e. cualquier incremento durante el período en el importe descontado procedente del paso del tiempo; y
 - f. otros cambios.
- b) valor nominal de los préstamos al final del período;
- c) el propósito y términos de los distintos tipos de préstamos; y
- d) suposiciones de valoración.

Política Contable

1. A efectos de determinar cuándo un préstamo se otorga en condiciones favorables, las tasas referenciales de mercado serán establecidas e informadas por el Órgano Rector de Crédito Público.

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
1	25.		Definiciones	NICSP N° 30, Párrafo 8.	

Riesgo:

Riesgo de Crédito: es el riesgo donde una de las partes de un instrumento financiero cause una pérdida financiera a la otra parte por incumplir de una obligación.

Riesgo de Mercado: es el riesgo donde el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero puedan fluctuar como consecuencia de variaciones en los precios de mercado. Dentro del presente riesgo se encuentran:

- **Riesgo de tasa de cambio:** es el riesgo donde el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero fluctúen como consecuencia de variaciones en las tasas de cambio de una moneda extranjera.

- **Riesgo de tasa de interés:** es el riesgo donde el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero puedan fluctuar como consecuencia de variaciones en las tasas de interés de mercado.
- **Riesgo de precio:** es el riesgo donde el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero fluctúen debido a variaciones en los precios de mercado (diferentes de las que provienen del riesgo de tasa de interés y del riesgo de tasa de cambio), sea que ellas estén causadas por factores específicos al instrumento financiero en concreto o a su emisor, o por factores que afecten a todos los instrumentos financieros similares negociados en el mercado.

Riesgo de Liquidez: es el riesgo donde una entidad encuentre dificultad para cumplir con obligaciones asociadas con pasivos financieros que se liquiden mediante la entrega de efectivo u otro activo financiero.

Activo financiero en mora:

Un activo financiero está en mora cuando la contraparte ha dejado de efectuar un pago que contractualmente debía hacer.

Información a revelar sobre los riesgos inherentes a los instrumentos financieros

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
1	26.		Naturaleza y alcance de los riesgos	NICSP N° 30, Párrafos 38 a 42.	

Se revelará información que permita que los usuarios de sus EEEF evalúen la naturaleza y el alcance de los riesgos que surgen de los instrumentos financieros a los que la entidad esté expuesta al final del período sobre el que se informa. En tal sentido, se expondrá información acerca de los riesgos procedentes de los instrumentos financieros, así como la manera cómo se gestionan dichos riesgos, a cuyos efectos se agruparán en:

1. **riesgo de crédito;**
2. **riesgo de liquidez; y**
3. **riesgo de mercado.**

Para cada tipo de riesgo, y sin perjuicio de lo requerido en las políticas siguientes y de toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN, deberá revelarse como mínimo:

- i. **Información cualitativa:**
 - a) las exposiciones al riesgo y la forma en que éstas surgen;
 - b) sus objetivos, políticas y procesos para la gestión del riesgo, así como los métodos utilizados para medirlo; y
 - c) cualesquiera cambios habidos en los puntos precedentes.

ii. **Información cuantitativa:**

- a) información resumida acerca de su exposición a ese riesgo al final del período sobre el que se informa. Esta información a revelar estará basada en la que se suministre internamente al personal clave de la dirección de la entidad;
- b) la información a revelar requerida para cada uno de los riesgos (crédito, liquidez y mercado), en la medida en que no haya sido suministrada en la información resumida, solicitada en el párrafo precedente, salvo que el riesgo no sea significativo;
- c) las concentraciones de riesgo, si no resultan de los apartados anteriores; y
- d) si los datos cuantitativos revelados al final del período sobre el que se informa fueran poco representativos de la exposición al riesgo de una entidad durante el período, ésta suministrará información adicional que sea representativa.

Norma Política		Concepto		Referencia Norma	Política
1	27.		Riesgo de crédito	NICSP N° 30, Párrafos 43 a 45.	

Para cada clase de instrumento financiero deberá revelarse:

- a) el importe que mejor represente su máximo nivel de exposición al riesgo de crédito al final del período sobre el que se informa, sin tener en cuenta ninguna garantía tomada ni otras mejoras crediticias (por ejemplo, acuerdos de liquidación por el neto que no cumplan las condiciones para su compensación);
- b) con respecto al importe revelado en (a), una descripción de las garantías tomadas y de otras mejoras crediticias;
- c) información acerca de la calidad crediticia de los activos financieros que no estén en mora ni hayan deteriorado su valor; y
- d) el importe en libros de los activos financieros que estarían en mora o que se habrían deteriorado, si no fuera porque sus condiciones han sido renegociadas.

Activos financieros en mora o deteriorados: Para cada clase de activo financiero deberá revelarse:

- a) un análisis de la antigüedad de los activos financieros que al cierre del período sobre el que se informa estén en mora pero no deteriorados;
- b) un análisis de los activos financieros que se hayan determinado individualmente como deteriorados al cierre del período sobre el que se informa, incluyendo los factores que la entidad ha considerado para determinar su deterioro; y
- c) para los importes que se hayan revelado en (a) y (b), se deberá informar:
 - una descripción de las garantías tomadas por la entidad para asegurar el cobro y de las otras mejoras crediticias, y

- una estimación de su valor razonable, a menos que ésta sea impracticable.

Garantías y otras mejoras crediticias obtenidas: Cuando una entidad obtenga, durante el período, activos financieros o no financieros mediante la toma de posesión de garantías para asegurar el cobro, o ejecute otras mejoras crediticias (por ejemplo avales), y tales activos cumplan los criterios de reconocimiento contenidos en otras Normas, deberá revelarse:

- la naturaleza e importe en libros de los activos obtenidos; y
- cuando los activos no sean fácilmente convertibles en efectivo, sus políticas para disponer de tales activos, o para utilizarlos en sus operaciones.

Norma / Concepto		Referencia	
Política		Norma	Política
1	28.	Riesgo de mercado	NICSP N° 30, Párrafos 47 a 49.

Criterio General: deberá revelarse:

- un análisis de sensibilidad para cada tipo de riesgo de mercado al que la entidad esté expuesta al final del período sobre el que se informa, mostrando cómo podrían verse afectado los resultados y los activos netos/patrimonio debido a cambios en la variable relevante de riesgo, que sean razonablemente posibles en dicha fecha;
- los métodos y suposiciones utilizados al elaborar el análisis de sensibilidad; y
- los cambios habidos desde el período anterior en los métodos y suposiciones utilizados, así como las razones de tales cambios.

Criterio Alternativo: podrá elaborarse un análisis de sensibilidad, tal como el del valor en riesgo, que reflejase las interdependencias entre las variables de riesgo (por ejemplo, entre las tasas de interés y de cambio) y lo utilizase para gestionar riesgos financieros, con la obligación de informar sobre:

- una explicación del método utilizado al elaborar dicho análisis de sensibilidad, así como de los principales parámetros y suposiciones subyacentes en los datos suministrados; y
- una explicación del objetivo del método utilizado, así como de las limitaciones que pudieran hacer que la información no reflejase plenamente el valor razonable de los activos y pasivos implicados.

Cuando los análisis de sensibilidad, expuestos precedentemente, no fuesen representativos del riesgo inherente a un instrumento financiero (por ejemplo, porque la exposición al final de año no refleja la exposición mantenida durante el mismo), deberá revelarse este hecho, así como la razón por la cual cree que los análisis de sensibilidad carecen de representatividad.

Efectivo y equivalentes de efectivo³⁷

Efectivo

Norma / Política		Concepto		Norma	Referencia Política
1	29.		Efectivo	DGCN	

El efectivo disponible en el ente o en bancos, incluyendo en este caso el que se encuentre depositado en la Caja Única, **se computará a su valor nominal.**

Equivalentes de Efectivo

Norma / Política		Concepto		Norma	Referencia Política
1	30.		Equivalentes al Efectivo	NICSP N° 2, Párrafo 9.	
1	30	1	Reconocimiento como equivalente al efectivo		DGCN

Los equivalentes al efectivo se mantienen, más que para propósitos de inversión o similares, para cumplir los compromisos de pago a corto plazo. Para que una inversión financiera cumpla las condiciones para considerarse y reconocerse como equivalente al efectivo, debe poder ser fácilmente convertible en una cantidad determinada de efectivo y estar sujeta a un riesgo insignificante de cambios en su valor. Por tanto, una inversión así será equivalente al efectivo cuando tenga vencimiento próximo, por ejemplo tres meses o menos desde la fecha de su adquisición.

Política Contable

1. Toda inversión que cumpla con dichas condiciones y su vencimiento sea igual o inferior a tres meses desde la fecha de adquisición o, en su caso, a partir de la fecha en la que se informa, será considerada como equivalente al efectivo.

Norma / Política		Concepto		Norma	Referencia Política
1	31.		Moneda funcional	MCC ítem 11.	

La moneda funcional será la de curso legal del país. La misma refleja las transacciones, sucesos y condiciones que subyacen y son relevantes para la misma.

³⁷ Ver Normas Especiales para la elaboración del Estado de Flujos de Efectivo.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	32.	Saldo en moneda extranjera ³⁸	NICSP N° 4, Párrafo 26.	

Las partidas monetarias en moneda extranjera se convertirán a la moneda funcional utilizando la tasa de cambio de la fecha de cierre de los EEFF.

Inversiones

Inversiones en asociadas

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	33.	Inversión en una entidad asociada	NICSP N° 7, Párrafos 1 y 3. DGCN	

Son inversiones en una asociada, las realizadas por una entidad del sector público en su carácter de inversionista, que deberá originar la tenencia de un interés patrimonial en la forma de una participación u otra estructura patrimonial formal. Es decir, la inversión efectuada en la otra entidad confiere al inversor los riesgos y retribuciones relativos a una participación en la propiedad.

Por estructura patrimonial formal se entiende la expuesta en el presente PGCN en el capítulo de Patrimonio.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	34.	No se considera Inversión en una entidad asociada	NICSP N° 7, Párrafo 1.	

A los efectos del presente PGCN, no son consideradas inversiones en asociadas las realizadas en:

- a) entidades de capital de riesgo; e
- b) Instituciones de inversión colectiva, como fondos de inversión u otras entidades similares, entre las que se incluyen los fondos de seguro ligados a inversiones que son medidos a valor razonable, con los cambios en el valor razonable reconocidos en el resultados del período.

³⁸ Transacciones en moneda extranjera tratadas en Diferencias de Cambio dentro de Gastos.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	35.		Influencia Significativa	NICSP N° 7, Párrafos 12 y 14.	
1	35	1	Pérdida de la influencia significativa		NICSP N° 7, Párrafo 16.

La existencia de influencia significativa, que confiere al inversor los riesgos y retribuciones relativos a una participación en la propiedad, se pone en evidencia por una o varias de las siguientes vías:

- representación en el órgano de administración u órgano equivalente de dirección de la entidad participada;
- participación en los procesos de fijación de políticas, entre los que se incluyen las decisiones sobre dividendos y otras distribuciones;
- transacciones de importancia entre el inversionista y la entidad participada;
- intercambio de personal directivo; o
- suministro de información técnica esencial.

Cuando se esté evaluando si una entidad tiene influencia significativa en otra, se tendrá en cuenta la existencia y efecto de los derechos de voto potenciales que puedan ser en ese momento ejercidos o convertidos, incluyendo los derechos de voto potenciales poseídos por otras entidades.

Política Contable

- Una entidad perderá la influencia significativa sobre la participada cuando carezca del poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la misma. La pérdida de influencia significativa puede ir o no acompañada de un cambio en los niveles absolutos o relativos de propiedad.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	36.		Contabilización de la inversión en una asociada	NICSP N° 7, Párrafo 19.	
1	36	1	Excepciones		NICSP N° 7, Párrafo 19.
1	36	2	Medición de la inversión que se adquiere y mantiene exclusivamente con la intención de su disposición en los doce meses		NICSP N° 7 Párrafo 20.

Una inversión en una asociada se contabilizará utilizando el **método de la participación**.

Políticas Contables

1. Se exceptúa de utilizar el método de la participación cuando:
 - a) haya evidencia de que la inversión se adquiere y mantiene exclusivamente con la intención de su disposición dentro de los doce meses siguientes a su adquisición y que la gerencia o dirección está buscando activamente un comprador;
 - b) sea aplicable la excepción de consolidación expuesta en el presente PGCN, que permite a una controladora, que también tenga inversiones en una asociada, no emitir EFC; o
 - c) sean aplicables todas las siguientes condiciones:
 - i. el inversionista es:
 1. una entidad totalmente controlada en sí misma y es improbable que existan usuarios de sus EEEF o que las necesidades de información de éstos se satisfagan por los EFC de la entidad controladora; o
 2. una controlada parcialmente participada por otra entidad y sus otros propietarios, incluyendo aquéllos que no tienen otra forma de ejercer el derecho al voto, han sido informados sobre que la entidad controladora no presenta EFC y no se oponen a ello;
 - ii. los instrumentos de deuda o de patrimonio del inversionista no se negocian en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado no organizado, incluyendo los mercados locales o regionales);
 - iii. el inversionista no registra, ni está en proceso de registrar sus EEEF en una comisión de valores u otra organización reguladora, con el fin de emitir algún tipo de instrumentos en un mercado público; y
 - iv. la entidad controladora última, o alguna de las controladoras intermedias del inversionista, elaboran EFC, disponibles para el público, que cumplen con las NICSP.
2. Las inversiones que se adquieran y se mantengan exclusivamente con la intención de su disposición en los doce meses siguientes a su adquisición, se clasifican como mantenidas para negociar, por lo que integran la **Categoría 1 “Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados”**.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	37.	Medición de la inversión en una asociada cuando pierde el carácter de tal	NICSP N° 7, Párrafos 24 y 25.	

Cuando un inversor deja de tener influencia significativa sobre una asociada, dejará de aplicar el método de la participación y la misma se medirá como un instrumento financiero (activo financiero) o como una inversión en un negocio conjunto, según corresponda, y se valorará según las normas establecidas en el presente PGCN.

Norma Política		/ Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	38.		Información a revelar sobre inversiones en asociadas	NICSP N° 7, Párrafos 43 a 45.	

Deberá revelarse la siguiente información:

- a) el valor razonable de las inversiones en asociadas, para las que existan precios de cotización públicos;
- b) información financiera resumida de las asociadas, donde se incluirá el importe acumulado de los activos, de los pasivos, de los ingresos, de los gastos y del resultado;
- c) las razones por las que se ha obviado la presunción de que un inversor no tiene influencia significativa si el inversor posee, directa o indirectamente a través de otras entidades controladas, menos del 20 por ciento del poder de voto real o potencial en la participada, pero se ha concluido que tiene una influencia significativa;
- d) las razones por las que se ha obviado la presunción de que se tiene influencia significativa si un inversor posee, directa o indirectamente a través de otras entidades controladas, el 20 por ciento o más del poder de voto en la participada, pero se ha concluido que no tiene una influencia significativa;
- e) la fecha sobre la que se informa de los EEEF de una asociada, en caso de que estos estados se hayan utilizado para aplicar el método de la participación, pero se refieran a una fecha sobre la que se informa o un período que sea diferente al del inversor, y las razones para utilizar esa fecha o período diferentes;
- f) la naturaleza y alcance de cualesquiera restricciones significativas (por ejemplo, las que se deriven de los acuerdos relativos a préstamos o de los requerimientos regulatorios) sobre la capacidad que tienen las asociadas de transferir fondos al inversor en forma de dividendos en efectivo, o bien de reembolso de préstamos o anticipos;
- g) la porción de pérdidas de la asociada no reconocidas por el inversor, distinguiendo las que son del período y las acumuladas, en el caso de que el inversor haya dejado de reconocer la parte que le corresponde en las pérdidas de una asociada;
- h) el hecho de que una asociada no se ha contabilizado aplicando el método de la participación, en razón de las excepciones admitidas;
- i) información financiera resumida de las asociadas, ya sea individualmente o por grupos, que no se han contabilizado utilizando el método de la participación, incluyéndose los importes de los activos totales, pasivos totales y resultados; y
- j) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Las entidades que tengan inversiones en asociadas y que las contabilicen por el método de la participación, deberán:

- a) clasificarlas entre los activos no corrientes;
- b) exponer por separado la porción del resultado de tales asociadas que corresponda al inversor;
- c) exponer el importe en libros de las correspondientes inversiones, y
- d) revelar la parte que corresponda al inversor en cualquier operación en discontinuación de tales entidades asociadas.

La porción que corresponda al inversor de los cambios que la asociada haya reconocido directamente en el patrimonio se reconocerá también directamente en el patrimonio del inversor, y será objeto de revelación en el ECP siguiendo los requisitos establecidos en la NICSP N° 1 “*Presentación de Estados Financieros*”.

Negocios conjuntos

1	Norma / Política	Concepto	Referencia	
			Norma	Política
	39.	Formas de Negocios Conjuntos	NICSP N° 8, Párrafos 1, 11 y 12.	

La naturaleza de estas actividades abarca desde una empresa comercial hasta el suministro de servicios a la comunidad en forma gratuita. Los negocios conjuntos pueden tomar diferentes formas jurídicas y estructuras, independientemente de ello, tienen las siguientes características:

- a) tienen dos o más participantes ligados por un acuerdo contractual; y
- b) el acuerdo establece la existencia de control conjunto.

La entidad que prepare y presente EEFF sobre la base contable de acumulación (o devengo) aplicará la presente Norma en la contabilización de las participaciones en negocios conjuntos, así como en la presentación de la información financiera sobre los activos, pasivos, gastos e ingresos de los negocios conjuntos en los EEFF de los participantes e inversionistas, independientemente de la estructura o forma jurídica bajo la cual tienen lugar las actividades del negocio conjunto.

1	Norma / Política	Concepto	Referencia	
			Norma	Política
	40.	No se consideran negocios conjuntos	NICSP N° 8, Párrafos 1 y 7.	

Las normas y políticas sobre negocios conjuntos no serán de aplicación a las participaciones en negocios conjuntos mantenidas en:

- a) entidades de capital de riesgo;
- b) instituciones de inversión colectiva, como fondos de inversión u otras entidades similares, entre las que se incluyen los fondos de seguro

- ligados a inversiones que son medidos a valor razonable, con los cambios en dicho valor reconocidos en resultados; o
- c) actividades que no cuenten con un acuerdo contractual donde se establezca ese control conjunto.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	41.	Acuerdo Vinculante ³⁹	NICSP N° 8, Párrafos 7 y 8.	

El acuerdo vinculante confiere derechos y obligaciones a los partícipes y se formaliza mediante un contrato entre los mismos o mediante el contenido de las actas de las reuniones mantenidas entre ellos.

La existencia de un acuerdo vinculante distingue a las participaciones que implican control conjunto de las inversiones en asociadas, donde el inversionista tiene influencia significativa.

El acuerdo vinculante debe tratar cuestiones tales como las siguientes:

- a) la actividad, duración y obligaciones de informar sobre el negocio conjunto;
- b) el nombramiento del órgano de administración u órgano de gobierno equivalente del negocio conjunto, así como los derechos de voto de los participantes;
- c) aportes de capital efectuados por los participantes; y
- d) reparto entre los participantes de la producción, ingresos, gastos, resultados o flujos de efectivo del negocio conjunto.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	42.	Operaciones controladas conjuntamente	NICSP N° 8, Párrafo 17.	
1	42	1 Reconocimiento en los EEFF del participante		NICSP N° 8, Párrafo 19.

Las operaciones de los negocios conjuntos implican el uso de activos y otros recursos de los participantes en el mismo, y no la constitución de una empresa u otras fórmulas de asociación empresarial u otra entidad, o el establecimiento de una estructura financiera independiente de los participantes. Cada participante usa sus propiedades, planta y equipo y gestiona sus propios inventarios, como así también incurre, cada uno de ellos, en sus propios gastos y pasivos, obteniendo asimismo su propia financiación, que pasa a constituir parte de sus propias obligaciones, llegando inclusive a trabajar los empleados de la entidad participante.

³⁹ Real Academia Española: Acuerdo: *Convenio entre dos o más partes. Vinculante: que vincula sujeto a una obligación.* Se deduce que acuerdos vinculantes son: *convenios o contratos entre dos partes que los vinculan y que le generan obligaciones.*

Política Contable

1. Las entidades que tengan participaciones en operaciones controladas de forma conjunta, reconocerán en sus EEFF:
 - a) los activos que están bajo su control y los pasivos en los que ha incurrido;
 - b) los gastos en que ha incurrido; y
 - c) su parte en los ingresos obtenidos de la venta de bienes o prestación de servicios por el negocio conjunto.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	43.		Activos controlados conjuntamente	NICSP N° 8, Párrafo 25.	
1	43	1	Esencia y realidad económica		NICSP N° 8, Párrafo 28.
1	43	2	Registros		
1	43	3	Información a presentar		NICSP N° 8, Párrafo 28. DGCN

La entidad que tenga una participación en activos controlados de forma conjunta, reconocerá en sus EEFF:

- a) su parte de los activos controlados conjuntamente, clasificados de acuerdo con la naturaleza de tales activos;
- b) cualquier pasivo en que haya incurrido;
- c) su parte de los pasivos incurridos conjuntamente con los otros participantes en relación con el negocio conjunto;
- d) cualquier ingreso por venta o uso de su parte en la producción del negocio conjunto, junto con su parte de cualesquiera gastos incurridos por el negocio conjunto; y
- e) cualquier gasto en que haya incurrido en relación con su participación en el negocio conjunto.

Políticas Contables

1. El tratamiento contable de los activos controlados conjuntamente deberá reflejar la esencia y realidad económica y, usualmente, la forma legal del negocio conjunto.
2. Los registros contables separados del propio negocio conjunto pueden quedar limitados a los gastos incurridos en común por los participantes, que serán finalmente distribuidos entre ellos de acuerdo con las proporciones convenidas.

3. No será necesario preparar EEFF para el negocio conjunto, pero las entidades gubernamentales deberán elaborar informes con el objeto de evaluar la situación financiera y el resultado del negocio conjunto.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	44.		Entidades Controladas Conjuntamente	NICSP N° 8, Párrafos 29 y 30.	
1	44	1	Registro Contable		NICSP N° 8, Párrafo 33.

Una entidad controlada en forma conjunta es un negocio conjunto que implica la creación de una sociedad por acciones, una asociación con fines empresariales u otro tipo de entidad, en las cuales cada participante adquiere una participación. La entidad operará de la misma manera que otras entidades, salvo que un acuerdo vinculante entre los participantes establezca la existencia de control conjunto sobre la actividad de la entidad.

Una entidad controlada conjuntamente puede:

- a) controlar los activos del negocio conjunto;
- b) incurrir en pasivos y gastos;
- c) obtener ingresos;
- d) llevar a cabo contratos en su propio nombre; y
- e) obtener financiación para el desarrollo de los objetivos de la actividad conjunta.

Cada participante tendrá derecho a una parte de los resultados de la entidad controlada conjuntamente, aunque en algunas de ellas también se comparta lo producido por el negocio conjunto.

Política Contable

1. Una entidad controlada conjuntamente llevará sus propios registros contables, preparando y presentando EEFF al igual que otras entidades, de conformidad con las NICSP o NIC/NIIF, según corresponda.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	45.		EEFF del Participante	NICSP N° 8, Párrafo 34.	
1	45	1	Medición		NICSP N° 8, Párrafo 35.
1	45	2	Consolidación proporcional		NICSP N° 8, Párrafo 38.
1	45	3	Formatos de consolidación		NICSP N° 8, Párrafo 39.

			proporcional		
1	45	4	Compensación de saldos		NICSP N° 8, Párrafo 40.
1	45	5	Finalización de la consolidación proporcional		NICSP N° 8, Párrafo 41.

Los aportes realizados por el participante deberán ser reconocidos en sus EEFF como una inversión en la entidad controlada conjuntamente.

Políticas Contables

1. Un participante reconocerá su participación en una entidad controlada conjuntamente utilizando:
 - a) la consolidación proporcional; o**
 - b) en forma alternativa, el método de la participación**
2. La aplicación de la consolidación proporcional significa que el participante incluirá:
 - a) en su ESF, su parte de los activos controlados conjuntamente, así como su parte de los pasivos por los que es conjuntamente responsable; y
 - b) en su ERF, su parte de los ingresos y gastos de la entidad controlada conjuntamente.
3. Cuando se utiliza la consolidación proporcional, se utilizará uno de los dos formatos de presentación de información identificados a continuación:
 - a) podrá combinar su parte de cada uno de los activos, pasivos, ingresos y gastos línea por línea con las partidas similares de sus EEFF, utilizando las reglas de consolidación dadas en el presente PGCN; o
 - b) podrá incluir en partidas separadas dentro de sus EEFF, su parte de los activos, pasivos, ingresos y gastos en la entidad controlada conjuntamente.
4. Cualquiera que sea el formato utilizado para efectuar la consolidación proporcional, no se permite:
 - a) compensar activos o pasivos mediante la deducción de otros pasivos o activos; ni
 - b) compensar gastos o ingresos mediante la deducción de otros ingresos o gastos.

Sólo se podrá compensar si existiera una capacidad legal para hacerlo, y siempre que la compensación se corresponda con la expectativa de liquidación del activo o de cancelación del pasivo en cuestión.
5. Un participante dejará de aplicar la consolidación proporcional desde la fecha en que cese su participación en el control conjunto sobre la entidad controlada conjuntamente.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	46.	Transacciones entre un participante y el negocio conjunto	NICSP N° 8, Párrafos 54 y 55.	

Respecto de las transacciones que el participante tenga con la entidad del negocio conjunto, deberá aplicarse lo siguiente:

- a) si el participante ha transferido las ventajas y riesgos inherentes a la propiedad, reconocerá sólo la parte de pérdida o ganancia atribuible a la parte de los demás participantes;
- b) reconocerá el importe total de cualquier pérdida, cuando la contribución o venta ponga de manifiesto una reducción en el valor realizable neto de activos corrientes, o una pérdida por deterioro;
- c) cuando compre activos del negocio conjunto, no reconocerá su parte de las ganancias del mismo, hasta que los activos sean revendidos a un tercero independiente; y
- d) reconocerá su parte en las pérdidas que resulten de la transacción de forma similar a los beneficios, excepto que tales pérdidas se reconozcan inmediatamente, porque representan una disminución en el valor realizable neto de los activos corrientes o una pérdida por deterioro del valor de tales bienes.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	47.	Información a revelar	NICSP N° 8, Párrafos 61 a 64. DGCN	

Un participante revelará en sus EEFF:

- a) el método elegido para registrar la inversión y las razones que lo han llevado a elegirlo;
- b) el importe acumulado de cada uno de los siguientes pasivos contingentes por separado del resto de los mismos, a menos que la probabilidad de pérdida sea remota:
 - i. cualquier pasivo contingente en que haya incurrido el participante, en relación con sus participaciones en negocios conjuntos, así como su parte proporcional en cada uno de los pasivos contingentes incurridos conjuntamente con los demás participantes;
 - ii. su parte proporcional en los pasivos contingentes de los negocios conjuntos por los cuales tiene obligaciones contingentes; y
 - iii. aquellos pasivos contingentes derivados del hecho de que el participante tiene responsabilidad contingente por los pasivos de los otros participantes en el negocio conjunto;

- c) una breve descripción de los siguientes activos contingentes y, de ser posible, una estimación de su efecto financiero cuando sea probable un flujo de entrada de beneficios económicos o de un potencial de servicio:
 - i. los activos contingentes de la entidad participante, que surgen en relación con su participación en los negocios conjuntos y en cada uno de dichos activos, surgidos en conjunto con los demás participantes; y
 - ii. su parte en los activos contingentes de los propios negocios conjuntos;
- d) en forma separada de los demás compromisos, el importe total relativo a los siguientes compromisos relacionados con sus participaciones en negocios conjuntos:
 - i. cualquier compromiso suyo de inversión de capital, que haya asumido en relación con sus intereses en negocios conjuntos, así como su parte de los compromisos de inversión de capital asumidos conjuntamente con otros participantes; y
 - ii. su parte de los compromisos de inversión de capital, asumidos por los propios negocios conjuntos;
- e) mediante una lista con las descripciones correspondientes, sus participaciones significativas en negocios conjuntos, así como su proporción en la propiedad de las entidades controladas conjuntamente;
- f) los importes totales de cada activo corriente y no corriente, pasivos corrientes y no corrientes, e ingresos y gastos relacionados con sus participaciones en negocios conjuntos; y
- g) el método utilizado para reconocer contablemente su participación en las entidades controladas conjuntamente.
- h) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Cuentas a cobrar

Reconocimiento

Norma / Política			Concepto	Referencia Norma Política	
1	48.		Cuentas a Cobrar	DGCN	
1	48	1	Reconocimiento		DGCN
1	48	2	Clasificación		

Una entidad tendrá una cuenta por cobrar cuando:

- a) debido a un hecho ya ocurrido, un tercero tenga una obligación de entregar un activo o prestar un servicio a la entidad;
- b) la cancelación de dicha obligación:
 - i. sea ineludible o probable;
 - ii. deba efectuarse en una fecha determinada o determinable debido a la ocurrencia de cierto hecho.

Políticas Contables

1. Las cuentas por cobrar a favor de una entidad gubernamental se reconocen:
 - a) cuando se ha devengado el hecho imponible generador de un impuesto;
 - b) cuando existen obligaciones contraídas por terceros en concepto de aportes y contribuciones de los sectores privado y público a los distintos regímenes de prestación de la seguridad social, desarrollo y asistencia social;
 - c) por la venta de bienes y servicios de la entidad;
 - d) por los anticipos entregados;
 - e) por la cancelación de deudas avaladas de otros entes de gobierno;
 - f) por la renta de inversiones;
 - g) por el alquiler de propiedades;⁴⁰
 - h) por el otorgamiento de nuevos plazos para el cobro de cuentas por cobrar preexistentes;
 - i) por el devengamiento del derecho al cobro impositivo o contractual; y
 - j) por el compromiso formalizado de transferencia de fondos.

2. Las cuentas por cobrar pueden variar en cuanto al plazo, forma de cancelación, instrumentación, garantías, cargos financieros que devengan y forma contractual en que éstos aparecen. Estos pueden ser:
 - a) en cuenta corriente documentada o no;
 - b) a ser cobrados en moneda extranjera;
 - c) a vencer a corto o largo plazo;
 - d) a ser cobradas en un único pago o en cuotas; y/o
 - e) con garantía o sin ella.

Medición

Norma / Política		Concepto	Referencia
1	49.		Norma Política
		Medición inicial de las Cuentas por Cobrar	NICSP N° 29, Párrafo 45.

En la generalidad de los casos, la medición contable inicial de una cuenta por cobrar será por su **valor razonable** en la fecha de contratación. En todos los casos debe considerarse la realidad económica subyacente en las operaciones, por lo cual los componentes financieros implícitos incluidos en las sumas a cobrar deben tener el mismo tratamiento que el principal, más allá de que el interés se liquide en forma anticipada o vencida.

Sí dicho valor razonable no puede ser medido con fiabilidad, la medición será **al costo**.

⁴⁰ El alquiler de las propiedades se trata en Arrendamiento Operativo

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	50.		Medición posterior de las cuentas por cobrar financieros	NICSP N° 29, Párrafo 48.	
1	50	1	Descuentos por pronto pago		DGCN
1	50	2	Límite a la medición contable de las Cuentas por Cobrar		

En la generalidad de los casos, la medición contable posterior de las cuentas por cobrar deberá realizarse por el **costo amortizado** utilizando el **método de la tasa de interés efectiva**⁴¹.

Políticas Contables

1. Los descuentos por pronto pago son tratados como resultado en el período donde se otorga dicho descuento, por lo cual será un gasto por obtener la anticipación del pago del deudor.
2. Ninguna cuenta por cobrar deberá aparecer en el ESF con un importe superior a su valor razonable; si fuera superior, deberá reconocerse una pérdida por deterioro.

Arrendamiento: tratamiento general

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	51.		Clasificación de los arrendamientos financieros	NICSP N° 13, Párrafos 15, 16 y 29.	
1	51	1	Los que no clasifican		DGCN

Las características a tener en cuenta **para clasificar los arrendamientos como financieros** consisten en el cumplimiento de uno o más de los siguientes requisitos:

- a) las transacciones y demás sucesos han de ser analizados teniendo en cuenta su significado financiero esencial, y no solamente en consideración a su forma legal. Mientras la forma legal de un acuerdo de arrendamiento puede significar que el arrendatario no adquiera la titularidad jurídica sobre el bien arrendado, en el caso de un arrendamiento financiero su fondo económico y realidad financiera implican que el arrendatario adquiere los beneficios económicos o potencial de servicio derivados del uso del activo arrendado durante la mayor parte de su vida

⁴¹ Desarrollado en la NICSP N° 29, Párrafo 10 - Norma 1.11 del presente PGCN.

económica, contrayendo al hacerlo, como contraprestación por tal derecho, una obligación de pago aproximadamente igual al inicio del arrendamiento, al valor razonable del activo más las cargas financieras correspondientes;

- b) el arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;
- c) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera que sea suficientemente inferior al valor razonable en el momento en que la opción sea tomada, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevea con razonable certeza que tal opción será ejercida;
- d) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo (esta circunstancia opera incluso en caso de que la propiedad no vaya a ser transferida al final de la operación);
- e) al inicio del arrendamiento, el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es equivalente, al menos, al valor razonable del activo objeto de la operación;
- f) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que sólo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes;
- g) los bienes arrendados no pueden ser fácilmente reemplazados por otros bienes;
- h) si el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento, y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario;
- i) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario; y/o
- j) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo período, con unos pagos por tal concepto que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

Política Contable

1. Si no cumple con los requisitos expuestos precedentemente, se lo tratará como un arrendamiento operativo.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	52.	Contratos de alquiler con opción de compra	NICSP N° 13, Párrafo 10.	

La definición de arrendamiento incluye contratos para el alquiler de activos que contienen una cláusula en la que se da al que arrienda la opción de adquirir la propiedad del activo dentro del cumplimiento de las condiciones acordadas. Tales contratos se conocen en algunos países como contratos de alquiler con opción de compra.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	53.	Normativa internacional aplicada	NICSP N° 13, Párrafo 10.	

El contrato de arrendamiento financiero es considerado un instrumento financiero al que le regirá la NICSP N° 13 “*Arrendamiento*”, excepto para aquellas transacciones que expresamente se disponga que lo rija otra NICSP.

La entidad aplicará la: NICSP N° 28 “*Instrumentos Financieros – Presentación*”, NICSP N° 29 “*Instrumentos Financieros – Reconocimiento y Medición*” y NICSP N° 30 “*Instrumentos Financieros – Información a Revelar*”, según corresponda a:

- a) la baja de las cuentas por cobrar producto del otorgamiento de un arrendamiento;
- b) el tratamiento de deterioro de dichas cuentas por cobrar; y
- c) el tratamiento de un derivado implícito en una operación de arrendamiento financiero.

Cuentas a cobrar por arrendamiento

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	54.	Cuotas de arrendamiento financiero	NICSP N° 13 Párrafos 48 y 49.	

Las entidades podrán vender bienes a través de un arrendamiento financiero, en cuyo caso deben reconocer las cuentas por cobrar por cuotas de arrendamiento financiero como activos dentro del ESF.

En la venta a través de un arrendamiento financiero, todos los riesgos y beneficios sustanciales que inciden en la propiedad son transferidos por el arrendador, y de esta manera, las sucesivas cuotas a cobrar por el mismo se consideran como reembolsos del principal por su inversión y servicios.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	55.	Inicio del arrendamiento	NICSP N° 13, Párrafo 8.	

El arrendamiento tiene inicio en la fecha más temprana entre la del acuerdo del arrendamiento y la fecha en que se comprometen las partes en relación con las principales estipulaciones del mismo.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	56.	Reconocimiento y medición inicial de las cuentas a cobrar por arrendamiento	NICSP N° 13, Párrafo 8 y GA 2.	

Una entidad, en el rol de arrendador, reconocerá como derecho de cobro al **inicio** del arrendamiento:

- a) Inversión bruta en el arrendamiento, **menos**
 - b) Ingresos financieros no devengados
- a) **Inversión bruta en el arrendamiento** es igual a:
1. Los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento, **más**
 2. cualquier porción no garantizada del valor residual que corresponda al arrendador.
- b) **Ingresos financieros no devengados** es igual a:
1. Inversión bruta en el arrendamiento, **menos**
 2. el valor presente de la inversión bruta en arrendamiento.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	57.	Medición posterior a la inicial de las cuentas a cobrar por arrendamiento	NICSP N° 13, Párrafos 8, 52 y 53.	

En los ejercicios posteriores, el derecho de cobro del arrendamiento figurará por un importe igual al de la **inversión neta en el arrendamiento**, la que será igual a:

- a. inversión bruta en el arrendamiento; **menos**
- b. los pagos del arrendamiento relativos a cada período contable, una vez excluidos los costos por servicios; **menos**
- c. los ingresos financieros no devengados a la fecha de determinación de la inversión neta.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	58.	Valor Residual	NICSP N° 13, Párrafos 8 y 53.	

El valor residual podrá ser:

1. **Valor residual garantizado** es:
 - a) para el arrendatario, la parte del valor residual que ha sido garantizada por él mismo o por un tercero relacionado con él (el importe de la garantía es la cuantía máxima que podría, en cualquier caso, convertirse en pagadero); y
 - b) para el arrendador, la parte del valor residual que le ha sido garantizada por el arrendatario o por un tercero no relacionado con el arrendador que tenga la capacidad financiera de atender las obligaciones asumidas debido a la garantía.
2. **Valor residual no garantizado** es la parte del valor residual del activo arrendado, cuya realización por parte del arrendador no está asegurada o queda garantizada exclusivamente por un tercero relacionado con el arrendador.

Las estimaciones de los valores residuales no garantizados, usados al calcular la inversión bruta del arrendador en un arrendamiento, serán objeto de revisiones regulares. Si se hubiera producido una reducción permanente en la estimación del valor residual no garantizado, se procedería a revisar la distribución del ingreso financiero no acumulado (o devengado) y cualquier reducción respecto a cantidades ya acumuladas (o devengadas) es reconocida inmediatamente.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	59.	Información de la entidad como arrendadora sobre el arrendamiento financiero	NICSP N° 13, Párrafo 60. DGCN	

Los arrendadores revelarán la siguiente información acerca de los arrendamientos financieros:

- a) una conciliación a la fecha sobre la que se informa entre la inversión bruta total en los arrendamientos y el valor presente de los pagos mínimos a recibir por los mismos;
- b) la inversión bruta total en dichos arrendamientos y el valor presente de los pagos mínimos a recibir por causa de los mismos, para cada uno de los siguientes plazos:
 1. hasta un año;
 2. entre uno y cinco años; y
 3. más de cinco años.
- c) los ingresos financieros no acumulados (no devengados);
- d) el importe de los valores residuales no garantizados, reconocidos a favor del arrendador;
- e) las reducciones de valor acumuladas para cubrir insolvencias relativas a los pagos mínimos de arrendamientos financieros por cobrar;
- f) las cuotas contingentes reconocidas en el ERF;
- g) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos concluidos por el arrendador; y

- h) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Cuentas por cobrar impositivas

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	60.		Medición de las cuentas por cobrar impositivas	NICSP N° 23, Párrafo 67.	
1	60	1	Definición del hecho imponible y mejor estimación del activo impositivo		NICSP N° 23, Párrafo 67.
1	60	2	Modelos de estimación		NICSP N° 23, Párrafo 68.

Los activos que surgen de transacciones impositivas se miden por la mejor estimación de la entrada de recursos a la entidad, por lo cual la diferencia entre dicha estimación y la recaudación real dará origen a las cuentas por cobrar impositivas, cuyo monto será reconocido como **medición al costo** de dicha cuenta por cobrar.

Políticas Contables

- Definición del hecho imponible y mejor estimación del activo impositivo⁴²: la DGCN deberá elaborar un programa conjunto con la entidad con competencia en administración y/o recaudación tributaria correspondiente, para que en base a la normativa de la República (incluyendo la vigente a nivel Municipal), se identifiquen a través NPC los hechos imposables para cada uno de los impuestos aplicados en el país, a efectos de proceder a su reconocimiento contable (devengamiento), así como las mejores estimaciones para la incorporación del activo producto del devengamiento del impuesto (Impuestos a cobrar).(pasar a guía)
- Los modelos de estimación para medir la entrada del activo impositivo deberán tener en cuenta⁴³:
 - que la legislación fiscal otorgue a los contribuyentes un período para presentar las declaraciones que sea mayor al que se permite al gobierno para la publicación de los EEFF;
 - que los contribuyentes no presenten las declaraciones en el momento oportuno;
 - la valoración de activos no monetarios para propósitos de evaluaciones fiscales;

⁴² Igual Política Contable aplicable a Ingresos “Devengamiento de los impuestos”

⁴³ Igual Política Contable aplicable a Ingresos “Devengamiento de los impuestos”

- d) las complejidades en la legislación fiscal que requieran períodos prolongados para evaluar impuestos adeudados por ciertos contribuyentes;
- e) el potencial de que los costos financieros y políticos de hacer cumplir de forma rigurosa la legislación fiscal y recaudar todos los impuestos legalmente adeudados al gobierno pueda sobrepasar los beneficios recibidos;
- f) el momento de los cobros procedentes de los contribuyentes, las declaraciones hechas por los mismos y las relaciones de los impuestos por cobrar con otros eventos en la economía;
- g) la posibilidad de utilizar, por ejemplo, modelos estadísticos basados en el historial de recaudación de un impuesto concreto en períodos anteriores, en los casos que exista una separación entre el momento del hecho imponible y el cobro de los impuestos;
- h) que la legislación fiscal permita a los contribuyentes diferir el pago de algunos impuestos; y
- i) una variedad de circunstancias particulares de impuestos y jurisdicciones individuales.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	61.	Información a revelar	NICSP N° 23, Párrafo 106. DGCN	

Deberá revelarse, en los EEEF, entre otra información, la siguiente:

- a) el importe de cuentas por cobrar reconocidas con respecto a los ingresos sin contraprestación y, en el caso de impuestos a cobrar, desagregadas por naturaleza de cada impuesto;
- b) el importe de los activos reconocidos que están sujetos a restricciones y la naturaleza de dichas restricciones;
- c) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Contribuciones sociales a cobrar

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	62.	Contribuciones sociales a cobrar	DGCN	

Son los créditos a favor del ente público, emergentes de obligaciones contraídas por terceros en concepto de aportes y contribuciones de los sectores privados y públicos a los distintos planes de beneficios posteriores a los empleados, ya sea producto de: **(i) planes de contribución definidos**, o **(ii) planes de seguridad social o asistencia social**.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	63.	Medición de las contribuciones sociales a cobrar	DGCN	

El monto de las contribuciones sociales que se registre como cuentas por cobrar deberá estar relacionado con el ingreso efectivamente comprometido de manera real (a través de documento) e impago a la fecha en que se informa.

Transferencias a cobrar

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	64.	Reconocimiento de las transferencias a cobrar	NICSP N° 23, Párrafo 78.	
1	64	1	Derecho adquirido	NICSP N° 23, Párrafo 79.
1	64	2	Medición de las transferencias a cobrar	NICSP N° 23, Párrafo 83. DGCN

Para reconocer un derecho de cobro por una transferencia, se debe cumplir con la definición de activo, lo cual ocurre cuando:

- la entidad controla los recursos como consecuencia de un suceso pasado (la aprobación o disposición de la transferencia a su favor) y espera recibir beneficios económicos futuros o potencial de servicio de esos créditos;
- es probable que la entrada del recurso ocurra y su valor razonable pueda ser medido con fiabilidad.

Políticas Contables

- Una entidad obtiene el control de los activos transferidos cuando los recursos han sido transferidos a la entidad o **ésta tiene un derecho exigible por ley contra el transferidor.**
- Si los activos transferidos se miden por su valor razonable a la fecha de adquisición, los créditos que se generan por transferencias se miden por el monto comprometido, por la entidad que transfiere, mediante disposición en firme de dicha entidad, por la cual se garantiza el derecho a percibir la transferencia.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	65.		Reembolso de avales y garantías	NICSP N° 19, Párrafo 63. DGCN	
1	65	1	Reconocimiento de una cuenta por cobrar por avales ejecutados		DGCN
1	65	2	Registros contables		

Una entidad gubernamental podrá otorgar avales o garantías a otras entidades del sector público, para lo cual deberá llevar registro auxiliar que le permitan identificar dichas garantías a efectos de ser la base para la elaboración de la información a presentar en Notas a los EEFF.

En el caso de que la entidad espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar el aval o garantía le sean reembolsadas por un tercero, tal reembolso debe reconocerse cuando, y sólo cuando, sea prácticamente segura su recepción.

Políticas Contables

1. Sólo se reconocerá una cuenta por cobrar por avales ejecutados, cuando el contrato suscrito entre las partes, establezca que la entidad gubernamental que ha recibido el aval deberá reconocer una deuda a favor de la entidad gubernamental que ha otorgado y ejecutado el aval.
2. Si se cumple la condición estipulada anteriormente:
 - a) la entidad gubernamental que liquide deudas avaladas a otra entidad producto de que las mismas no fueron canceladas por la entidad deudora, registrará en sus EEFF una cuenta a cobrar por avales ejecutados. Dicho crédito debe ser tratado como un activo independiente y el importe reconocido para el activo no debe exceder al importe del aval o garantía otorgada y ejecutada, sin perjuicio del posterior reconocimiento de intereses y gastos generados por la cancelación de la deuda avalada.
 - b) la entidad avalada, pasará a contraer una deuda con la entidad que canceló el aval, por lo cual deberá cambiar la titularidad de la deuda, pasando los derechos a dicha entidad, con más los intereses y gastos generados por la cancelación de la deuda avalada.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	66.		Información a revelar	DGCN	
1	66	1	Exposición en el ERF		NICSP N° 19, Párrafo 64.

Cuando una entidad de gobierno otorga un aval o garantía a otra entidad del gobierno, por deudas contraídas por esta última, deberá informarlo en Nota a los EEFF revelando:

- a) todos los avales otorgados, identificando:
 - monto de los avales;
 - vencimientos;
 - identificación de la entidad gubernamental avalada; y
 - contrato de avales firmado.
- b) avales pagados y reconocidos como cuentas por cobrar, identificando:
 - montos pagados (capital e intereses);
 - montos reconocidos como cuentas por cobrar; y
 - vencimientos de las cuentas por cobrar.

Política Contable

1. El gasto relacionado con la cancelación del aval puede presentarse por el neto después de descontar el importe reconocido para el reembolso en la presentación del ERF.

Fideicomisos

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	67.		Concepto y clases de Fideicomisos	DGCN	

El fideicomiso es un contrato en el que intervienen, como mínimo y por mutuo acuerdo, dos partes, a las que se denominan **fideicomitente** y **fiduciario**. Además, el marco normativo en la materia establece la existencia de un tercero, denominado **beneficiario o fideicomisario** y que en ocasiones puede ser el mismo fideicomitente.

Si bien el fideicomiso es un contrato mercantil, su utilización se ha extendido a las operaciones realizadas por las entidades del SPC. A los efectos del presente PGCN se enuncian algunas clases de fideicomisos que puedan existir:

- **Fideicomisos de Administración:** cuando el fideicomitente por alguna razón se ve limitado o imposibilitado a ejercer la administración de sus bienes o derechos y desea traspasar al fiduciario la responsabilidad de la administración, con el objeto de contar con los servicios de un profesional que lo haga a su nombre, de manera expedita y con el menor riesgo posible.

- **Fideicomisos de Inversión:** es aquél donde el fideicomitente entrega al fiduciario cierta cantidad de bienes para que éste los invierta en valores que reúnan determinadas características y para que los productos o rendimientos sean capitalizados o entregados al beneficiario estipulado en el contrato. La finalidad de este fideicomiso es hacer posible la participación del inversionista individual en los beneficios que se obtienen al realizar inversiones de gran escala, a través de una administración profesional de carteras.
- **Fideicomisos de Garantía:** es aquél donde el fiduciario recibe el bien o derecho que constituye la garantía y conserva su titularidad durante un tiempo determinado, para que el deudor cumpla con su obligación. Una vez vencido el plazo estipulado, el fiduciario devuelve la titularidad del bien o derecho al fideicomitente, siempre que se haya cumplido con su obligación; de lo contrario, seguirá las instrucciones que se le hayan pautado para liquidar dicha obligación garantizada. La finalidad es la de garantizar a los acreedores del fideicomitente (designados fideicomisarios en el contrato), para que en caso de incumplimiento de éste en la atención de sus deudas, el fiduciario liquide los bienes fideicometidos, para con su producto pagar, en proporción, las deudas del fideicomitente que hayan sido garantizadas con el patrimonio del fideicomiso.
- **Fideicomisos para Créditos de Desarrollo:** son aquéllos en los cuales el Estado o cualquier otra institución pública o privada, traspasa al Fiduciario recursos líquidos, obtenidos generalmente a través de otros Estados o de organismos internacionales, mediante empréstitos o donaciones, para destinar esos recursos al otorgamiento de créditos a diferentes sectores, relacionados con la producción y el desarrollo económico nacional.
- **Fideicomisos de Concesión de Obra Pública:** son aquéllos que se constituyen en virtud de la existencia de una concesión de obra pública, en favor de una persona de Derecho Privado. La concesión como tal, se traspasa a un Fideicomiso, para que el Fiduciario, contra ésta, emita garantías en favor de los acreedores del concesionario, que otorgaron créditos al mismo, para la realización de la obra pública objeto de la concesión.

Norma / Política			Concepto	Norma	Referencia Política
1	68.		Objeto de fideicomiso	CC - Art. 634.	
1	68	1	Patrimonio autónomo		DGCN
1	68	2	Entidades del SPC		

Pueden ser objeto de fideicomiso toda clase de bienes o derechos que legalmente estén dentro del comercio. Los bienes del fideicomiso constituirán un **patrimonio autónomo** aportado para los propósitos del fideicomiso.

Políticas Contables

1. El fiduciario deberá mantener el patrimonio aportado para los propósitos del fideicomiso, separado de sus bienes propios y de otros fideicomisos. El fiduciario

está obligado a emplearlo en la realización de fines lícitos y predeterminados establecidos en el contrato.

2. Todos los fideicomisos firmados con entidades del SPC serán considerados fideicomisos de dicho sector y por lo tanto serán considerados como otra entidad autónoma del SPC, más allá que el fiduciario sea una persona o entidad jurídica privada.

Norma / Política			Concepto	Norma	Referencia Política
1	69.		Obligaciones del fiduciario	CC - Art. 644.	
1	69	1	Rendición de cuentas		DGCN

Son obligaciones y atribuciones del fiduciario:

- a) llevar a cabo todos los actos necesarios para la realización del fideicomiso;
- b) identificar los bienes del fideicomiso, registrarlos, mantenerlos separados de sus bienes propios y de los correspondientes a otros fideicomisos que tenga, e identificar en su gestión el fideicomiso en nombre del cual actúa;
- c) rendir cuenta de su gestión al fideicomisario o su representante, y en su caso, al fideicomitente o a quien éste haya designado. Esas cuentas se rendirán, salvo estipulación en contrario, por lo menos una vez al año;
- d) cobrar la retribución que le corresponda con preferencia a los demás acreedores; y
- e) ejercitar los derechos y acciones necesarios legalmente para la defensa del fideicomiso y de los bienes objeto de éste.

Política Contable

1. La rendición de cuentas del fideicomiso deberá cumplir con las NPC que emitirá la DGCN y presentar sus EEFF con la fecha de cierre que estipule el Órgano Rector.

Norma / Política			Concepto	Norma	Referencia Política
1	70.		Reconocimiento de los fideicomisos	DGCN	
1	70	1	Medición al inicio		DGCN
1	70	2	Medición en ejercicios posteriores		NICSP N° 7, Párrafo 17.

Las entidades gubernamentales que actúen como **fideicomitente** deberán reconocer en sus EEFF el aporte realizado al Fideicomiso (efectivo, bienes y/o derechos) contra un

crédito o cuenta por cobrar a su favor que variará producto de su administración, por parte del fiduciario, en el marco del cumplimiento de lo estipulado en el contrato de fideicomiso.

Políticas Contables

1. Con la constitución del Fideicomiso, los aportes y los créditos se registrarán al costo, entendiéndose por tal el valor en libros del fideicomitente, a la fecha de constitución, de los bienes y derechos aportados al fideicomiso.
2. En los ejercicios posteriores a la constitución del Fideicomiso los créditos se valorarán por el método de la participación, ajustando posteriormente el costo en función de los cambios experimentados en el patrimonio fiduciario tal como lo establece la NICSP N° 7 y el presente PGCN en el Capítulo XI: “Estados Financieros Consolidados”.

Norma / Política		Concepto	Norma	Referencia Política
1	71.	Información a revelar	DGCN	

Las entidades de gobierno que actúen como fideicomitente deberán revelar información relacionada con el o los contratos de fideicomiso firmados, debiendo, como mínimo, informar lo siguiente:

- características de los contratos de fideicomiso firmados por la entidad, informando:
 - la finalidad;
 - número de fideicomitentes;
 - fiduciario;
 - fideicomisario;
 - condición;
 - dominio pleno;
 - patrimonio especial;
- montos aportados;
- cláusulas de compromisos asumidos por el fiduciario y su cumplimiento;
- la existencia de beneficiarios conjuntos; y
- toda otra información que la DGCN, a través de las NPC, requiera.

Activos No Financieros

Inventarios

Catálogo de Bienes

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	72.		Catálogo	DGCN	
1	72	1	Integración		DGCN
1	72	2	NPC		

A efectos de homogeneizar e integrar la información, las entidades gubernamentales deberán utilizar para los registros de altas, bajas y modificaciones de los bienes imputados a inventarios, bienes no concesionados y bienes concesionados, el Catálogo de Bienes y Servicios desarrollado por la Organización de las Naciones Unidas.

Políticas Contables

1. El Catálogo de Bienes deberá estar integrado con el Clasificador Presupuestario por Objeto del Gasto y con el Plan de Cuentas Contable, a través de la relación y agrupamiento de los códigos que los conforman.
2. La DGCN, conjuntamente con el Órgano Rector de Administración de Bienes y Contrataciones Administrativas, determinará las NPC que regirán la adopción del Catálogo de Bienes y Servicios desarrollado por la Organización de las Naciones Unidas, así como los requisitos para la integración.

Alcance

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	73.		Bienes no incluidos	NICSP N° 12, Párrafo 2.	

No están dentro del alcance de la NICSP N° 12, los siguientes inventarios:

- a) obras en curso provenientes de contratos de construcción (NICSP N° 11, Contratos de Construcción), incluyendo los contratos de servicio directamente relacionados con ellas;
- b) instrumentos financieros (NICSP N° 28, Instrumentos Financieros: Presentación y NICSP N° 29, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición);
- d) activos biológicos relacionados con la actividad de la agricultura y la producción agrícola en el momento de la cosecha (NICSP 27, Agricultura); y
- e) trabajos en curso de servicios que van a ser prestados recibiendo a cambio, directamente de los receptores de los mismos, una contraprestación nula o simbólica (NICSP N° 23).

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	74.		Actividades no contempladas	NICSP N° 12, Párrafo 3.	

No es de aplicación en la medición de los inventarios mantenidos por los:

a) Productores:

- i. de productos agrícolas y forestales,
- ii. de productos agrícolas tras la cosecha, y
- iii. de minerales y de productos minerales,

cuando éstos midan sus inventarios al valor realizable neto, por lo que los cambios en ese valor se reconocen como resultado en el período en que se produzcan dichos cambios.

b) Corredores que comercian con materias primas cotizables, cuando éstos midan sus inventarios al valor razonable menos costos de venta, por lo que los cambios en dicho valor se reconocen en el resultado del período en que se produzcan dichos cambios.

Norma / Política			Concepto	Referencia
				Norma Política
1	75.		Bienes y servicios comprendidos	NICSP N° 12, Párrafos 11 y 12.
1	75	1	Productos agrícolas	NICSP N° 27, Párrafo 5. DGCN
1	75	2	Excepciones	DGCN

Los bienes y servicios comprendidos dentro de inventarios son:

- a) los bienes comprados y mantenidos para revender, incluyendo, por ejemplo, las mercancías adquiridas por una entidad y almacenadas para tales fines, o los terrenos y otros activos inmuebles mantenidos para la venta;
- b) los bienes producidos terminados, o el trabajo en curso producido por la entidad;
- c) los materiales y suministros en espera de ser utilizados en el proceso productivo y los bienes comprados o producidos por la entidad para ser distribuidos a terceros, sin contraprestación o por una contraprestación insignificante, como ser por ejemplo, los libros de texto producidos por una autoridad sanitaria para donarlos a las escuelas;
- d) la prestación de servicios, por los que aún no se ha reconocido el ingreso por la prestación;
- e) las obras en curso⁴⁴, destinadas a la venta o a la transferencia sin contraprestación a favor de terceros, incluyendo los materiales para cursos de formación o prácticas y los servicios a clientes;
- f) alimentos y productos agrícolas en la etapa posterior al punto de la cosecha y recolección; e
- g) inventarios en general que, en el sector público, pueden incluir:
 - 1. municiones;
 - 2. materiales consumibles;
 - 3. materiales de mantenimiento;

⁴⁴ El tratamiento de las obras en curso, provenientes de contratos de construcción, se desarrolla en el capítulo de Propiedades, planta y equipo.

4. piezas de repuesto de planta o equipo que no se tratan en la Norma de *Propiedades, Planta y Equipo*;
5. suministros del servicio postal almacenados para la venta (por ejemplo, sellos o estampillas).

Políticas Contables

1. Los productos agrícolas son los productos obtenidos de los activos biológicos de la entidad. Hasta el momento de la cosecha o recolección son tratados según la normativa establecida en el presente PGCN para Activos Biológicos, y a partir de dicho momento deben ser tratados según la normativa establecida para Inventarios.
2. Aquellas entidades públicas que tengan productos agrícolas, que por sus características requieran mediciones especiales distintas de las estipuladas para Inventarios, deberán realizar una presentación ante la DGCN, a efectos de establecer, de ser necesario, el marco normativo aplicable a través de las NPC

Medición

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	76.		Medición general de los inventarios	NICSP N° 12, Párrafo 15.	
1	76	1	Excepciones a la medición general		NICSP N° 12, Párrafos 16 y 17.

Los inventarios deberán medirse **al costo o al valor realizable neto**, el que sea menor excepto lo estipulado en las excepciones.

Política Contable

1. No se incluyen dentro de la medición general y se medirán, según sea el caso, de acuerdo con el siguiente esquema:

Inventarios		Medición Especial
a)	Adquiridos a través de transacción sin contraprestación	A su valor razonable a la fecha de adquisición
b)	A distribuir sin contraprestación a cambio, o por una contraprestación insignificante	Al menor valor entre el costo y el costo corriente de reposición
c)	Para consumirlos en el proceso de producción de bienes	Al menor valor entre el costo y el costo corriente de reposición

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	77.		Medición de bienes recibidos sin contraprestación o con contraprestación simbólica	NICSP N° 12, Párrafo 43.	

En caso que se mantengan inventarios cuyos beneficios económicos o potencial de servicio futuros no estén directamente relacionados con la capacidad de generar entradas netas de efectivo, pudiendo por lo tanto dichos bienes generar una contraprestación nula o simbólica, los mismos se medirán por la cantidad que la se necesitaría pagar para adquirir los beneficios económicos o potencial de servicios futuros necesarios para alcanzar los objetivos de la entidad. En consecuencia, estos tipos de bienes se valuarán **al costo de reposición** o, en caso que no puedan ser adquiridos en mercado, mediante una estimación de su costo de reposición.

Costos

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	78.		Costo de los inventarios	NICSP N° 12, Párrafos 18 y 24.	
1	78	1	Costo por préstamos		NICSP N° 12, Párrafo 26. NICSP N° 5, Párrafos 17 y 18.
1	78	2	Prohibición de capitalizar costos por préstamos		DGCN

Son todos los **costos derivados de su adquisición y transformación**, así como **otros costos** en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.

Políticas Contables:

- En caso que existan costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos aptos, los mismos podrán tener los siguientes tratamientos alternativos:
 - ser reconocidos como gastos del período en que se incurre en ellos;
 - ser capitalizados, por lo que pasan a formar parte del costo de tales activos.

2. No obstante los tratamientos alternativos permitidos, en ningún caso se procederá a capitalizar costos por préstamos, por lo que se afectarán íntegramente a los resultados del ejercicio en que se incurran.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	79.	Costos de adquisición	NICSP N° 12, Párrafo 19.	

El valor de los inventarios comprenderá el precio de compra, incluyendo aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables por la entidad ante las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, materiales y suministros. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán al determinar el costo de adquisición.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	80.	Costos de conversión	NICSP N° 12, Párrafo 20.	
1	80	1 Distribución de los costos indirectos fijos		NICSP N° 12, Párrafo 21. DGCN
1	80	2 Nivel real de producción		
1	80	3 Distribución de los costos indirectos variables		

Los costos de convertir inventarios de trabajos en curso en inventarios de productos terminados se incurren principalmente en un entorno manufacturero y comprenderán:

- a) **Costos directos:** aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa;
- b) **Costos indirectos fijos:** son todos aquéllos que comprenden una parte, calculada de forma sistemática, y que permanece relativamente constante con independencia del volumen de producción, tales como la depreciación y el mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administración de la planta;
- c) **Costos indirectos variables:** son todos aquellos costos, calculados de forma sistemática, que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirectos, los bienes comprados y mantenidos para revender, incluyendo, por ejemplo, las mercancías adquiridas por una entidad y almacenadas para tales fines, o los terrenos y otros activos inmuebles mantenidos para la venta.

Políticas Contables

1. El proceso de distribución de los costos indirectos fijos a los costos de conversión se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. Se entiende como capacidad normal de la producción, la que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios períodos o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento. La distribución se ajustará a los siguientes términos:
 - a) el monto del costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa;
 - b) los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del período en el que han sido incurridos; y
 - c) en períodos de producción anormalmente alta, el monto del costo indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se midan los inventarios por encima del costo real.
2. Se podrá utilizar el nivel real de producción, siempre que se aproxime a la capacidad normal. La DGCN, a través de NPC, establecerá los parámetros para determinar bajo qué condiciones se considerará que el nivel real de producción se aproxima a la capacidad normal.
3. Los costos indirectos variables se distribuirán, a cada unidad de producción, sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.

Costos del Contrato de Construcción

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	81.		Costos de un Contrato de Construcción	NICSP N° 11, Párrafo 23. DGCN	
1	81	1	Costos que se relacionan directamente con el contrato específico		NICSP N° 11, Párrafo 24.
1	81	2	Costos que se relacionen con la actividad de contratación en general		NICSP N° 11, Párrafo 26.
1	81	3	Período de capitalización		NICSP N° 11, Párrafo 29.

Cuando una entidad de gobierno asume el rol de contratista y tenga como objetivo principal la construcción de activos aptos para terceros, los costos del contrato deben comprender:

- a) los costos que se relacionen directamente con el contrato específico;

- b) los costos que se relacionen con la actividad de contratación en general y pueden ser imputados al contrato específico, de una manera sistemática y racional; y
- c) cualesquiera otros costos que se puedan cargarse a la construcción, siempre que estén bajo los términos pactados en el contrato.

Políticas Contables

1. Los costos que se relacionan directamente con cada contrato específico incluirán:
 - a) costos de mano de obra en el lugar de la construcción, comprendiendo también la supervisión que allí se lleve a cabo;
 - b) costos de los materiales usados en la construcción;
 - c) depreciación de las propiedades, planta y equipo usados en la ejecución del contrato;
 - d) costos de desplazamiento de los elementos que componen las propiedades, planta y equipo desde y hasta la localización de la obra;
 - e) costos de alquiler de las propiedades, planta y equipo;
 - f) costos de diseño y asistencia técnica que estén directamente relacionados con el contrato;
 - g) costos estimados de los trabajos de rectificación y garantías, incluyendo los costos esperados de las garantías; y
 - h) reclamaciones de terceros.

2. Los costos que pueden ser atribuibles a la actividad de contratación en general, y pueden ser imputados a cada contrato específico, incluyen los siguientes:
 - a) seguros;
 - b) costos de diseño y asistencia técnica no relacionados directamente con ningún contrato específico; y
 - c) costos indirectos de construcción comprenden costos tales como los de preparación y procesamiento de la nómina del personal dedicado a la construcción, como así también los costos por intereses, siempre que el contratista adopte el tratamiento alternativo de capitalización de los mismos. Tales costos se distribuyen utilizando métodos sistemáticos y racionales, que se aplican de manera uniforme a todos los costos que tienen similares características, uno de ellos podría ser el nivel normal de actividad de construcción.

3. Los costos del contrato comprenden todos los costos atribuibles al mismo desde la fecha en que éste se convierte en firme, hasta el final de la ejecución de la obra correspondiente. Podrá contemplarse dentro de los costos aquellos incurridos en el trámite de negociación del mismo, siempre que puedan ser identificados por separado y medidos con fiabilidad, si es probable que el contrato llegue a obtenerse. Si los costos incurridos al obtener un contrato se reconozcan como un gasto del período en que han sido incurridos, no podrán ser ya acumulados en el costo del contrato cuando éste se llegue a obtener en un periodo posterior.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	82.	Medición de productos agrícolas	NICSP N° 12, Párrafo 29.	

Los inventarios que comprenden productos agrícolas, que las entidades hayan cosechado o recolectado a partir de sus activos biológicos, se medirán, en el momento de su reconocimiento inicial, por su **valor razonable menos los costos de venta estimados en el punto de venta**, en el momento de su cosecha o recolección.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	83.	Costos de inventario por la prestación de servicios	NICSP N° 12, Párrafo 28.	

Estos costos se medirán por los importes que suponga su producción, componiéndose fundamentalmente de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	84.	Reconocimiento inicial de costos para la producción de bienes a arrendar	NICSP N° 13, Párrafo 50.	

Para las entidades gubernamentales que producen bienes que luego arriendan:

- se consideran que integran la inversión neta los costos directos iniciales, entre los que se incluyen comisiones, honorarios jurídicos y costos internos que son incrementales **más** los costos directamente atribuibles a la negociación y contratación del arrendamiento, **menos** los costos de indirectos, tales como los incurridos por un equipo de ventas y comercialización.

Para las entidades gubernamentales que venden bienes no producidos por arrendamientos financieros:

- a) los costos directos iniciales se incluirán en la medición inicial de los derechos de cobro por el arrendamiento financiero, **menos** el monto de los ingresos reconocidos a lo largo del plazo del arrendamiento;
- b) la tasa de interés implícita del arrendamiento se define de forma que los costos directos iniciales se incluyen automáticamente en los derechos de cobro del

arrendamiento financiero; ello implica que no hay necesidad de añadirlos de forma independiente.

Medición de Costos

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	85.	Técnicas alternativas de Medición de Costos	NICSP N° 12, Párrafo 30. DGCN	

Si bien las técnicas para la medición del costo de los inventarios, tales como el método del costo estándar o el método de los minoristas o al menudeo, pueden ser usados por conveniencia siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al costo, su utilización estará limitada a las entidades y para los casos que expresamente indique la DGCN.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	86.	Costo de los bienes recibidos por un valor ínfimo o nulo	NICSP N° 12, Párrafo 31.	

Los costos de inventarios de los bienes recibidos por un valor ínfimo o nulo (sin contraprestación) serán imputados por su valor razonable a la fecha de ingreso al activo.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	87.	Costos excluidos del valor de los inventarios	NICSP N° 12, Párrafos 25 y 28.	

Se reconocerán como gastos del período en el cual se incurren, considerando dentro de éstos, los siguientes:

- los montos anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción;
- los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios en el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración posterior;
- los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales;
- los costos de venta; y
- en general, los costos de mano de obra que no interviene en la producción así como otros costos indirectos no atribuibles.

Norma / Política		Concepto		Referencia Norma	Referencia Política
1	88.		Aplicación de la identificación específica	NICSP N° 12, Párrafos 32 a 34.	
1	88	1	No aplicación de la identificación específica		NICSP N° 12, Párrafo 33.
1	88	2	Igualdad de fórmula de costo		NICSP N° 12, Párrafo 34.

La identificación específica de **los costos individuales** significa que cada tipo de costo concreto se aplica a productos determinados de los inventarios y procederá en los siguientes casos:

- cuando los inventarios de productos no son habitualmente intercambiables entre sí;
- cuando los bienes y servicios son producidos y segregados para proyectos específicos; y
- cuando tengan la misma naturaleza y uso para la entidad.

Políticas Contables

- La identificación específica de costos no podrá aplicarse cuando en los inventarios haya un gran número de productos.
- Una entidad que aplique la identificación específica de los costos individuales, deberá usar la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan la misma naturaleza y uso para la entidad.

Norma / Política		Concepto		Referencia Norma	Referencia Política
1	89.		Fórmulas del costo para inventarios con similares características	NICSP N° 12, Párrafos 34 y 35.	
1	89	1	Método PEPS		NICSP N° 12, Párrafo 37.
1	89	2	Método PPP		
1	89	3	Método general a utilizar		DGCN

Para grupos de inventarios de la misma naturaleza o uso, el costo de los inventarios se asignará utilizando los métodos de **primera entrada primera salida (PEPS)** o de **costo promedio ponderado (PPP)**.

Políticas Contables

1. Método PEPS: comúnmente conocido como FIFO, por sus siglas en inglés, supone que los productos en inventario que fueron comprados o producidos antes, serán vendidos en primer lugar y, consecuentemente, que los productos que queden en el inventario al final del período serán los producidos o comprados más recientemente.
2. Método PPP: el costo de cada unidad de producto se determinará a partir del promedio ponderado del costo de los artículos similares, poseídos al principio del período, y del costo de los mismos productos comprados o producidos durante el período. El cálculo del PPP se realizará periódicamente o después de recibir cada envío adicional, dependiendo de las características de la entidad.
3. Las entidades deberán aplicar con carácter general el método PEPS. Sin perjuicio de ello, la DGCN podrá determinar casos y entidades en los cuales deba aplicarse el método PPP.

Reconocimiento de inventarios en resultados

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	90.	Reconocimiento como un gasto	NICSP N° 12, Párrafos 44 a 46.	

Deberá procederse al reconocimiento de gastos, en los casos que a continuación se exponen:

Hecho generador		Reconocimiento del gasto
a)	Cuando los inventarios se venden, se intercambian o se distribuyen en contraprestación de un ingreso.	Se reconocerá como un gasto en el período en el que se registren los correspondientes ingresos.
b)	Si la contrapartida no supone un ingreso y es para el consumo de la entidad gubernamental.	Se reconocerán gastos cuando se distribuyan o consuman los bienes o se preste el servicio.
c)	El importe de cualquier rebaja en los inventarios, y todas las pérdidas en los mismos.	Se reconocerán como un gasto en el período en que tenga lugar dicha rebaja.
d)	El importe de cualquier reversión de las rebajas de inventarios se registrará como una reducción en el importe de los inventarios reconocidos como un gasto.	La reversión de las rebajas de inventarios se reconocerá como un menor gasto por rebajas y pérdidas de inventarios en el período en que la reversión tenga lugar.
e)	Los inventarios consumidos por un prestador de servicios.	Se reconocerán como gasto en el momento en que el servicio es prestado, o el de facturación de dicho servicio.
f)	Cuando los inventarios se incorporan a otros activos, por ejemplo los inventarios usados como un componente de los trabajos realizados	Se reconocerán como un gasto a lo largo de su vida útil.

	por la entidad, en sus propiedades, planta y equipo.	

Información a Revelar

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	91.	Información a revelar	NICSP N° 12, Párrafo 47. DGCN	

En los EEEF se revelará la siguiente información:

- las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula de medición de costos utilizada;
- el importe total en libros de los inventarios y los importes según la clasificación que resulte apropiada para la entidad;
- el importe en libros de los inventarios que se llevan al valor razonable menos los costos de venta;
- el importe de los inventarios reconocidos como un gasto durante el período;
- el importe de las rebajas de valor de los inventarios reconocidas como un gasto en el período;
- los importes de las reversiones en las rebajas de valor que son reconocidas en el estado de rendimiento financiero del período;
- las circunstancias o eventos que han producido la reversión de las rebajas de los inventarios;
- el importe en libros de los inventarios prendados en garantía de deudas;
- los parámetros utilizados para estimar provisiones por desvalorización y pérdidas de inventario;
- de corresponder, el hecho de que se aplica la opción de obtener el saldo de los bienes consumidos por diferencia y la fecha estimada en que se tomará directamente del sistema integrado de información de la gestión de administración financiera; y
- toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Bienes no Concesionados y Concesionados

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	92.	Clase de bienes	DGCN	

Es un grupo de bienes de naturaleza o función similar en las operaciones de una entidad, que se muestra como partidas separadas a efectos de su revelación en los EEEF, que se agrupan en bienes no concesionados y concesionados y comprende las siguientes agrupaciones por cuentas del mayor:

BIENES	
No Concesionados	Concesionados
Propiedades, planta y equipos explotados	Propiedades, planta y equipos explotados concesionados
Propiedades de inversión	
Activos biológicos no concesionados	Activos biológicos concesionados
Bienes de infraestructura y de beneficio y uso público en servicio	Bienes de infraestructura y de beneficio y uso público en servicio concesionados
Bienes históricos y culturales	
Recursos naturales en explotación	Recursos naturales concesionados
Recursos naturales en conservación	
Bienes intangibles no concesionados	Bienes intangibles concesionados
Bienes no concesionados en proceso de producción	Bienes concesionados en proceso de producción

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	93.	Características	DGCN	

La incorporación al patrimonio debe tener el propósito de ser utilizados en la producción de bienes, prestación de servicios o en el desarrollo de la función administrativa o cometido estatal, con una vida útil superior a un año y, que no se agoten en el primer uso.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	94.	Incorporación al patrimonio	NICSP N° 13, Párrafo 46.	

Las entidades gubernamentales pueden adquirir bienes en su propio nombre y sus funciones pueden incluir:

- comprar activos y suministrarlos;
- construcción de activos;
- arrendamiento financiero de activos
- concesiones de obras ;
- traspasar activos mediante venta o arrendamiento financiero; y/o
- gestionar una cartera de activos, tal como fletar vehículos de motor para uso de otras entidades, y mantener disponibles esos activos para arrendamiento a corto o largo plazo, o para compra.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	95.	Reconocimiento del activo ⁴⁵	NICSP N° 17, Párrafo 14. MCC	

Un elemento del activo se reconocerá como activo si, y sólo si cumple con las siguientes características:

- a) es probable que la entidad reciba beneficios económicos o potencial de servicio futuros asociados al activo; y
- b) el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.

Propiedades, planta y equipo

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	96.	Bienes contemplados	NICSP N° 17, Párrafos 17 y 52. DGCN	

Los activos contemplados como propiedades, planta y equipo pueden ser, entre otros:

- a) tierras y terrenos;
- b) edificios;
- c) maquinaria y equipos para la producción;
- d) equipos de transporte, tracción y elevación, de comunicación, de oficina, de computación, sanitarios y de laboratorios e investigación, educativos y deportivos, de seguridad orden, vigilancia y control público;
- e) semovientes; y
- f) maquinarias, equipos y mobiliarios diversos.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	97.	Activos no contemplados	NICSP N° 17, Párrafo 6.	

No se incluyen los siguientes activos:

- a) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola;
- b) los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

⁴⁵ Tiene Disposición transitoria

No obstante, se aplicará lo establecido para las propiedades, planta y equipo utilizados para desarrollar o mantener los activos biológicos, derechos mineros y reservas minerales.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	98.		Medición y reconocimiento inicial⁴⁶	NICSP N° 17, Párrafo 26.	

Todo elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, **se medirá por su costo.**

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	99.		Activos adquiridos sin contraprestación	NICSP N° 17, Párrafo 27. NICSP N° 23, Párrafo 42.	
1	99	1	Activos transferidos		DGCN

Cuando se adquiere un activo a través de una transacción sin contraprestación, o a un costo insignificante o nulo, su costo se medirá inicialmente a su **valor razonable a la fecha de adquisición.**

Política Contable

1. En los casos de activos transferidos por parte de una entidad pública no empresarial costarricense, el reconocimiento inicial se medirá al valor en libros de aquella entidad al momento de la transferencia.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	100.		Medición inicial de los activos en período de gracia	NICSP N° 17, Párrafos 96, 97 y 101.	
1	100	1	Sin costo inicial		NICSP N° 17, Párrafo 98. DGCN
1	100	2	Depreciación y deterioro		NICSP N° 17, Párrafo 99.
1	100	3	Información a		NICSP N° 17,

⁴⁶ Tiene disposición transitoria.

			revelar		Párrafos 101, 103 y 104.
1	100	4	Ajuste del saldo inicial de los resultados acumulados		NICSP N° 17, Párrafo 97. DGCN

Cuándo se reconozcan por primera vez las propiedades, planta y equipo, dentro del período de gracia de los cinco años referidos en la disposición transitoria⁴⁷, los mismos se medirán:

- a) **al costo; o**
- b) **al valor razonable**, cuando fueron adquiridos sin costo o por un costo insignificante.

La entidad reconocerá el efecto de la medición inicial de los bienes como un **ajuste del saldo inicial de los resultados acumulados** del período en el que los activos se reconocen por primera vez.

Políticas Contables

1. Cuando no se cuente con el costo de origen, costo de adquisición o su costo sea nulo porque fue recibido por una transacción sin contraprestación, el costo se determinará por referencia al valor razonable del activo a la fecha de la adquisición.
2. Cuando una entidad reconozca inicialmente un elemento de propiedades, planta y equipo al costo, deberá reconocer también la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro, como si siempre hubieran aplicado dichas políticas contables.
3. En los casos que se hayan reconocido elementos de propiedades, planta y equipo durante el período de aplicación transitoria, deberá revelarse en los EEFF la siguiente información:
 - a) indicar expresamente en Nota a los EEFF la utilización de la disposición transitoria;
 - b) elementos de propiedades, planta y equipos reconocidos durante el ejercicio y totales acumulados reconocidos durante el período de aplicación transitoria;
 - c) detalle de los elementos de propiedades, planta y equipos que no se han reconocido, los motivos por los cuales ello no ha ocurrido y si procederá el reconocimiento en ejercicios próximos; y
 - d) toda otra información que, requiera incluir la DGCN.
4. El efecto del reconocimiento inicial de propiedades, planta y equipos se imputará como ajuste del saldo inicial de los resultados acumulados del período en el que los

⁴⁷ Tratado en Metodología de Implementación de las NICSP - Capítulo V – Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA) – Disposiciones Transitorias

mismos se reconocen por primera vez, sin perjuicio de su posterior capitalización, en los casos así previstos en el presente PGCN.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	101.		Medición y reconocimiento posterior al inicio	NICSP N° 17, Párrafo 42.	
1	101	1	Criterio general		DGCN
1	101	2	Criterio alternativo		

En los ejercicios posteriores al inicial, los elementos de propiedades, planta y equipo, que cumplan las condiciones para ser reconocidos como un activo, podrán ser medidos por:

- a) **Modelo de Costo; o**
- b) **Modelo de Revaluación.**

Políticas Contables

1. El modelo de costo, será el criterio general que las entidades deberán aplicar para la medición y reconocimiento posteriores de los elementos de propiedades, planta y equipo.
2. La DGCN determinará la oportunidad, periodicidad y clase de bienes para los que se realizarán revaluaciones, aplicando en tales casos los criterios que rigen al modelo de revaluación.

Modelo de Costo

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	102.		Modelo de Costo	NICSP N° 17, Párrafo 43.	

Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se contabilizará por **su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.**

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	103.		Acumulación de costos	NICSP N° 17, Párrafo 34.	
1	103	1	Costo de la sustitución de un elemento		NICSP N° 17, Párrafos 23 y 24. DGCN

El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo terminará cuando el elemento se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la entidad que lo adquirió.

Política Contable

1. Se reconocerá dentro del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo, y como tal, estará sujeto a posterior depreciación y evaluación de deterioro, el costo de la sustitución de parte de dicho elemento en el momento en que se incurra en ese costo, siempre que se cumplan los criterios para su reconocimiento. En cambio, si dicha sustitución no incrementa los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros del elemento, será considerado con carácter de gasto de mantenimiento y, por lo tanto, se reconocerá como gasto del período en que se incurra.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	104.		Componentes del costo	NICSP N° 17, Párrafos 22, 30 y 31.	
1	104	1	Medición de Costos de propiedades, planta y equipo		NICSP N° 17, Párrafo 37,
1	104	2	Bienes adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios		NICSP N° 17, Párrafo 38.
1	104	3	Transacciones con contraprestación que tienen carácter comercial		NICSP N° 17, Párrafo 39.
1	104	4	Valor razonable cuando no existen transacciones comparables		NICSP N° 17, Párrafo 40.
1	104	5	Valor razonable fiable		

El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende:

- a) su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio;
- b) todos los costos directamente relacionados con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia o dirección de la entidad, dentro de los que se pueden considerar:

1. los costos de beneficios a los empleados, que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo;
 2. los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;
 3. los costos de instalación y montaje;
 4. los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente, después de deducir los importes netos de la venta de cualesquiera elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (tales como muestras producidas mientras se probaba el equipo); y
 5. los honorarios profesionales incurridos para la ubicación u condiciones necesarios para que el activo pueda operar de la forma prevista; y
- c) la estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurre una entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado período, con propósitos distintos del de la producción de inventarios durante tal período.

Asimismo, se incluyen dentro del costo de propiedades, planta y equipo, los elementos adquiridos por razones de seguridad o de índole medioambiental que, aún no incrementando los beneficios económicos o potencial de servicio futuros de las partidas existentes, son necesarios para que la entidad logre obtenerlos con dichas partidas (por ejemplo: los equipos de seguridad contra incendios, requeridos por disposiciones vigentes).

Políticas Contables

1. El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo será:
 - a) el precio equivalente al contado;
 - b) para los activos sin contraprestación, su valor razonable en la fecha de reconocimiento; y
 - c) para las compras a plazo, si el pago se aplaza más allá de los plazos normales del crédito comercial, la diferencia entre el precio equivalente al contado y el total de los pagos se reconocerá como intereses a lo largo del período de aplazamiento.
2. El costo de bienes adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios, será por su valor razonable, a menos que:
 - a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial; o
 - b) no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado.

Si el bien adquirido no se mide por su valor razonable, su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado.
3. Las transacciones con contraprestación tienen carácter comercial si:
 - a) la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo o potencial de servicio del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo o potencial de servicio del activo transferido; o

- b) el valor específico para la entidad, de la parte de sus actividades afectadas por la transacción de cambio, se ve modificado como consecuencia del intercambio; y
 - c) la diferencia identificada en (a) o en (b) es significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.
- 4. El valor razonable de un activo, para el que no existen transacciones comparables en el mercado, puede medirse con fiabilidad si:
 - a) la variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable del activo no es significativa para ese activo; o
 - b) las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la estimación del valor razonable.
- 5. Si una entidad es capaz de determinar de forma fiable los valores razonables del activo recibido o del activo entregado, se utilizará el valor razonable del activo entregado para medir el costo del activo recibido, a menos que se tenga una evidencia más clara respecto de este último.

Modelo de Revaluación

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	105.		Modelo de revaluación	NICSP N° 17, Párrafos 44 y 51.	
1	105	1	Frecuencia de las revaluaciones		NICSP N° 17, Párrafos 44 y 49. DGCN
1	105	2	Valor razonable a efectos de la revaluación.		NICSP N° 17, Párrafo 45.
1	105	3	Activos con características similares		NICSP N° 17, Párrafos 47 y 48.
1	105	4	Costo de reposición depreciado		
1	105	5	Información a revelar		
1	105	6	Tasador		DGCN
1	105	7	Depreciaciones acumuladas de activos revaluados		NICSP N° 17, Párrafo 50

Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda ser medido con fiabilidad, podrá

contabilizarse por su **valor revaluado** que será igual a **su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido.**

Si se revalúa un elemento de propiedades, planta y equipo, se revaluarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos.

Políticas Contables

1. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable a la fecha sobre la que se informa.

La frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los elementos de propiedades, planta y equipo que se estén revaluando.

Cuando el valor razonable del activo revaluado difiera significativamente de su importe en libros, será necesaria una nueva revaluación. La evaluación y determinación de materialidad, oportunidad, periodicidad o frecuencia y clase de bienes a revaluar, así como los procedimientos aplicables, serán determinados por la DGCN.

2. El valor razonable de los elementos de propiedades, planta y equipo será habitualmente su valor de mercado, determinado mediante una tasación.
3. Cuando no existe evidencia disponible para determinar el valor de mercado de un elemento de propiedades, planta y equipo en un mercado líquido y activo, **el valor razonable puede establecerse en referencia a otros elementos de características similares, en circunstancias y ubicaciones similares.**
4. En el caso de edificios especializados y otras estructuras construidas, el valor razonable puede estimarse utilizando **el costo de reposición depreciado**, el costo de rehabilitación o los enfoques de las unidades de servicio. Dicho costo puede establecerse:
 - a) en relación con el costo de volver a producir un activo, lo que será el mejor indicador de su costo de reposición;
 - b) por referencia al precio de compra de un activo similar con similar potencial de servicio restante en un mercado líquido y activo; o
 - c) por referencia al precio de compra del mercado de los componentes utilizados para producir el activo o el precio indexado del activo o uno similar, basado en un precio para el período anterior (método del precio indexado). En este caso será necesario realizar juicios profesionales para determinar si la tecnología de producción ha cambiado significativamente durante el período, y si la capacidad del activo de referencia es la misma que la del activo que se está evaluando.
5. Cuando se aplique el método del precio indexado deberá exponerse en Nota a los EEFF el juicio profesional utilizado para obtener el valor indexado.

6. En cualquiera de los casos, la determinación del valor razonable deberá evidenciarse a través de una tasación del valor del activo, realizada y suscripta por un experto profesionalmente calificado e independiente a la entidad (tasador), excepto en los casos que la DGCN determine y seleccione fuentes de información observables (valores de mercado) para determinadas clases de bienes.
7. Cuando se revalúe un elemento de propiedades, planta y equipo, la depreciación acumulada a la fecha de la revaluación puede ser tratada de cualquiera de las siguientes maneras:
 - a) reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe bruto del activo en libros, de manera que el importe neto del mismo en libros sea igual a su importe revaluado. Este método se utiliza a menudo cuando se revalúa el activo por medio de la aplicación de un índice a su costo de reposición depreciado; o
 - b) eliminada contra el importe en libros bruto del activo y reexpresando el importe neto hasta alcanzar el importe revaluado del activo.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	106.	Contabilización de la revaluación	NICSP N° 17, Párrafos 54 a 56.	

Los incrementos y disminuciones producto de revaluaciones relacionadas a activos individuales dentro de las subcuentas de propiedades, planta y equipo deben compensarse entre sí dentro de dicha subcuenta, pero no deben compensarse con los correspondientes a otras cuentas dentro del activo.

La contabilización de los montos de la revaluación se ajustará a lo siguiente:

Hecho Generador	Tratamiento Contable	
	General	Excepción
Incremento del importe en libros de un activo.	Incremento del patrimonio – Reserva de revaluación	Incremento del resultado, si y sólo si fuera una reversión de una disminución por devaluación de la misma, que fue reconocida previamente en resultados, y hasta el límite de la disminución reconocida.
Disminución del importe en libros de un activo.	Resultado negativo por pérdida del valor	Disminución de reserva del patrimonio, hasta agotar el saldo acumulado de las reservas por revaluación reconocidas con anterioridad.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	107.		Afectación de la reserva por revaluación a resultados acumulados	NICSP N° 17, Párrafo 57. DGCN	

Las reservas por revaluación se transferirán a resultados acumulados:

- cuando, por retiro o disposición, se reconozca la baja de un bien que ha sido revaluado, transfiriéndose a resultados acumulados la diferencia entre el valor en libros del activo y el que resultaría según su costo original;
- a medida que se utilice el bien objeto de la revaluación, transfiriéndose a resultados acumulados la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la calculada según su costo original.

Baja en cuentas

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	108.		Baja de los bienes	NICSP N° 17, Párrafo 82.	
1	108	1	Tipo de bajas		NICSP N° 17, Párrafo 84.

El importe en libros de un elemento del Activo Fijo se dará de baja cuando:

- se disponga del bien; o
- no se espere obtener ningún beneficio futuro o potencial de servicio por su uso o disposición.

Política Contable

- La disposición de un elemento del Activo Fijo puede llevarse a cabo mediante:
 - venta;
 - arrendamiento financiero; o
 - donación.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	109.		Información a revelar	NICSP N° 17, Párrafos 88 a 92 y 94. DGCN	

Dado las características y magnitud de los activos y a efectos de mayor claridad en la información a revelar, dicha información se dividirá en:

- Información a presentar en Notas a los EEEF;

- b) Información a presentar en el *Estado de Situación y Evolución de Bienes establecido por el MCC*.⁴⁸

La información a revelar se presentará para cada cuenta integrante del activo y, en la medida de su materialidad para cada subcuenta, y como mínimo tendrá el siguiente alcance:

- a) las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto;
- b) los métodos de depreciación utilizados;
- c) las vidas útiles o los porcentajes de depreciación utilizados;
- d) cambios en las estimaciones contables de:
 - a. valores residuales;
 - b. costos estimados de desmantelamiento, retiro o rehabilitación de elementos de propiedades, planta y equipo;
 - c. vidas útiles; y
 - d. métodos de depreciación;
- e) el importe bruto en libros y la depreciación acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que le correspondan), tanto al principio como al final de cada período;
- f) la conciliación entre los valores en libros al principio y al final del período, mostrando:
 - 1. las inversiones;
 - 2. las disposiciones (venta, arrendamiento, donación);
 - 3. las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios;
 - 4. los incrementos o disminuciones, resultantes de las revaluaciones, así como las pérdidas por deterioro del valor (si las hubiera) reconocidas, o revertidas directamente en los activos netos/patrimonio;
 - 5. las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado;
 - 6. las pérdidas por deterioro de valor que se hayan revertido, y hayan sido reconocidas en el resultado del período;
 - 7. la depreciación del período;
 - 8. las depreciaciones acumuladas;
 - 9. las diferencias netas de cambio surgidas en la conversión de EEFF desde la moneda funcional a una moneda de presentación diferente (incluyendo también las diferencias de conversión de una operación en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa); y
 - 10. otros movimientos;
- g) las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios;
- h) la existencia y los importes correspondientes a las restricciones de titularidad, así como los activos que están afectados como garantía al cumplimiento de obligaciones;
- i) el importe de los compromisos de adquisición de activos;
- j) el importe de las compensaciones de terceros que se incluyen en el resultado por elementos de bienes cuyo valor se hubiera deteriorado, se hubieran perdido o se hubieran retirado;
- k) para los bienes concesionados:
 - a. las características más significativas del acuerdo;

⁴⁸ Expuesto en el **Capítulo X: Estados Financieros**.

- b. el estado en que serán entregados los bienes al término de la concesión; y
- c. el estado de los bienes recibidos al término de la concesión;
- l) la adquisición de activos por arrendamiento financiero (más allá del cumplimiento de la norma de información a revelar de activos adquiridos por arrendamiento financiero);
- m) el importe en libros de los activos, que se encuentran temporalmente ociosos;
- n) el importe en libros bruto de cualquier activo que, estando totalmente depreciados, se encuentran todavía en uso;
- o) el importe en libros de los elementos componentes de los activos retirados de su uso activo, que se mantienen sólo para disponer de ellos; y
- p) el valor razonable de los activos, cuando sea significativamente diferente de su importe en libros y se utilice el modelo del costo.

Para aquellos activos revaluados, se deberá informar los importes revaluados, y como mínimo deberán exponerse la siguiente información:

- a) la fecha efectiva de la revaluación;
- b) si se han utilizado los servicios de un tasador independiente, en los términos de la política aplicable a revaluaciones;
- c) los métodos e hipótesis significativos empleados en la estimación del valor razonable de los activos;
- d) en qué medida el valor razonable de los elementos de propiedades, planta y equipo fue determinado directamente por referencia a los precios observables en un mercado activo o a transacciones de mercado recientes entre sujetos debidamente informados en condiciones de independencia, o fue estimado utilizando otras técnicas de valoración;
- e) el resultado de revaluación, indicando los movimientos del período, así como cualesquiera restricciones sobre la distribución de su saldo a los propietarios o tenedores de cuotas participativas;
- f) la suma de todos los superávits de revaluación para los elementos individuales de cada activo revaluado, por clase de activos;
- g) la suma de todo el déficit de revaluación para los elementos individuales de cada activo revaluado, por clase de activos; y
- h) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Propiedades de Inversión

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	110.		Bienes imputados a propiedades de inversión	NICSP N° 16, Párrafo 12.	

Los siguientes bienes deben ser imputados a propiedades de inversión:

- a) los tierras y terrenos que se tienen para obtener plusvalías a largo plazo y no para venderse en el corto plazo;
- b) los tierras y terrenos que se tienen para uso futuro indeterminado, es decir, cuando no se ha determinado si el terreno se usará como propiedades, planta y equipo o para venderse a corto plazo dentro del curso ordinario de las operaciones; se considera que dichos terrenos se mantienen para obtener plusvalías;
- c) las propiedades de inversión existentes que están siendo mejoradas para uso futuro como propiedades de inversión;
- d) los edificios que sean alquilados a terceros a través de arrendamientos operativos; y
- e) los edificios desocupados que serán arrendados a terceros a través arrendamientos operativos.

Norma / Política		Concepto	Referencia Norma Política	
1	111.	Bienes no imputados a propiedades de inversión	NICSP N° 16, Párrafos 13 y 19.	

Los siguientes bienes no deben ser imputados a propiedades de inversión:

- a) las propiedades que se tienen para venderse en el curso normal de las operaciones o bien que se encuentran en proceso de construcción o desarrollo con vistas a su venta (Inventarios);
- b) las propiedades que están siendo construidas o mejoradas por cuenta de terceras personas;
- c) las propiedades ocupadas por las entidades públicas (propiedades, planta y equipo) incluyendo, entre otras, las propiedades que se tienen para su uso y desarrollo futuro, propiedades ocupadas por empleados, tales como viviendas para personal policial (paguen o no alquileres a valor de mercado) y propiedades ocupadas por las entidades que están a la espera de disponer de las mismas;
- d) las propiedades arrendadas a terceros en régimen de arrendamiento financiero;
- e) a efectos de los EFC, las propiedades que se arriendan a la controladora o a otra entidad controlada, y es ocupada por éstas, en cuyo caso se reclasificarán en propiedades planta y equipo;
- f) las propiedades que se mantienen para prestar un servicio social que puede generar entradas de efectivo. En esta situación, las propiedades están destinadas a prestar servicios de viviendas en lugar de alquilarlas o conseguir plusvalías y el ingreso generado por el arrendamiento es secundario al objeto para el cual se mantiene la propiedad; y
- g) las propiedades mantenidas con propósitos estratégicos, que deberán tratarse como propiedades, planta y equipo.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	112.		Propiedades con doble destino	NICSP N° 16, Párrafo 14.	
1	112	1	Juicio profesional		NICSP N° 16, Párrafo 18. DGCN
1	112	2	Porcentaje de afectación		DGCN

Cuando una misma propiedad (terreno y edificio) esté destinada parcialmente a prestar servicios y parcialmente a obtener renta y plusvalía, y sólo en caso que cada una de las partes con diferente destino puedan identificarse y ser vendidas separadamente, deberán reconocerse dichas partes como propiedades, planta y equipo, por un lado y como propiedades de inversión por el otro, respectivamente. Caso contrario, se deberá ponderar el grado de materialidad de los destinos de la única propiedad, a efectos de su reconocimiento como propiedades, planta y equipo o como propiedades de inversión, excepto que la porción destinada a propiedades, planta y equipo no sea insignificante, en cuyo caso deberá reconocerse íntegramente la propiedad con tal carácter, aún estando mayoritariamente destinada a obtener renta y plusvalía.

Políticas Contables

1. Para aquellos casos de propiedades con doble destino, la entidad deberá exponer en Nota a los EEEF el “juicio profesional” aplicado para determinar si una propiedad puede ser calificada como propiedades de inversión sustentada en la correspondiente definición y con las directrices dadas en el presente PGCN y la NICSP N° 16 “Propiedades de Inversión”.
2. Las propiedades con doble destino cuyas partes no puedan identificarse y venderse separadamente serán clasificadas como propiedades, planta y equipo, en caso que, según la NPC que oportunamente emita la DGCN, su afectación resulte significativa o material.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	113.		Reconocimiento de propiedades de inversión	NICSP N° 16, Párrafo 20.	
1	113	1	Revelación de condiciones para reconocimiento		NICSP N° 16, Párrafo 21. DGCN
1	113	2	Medición inicial según forma de adquisición		NICSP N° 16, Párrafo 22. DGCN

Debe procederse a reconocer una propiedad de inversión cuando y sólo cuando:

- a) sea probable que los beneficios económicos o potencial de servicio futuros que están asociados con la propiedad fluyan hacia la entidad; y
- b) el costo o el valor razonable de la propiedad pueda ser medido en forma fiable.

Políticas Contables

1. Al determinar si una partida concreta cumple con el primer criterio de reconocimiento como un activo, deberá evaluarse el grado de certidumbre relativo a los flujos de beneficios económicos futuros o potencial de servicio futuros, a partir de la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial, lo cual deberá revelarse en Nota a los EEFF.
2. Para determinar si una partida concreta cumple con el segundo criterio de reconocimiento como un activo, deberá tenerse en cuenta la modalidad de adquisición de la propiedad, a saber:
 - a) considerando su costo, si se incorporó a través de un intercambio comercial o por construcción; o
 - b) considerando su valor razonable, si se incorporó por una contraprestación insignificante o nula (donación).

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	114.	Medición inicial en el caso de adquisición por transacciones con contraprestación	NICSP N° 16, Párrafo 26.	

Las propiedades de inversión que cumplan las condiciones para su reconocimiento como activos, deberán medirse inicialmente por **su costo**.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	115.	Gastos o desembolsos directamente atribuibles al costo de adquisición	NICSP N° 16, Párrafo 28.	

El costo de adquisición de las propiedades de inversión comprende su precio de compra y cualquier desembolso directamente atribuible, como por ejemplo honorarios profesionales por servicios legales, impuestos por traspaso de propiedades y otros costos asociados a la transacción.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	116.		Medición inicial en el caso de adquisición por transacciones sin contraprestación	NICSP N° 16, Párrafos 27, 32 y 33.	

En el caso de una propiedad de inversión que se recibe por donación, o se adquiere por un valor poco significativo, o por confiscación, su costo se medirá a su **valor razonable** a la fecha de ingreso al patrimonio, que pasará a ser, para los ejercicios siguientes, el costo de la propiedad.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	117.		Arrendamiento y propiedad de inversión	NICSP N° 16, Párrafo 8. NICSP N° 13, Párrafo 24.	
1	117	1	Reconocimiento como propiedad de inversión		NICSP N° 13, Párrafo 29. DGCN

El derecho sobre una propiedad que una entidad mantenga como arrendatario bajo el régimen de arrendamiento operativo, podrá clasificarse y contabilizarse como una propiedad de inversión si, y sólo si:

- el activo arrendado cumple con la definición de propiedades de inversión; y
- se emplea el modelo del valor razonable para el reconocimiento de propiedades de inversión.

En caso de adoptarse el tratamiento antes referido, deberá contabilizarse el arrendamiento como un arrendamiento financiero, incluso si un evento posterior cambiara la naturaleza de los derechos del arrendatario sobre el inmueble, de forma que no se pudiese seguir clasificando como propiedades de inversión; por ejemplo: que el inmueble sea ocupado por sus dueños (propiedades, planta y equipo) o que se subarriende.

Política Contable

1. Sólo se reconocerán como propiedades de inversión, además de las incorporadas por arrendamientos financieros, aquellas incorporadas en su forma legal a través de arrendamientos operativos, pero que en esencia, considerando su fondo económico y realidad financiera, pueda afirmarse que representan arrendamientos financieros, siempre que las propiedades en cuestión cumplan los requisitos para su

reconocimiento como tal. Asimismo, para adoptar dicho tratamiento, la decisión debe ser fundada en los requisitos que debe cumplir un arrendamiento financiero y, en caso de no cumplirse o incluso de tener incertidumbre sobre dicha clasificación, se lo debe reconocer como arrendamiento operativo.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	118.		Propiedad de inversión adquirida por arrendamiento financiero	NICSP N° 16, Párrafo 34. NICSP N° 13, Párrafo 28.	
1	118	1	Costos adicionales		NICSP N° 16, Párrafo 35. NICSP N° 13, Párrafo 33.

El costo inicial del derecho sobre una propiedad mantenida en régimen de arrendamiento financiero y clasificado como propiedades de inversión, se medirá aplicando el tratamiento desarrollado en **Arrendamiento Financiero**, según el cual el activo y el pasivo (obligaciones asociadas al arrendamiento) deben ser reconocidos por la misma cuantía, al menor importe entre el valor razonable de la propiedad arrendada y el valor presente del precio mínimo de los pagos por arrendamiento, determinados al inicio del arrendamiento.

Política Contable

1. Cualquier importe adicional que se haya pagado por el arrendamiento se tratará, para los propósitos de medición, como parte de los pagos mínimos por arrendamiento y, por lo tanto, **incluido en el costo del activo, pero no formará parte del pasivo reconocido.**

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	119.		Propiedades de inversión adquiridas a través de una transacción de intercambio (permuta) por otros activos	NICSP N° 16, Párrafo 36.	
1	119	1	Medición inicial de las propiedades de inversión adquiridas		NICSP N° 16, Párrafos 36 y 38. DGCN

Cuando una propiedad de inversión fue adquirida a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de un combinación de activos monetarios y no monetarios, el costo de dichas propiedades de inversión se medirá por su valor razonable, a menos que:

- a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial; o
- b) no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado.

Política Contable

- Salvo prueba en contrario, el valor razonable de la propiedad adquirida a través de una transacción de intercambio, estará dado por el acuerdo de las partes intervinientes, es decir, por el precio de la transacción. De no contarse explícitamente con un precio o acuerdo de partes, se deberá determinar el valor razonable de la propiedad adquirida o, en caso de no poder realizarse una estimación fiable del mismo, se considerará como valor de adquisición la sumatoria del valor razonable de los activos entregados. Si esto último tampoco resultada factible, entonces la propiedad adquirida se medirá por el importe en libros de los activos entregados.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	120.		Medición posterior al inicio	NICSP N° 16, Párrafo 39.	
1	120	1	Criterio general		NICSP N° 16, Párrafo 39. DGCN
1	120	2	Criterio alternativo		NICSP N° 16, Párrafo 39. DGCN

La medición posterior a la inicial de propiedades de inversión podrá llevarse a cabo aplicando el modelo del valor razonable o el modelo de costo.

Políticas Contables

- El modelo de costo regirá con carácter general para la medición posterior al inicio de propiedades de inversión, hayan sido adquiridas, recibidas sin contraprestación o con una contraprestación nula o incorporada a través de arrendamientos financieros.
- El modelo de valor razonable tendrá carácter de modelo alternativo, el que eventualmente podrá ser aplicado con carácter general en caso de así establecerlo oportunamente la DGCN.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	121.	Modelo de costo como modelo general	NICSP N° 16, Párrafo 65. DGCN	

La aplicación con carácter general del modelo de costo para la medición posterior al inicio de propiedades de inversión, requerirá aplicar todos los requerimientos estipulados para propiedades, planta y equipo del presente PGCN.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	122.	Modelo de valor razonable	NICSP N° 16, Párrafos 42 y 44. DGCN	
1	122	1 Valor de mercado		NICSP N° 16, Párrafos 47 y 54.
1	122	2 Ausencia de valor de mercado		NICSP N° 16, Párrafo 55.
1	122	3 Intervención de tasador		NICSP N° 16, Párrafo 41. DGCN

En caso que, conforme establezca la DGCN, resulte aplicable el modelo de valor razonable para las mediciones posteriores a la inicial, todos los elementos de propiedades de inversión deberán ser valuados a valor razonable. En tal caso, las pérdidas o ganancias derivadas de un cambio en el valor razonable de una propiedad de inversión se incluirán en el resultado del período en el que surjan.

Políticas Contables

1. El valor razonable de una propiedad de inversión reflejará las condiciones de mercado a la fecha del balance. La mejor evidencia de un valor razonable se obtiene, normalmente, de los precios actuales en un mercado activo para propiedades similares en la misma localidad y condiciones, y sujetos a similares arrendamientos u otros contratos.
2. Ante la ausencia de precios actuales en un mercado activo, se considerará información de diferentes fuentes, entre las que se incluyen:
 - a) precios actuales en un mercado activo para propiedades de diferente naturaleza, condición o localización (o sujetas a contratos de arrendamiento, u otros contratos, con características diferentes), ajustados para reflejar dichas diferencias;
 - b) precios recientes de propiedades similares en mercados menos activos, con ajustes para reflejar cualquier cambio en las condiciones económicas desde la fecha en que ocurrieron las transacciones a los precios indicados; y

- c) proyecciones de flujos de efectivo descontados basadas en estimaciones fiables de flujos futuros de efectivo, apoyadas por las condiciones que se den en cualquier arrendamiento u otro contrato existente y (cuando sea posible) por evidencia externa, tales como rentas actuales de mercado para propiedades similares en la misma localidad y condiciones, utilizando tasas de descuento que reflejen la evaluación actual del mercado sobre la incertidumbre en la cuantía y calendario de los flujos de efectivo.
3. En cualquiera de los casos, la determinación del valor razonable deberá evidenciarse a través de una tasación practicada y suscripta por un experto independiente a la entidad (tasador), que tenga una capacidad profesional reconocida y una experiencia reciente en el tipo de propiedades de inversión que está siendo medido y en el ámbito geográfico en el que la misma está ubicada.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	123.		Imposibilidad de determinar el valor razonable de forma fiable	NICSP N° 16, Párrafos 62 y 62A.	
1	123	1	Medición al costo		NICSP N° 16, Párrafo 63.
1	123	2	Mantenimiento del valor razonable		NICSP N° 16, Párrafo 64.

En caso que, de resultar aplicable el modelo de valor razonable conforme establezca la DGCN, y para los casos de adquisición por primera vez de propiedades de inversión o para una propiedad existente que se convierta por primera vez en propiedades de inversión (como ser el caso de una construcción finalizada o de un cambio de destino), se tenga clara evidencia que no se va a poder determinar, de forma fiable y continua, el valor razonable de las propiedades de inversión, las mismas se medirán según el criterio de costo aplicable a propiedades, planta y equipo. Dicho contexto será aplicable cuando y sólo cuando no sean frecuentes transacciones comparables en el mercado, y no se pueda disponer de formas alternativas fiables de estimar el valor razonable.

Si lo que no se puede determinar es el valor razonable de una propiedad de inversión en construcción, se medirá por el modelo de costo hasta que dicha propiedad en construcción o terminada, se pueda valorar de manera fiable a su valor razonable.

Si, con carácter general, se determinase que respecto de una propiedad de inversión su valor razonable no puede determinarse con fiabilidad de forma continuada, entonces se la medirá aplicando el modelo de costo aplicable a propiedades, planta y equipo, y el valor residual de la misma será igual a cero (0).

Políticas Contables

1. Si, en el contexto de medición según el modelo de valor razonable, resultara forzoso medir una propiedad de inversión al costo (por las razones indicadas anteriormente), no por ello se aplicará dicho criterio a las restantes propiedades de inversión, las que seguirán siendo objeto de medición su valor razonable.
2. En ese mismo contexto, toda propiedad de inversión medida a valor razonable, continuará siendo medida de la misma manera hasta que se disponga de la misma o hasta que la propiedad sea ocupada por el propietario, o bien hasta que se comience la transformación de la misma para venderla, aún en el caso que las transacciones comparables en el mercado se hicieran menos frecuentes, o bien que los precios de mercado estuvieran disponibles menos fácilmente.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	124.		Transferencias entre partidas	NICSP N° 16, Párrafo 66.	
1	124	1	Desarrollo firme y formalizado		DGCN

Se podrán realizar transferencias hacia o desde propiedades de inversión cuando, y sólo cuando, exista un cambio en su uso que se haya evidenciado por los siguientes hechos generadores relacionados con propiedades de inversión:

Hechos generadores		Transferencia			
		Del Rubro	De la Cuenta	Al Rubro	A la Cuenta
a)	El inicio del uso de la propiedad por parte de la entidad	Activo fijo	Propiedades de inversión		Propiedades, planta y equipos explotados
b)	El inicio de un desarrollo firme y formalizado de venta	Activo fijo	Propiedades de inversión	Inventarios	Bienes para la venta
c)	El fin del uso de la propiedad por parte de la entidad	Activo fijo	Propiedades, planta y equipos explotados		Propiedades de inversión
d)	Al inicio de una operación de arrendamiento operativo a un tercero, para un bien que se encontraba a la venta	Inventarios	Bienes para la venta	Activo fijo	Propiedades de inversión

Política Contable

1. Se entiende por desarrollo firme y formalizado de venta una decisión de los directivos de la entidad, que al cierre del ejercicio está sustentada mediante el acto administrativo correspondiente.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	125.	Medición de las transferencias entre partidas	NICSP N° 16, Párrafos 70 a 74.	

Si se aplica el modelo de costo, las transferencias entre propiedades de inversión, propiedades planta y equipo e inventarios, no cambiarán el importe en libros ni el costo de dichas propiedades.

Si se aplica el modelo de valor razonable para las transferencias de:

- a) propiedades de inversión a propiedades, planta y equipo o a inventarios, el valor razonable a la fecha del cambio del uso será el costo a efectos de las contabilizaciones posteriores;
- b) propiedades, planta y equipo a propiedades de inversión cualquier diferencia entre su importe en libros y su valor razonable al momento de la transferencia será objeto del mismo tratamiento aplicado a las revaluaciones de propiedades, planta y equipo, es decir:
 - a. cualquier disminución en el importe de la propiedad en libros, será reconocida en el resultado del período, en la medida que dicha disminución no sea absorbida por el superávit de revaluación reconocido con anterioridad para esa propiedad, en caso que ello haya ocurrido;
 - b. cualquier aumento resultante en el importe en libros se reconocerá como ingreso del período, hasta el límite de las pérdidas por deterioro reconocidas y acumuladas para esa propiedad, si las hubiera, y el monto que exceda dicho límite se reconocerá como reserva por revaluación dentro del patrimonio, la que se afectará en forma directa a resultados acumulados al momento de una eventual y futura disposición de la propiedad;
- c) inventarios a propiedades de inversión, cualquier diferencia entre el valor razonable al momento de la transferencia y su importe en libros anterior se reconocerá en el resultado del período.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	126.	Finalización de las construcciones	NICSP N° 16, Párrafo 76.	

Cuando una entidad construya y termine la construcción o desarrollo de una propiedad de inversión, y en caso que, conforme establezca la DGCN, resulte aplicable el modelo de valor razonable para las mediciones posteriores a la inicial, la diferencia entre el

valor razonable de la propiedad a esa fecha y su importe en libros anterior, **se reconocerá en el resultado.**

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	127.	Baja de las propiedades de inversión	NICSP N° 16, Párrafos 77 y 78. DGCN	

La baja (eliminación del ESF) de una propiedad de inversión tendrá lugar cuando se disponga de ella (por venta o por incorporación a un arrendamiento financiero), debiéndose reconocer el resultado de la disposición, o cuando la misma quede permanentemente retirada de uso y no se esperen beneficios económicos o potencial de servicio futuros, debiéndose reconocer el gasto en el ejercicio en que ello ocurra.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	128.	Compensaciones de terceros	NICSP N° 16, Párrafo 83.	
1	128	1 Deterioro		NICSP N° 16, Párrafo 84.

Las compensaciones de terceros por causa de propiedades de inversión que hayan deteriorado su valor, se hayan perdido o abandonado, se deben reconocer en el resultado del período en el que sean exigibles.

Política Contable

1. El deterioro del valor o las pérdidas en propiedades de inversión, asociadas a reclamos o pagos por compensación de terceros y cualquier compra o construcción posterior de activos sustituidos, son hechos económicos separados y por eso se contabilizarán separadamente, de la forma siguiente:
 - a) las pérdidas por deterioro del valor de las propiedades de inversión se reconocerán de acuerdo con la NICSP N° 21 “*Deterioro del valor de los Activos no Generadores de Efectivo*” y la NICSP N° 26 “*Deterioro del valor de los Activos Generadores de Efectivo*”, según corresponda;
 - b) la compensación de terceros por las propiedades de inversión cuyo valor haya sufrido un deterioro, una pérdida o abandono, se reconocerá en el resultado del período en el que dicha compensación sea exigible; y
 - c) el costo de los activos rehabilitados, comprados o construidos como sustitutos, se determinará de acuerdo a lo establecido en el presente PGCN.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	129.	Información a revelar general	NICSP N° 16, Párrafo 86. DGCN	

En los EEEF deberá revelarse la siguiente información:

- a) si se utiliza el modelo del valor razonable o el modelo del costo;
- b) cuando la clasificación resulte difícil, los criterios desarrollados por la entidad para distinguir las propiedades de inversión de las propiedades ocupadas por el dueño y de las propiedades que se tienen para vender en el curso normal de las actividades del negocio;
- c) los métodos e hipótesis significativas aplicados en la determinación del valor razonable, en la medición al inicio, de las propiedades de inversión, incluyendo una declaración que indique si la determinación del valor razonable fue hecha a partir de evidencias del mercado o si se tuvieron en cuenta otros factores de peso (que se revelarán por la entidad), por causa de la naturaleza de las propiedades y la falta de datos comparables de mercado;
- d) la medida en que el valor razonable de las propiedades de inversión al inicio (tal como han sido medidas o reveladas en los EEEF) está basado en una valoración hecha por un tasador independiente que tenga una capacidad profesional reconocida y una experiencia reciente en la localidad y categoría de las propiedades de inversión objeto de la medición. Si no hubiera habido esta medición, este hecho también se revelará;
- e) los importes reconocidos en el resultado por:
 1. ingresos por alquileres provenientes de las propiedades de inversión;
 2. gastos directos de operación (incluyendo reparaciones y mantenimiento) que surgen de propiedades de inversión que generaron ingresos por alquileres durante el período; y
 3. gastos directos de operación (incluyendo reparaciones y mantenimiento) que surgen de las propiedades de inversión que no generaron ingresos por alquileres durante el período;
- f) la existencia e importe de las restricciones a la realización o disposición de las propiedades de inversión, o la remisión o entrega de los ingresos cobrados derivados de los mismos o de los recursos obtenidos por su disposición;
- g) las obligaciones contractuales para adquisición, construcción o desarrollo de propiedades de inversión, o por concepto de reparaciones, mantenimiento o mejoras; y
- h) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	130.	Información a revelar sobre el método de costo	NICSP N° 16, Párrafo 90.	

Además de las revelaciones exigidas en general, en caso de utilizar el modelo de costo, deberá exponerse:

- a) los métodos de depreciación utilizados;
- b) las vidas útiles o los porcentajes de depreciación utilizados;
- c) el importe bruto en libros y la depreciación acumulada (incrementado por las pérdidas acumuladas por deterioro de valor al inicio y al final del período;
- d) una conciliación del importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del período, que incluya lo siguiente:
 1. altas, revelando por separado las derivadas de adquisiciones y las que se refieran a desembolsos posteriores reconocidos como un activo;
 2. altas derivadas de adquisiciones a través de combinaciones de entidades;
 3. disposiciones;
 4. depreciación del período;
 5. importe de las pérdidas reconocidas por deterioro de valor, así como el importe de las pérdidas por deterioro de valor que se hayan revertido durante el período;
 6. las diferencias de cambio netas que surgen de la conversión de los EEFF a una moneda de presentación diferente, así como las derivadas de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que presenta sus EEFF;
 7. transferencias hacia y desde inventarios o propiedades plantas y equipo en uso; y
 8. otros cambios;
- e) el valor razonable de las propiedades de inversión. En los casos excepcionales, si no puede determinarse con fiabilidad el valor razonable de las propiedades de inversión, deberá revelarse:
 1. una descripción de las propiedades de inversión;
 2. una explicación del motivo por el cual el valor razonable no ha podido ser determinado de manera fiable; y
 3. si fuera posible, el rango de estimaciones dentro del cual resulta factible que se encuentre el valor razonable.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	131.	Información a revelar sobre el método de valor razonable	NICSP N° 16, Párrafos 87 a 89.	

Además de las revelaciones exigidas en general, en caso de aplicarse el método de valor razonable, deberá exponerse la siguiente información:

- a) una conciliación del importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del período, que incluya lo siguiente:
 1. adquisiciones y desembolsos posteriores reconocidos en el importe en libros de un activo, exponiendo ambos incrementos por separado;
 2. adquisiciones a través de combinaciones de entidades;
 3. disposiciones;

4. pérdidas o ganancias netas de los ajustes al valor razonable;
 5. las diferencias de cambio netas derivadas de la conversión de los EEEF a una moneda de presentación diferente, así como las derivadas de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que presenta sus EEEF;
 6. transferencias hacia y de inventarios o de propiedades ocupadas por el dueño; y
 7. otros cambios;
- b) cuando la valuación de una propiedad de inversión se haya ajustado de forma significativa a efectos de ser utilizada en los EEEF, se incluirá entre las revelaciones una conciliación entre la evaluación obtenida y la medición ya ajustada que se haya incluido en los dichos EEEF, mostrando por separado el importe agregado de cualesquier obligación reconocida por arrendamiento que se hayan deducido, así como cualesquier otro ajuste significativo;
- c) en los casos de utilización forzosa del modelo de costo, por imposibilidad de determinar el valor razonable de una propiedad de inversión, deberá exponerse la conciliación de los importes asociados a esas propiedades de inversión de forma separada de los importes asociados a otras propiedades de inversión. Además, deberá incluirse la siguiente información:
1. una descripción de las propiedades de inversión;
 2. una explicación del motivo por el cual el valor razonable no puede determinarse de forma fiable;
 3. si fuera posible, el rango de estimaciones dentro del cual es probable que se encuentre el valor razonable; y
 4. en la disposición de propiedades de inversión no registradas por su valor razonable:
 - i. el hecho de que la entidad haya dispuesto de propiedades de inversión no registradas en libros a su valor razonable;
 - ii. el importe en libros de esas propiedades de inversión en el momento de su venta; y
 - iii. el importe de la ganancia o pérdida reconocida.

Arrendamiento

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	132.	Arrendamientos no alcanzados por la NICSP N° 13	NICSP N° 13, Párrafo 2.	

No se incluyen los siguientes acuerdos:	No serán aplicables como base de medición en⁴⁹:
a) para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares; y	a) propiedades mantenidas para arrendamientos que se contabilizan como propiedad de inversión;
b) sobre licencias para temas tales como películas, grabaciones en vídeo, funciones de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor.	b) propiedades de inversión suministradas por arrendadores en régimen de arrendamiento operativo;
	c) activos biológicos poseídos por arrendatarios en régimen de arrendamiento financiero; y
	d) activos biológicos proporcionados por arrendatarios en régimen de arrendamiento financiero.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	133.	Arrendamientos conjuntos (terreno y edificio)	NICSP N° 13, Párrafo 20 A.	

Cuando un arrendamiento incluya componentes de terrenos y de edificios conjuntamente, deberá evaluarse la clasificación del arrendamiento, como financiero u operativo, de forma separada para cada componente, a efectos de proceder o no al reconocimiento como Activo.

El arrendamiento en los EEFF del arrendatario

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	134.	Inicio del arrendamiento	NICSP N° 13, Párrafo 8.	

Es la fecha más temprana entre la del acuerdo del arrendamiento y la fecha en que se comprometen las partes en relación con las principales estipulaciones del mismo. En esta fecha:

- a) se clasificará el arrendamiento como operativo o como financiero; y
- b) en el caso de tratarse de un arrendamiento financiero, se determinarán los importes que se reconocerán al comienzo del plazo de arrendamiento.

⁴⁹ Salvo que la norma que lo trata expresamente lo determine.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	135.		Registro inicial	NICSP N° 13, Párrafo 30.	
1	135	1	Costos directos iniciales		NICSP N° 13, Párrafo 8.

Al comienzo del plazo del arrendamiento, tanto el activo como la obligación de pagar las cuotas futuras se registrarán en los EEEF por los mismos importes, excepto si existen costos directos iniciales relativos al arrendatario, que se añadirán al importe reconocido como activo.

Política Contable

1. **Costos directos iniciales**, son los costos incrementales directamente imputables a la negociación y contratación de un arrendamiento, salvo si tales costos han sido incurridos por un arrendador que sea a la vez fabricante o distribuidor.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	136.		Reconocimiento inicial de bienes arrendados	NICSP N° 13, Párrafos 28 y 31. DGCN	
1	136	1	Exposición de bienes arrendados por arrendamiento financiero		NICSP N° 13, Párrafo 31. DGCN
1	136	2	Plazo del arrendamiento		NICSP N° 13, Párrafo 8.
1	136	3	Pagos mínimos por el arrendamiento		
1	136	4	La tasa de interés implícita		
1	136	5	Métodos de cálculo		NICSP N° 13, Apéndice 5.

Cuando una entidad adquiera bienes a través de un arrendamiento financiero, en su carácter de arrendataria deberá reconocer, al inicio del plazo del arrendamiento:

- a) los activos adquiridos mediante arrendamiento financiero como activos; y
- b) las obligaciones asociadas a los mismos como pasivos en su ESF;

Los activos y pasivos deberán ser reconocidos, por la misma cuantía al menor importe entre el valor razonable de la propiedad arrendada y el valor presente del precio

mínimo de los pagos por arrendamiento, determinados cada uno al inicio del arrendamiento.

Al calcular el valor presente de **los pagos mínimos por el arrendamiento**, se tomará como factor de descuento:

- **la tasa de interés implícita** en el arrendamiento o, de no resultar factible su determinación,
- **la tasa de interés incremental** de los préstamos del arrendatario.

En el caso que el arrendador sea una entidad pública no empresarial costarricense, el activo, al igual que el pasivo asociado, se reconocerán al valor de la inversión bruta en el arrendamiento para el arrendador, menos los ingresos financieros no devengados para el arrendador, medidos ambos a la fecha de inicio del arrendamiento.

Políticas Contables

1. En ningún caso se detraerán del valor de los activos reconocidos, las obligaciones relativas a los bienes arrendados.
2. Plazo del arrendamiento: es el período no revocable por el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo, junto con cualquier período adicional en el que éste tenga derecho a continuar con el arrendamiento del activo, con o sin pago adicional, siempre que al inicio del arrendamiento se tenga la certeza razonable de que el arrendatario ejercerá tal opción.
3. Pagos mínimos por el arrendamiento: son aquéllos que hace (o bien le puede ser requerido que haga) el arrendatario durante el plazo del arrendamiento, excluyendo tanto las cuotas de carácter contingente, como los costos de los servicios y los impuestos a pagar y rembolsar al arrendador, junto con:
 - a) en el caso del arrendatario, cualquier importe garantizado por él mismo o por un tercero vinculado con él; o
 - b) en el caso del arrendador, cualquier valor residual que le garantice:
 - a. parte del arrendatario;
 - b. un tercero (individuo o entidad) vinculado con el arrendatario; o
 - c. un tercero independiente que tenga la capacidad financiera de atender las obligaciones asumidas bajo la garantía.

Sin embargo, si el arrendatario posee la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente más reducido que el valor razonable del activo en el momento en que la opción sea ejercida, de forma tal que, al inicio del arrendamiento, se pueda prever con razonable certeza que la opción será ejercida, los pagos mínimos por el arrendamiento comprenderán tanto los pagos mínimos a satisfacer en el plazo del mismo hasta la fecha esperada de ejercicio de la citada opción de compra, como el pago necesario para ejercer dicha opción.

4. Tasa de interés implícita en el arrendamiento: es la tasa de descuento que, al inicio del arrendamiento, produce la igualdad entre el valor razonable del activo arrendado, y la suma de los valores presentes de:

- a) los pagos mínimos por el arrendamiento; y
 - b) el valor residual no garantizado.
- Tales importes serán iguales a la suma de:
- a) el valor razonable del activo arrendado; y
 - b) cualquier costo directo inicial del arrendador.

5. La tasa de interés implícita será la que se identifique en el contrato de arrendamiento financiero. Si el contrato de arrendamiento financiero no la identifica, el arrendatario necesita calcularla usando la fórmula del valor actual.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	137.	Costos iniciales del arrendamiento financiero	NICSP N° 13, Párrafo 33. DGCN	

Los costos iniciales que sean directamente atribuibles a las actividades llevadas a cabo por parte del arrendatario en un arrendamiento financiero, se incluirán como parte del valor del activo reconocido en la transacción. En estos casos, el reconocimiento inicial del activo será mayor al importe del pasivo inicialmente reconocido.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	138.	Información a revelar por el arrendatario en un arrendamiento financiero	NICSP N° 13, Párrafos 40 y 41.	

Respecto de los activos adquiridos a través de arrendamientos financieros, deberá revelarse en los EEFF, además de lo requerido en general para tales bienes (incluyendo lo relativo a deterioro de bienes no generadores de efectivo y generadores de efectivo), la siguiente información:

- a) la identificación de los bienes adquiridos por arrendamiento financiero, y los importes revelados que correspondan a los mismos;
- b) una conciliación entre el total de pagos de arrendamiento a la fecha en la que se informa, y su valor actual;
- c) el total de pagos mínimos futuros del arrendamiento a la fecha en la que se informa, y de su correspondiente valor presente, para cada uno de los siguientes plazos:
 - 1. hasta un año;
 - 2. entre uno y cinco años; y
 - 3. más de cinco años;
- d) cuotas contingentes reconocidas como gastos en el período;

- e) importe total de los pagos mínimos futuros de subarrendamientos que se esperan recibir, a la fecha en la que se informa, por los subarrendamientos financieros no cancelables; y
- f) una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento donde se incluirán, pero sin limitarse a ellos, los siguientes datos:
1. las bases para la determinación de cualquier cuota de carácter contingente que se haya pactado;
 2. la existencia y, en su caso, los plazos de renovación o las opciones de compra y las cláusulas de actualización o escalonamiento; y
 3. las restricciones impuestas por contratos de arrendamiento financiero, tales como las que se refieran a la devolución del resultado positivo (ahorro), las que se refieran a la distribución de dividendos, distribución de aportes de capital, endeudamiento adicional o a nuevos contratos de arrendamiento.

Activos biológicos

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	139.	Alcance	NICSP N° 27, Párrafos 2, 4 y 5.	

Comprende los siguientes activos:

- a) los activos biológicos, tanto plantas como animales vivos, afectados a la transformación biológica y recolección de activos biológicos, con destino a la venta, distribución o conversión en productos agrícolas o en otros activos biológicos adicionales para vender o distribuir; y
- b) los productos agrícolas obtenidos de los activos biológicos, hasta el momento de la cosecha o recolección.

Quedan fuera del alcance los activos biológicos utilizados en actividades no agrícolas, como ser investigación, transporte, entretenimiento, esparcimiento, control de aduanas y otras, a los que se les aplicará las políticas que rigen a Inventarios o a propiedades, planta y equipo, según sea el destino de los activos involucrados.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	140.	Características comunes de las actividades agrícolas	NICSP N° 27, Párrafo 10.	
1	140	1 Resultados producto de la transformación biológica		NICSP N° 27, Párrafo 11.

La actividad agrícola cubre una gama de actividades diversas, pero dentro de ellas se pueden encontrar ciertas características comunes:

- a) **Capacidad de cambio:** tanto las plantas como los animales vivos son capaces de experimentar transformaciones biológicas.
- b) **Gestión del cambio:** realizada por la administración de la entidad, a fin de cumplir con la transformación biológica mejorando, o al menos estabilizando, las condiciones necesarias para que el proceso tenga lugar. Esta gestión distingue la actividad agrícola de otras actividades. Por ejemplo, no constituye actividad agrícola la cosecha o recolección de recursos no gestionados previamente (tales como la pesca marina y la deforestación); y
- c) **Medición del cambio:** el cambio en calidad conseguido por la transformación biológica o cosecha, se medirá y controlará como una función de gestión rutinaria.

Política Contable

1. En los términos de la NICSP N° 27, la transformación biológica da lugar a los siguientes tipos de resultados:
 - a) cambios en los activos a través de:
 1. crecimiento (un incremento en la cantidad o una mejora en la calidad de un animal o planta);
 2. degeneración (un decremento en la cantidad o un deterioro en la calidad de un animal o planta); o
 3. procreación (obtención de más plantas o animales vivos);
 - b) obtención de productos agrícolas, tales como látex, hoja de té, lana y leche.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	141.	Reconocimiento y medición	NICSP N° 27, Párrafos 13, 16 y 17.	

Debe procederse a reconocer un activo biológico cuando y sólo cuando:

- la entidad controle el activo como resultado de sucesos pasados;
- sea probable que fluyan a la entidad beneficios económicos o potencial de servicio futuros asociados con el activo; y
- el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.

Un activo biológico debe ser medido, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como en cada fecha de presentación, a **su valor razonable menos los costos de venta**, incluso para el caso de activos biológicos recibidos a través de transacciones sin contraprestación. Se excluyen los activos biológicos utilizados en actividades no agrícolas los que, según el caso, serán medidos conforme los criterios generales aplicables a inventarios y a propiedades, planta y equipo.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	142.		Valor razonable de activos biológicos	NICSP N° 27, Párrafos 21, 22 y 24.	
1	142	1	Experto		DGCN
1	142	2	Consideraciones a tener en cuenta en el cálculo de los flujos de efectivo neto		NICSP N° 27, Párrafos 25 y 27.
1	142	3	Conceptos que se excluyen del cálculo de flujos de efectivo		NICSP N° 27, Párrafo 26.

El valor razonable se determinará considerando:

- 1) el precio de cotización, para el caso que exista mercado activo para el bien. En el caso que exista más de un mercado activo, se considerará el precio de cotización en el mercado en el que la entidad espera operar;
- 2) los valores que a continuación se indican, para el caso que no exista mercado activo, y en el siguiente orden de prioridad:
 - a) precio de la transacción más reciente en el mercado, siempre que no haya habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de esa transacción y la fecha de presentación;
 - b) precios de mercado para activos similares con ajustes para reflejar las diferencias existentes;
 - c) otras referencias del sector;
 - d) el valor presente de los flujos netos de efectivo esperados para el activo, descontados a una tasa corriente definida por el mercado.

Políticas Contables

1. El valor razonable, en los casos que no se base en precios observables de mercado, deberá ser certificado por un experto reconocido en la materia, sujeto asimismo a las NPC que oportunamente emita la DGCN.
2. En la determinación de la tasa de descuento y en la estimación de los flujos de efectivo, deberá considerarse:
 - a) la ubicación y condiciones actuales de los activos biológicos;
 - b) utilizar suposiciones coherentes para su determinación; e
 - c) incorporar las expectativas sobre posibles variaciones en los precios.
3. No se incluirán flujos de efectivo para la financiación de activos, ni por impuestos, o para restablecer los activos biológicos tras la cosecha o recolección.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	143.		Imposibilidad de medir en forma fiable el valor razonable	NICSP N° 27, Párrafos 34 y 35.	
1	143	1	Activos biológicos recibidos por transacciones sin contraprestación		DGCN
1	143	2	Valor razonable para activos combinados		NICSP N° 27, Párrafo 29.

Si al momento del reconocimiento inicial no se cuenta con precios o valores fijados por el mercado, como así tampoco estimaciones fiables alternativas del valor razonable de los activos biológicos, los mismos deberán ser medidos a **su costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor.**

Cuando el valor razonable de los activos biológicos pueda medirse con fiabilidad, los mismos se medirán según el criterio general (**su valor razonable menos los costos de venta**).

Una vez que se hubiera medido un activo biológico por su valor razonable menos los costos de venta, sea desde el momento del reconocimiento inicial o desde un momento posterior (en los términos indicados en el párrafo anterior), se deberá continuar aplicando dicho criterio de medición hasta el momento de su disposición.

Políticas Contables

1. Cuando se reciban activos biológicos a través de transacciones sin contraprestación y no pueda medirse con fiabilidad su valor razonable, los mismos se medirán al valor en libros de la entidad que ha transferido dichos activos, a la fecha de la transferencia. En caso de no estar accesible dicho valor en libros, y siempre que quien transfiera no sea una entidad pública no empresarial costarricense, tales activos serán objeto de revelación en Notas, hasta el momento en que pueda realizarse una estimación fiable de su valor razonable.

En los casos que la entidad que transfiera sea una entidad pública no empresarial costarricense, el reconocimiento inicial se medirá al valor en libros de aquella entidad al momento de la transferencia, y cualquier diferencia respecto del valor razonable menos los costos de venta al momento del reconocimiento inicial, se afectará al resultado del ejercicio.

2. En los casos de activos biológicos que estén físicamente adheridos a la tierra, y para los que no exista un valor por separado para los mismos sino sólo un valor

para el activo combinado (los activos biológicos junto con el terreno no preparado y las mejoras incorporadas), el valor razonable de dichos activos se determinará de la siguiente forma:

- a) valor razonable del activo combinado; **menos**
- b) valor razonable del terreno no preparado y de las mejoras incorporadas.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	144.	Ganancias y pérdidas	NICSP N° 27, Párrafo 30.	

Las ganancias y pérdidas que surjan tanto en el reconocimiento inicial como en momentos posteriores, por cambios en el valor razonable de activos biológicos, serán reconocidas, respectivamente, como ingresos y gastos del período en el que ocurran.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	145.	Información a revelar	NICSP N° 27, Párrafos 38, 39, 41 y 44 a 48. DGCN	

En los EEFF, se revelará la siguiente información:

- a) la ganancia o pérdida total agrupadas por:
 1. las surgidas en el reconocimiento inicial;
 2. las surgidas a partir de los cambios en el valor razonable menos los costos de ventas, con posterioridad al reconocimiento inicial;
- b) un detalle cuantitativo en forma de cuadro, de la composición de los activos biológicos, distinguiendo:
 1. los consumibles de los que se tienen para producir frutos;
 2. los mantenidos para la venta de los mantenidos para su distribución sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica;
- c) la naturaleza de sus actividades relativas a cada grupo de activos biológicos;
- d) las mediciones no financieras o las estimaciones de las mismas, relativas a las cantidades físicas de:
 1. cada grupo de activos biológicos al final del período; y
 2. la producción agrícola del período;
- e) los métodos y las hipótesis significativas aplicadas en la determinación del valor razonable de cada grupo de productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección, así como de cada grupo de activos biológicos, con expresa indicación de los casos en los que ha intervenido un experto reconocido en la materia;

- f) el valor razonable menos los costos de venta de los productos agrícolas cosechados o recolectados durante el período, determinado en el momento de la cosecha o recolección;
- g) la existencia e importe en libros de los activos biológicos sobre cuya titularidad tenga alguna restricción y/o aquéllos ofrecidos en garantía de deudas;
- h) los montos de los compromisos para desarrollar o adquirir activos biológicos;
- i) las estrategias de gestión del riesgo financiero relacionado con la actividad agrícola;
- j) una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el inicio y final del período sobre el que se informa, incluyendo:
 - 1. la ganancia o pérdida surgida de cambios en el valor razonable menos los costos de venta, discriminada según corresponda a activos biológicos para producir frutos o a consumibles;
 - 2. los incrementos por compras;
 - 3. los incrementos derivados de transacciones sin contraprestación;
 - 4. las disminuciones por ventas o reclasificación de los activos biológicos;
 - 5. las disminuciones derivadas de transacciones sin contraprestación o por una contraprestación simbólica;
 - 6. los decrementos debidos a la cosecha o recolección;
 - 7. los incrementos que procedan de combinación de negocios;
 - 8. las diferencias netas de cambio;
 - 9. otros cambios que expliquen la variación del importe en libros de activos biológicos durante el período; y
- k) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	146.	Información a revelar ante imposibilidad de medición fiable del valor razonable	NICSP N° 27, Párrafos 52 a 54. DGCN	

Respecto de los activos biológicos que se midan a su costo menos las depreciaciones acumuladas y las pérdidas por deterioro, deberá revelarse en los EEEF la siguiente información:

- a) una descripción de los activos biológicos;
- b) una explicación de la razón por la cual no puede medirse con fiabilidad el valor razonable;
- c) el método de depreciación utilizado;
- d) el rango de estimaciones dentro del cual es posible que se encuentre el valor razonable, si ello fuera posible;
- e) la vida útil o las tasas de depreciación utilizadas;

- f) el valor bruto en libros y la depreciación acumulada al inicio y al final del período;
- g) la depreciación del período;
- h) las pérdidas por deterioro acumuladas al inicio y al final del período;
- i) las pérdidas por deterioro y las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor, ocurridas durante el período; y
- j) las ganancias o pérdidas que se hayan reconocido como consecuencia de la disposición de dichos activos biológicos.

Asimismo, cuando durante el período corriente se pueda medir con fiabilidad el valor razonable de los activos biológicos que, con anterioridad, se los había medido al costo menos depreciaciones acumuladas y pérdidas por deterioro, deberá revelarse en los EEEF la siguiente información:

- a) una descripción de los activos biológicos;
- b) una explicación de las razones por las que el valor razonable ha pasado a ser medido con fiabilidad; y
- c) el efecto del cambio.

Bienes de infraestructura y de beneficio y uso público

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	147.	Características de los bienes	NICSP N° 17, Párrafo 21. DGCN	

Los bienes de infraestructura y de beneficio y uso público presentan generalmente algunas (o todas) de las siguientes características:

- a) son parte de un sistema o red;
- b) son de naturaleza especializada y no tienen usos alternativos;
- c) son de uso público;
- d) no pueden moverse; y
- e) pueden estar sujetos a limitaciones con respecto a su disposición.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	148.	Igual criterio del aplicado a propiedades, planta y equipo	DGCN	

Se aplicarán a los bienes de infraestructura y de beneficio y uso público los mismos criterios aplicados para propiedades, planta y equipo, para los siguientes conceptos:

1. medición y reconocimiento inicial;
2. medición y reconocimiento posterior al inicio;
3. modelo de costo;
4. modelo de revaluación;

5. tratamiento de la revaluación;
6. todo lo relacionado con los costos (inicial, reconocidos y no reconocidos, componentes del costo) y baja de bienes.

Norma / Política		Concepto	Referencia
			Norma Política
1	149.	Bienes de infraestructura	NICSP N° 13, Párrafo 25. DGCN

Las entidades gubernamentales podrán firmar acuerdos con sujetos privados para la explotación de bienes de infraestructura, tales como:

- (a) arrendar la autopista con pago de peaje durante períodos prolongados;
- (b) operar la autopista con peaje y;
- (c) cumplir con los mantenimientos requeridos, incluido la modernización de la superficie de la vía y el control tecnológico del tráfico.

Dichos acuerdos no se clasificarán como arrendamiento, sino como concesión y por lo tanto se aplicará la NICSP N° 32 “Acuerdo de Concesión de Servicio: Concedente”.

Bienes históricos y culturales

Norma / Política		Concepto	Referencia
			Norma Política
1	150.	Bienes incluidos y características	NICSP N° 17, Párrafo 10. DGCN
1	150	1 Declaración	DGCN

Son aquellos bienes que, por su importancia cultural, medioambiental o histórica, se clasifican como tales, como por ejemplo: inmuebles históricos, museos, monumentos y obras de arte, construidos por el ente público en predios de su propiedad o adquiridos a cualquier título, cuyo dominio y administración la ejerce el mismo para el uso y goce de la comunidad en general.

Dichos bienes cumplen con las siguientes características:

- a) es poco probable que su valor en términos culturales, medioambientales, educacionales e histórico-artísticos quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado;
- b) las obligaciones legales y/o estatutarias pueden imponer prohibiciones o severas restricciones a su disposición por venta;
- c) rara vez se conservan por su capacidad de generar entradas de efectivo y si lo generan es a modo simbólico;

- d) puede haber impedimentos legales o sociales para su utilización como activo que se pueda vender;
- e) son a menudo irreemplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo incluso si sus condiciones físicas se deterioran; y
- f) puede ser difícil estimar su vida útil, la cual en algunos casos puede ser de cientos de años.

Política Contable

1. Para ser considerados e imputados como bienes históricos y culturales deben ser declarados como tales por el Estado a través de la normativa pertinente.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	151.		Bienes que cumplen doble función	NICSP N° 17, Párrafo 11.	
1	151	1	Exposición y medición		NICSP N° 17, Párrafo 11. DGCN

Los bienes declarados históricos y culturales que tienen un potencial de servicio distinto de su valor intrínseco (por ejemplo, cuando un edificio histórico artístico puede ser utilizado para oficinas), pueden ser reconocidos y medidos sobre la misma base que otras partidas pertenecientes a las propiedades, planta y equipo.

Política Contable

1. Cuando existan bienes que cumplen doble función (históricos, culturales y propiedades, planta y equipo) se expondrán en el rubro propiedades, planta y equipo y se reconocerán y medirán de acuerdo con las normas aplicables a dicho rubro. Dicha característica debe ser informada en Nota a los EEEF y como mínimo se deberá exponer:
 - a) la base de medición utilizada;
 - b) el método de depreciación utilizado, si lo hubiere;
 - c) el valor en libros bruto;
 - d) la depreciación acumulada al final del período, si la hubiere;
 - e) una conciliación entre el valor en libros al comienzo y al final del período mostrando determinados componentes de la misma; y
 - f) la restante información requerida para propiedades, planta y equipo no consignada anteriormente.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	152.		Medición y reconocimiento	NICSP N° 17, Párrafo 9.	
1	152	1	Valores fiables		DGCN
1	152	2	Tasación		
1	152	3	Exposición sin valor		

La entidad no está obligada, pero puede, reconocer los bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural, siempre y cuando cumplan con la condición de activo y considerando, con respecto a la medición, las siguientes condiciones:

- a) aplicar los requerimientos de medición establecidos para propiedades, planta y equipo, o
- b) exponer sin valor dichos activos en Nota a los EEFF.

Políticas Contables

- Las entidades que decidan medir los bienes históricos y culturales, deberán verificar que el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.
- El valor razonable debe ser medido por tasador especialista en la materia.
- Las entidades podrán no incorporar los bienes históricos y culturales al ESF, pero deberán exponerlos en Notas a los EEFF sin valor, criterio que se aplicará hasta tanto se cuente con una norma internacional que determine cómo se medirán dichos bienes.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	153.		Deterioro	DGCN	

A los efectos del cálculo del deterioro de los bienes históricos y culturales, se aplicará la NICSP N° 21 “*Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo*”.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	154.		Información a revelar	NICSP N° 17, Párrafo 12. DGCN	

Para los bienes históricos y culturales, además de los requisitos de información aplicables a propiedades, planta y equipo, deberá revelarse lo siguiente:

- a) identificación precisa de los bienes históricos y culturales, indicando:

- i. tipo o clase de bien;
 - ii. descripción sintética del mismo;
 - iii. ubicación y destino; y
 - iv. antigüedad exacta o, en su defecto, estimada, indicando los criterios aplicados para su estimación;
- b) importes en libros de aquellos bienes adquiridos que se encuentren reconocidos en el ESF, detallando:
- i. la base de medición utilizada;
 - ii. los importes de deterioro;
 - iii. los importes a recuperar de deterioro;
 - iv. el valor en libros bruto; y
 - v. una conciliación entre el valor en libros al comienzo y al final del período, mostrando determinados componentes de la misma;
- c) de resultar factible, valor estimado de los restantes bienes (no reconocidos) y criterios aplicados para su estimación;
- d) identificación de aquéllos bienes que hayan sido incluidos como elementos de propiedades, planta y equipo, en los términos de la política referida a “Bienes históricos y culturales que cumplen doble función”, y valoración reconocida de los mismos; y
- e) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Recursos Naturales

Recursos Naturales en explotación

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	155.	Componentes de los Recursos Naturales	DGCN	

Los componentes de los recursos naturales se agrupan en:

1. renovables (bosques y otros);
2. no renovables (minas, canteras, yacimientos y otros).

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	156.	Medición y Reconocimiento inicial⁵⁰	NIIF N° 6, Párrafo 8. DGCN	

La medición inicial de los elementos de recursos naturales en explotación que cumplan las condiciones para ser reconocidos como un activo, se medirán **por su costo**.

⁵⁰ Tiene disposición transitoria.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	157.		Elemento de los costos	NIIF N° 6, Párrafo 9. DGCN	

Podrán considerarse como elementos del costo inicial en los recursos naturales en explotación, entre otros, los siguientes:

1. estudios topográficos, geológicos, geoquímicos y geofísicos;
2. perforaciones exploratorias;
3. excavaciones de zanjas y trincheras; y
4. toma de muestras.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	158.		Medición y reconocimiento posterior al inicio	NIIF N° 6, Párrafo 12. DGCN	
1	158	1	Propiedades, planta y equipo		DGCN

En los ejercicios posteriores al inicial, los elementos de recursos naturales en explotación, que cumplan las condiciones para ser reconocidos como un activo, podrán ser medidos por:

- a) **Modelo de Costo; o**
- b) **Modelo de Revaluación.**

Política Contable

1. Para aplicar cualquiera de los modelos, las entidades se ajustarán a lo normado en el presente PGCN para propiedades, planta y equipo.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	159.		Información a revelar	NIIF N° 6, Párrafo 23. DGCN	

Dadas las características específicas de los recursos naturales, las entidades tendrán que exponer todo lo que sea significativo, por lo cual revelarán la información que permita identificar y explicar los importes reconocidos en sus EEFF que procedan de los recursos naturales en explotación.

Cuando se tengan los recursos naturales identificados, pero aún no valuados, se deberán exponer dichos recursos en Nota a los EEFF, como así también cualquier proceso de valuación a realizar.

Recursos naturales en conservación

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	160.	Características	DGCN	

Dichos bienes cumplen con las siguientes características:

- es poco probable que su valor esté basado puramente en un precio de mercado;
- las obligaciones legales y/o estatutarias pueden imponer prohibiciones o severas restricciones a su disposición por venta;
- rara vez se conservan por su capacidad de generar entradas de efectivo y, si lo generan, es a modo simbólico;
- puede haber impedimentos legales o sociales para su utilización como activo que se pueda vender;
- son a menudo irreemplazables; y
- puede ser difícil estimar su vida útil, la cual en algunos casos puede ser de cientos o miles de años, e incluso infinita, en condiciones adecuadas de conservación y en tanto y en cuanto no sean objeto de deterioro.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	161.	Medición y reconocimiento	DGCN	
1	161	1 Mediciones fiables		DGCN
1	161	2 Tasación		
1	161	3 Exposición sin valor		

La entidad debe reconocer los recursos naturales en conservación, siempre y cuando cumplan con la condición de activo, pudiendo tomar para su medición las siguientes opciones:

- aplicar los requerimientos de medición establecidos en propiedades, planta y equipo; o
- exponer sin valor dichos activos en Nota a los EEFF.

Políticas Contables

- Las entidades que decidan medir recursos naturales en conservación, deberán verificar que el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.
- El valor razonable debe ser medido por tasador especialista en la materia.

3. Las entidades que expongan los recursos naturales en conservación sin valor, lo podrán hacer hasta tanto se cuente con una norma internacional que determine cómo se medirán dichos bienes.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	162.	Información a revelar	DGCN	

Dadas las características específicas de los recursos naturales, las entidades tendrán que exponer todo lo que sea significativo, por lo cual revelarán la información que permita identificar y explicar los importes reconocidos en sus EEFF que procedan de los recursos naturales en conservación.

Cuando se tengan los recursos naturales identificados, pero aún no valuados, se deberán exponer dichos recursos en Nota a los EEFF, como así también cualquier proceso de valuación a realizar.

Construcciones en proceso

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	163.	Contrato de construcción	NICSP N° 11, Párrafos 6 y 7.	

Los contratos de construcción pueden ser, entre otros, los siguientes:

- los contratos de prestación de servicios que estén directamente relacionados con la construcción del activo, por ejemplo, los relativos a servicios de gestión del proyecto y arquitectónicos;
- los contratos para la demolición o rehabilitación de activos y la restauración del ambiente que puede seguir a la demolición de algunos activos; y
- los acuerdos que vinculen a las partes, aunque no tomen forma de contrato documentado, pero que puedan incluirse como contratos de construcción, como es por ejemplo el caso de dos departamentos públicos que pueden formalizar un acuerdo para la construcción de un activo, pero este acuerdo podría no constituir un acuerdo legal, aunque sí administrativo.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	164.	Un contrato que cubre varios activos	NICSP N° 11, Párrafo 13.	

Si un contrato cubre varios activos, la construcción de cada uno de ellos debe tratarse como un elemento separado cuando:

- a) se han presentado propuestas económicas diferentes para cada activo;
- b) cada activo ha estado sujeto a negociación separada, y el constructor y el cliente han tenido la posibilidad de aceptar o rechazar la parte del contrato relativa a cada uno de los activos; y
- c) pueden ser identificados los ingresos y los costos de cada activo.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	165.	Contrato único	NICSP N° 11, Párrafo 14.	

Un grupo de contratos, proceda de un cliente o de varios, debe ser tratado como un único contrato de construcción cuando:

- a) el grupo de contratos se negocia como un único paquete;
- b) los contratos están tan íntimamente relacionados que son, efectivamente, parte de un único proyecto con un margen de beneficios genérico para todos ellos, en el caso que exista dicho margen; y
- c) los contratos se ejecutan simultáneamente, o bien en una secuencia continua.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	166.	Contrato separado	NICSP N° 11, Párrafo 15.	

Un contrato puede contemplar, a voluntad del cliente, la construcción de un activo adicional a lo pactado originalmente, o puede ser modificado para incluir la construcción de tal activo. La construcción de este activo adicional debe tratarse como un contrato separado cuando:

1. el activo difiere significativamente en términos de diseño, tecnología o función del activo o activos cubiertos por el contrato original; o
2. el precio del activo se negocia sin tener como referencia el precio fijado en el contrato original.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	167.	Activos que cumplen la condición para ser considerados	NICSP N° 11, Párrafo 5. DGCN	

			construcciones en proceso		

Son consideradas construcciones en proceso:

- a) las construcciones en proceso de edificios para la venta;
- b) las propiedades que estén siendo construidas o desarrolladas para su uso futuro como propiedades de inversión;
- c) los bienes de infraestructura y de beneficio y uso público;
- d) los destinados en el futuro a propiedades planta y equipo;
- e) los destinados a ser declarados culturales; y
- f) los activos intangibles en desarrollo o en proceso.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	168.	Costos del contrato	NICSP N° 11, Párrafos 23, 24, 26 y 27.	

Los costos del contrato deben comprender:

- a) los costos que se relacionen directamente con el contrato específico:
 - i. costos de mano de obra en el lugar de la construcción, comprendiendo también la supervisión que allí se lleve a cabo;
 - ii. costos de los materiales usados en la construcción;
 - iii. depreciación de las propiedades, planta y equipo usados en la ejecución del contrato;
 - iv. costos de desplazamiento de los elementos que componen las propiedades, planta y equipo desde y hasta la localización de la obra;
 - v. costos de alquiler de las propiedades, planta y equipo;
 - vi. costos de diseño y asistencia técnica que estén directamente relacionados con el contrato;
 - vii. costos estimados de los trabajos de rectificación, por posibles correcciones o ajustes a los trabajos realizados, como así también los costos esperados de las garantías otorgadas; y
 - viii. reclamos de terceros;
- 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:
 - i. seguros;
 - ii. costos de diseño y asistencia técnica no relacionados directamente con ningún contrato específico; y
 - iii. costos indirectos de construcción; y
- c) cualesquiera otros costos que se puedan cargar, bajo los términos pactados en el contrato.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	169.		Costos no imputables al costo de construcción	NICSP N° 11, Párrafo 28.	

Se excluirán de los costos del contrato de construcción, los siguientes:

- los costos generales de administración, para los que no se haya especificado ningún tipo de reembolso en el contrato;
- los costos de venta;
- los costos de investigación y desarrollo para los que, en el contrato, no se especifique reembolso alguno; y
- la parte de la cuota de depreciación que corresponda a ociosidad de los activos porque las propiedades, planta y equipo no hayan sido utilizados en ningún contrato específico.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	170.		Tratamientos para los costos por préstamos	NICSP N° 5, Párrafos 17 a 19.	
1	170	1	Tratamiento de Referencia		DGCN
1	170	2	Activos susceptibles de capitalización		NICSP N° 5, Párrafos 20, 31, 34 y 36.
1	170	3	Costos por préstamos que sean directamente atribuibles		NICSP N° 5, Párrafo 19.

Tratamiento de Referencia: Los costos por préstamos deben ser reconocidos como gastos del período en que se incurren, salvo que fueran capitalizados a través del tratamiento alternativo.

Tratamiento Alternativo: Los costos por intereses que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto⁵¹ deben ser capitalizados como parte del costo de dicho activo.

Políticas Contables

⁵¹ Párrafo 5: **Activo apto:** es el activo que necesariamente requiere un período de tiempo sustancial antes de estar listo para su uso o venta al que se destina.

1. El tratamiento de referencia será el que las entidades deberán aplicar; por su parte, la DGCN autorizará a través de las NPC la aplicación del tratamiento alternativo.
2. Si una entidad fuera autorizada por la DGCN a adoptar el tratamiento alternativo, el mismo estará sujeto a las siguientes condiciones:
 - a) se aplicará de manera coherente a todos los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de todos los activos susceptibles de capitalización de la entidad;
 - b) la capitalización se iniciará cuando:
 - a. se haya incurrido en desembolsos con relación al activo;
 - b. se haya incurrido en costos por préstamos; y
 - c. se estén desarrollando las actividades necesarias para preparar el activo con destino a su uso deseado o para su venta.
 - c) la capitalización se suspenderá durante los períodos en los que se interrumpa el desarrollo de actividades, si éstos se extendieran de manera significativa en el tiempo; y
 - d) la capitalización finalizará cuando se hayan completado todas o prácticamente todas las actividades necesarias para preparar al activo que cumple las condiciones para su utilización deseada o para su venta.
3. Los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo se incluyen como costos del mismo. Tales costos por préstamos se capitalizan como parte del costo del activo, siempre que:
 - a) resulte probable que le generen a la entidad beneficios económicos o potencial de servicio futuros, y
 - b) los costos puedan ser medidos con fiabilidad.

Los demás costos por préstamos se reconocen como un gasto del período en que se incurre en ellos.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	171.	Capitalización de los costos por préstamos por partes	NICSP N° 5, Párrafo 38.	

Cuando la construcción de un activo apto para poder capitalizar costos por préstamos se realiza por partes, y cada parte es capaz de ser utilizada por separado mientras se terminan las restantes, la capitalización de los costos por préstamos debe finalizar cuando estén terminadas, sustancialmente, todas las actividades necesarias para preparar esa parte con destino a su utilización deseada o su venta.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	172.	Información a revelar	NICSP N° 5, Párrafo 40.	

Deberá revelarse en los EEFF:

- a) las políticas contables adoptadas con relación a los costos por préstamos;
- b) el importe de los costos por préstamos capitalizados durante el período; y
- c) la tasa de capitalización utilizada para determinar el importe de los costos por préstamos susceptibles de capitalización (si ha sido necesario aplicar una tasa de capitalización a los fondos obtenidos mediante un endeudamiento centralizado).

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	173.	Avance de un contrato	NICSP N° 11, Párrafo 38.	

El estado de avance de un contrato puede determinarse de muchas formas, pudiendo la entidad utilizar el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado. Dependiendo de la naturaleza del contrato, los métodos a tener en cuenta pueden ser:

- a) la proporción de los costos del contrato incurridos en el trabajo ya realizado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados para el contrato;
- b) el examen del trabajo ejecutado; o
- c) la proporción física del contrato total ya ejecutada.

Los anticipos y los pagos recibidos del cliente no reflejan, necesariamente, la proporción del trabajo ejecutado hasta la fecha.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	174.	Incertidumbre en el desenlace de un contrato	NICSP N° 11, Párrafos 40 y 43.	

Cuando el desenlace de un contrato de construcción no pueda ser estimado con suficiente fiabilidad:

- a) los ingresos deben ser reconocidos sólo en la medida en que sea probable recuperar los costos incurridos por causa del contrato; y
- b) los costos del contrato deben reconocerse como gastos del período en que se incurren.

Cuando desaparezcan las incertidumbres que impedían estimar con suficiente fiabilidad el desenlace del contrato, los ingresos y los gastos asociados con el contrato de construcción deben reconocerse dentro del proceso normal del contrato.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	175.	Información a revelar sobre contratos de construcción	NICSP N° 11, Párrafos 50 a 54.	

Deberá revelarse:

- a) el importe de los ingresos del contrato reconocidos como tales en el período;
- b) los métodos utilizados para determinar la parte de ingreso del contrato reconocido como tal en el período; y
- c) los métodos usados para determinar el grado de realización del contrato en curso.

Para los contratos en curso en la fecha de presentación de los EEEF, deberá revelarse la siguiente información:

- a) el monto acumulado de costos incurridos y de resultados positivos (menos los resultados negativos reconocidos) hasta la fecha;
- b) el monto de los anticipos recibidos; y
- c) el monto de las retenciones en los pagos (fondo de reparo o fondos en garantía), procedentes de las certificaciones a cuenta hechas a los clientes, que no se recuperen hasta la satisfacción de las condiciones especificadas en el contrato para su cobro, o bien hasta que los defectos de la obra hayan sido rectificados.

Además deberá informarse en los EEEF:

- a) con relación a los activos que representen montos, en términos brutos, adeudados por los clientes por causa de contratos de construcción:
 - a. los costos incurridos más los resultados positivos reconocidos en el estado de rendimiento financiero; y
 - b. la suma de los resultados negativos reconocidos en el estado de rendimiento financiero y las certificaciones realizadas y facturadas para todos los contratos en curso, en los cuales los costos incurridos más los ahorros reconocidos que vayan a ser recuperados a través de los ingresos derivados del contrato (menos los correspondientes desahorros reconocidos) excedan a los importes de las certificaciones de obra realizadas y facturadas;
- b) con relación a los pasivos que representen montos, en términos brutos, adeudados a los clientes por causa de estos mismos contratos:
 - a. los costos incurridos más los resultados positivos reconocidos en el estado de rendimiento financiero; y
 - b. la suma de los resultados negativos reconocidos en el estado de rendimiento financiero y las certificaciones realizadas para todos los contratos en curso, en los que las certificaciones de obra realizadas y facturadas excedan a los costos incurridos más los resultados positivos reconocidos que vayan a ser recuperados a través de los ingresos derivados del contrato (menos los correspondientes resultados negativos reconocidos).

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	176.	Costos de los activos construidos por la entidad	NICSP N° 17, Párrafo 36. DGCN	

Los activos construidos por la propia entidad son considerados activos que cumplen tal condición y el reconocimiento de los costos se ajustará a lo siguiente:

- si la entidad construye activos para uso propio, utilizará los mismos principios que para los activos adquiridos a terceros, neto de los resultados internos;
- si la entidad fabrica activos para la venta en el curso normal de sus operaciones, el costo del activo será el mismo que tenga el resto de los producidos para la venta (Inventarios). Por lo tanto, se eliminará cualquier resultado interno para llegar al costo de adquisición de tales elementos;
- si la entidad se ha endeudado para la producción del activo, aún cuando la NICSP permite atribuirle los costos por préstamos, a los efectos del presente PGCN, dichos costos se afectarán íntegramente al resultado del ejercicio en que se incurran.

No se incluirán en el costo de producción del activo las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados. Los rangos normales serán determinados por NPC, según sean los casos.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	177	Estimaciones de ingresos y costos en los contratos de construcción	NICSP N° 11, Párrafo 49.	

El método del porcentaje de obra realizada se aplicará acumulativamente, en cada período para el cual se presenta información, a las estimaciones de ingresos y costos totales hasta la fecha. Por lo tanto, el efecto de un cambio en las estimaciones de los ingresos o costos del contrato en cuestión, o el efecto de un cambio en el desenlace esperado del contrato, serán tratados como cambios en las estimaciones contables. Las estimaciones revisadas se usarán en la determinación de los importes de ingresos y gastos reconocidos en el ERF, tanto en el período en que tiene lugar el cambio como en los períodos subsiguientes.

Concesiones

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	178.	Activos concesionados	NICSP N° 32, Párrafo 8.	

Las entidades gubernamentales podrán firmar acuerdos de concesión de servicios, según las leyes nacionales relacionadas con el tema. Los activos a reconocer por dichos acuerdos, que se denominan activos concesionados, podrán:

- ser proporcionados por el concesionario⁵² del servicio concesionado, sea porque es un activo existente al inicio de la concesión o bien porque lo construye, desarrolla o adquiere de un tercero;
- ser proporcionados por la entidad pública concedente del servicio concesionado, sea porque es un activo existente al inicio de la concesión o bien porque es una mejora a un activo existente.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	179.	Tipos de concesiones	NICSP N° 32, Párrafo 8. DGCN	

Las concesiones de servicios, en las cuales el concesionario utiliza los activos concesionados para prestar un servicio en nombre del concedente por un período determinado de tiempo y, como contraprestación, es compensado por sus servicios durante el período del acuerdo de concesión, según las normas nacionales pueden ser de dos tipos:

- Concesión de servicios públicos:** por la cual el Estado encomienda a un tercero, ajeno a éste, la organización y el funcionamiento de un servicio público por un determinado plazo a cambio de un precio pagado por el usuario y el Estado puede entregar, para la prestación de dicho servicio, bienes de su propiedad, por lo cual recibirá un ingreso en concepto de canon por concesión;
- Concesión de obra pública:** constituida por la intervención directa de un tercero ajeno al Estado, en la explotación de la obra pública, transformándose en un modelo de ejecución de obra por el cual el concesionario recibe en contraprestación por la realización de la obra, la explotación de la misma. En dichos casos las obras terminadas son bienes del Estado.

⁵² En los términos de la NICSP N° 32, el concesionario es denominado “operador”.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	180.		Características de la concesión de servicios públicos	CINIIF N° 12, Párrafos 3 y 5. DGCN	
1	180	1	Obligaciones del concesionario		CINIIF N° 12, Párrafo 21
2	180	2	Registro del Concedente		NICSP N° 19, Párrafos 18 y 20 DGCN

Las entidades gubernamentales podrán otorgar concesiones de servicios públicos a un concesionario, ajeno al Estado, pudiendo conllevar el derecho de uso o de explotación de:

- propiedades, planta y equipo,
- activos biológicos,
- bienes de infraestructura y de beneficio y uso público,
- recursos naturales, y
- activos intangibles.

Son concesión de servicios públicos es aquellas donde la concedente:

- es una entidad pública;
- controla o regula qué servicios debe proporcionar el concesionario con la infraestructura, a quién debe proporcionarlos y a qué precio; y
- controla, a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra manera cualquier participación residual significativa en la infraestructura al final del plazo de la concesión.

Dichas concesiones tienen algunas de las siguientes características:

- el acuerdo de servicio obliga contractualmente al concesionario a proporcionar los servicios al público en nombre de la entidad gubernamental;
- el concesionario es responsable al menos de una parte de la gestión de la infraestructura y servicios relacionados y no actúa simplemente como un agente por cuenta de la concedente;
- el contrato establece los precios iniciales que debe recaudar el concesionario y regula las revisiones de precios durante el período de acuerdo del servicio;
- la entidad gubernamental no pierde la propiedad del bien;
- el potencial de servicio que genera el bien no lo presta la entidad de gobierno; y
- el concesionario está obligado a:
 - prestar el servicio a quien se lo requiera;
 - entregar a la entidad gubernamental, al finalizar la concesión, los activos recibidos al inicio del acuerdo, en las condiciones contractuales acordadas; y
 - pagar a la entidad gubernamental un canon por el uso de dichos bienes y la explotación del servicio.

Políticas Contables

1. En un contrato de concesión de servicios público, el concesionario puede asumir obligaciones contractuales para mantener la infraestructura donde la misma puede ser:
 - a) darle una capacidad especificada de servicio, o
 - b) restaurar la infraestructura hasta darle una condición de servicio especificada antes de entregarla a la concedente al final del acuerdo de servicio.

Ambas obligaciones, deberán reconocerse y medirse de acuerdo con la NIC 37, es decir, según la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente al final del período sobre el que se informa.
2. El concedente, reconocerá dichas obligaciones del concesionario, como un activo contingente hasta que tenga el control de los mismos.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	181.	Reconocimiento de activos concesionados	NICSP N° 32, Párrafo 9. CINIF N° 12 Párrafo 5	

Deberán reconocerse activos concesionados, sea que los mismos fueron aportados por el concedente como por el concesionario, siempre que:

- a) se controle o regule qué servicios debe proporcionar el concesionario con el activo, a quién debe proporcionarlos y a qué precio; y
- b) se controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra manera) cualquier participación residual significativa en el activo al final del período de la concesión.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	182.	Activos aportados a la concesión por el concedente	NICSP N° 32, Párrafos 12 y 13.	

Los activos existentes al inicio de la concesión y proporcionados por el concedente, como así las mejoras que con posterioridad al inicio realice el concedente sobre dichos bienes, en tanto y en cuanto se cumpla con los criterios para el reconocimiento de activos concesionados, tendrán el siguiente tratamiento:

- a) serán objeto de reclasificación a efectos de reconocer la afectación de los mismos, es decir, serán clasificados separadamente del grupo de bienes en el

que se encontraran reconocidos (propiedades, planta y equipo, activos intangibles u otros);

- b) se mantendrán inalterables los criterios adoptados para su medición y reconocimiento, incluyendo depreciaciones o amortizaciones y pérdidas por deterioro, según la naturaleza de los bienes aportados.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	183.		Activos aportados a la concesión por el concesionario	NICSP N° 32, Párrafos 11 a 13.	
1	183	1	Valor razonable de los activos aportados por el concesionario		DGCN
1	183	2	Otros activos aportados al concesionario por el concedente		CINIIF N° 12, Párrafo 27. DGCN

Los activos existentes al inicio de la concesión y proporcionados por el concesionario, como los que éste adquiriera con posterioridad al inicio, así como las mejoras que el mismo realice con posterioridad al inicio sobre dichos activos o sobre activos aportados por el concedente, en tanto y en cuanto se cumpla con los criterios para el reconocimiento de activos concesionados, tendrán el siguiente tratamiento:

- a) serán objeto de reconocimiento por la entidad concedente, clasificándolos como activos concesionados a efectos de reconocer la afectación de los mismos;
- b) serán reconocidos inicialmente al valor razonable de los bienes proporcionados y de las mejoras realizadas;
- c) serán objeto de medición y reconocimiento posterior, incluyendo depreciaciones o amortizaciones y pérdidas por deterioro, según la naturaleza de los bienes involucrados.

Políticas Contables

1. El valor razonable a considerar para el reconocimiento inicial de dichos activos se determinará según el valor en libros del concesionario para los activos proporcionados o, en su caso, de los costos incurridos para la mejora realizada sobre activos del concesionario o sobre activos del concedente aportados a la concesión.
2. En el caso que el concedente proporcione otros activos al concesionario para que éste los conserve o trate como desee, deberá procederse a la baja en cuenta de los mismos y al reconocimiento de una cuenta a cobrar, por las obligaciones asumidas por el concesionario y que todavía no haya cumplido.

Norma / Concepto		Referencia	
Política		Norma	Política
1	184.	Pasivos asociados al reconocimiento de activos concesionados	NICSP N° 32, Párrafos 14, 15 y 17.

En la misma cuantía por la que se reconozcan activos aportados a la concesión por parte del concesionario, deberá reconocerse un pasivo, ajustado en más o en menos por el monto de cualquier consideración (como puede ser entrega de efectivo) del concesionario al concedente, o del concedente al concesionario, respectivamente. En el mismo sentido se procederá respecto de las mejoras realizadas por el concesionario sobre bienes proporcionados por el concedente.

Tales pasivos, según se estipule en el contrato de concesión, podrán tener la forma de un pasivo financiero, por lo que se disminuirá a medida que se realicen pagos al concesionario, o bien serán representativos de otras formas de compensación al concesionario, como ser:

- concediendo al concesionario el derecho a obtener ingresos de terceros usuarios del activo concesionado, hasta cubrir la deuda;
- concediendo al concesionario acceso a otro u otros activos generadores de ingresos para uso del concesionario.

Norma / Concepto		Referencia	
Política		Norma	Política
1	185.	Gastos asociados a los pasivos de la concesión	NICSP N° 32, Párrafos 19, 21 y 22.

En los casos de reconocimiento de un pasivo financiero, serán afectados a gastos de cada período:

- los cargos por financiamiento del pasivo reconocido al concesionario;
- los cargos por servicios prestados por el concesionario, a los que esté obligado el concedente, según lo estipulado en el acuerdo de concesión;
- el eventual déficit entre los importes recibidos por el concesionario de los usuarios del servicio público y cualquier otra cantidad determinada o determinable, según lo estipulado en el acuerdo de concesión.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	186.	Ingresos asociados a la concesión	NICSP N° 32, Párrafos 24 y 25. NICSP N° 9, Párrafo 34.	

En los casos de reconocimiento de pasivos representativos de otras formas de compensación al concesionario por activos proporcionados, será afectada a ingresos de cada período la porción por la que corresponda reducir dicho pasivo, de acuerdo a la sustancia económica del acuerdo de concesión.

Asimismo, los ingresos directos a la entidad concedente que estén pautados en el acuerdo de concesión, como ser canon por concesiones, regalías y otros, serán reconocidos como ingresos a medida que se devenguen.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	187.	Exposición y revelación sobre activos concesionados	DGCN	

Además de la clasificación de los activos concesionados separadamente de los restantes activos, deberá revelarse la naturaleza de los bienes comprendidos, así como su composición, evolución y situación, en los términos requeridos para cada clase de bienes cuando no se encuentran concesionados.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	188.	Información a revelar	NICSP N° 32, Párrafos 32 y 33. DGCN	

En los EEEF deberá revelarse, para cada acuerdo de concesión, la siguiente información:

- una descripción del acuerdo;
- los aspectos más significativos del acuerdo que puedan afectar el importe, calendario y la certidumbre de los flujos futuros de efectivo;
- la naturaleza y período de tiempo de los derechos para utilizar determinados activos;

- d) la naturaleza y período de tiempo, así como importes involucrados de resultar procedente, de los derechos de recibir el suministro de servicios por parte del concesionario en relación al acuerdo de concesión;
- e) la cantidad e importes de activos concesionados reconocidos durante el período, incluyendo los existentes de la entidad concedente que han sido objeto de reclasificación;
- f) los importes de pasivos reconocidos durante el período, así como las disminuciones reconocidas de dichos pasivos, discriminados por categoría de pasivos (financieros o representativos de otras formas de compensación);
- g) la naturaleza y alcance de los derechos a recibir determinados activos al final del acuerdo de concesión, identificando de forma precisa los activos involucrados y, de ser posible, valorizados;
- h) las opciones de renovación y terminación;
- i) la naturaleza y alcance de otros derechos y obligaciones de las partes del acuerdo;
- j) las cuentas a cobrar reconocidas por activos proporcionados durante el período al concesionario y los saldos de dichas cuentas a cobrar a la fecha en la que se informa; y
- k) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Deterioro

Aspectos comunes a los activos no generadores y generadores de efectivo

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	189.		Aspectos generales	NICSP N° 21, Párrafos 5 y 6. NICSP N° 26, Párrafo 5.	
1	189	1	Activos no generadores de efectivo		NICSP N° 21, Párrafos 16, 17 y 21.
1	189	2	Activos generadores de efectivo		NICSP N° 26, Párrafos 14 y 15. DGCN
1	189	3	Activos con doble destino		NICSP N° 21, Párrafos 18 a 20. NICSP N° 26, Párrafos 16 a 18. DGCN

Los activos sujetos a evaluación y reconocimiento de deterioro pueden ser:

- activos no generadores de efectivo; o
- activos generadores de efectivo.

Las entidades gubernamentales pueden poseer ambos tipos de activos y aplicarán, para los primeros, la NICSP N° 21 “*Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo*”, y para los segundos, la NICSP N° 26 “*Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo*”.

Políticas Contables

1. Los activos no generadores de efectivo son activos que no están afectados a la obtención de un rendimiento comercial, sino que se los utiliza exclusiva o principalmente para la prestación de servicios sin ánimo de lucro. En ciertos casos, un activo puede generar flujos de efectivo aunque se mantenga con el objetivo fundamental de prestación de servicios, por lo que no perderá tal carácter.
2. Los activos generadores de efectivo son aquéllos que, en forma directa o a través de la unidad de la que es parte, son utilizados con el objetivo fundamental de generar un rendimiento comercial a través de la provisión de bienes y/o servicios a partes externas. Un activo genera un rendimiento comercial cuando es destinado a la obtención de beneficios. En ciertos casos, un activo puede utilizarse para la prestación de servicios, aún siendo su destino principal la generación de un rendimiento comercial, por lo que no perderá tal carácter. La posesión de un activo para generar un “rendimiento comercial” indica que una entidad pretende:
 - d) generar entradas de efectivo positivas a través de ese activo (o a través de la unidad generadora de efectivo a la que el activo pertenece), y
 - e) obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo.
3. En los casos que los activos están exclusivamente destinados a la generación de un rendimiento comercial o exclusivamente destinados a otros fines, la clasificación de los mismos como generadores o no generadores de efectivo resulta obvia. En otros casos, los activos se clasificarán como generadores o como no generadores de efectivo, considerando su utilización principal. A efectos de determinar su utilización principal y, por consiguiente, su clasificación como generador o no generador de efectivo, se aplicarán las siguientes consideraciones:
 - a) si un activo está afectado la mayor parte del tiempo a la generación de un rendimiento comercial será clasificado como generador de efectivo;
 - b) en caso de inmuebles que estén afectados simultáneamente a ambos destinos (generación de un rendimiento comercial y otros destinos), por lo cual no puede identificarse la afectación temporal del mismo, se considerará la superficie de mayor afectación a uno y otro destino a efectos de su clasificación;
 - c) si los flujos de ingresos de efectivo que se esperan generar con la utilización del activo resultan materiales respecto del total de los flujos de ingresos de efectivo totales proyectados para una entidad durante los siguientes DOCE (12) meses, el activo se clasificará como generador de efectivo, aún no adquiriendo tal carácter conforme las pautas de los puntos a) y b) anteriores; la DGCN, a través de NPC, establecerá los parámetros para determinar la materialidad antes referida;

- d) en atención a los objetivos generales de la mayoría de entidades no empresariales del sector público, y siempre que la aplicación de las pautas de los puntos anteriores no arrojen evidencias claras respecto de la clasificación, se presumirá que todo activo es no generador de efectivo.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	190.	Activos sujetos a evaluación de deterioro	NICSP N° 21, Párrafos 2, 7 a 11 y 13. NICSP N° 26, Párrafos 2 y 6 a 12. DGCN	

En el siguiente cuadro se detallan los activos sujetos a evaluación de deterioro, así como los que no se encuentra sujetos a dicha evaluación:

Activos	Sujetos	No sujetos
Activos financieros, excepto participaciones en controladas, asociadas y negocios conjuntos no contabilizadas como instrumentos financieros	NINGUNO	TODOS
Inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos no contabilizadas como instrumentos financieros	TODOS	NINGUNO
Inventarios	NINGUNO	TODOS
Propiedades planta y equipos explotados y concesionados	Medidos por el modelo de costos	Medidos por el modelo de revaluación
Bienes de infraestructura y de beneficio y uso público en servicio y concesionados	TODOS	NINGUNO
Bienes históricos y culturales	TODOS	NINGUNO
Propiedades de inversión	Medidas por el modelo de costo	Medidas por el modelo del valor razonable
Recursos naturales concesionados y en conservación	TODOS	NINGUNO
Activos biológicos	No medidos por su valor razonable menos los costos de venta	Medidos por su valor razonable menos los costos de venta
Activos surgidos de contratos de construcción	NINGUNO	TODOS

Activos que provienen de beneficios a los empleados	NINGUNO	TODOS
Plusvalías	NINGUNA	TODAS
Costos de adquisición diferidos, así como intangibles derivados de derechos contractuales de una aseguradora en contratos de seguro	NINGUNO	TODOS
Activos intangibles	Medidos según el modelo de costo	Medidos según el modelo de revaluación

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	191.	Reclasificación de activos	NICSP N° 21, Párrafo 71. NICSP N° 26, Párrafo 112.	

La reclasificación de activos generadores de efectivo a activos no generadores de efectivo y viceversa sólo se producirá cuando exista una evidencia clara de que tal reclasificación es adecuada. Una reclasificación, por sí sola, no provoca necesariamente una comprobación del deterioro o una reversión de la pérdida por deterioro, sino que el indicio para realizar una comprobación del deterioro o una reversión de la pérdida por deterioro surgirá, como mínimo, de los indicios internos y externos aplicables al activo tras su reclasificación.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	192.	Monto recuperable	DGCN	

A efectos del presente PGCN, la expresión “monto recuperable” resultará comprensiva de los siguientes conceptos:

- importe recuperable:** para el caso de activos generadores de efectivo:
- importe de servicio recuperable:** para el caso de activos no generadores de efectivo.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	193.	Deterioro del valor	NICSP N° 21, Párrafo 25. NICSP N° 26, Párrafo 21.	

El valor de un activo se deteriora cuando el importe del mismo en libros excede a su monto recuperable. Deberán analizarse las “**Circunstancias que pueden determinar el indicio de deterioro**”, de acuerdo con lo establecido en el presente PGCN y en las NICSP y, si y sólo si se presenta alguno de tales indicios, deberá realizarse una estimación del monto recuperable.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	194.		Evaluación anual de deterioro	NICSP N° 21, Párrafos 26 a 26B. NICSP N° 26, Párrafos 22 a 24. NICSP N° 31, Párrafos 107 y 110.	
1	194	1	Comprobación anual de deterioro de activos intangibles		NICSP N° 21, Párrafos 26A y 26B. NICSP N° 26, Párrafos 23 y 24. DGCN
1	194	2	Vida útil como indicio de deterioro de activos intangibles		NICSP N° 31, Párrafo 109.

En cada fecha sobre la que se informa, deberá evaluarse si existe algún indicio de deterioro del valor de los activos. Si se detectase algún indicio, deberá estimarse el monto recuperable.

Con independencia de la existencia de algún indicio de deterioro de valor, **anualmente se comprobará la existencia de deterioro del valor de cada activo intangible con una vida útil indefinida, así como de los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso**, comparando su importe en libros con monto recuperable.

Políticas Contables

1. La comprobación anual de deterioro del valor de activos intangibles con vida indefinida, se realizará un mes antes de la fecha de cierre del ejercicio. En caso de existir algún indicio claro de deterioro entre dicha fecha de evaluación y la fecha de cierre, el mismo será evaluado y eventualmente reconocido en los EEFF.
2. Para los activos intangibles medidos según el modelo de costo, la nueva evaluación de la vida útil como finita en lugar de como indefinida será un indicio de que el activo puede haber visto deteriorado su valor. Como consecuencia, deberá comprobarse si el valor del activo se ha deteriorado, comparando su monto

recuperable con su importe en libros, y reconociendo cualquier exceso del importe en libros sobre el monto recuperable como una pérdida por deterioro del valor.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	195.		Circunstancias que pueden determinar el indicio de deterioro	NICSP N° 21, Párrafos 27 y 29. NICSP N° 26, Párrafos 25 a 27.	
1	195	1	Materialidad y largo plazo		NICSP N° 21, Párrafo 30.
1	195	2	Aval técnico		DGCN

Constituirán indicios de deterioro, como mínimo, las siguientes circunstancias:

Activos no generadores de efectivo	Activos generadores de efectivo
<i>Fuentes externas de información</i>	
Cese, o próximo cese, o bien una significativa reducción a largo plazo de la demanda o necesidad de los servicios prestados por el activo.	
Durante el período, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.	
Cambios significativos que han tenido lugar durante el período, o van a tener lugar en el futuro inmediato, con una incidencia adversa sobre la entidad, que puede ser producto: a. de la tecnología; b. del contexto económico(*) o legal; c. del mercado al que está destinado el activo (*); o d. de la política gubernamental.	
	Durante el período, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han sufrido incrementos que probablemente afecten a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de manera que disminuyan el importe recuperable del activo en forma significativa.
<i>Fuentes internas de información</i>	
Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia(*) o el deterioro físico del activo.	
Cambios significativos que han tenido lugar durante el período, o se espera que tengan lugar en el futuro inmediato, con una incidencia adversa sobre la entidad en el grado de utilización o forma en que se usa o se espera usar el activo. Entre tales cambios pueden encontrarse:	

i. la ociosidad del activo; ii. planes para interrumpir o reestructurar la operación a la que pertenece un activo; iii. que se haya decidido la disposición del mismo antes de la fecha prevista; y iv. reconsideración como finita de la vida útil de un activo anteriormente considerada como indefinida. (*)	
Una decisión de detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de funcionamiento.	
Se dispone de evidencia, procedente de informes internos, que indica que el rendimiento de servicio del activo es, o va a ser, peor que el esperado.	
	Informes internos que exterioricen flujos netos de efectivo reales o proyectados y/o resultados inherentes a la operación del activo inferiores a los presupuestados, sea producto de menores ingresos como de mayores costos de mantenimiento.
<i>Otras circunstancias provenientes de fuentes internas o externas que puedan ser indicios de que un activo haya perdido valor por deterioro</i>	

(*) Exclusivo para activos generadores de efectivo.

Políticas Contables:

1. Los eventos o circunstancias que pueden indicar la existencia de deterioro de valor de un activo han de ser significativos y deberán ser valorados en el contexto del uso previsto del activo en el largo plazo.
2. La determinación de los deterioros deberá estar avalada por profesionales o técnicos con conocimiento del activo objeto de deterioro.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	196.		Criterio general de medición del monto recuperable	NICSP N° 21, Párrafo 35. NICSP N° 26, Párrafo 31.	
1	196	1	Alternativa al criterio general de medición		NICSP N° 21, Párrafos 36 a 38. NICSP N° 26, Párrafos 32 a 34. DGCN
1	196	2	Estimaciones		NICSP N° 21, Párrafo 39. NICSP N° 26, Párrafo 36. DGCN

1	196	3	Activos que forman parte de una unidad generadora de efectivo		NICSP N° 26, Párrafo 35.

Criterio general: El monto recuperable se mide como **el mayor entre el valor razonable menos los costos necesarios para la venta y el valor en uso.**

Políticas Contables

- La estimación del valor razonable menos los costos de venta y del valor en uso se limitará a sólo uno de dichos importes, en los siguientes casos:
 - si cualquiera de los importes excediera al importe en libros del activo, no sería necesario estimar el otro, toda vez que el activo no habría sufrido deterioro de su valor;
 - cuando no pueda ser posible determinar el valor razonable menos los costos necesarios para la venta, porque no hay bases para hacer una estimación fiable del importe que se podría obtener por la venta del activo en cuestión, en una transacción libre realizada entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, se utilizará exclusivamente el valor en uso del activo;
 - si no existen razones para creer que el valor en uso del activo excede de forma significativa o material a su valor razonable menos los costos de venta, se podrá tomar este último valor; el grado o nivel de significatividad o materialidad será establecido por la DGCN a través de una NPC;
- Las estimaciones, promedios y fórmulas que se utilicen para realizar aproximaciones razonables para la determinación del valor razonable menos los costos necesarios para la venta y/o del valor en uso, deberán aplicarse de manera homogénea de un ejercicio a otro, estarán fundadas en criterio profesional objetivo y su determinación y cálculo será objeto de información en Notas a los EEFF.
- Si un activo no genera entradas de efectivo de manera significativamente independiente de otros activos generadores de efectivo, y siempre que el valor razonable del activo individual menos los costos de venta no sea superior a su importe en libros, el importe recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca el activo.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	197.	Medición del importe recuperable de un activo intangible con una vida útil indefinida	NICSP N° 21, Párrafo 39A. NICSP N° 26, Párrafo 37.	

A efectos de la comprobación anual del deterioro del valor de un activo intangible con una vida útil indefinida, podrán emplearse los cálculos efectuados en el período anterior, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) si el activo intangible no genera entradas de efectivo o potencial de servicio, según sea el caso, procedente de su uso continuado que sean en buena medida independientes de lo que generen otros activos o grupos de activos y, en consecuencia, su deterioro del valor se compruebe como parte de la unidad generadora a la cual pertenece, que los activos y pasivos que componen esa unidad no hayan cambiado significativamente desde que se realizó el cálculo más reciente del importe recuperable;
- b) que el cálculo del importe recuperable o del importe de servicio recuperable, según sea el caso, más reciente de lugar a una cantidad que exceda significativamente el importe en libros del activo; el grado de significatividad o materialidad será establecido la DGCN a través de una NPC; y
- c) que basándose en un análisis de los sucesos y circunstancias que han ocurrido y aquellas circunstancias que han cambiado desde que se efectuó el cálculo más reciente del importe recuperable o del importe de servicio recuperable, según sea el caso, la probabilidad de que dicho importe a la fecha de comprobación sea inferior al importe en libros sea remota.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	198.		Valor razonable	NICSP N° 21, Párrafo 40. NICSP N° 26, Párrafo 38.	
1	198	1	Estimaciones alternativas del valor razonable		NICSP N° 21, Párrafos 41 y 42. NICSP N° 26, Párrafos 39 y 40. DGCN
1	198	2	Costos por la disposición		NICSP N° 21, Párrafo 43. NICSP N° 26, Párrafo 41. DGCN
1	198	3	Valor en libros menos pasivo		NICSP N° 26, Párrafos 42 y 89.

La mejor evidencia del valor razonable menos los costos necesarios para la venta la constituye la existencia de un precio, dentro de un compromiso formal de venta, en una transacción libre, ajustado por los costos incrementales que pudieran ser directamente atribuibles a la disposición del activo.

Políticas Contables

1. Si no existiera un compromiso formal de venta, el valor razonable menos los costos necesarios para la venta se determinará según el orden de prioridad expuesto a continuación:
 - a) si el activo tuviera un mercado activo de compraventa, se considerará el precio del activo en el mercado menos los costos de disposición, tomando en consecuencia el precio comprador corriente;
 - b) si no se dispone de precio comprador corriente, se tomará el precio de la transacción más reciente a efectos de estimar el valor razonable, menos los costos necesarios para la venta, siempre que no se hayan producido cambios significativos en las circunstancias económicas, entre la fecha de la transacción y la fecha en la que se realiza la estimación;
 - c) si lo anterior tampoco fuera posible, el valor razonable menos los costos de venta se calculará, a partir de la mejor información disponible, para reflejar el importe que podría obtenerse, a la fecha sobre la que se informa, en una transacción libre entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, una vez deducidos los costos derivados de la disposición.

2. Los costos por la disposición a considerar en el cálculo como costos necesarios para la venta, serán aquéllos directamente relacionados con la transacción de venta estimada, como por ejemplo:
 - a) costos legales;
 - b) costos de sellados y timbres;
 - c) costos por impuestos a transacciones similares;
 - d) costos de desmontar o desplazar el activo; y
 - e) otros costos incrementales necesarios para dejar el activo en condiciones para la venta.

En ningún caso, se computarán dentro de los costos necesarios para la venta, costos o gastos que, aun estando relacionados con el activo objeto de estimación, no sean necesarios para la transacción de venta que estima (por ejemplo: indemnizaciones laborables por despido, gastos por reorganización de negocios, entre otros).

3. Cuando la venta de un activo necesariamente obligue al comprador a asumir un pasivo relacionado, y exista un único valor razonable menos los costos de venta para el conjunto formado por el activo y el pasivo, a efectos de una adecuada comparación será preciso deducir el importe en libros del pasivo al calcular tanto el valor en uso de la unidad, como su importe en libros.

Activos generadores de efectivo

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	199.	Informes internos de deterioro de activos generadores de efectivo	NICSP N° 26, Párrafo 27. DGCN	

Los informes internos sobre los que se sustenten evidencias de deterioro de activos, deberán estar suscriptos por un profesional o técnico con experiencia en el activo objeto de evaluación y por el contador de la entidad, o funcionario que cumpla sus funciones.

Dichos informes deberán contener como mínimo la siguiente información, o en cada caso, la indicación de las razones por las cuales la misma no puede obtenerse:

- a) importe en libros del activo objeto de evaluación, discriminando su importe bruto y su consumo acumulado (depreciaciones o amortizaciones y pérdidas por deterioro);
- b) valor razonable menos los costos necesarios para la venta y las bases sobre las cuales se determinó el mismo, o las razones por las cuales no resulta factible su estimación;
- c) valor de uso o las razones por las cuales no resulta procedente su determinación, conforme lo establecido en el presente PGCN;
- d) comparación entre los flujos de efectivo presupuestados y los flujos de efectivo reales y proyectados hasta los siguientes doce meses, que incluyan:
 - a. flujos de ingresos de operación del activo;
 - b. flujos de salida de efectivo para la adquisición del activo y las necesidades para operar con él o mantenerlo;
 - c. otros flujos de ingreso y salida de efectivo vinculados al activo;
 - d. flujos netos de efectivo referidos a la operación del activo en todas sus fases.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	200.		Valor en uso de activos generadores de efectivo	NICSP N° 26, Párrafos 8, 43 y 44.	
1	200	1	Escenarios alternativos		NICSP N° 26, Párrafo 45. DGCN

El valor en uso de un activo generador de efectivo, es el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados que se espera se deriven del uso continuado del activo y de su disposición al final de la vida útil, cuyo cálculo incluye los siguientes pasos:

- a) estimar las entradas y salidas futuras de efectivo inherentes a su uso continuado como a su disposición final, sobre la siguientes bases:
 - i. estimación de los flujos de efectivo futuros que se espera obtener del activo;
 - ii. expectativas sobre posibles variaciones en el importe o en el calendario de esos flujos de efectivo futuros;
 - iii. precio por soportar la incertidumbre inherente en el activo; y
 - iv. otros factores que afecten los flujos de efectivo futuros, como ser la falta de liquidez, que los participantes en el mercado reflejarían al poner

- precio a los flujos de efectivo futuros que se espera que se deriven del activo;
- b) aplicar la tasa de descuento adecuada a estos flujos de efectivo futuros, la que será determinada según las siguientes bases:
- el valor temporal del dinero, representado por la tasa de interés de mercado sin riesgo; y
 - los ajustes que resulten pertinentes efectuar sobre el referido valor temporal del dinero, en función de los factores indicados en los puntos ii, iii y iv del punto a) anterior, en caso que dichos factores no hubieran incidido en la estimación de los flujos de efectivo futuros.

Política Contable

- En caso que se estimen varios escenarios en razón de alternativas de posibles variaciones en el importe o en el calendario de los flujos de efectivo futuros que tengan similar probabilidad de ocurrencia, se tomará la media ponderada de todos los posibles resultados, a efectos de su inclusión en la estimación de flujos futuros para el cálculo del valor en uso del activo.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	201.		Medición del valor de uso en activos generadores de efectivo	NICSP N° 26, Párrafos 46, 47 y 49.	
1	201	1	Flujos de fondos no contemplados en el valor de uso		NICSP N° 26, Párrafos 57 y 58.
1	201	2	Reestructuración futura		NICSP N° 26, Párrafo 60.

Para la medición del valor en uso de un activo generador de efectivo deberá considerarse lo siguiente:

- las proyecciones de los flujos de efectivo deberán basarse en hipótesis razonables y fundamentadas, que representen las mejores estimaciones de la entidad sobre el conjunto de las condiciones económicas que se presentarán a lo largo de la vida útil restante del activo. La razonabilidad de las hipótesis deberá contemplar que:
 - se apoyen, en lo posible, en evidencias externas; y
 - sean coherentes con los resultados reales obtenidos en el pasado, siempre que los efectos de hechos o circunstancias posteriores que no existían cuando dichos flujos de efectivo reales fueron generados, lo permitan;
- las proyecciones de flujos de efectivo se apoyarán en los presupuestos o pronósticos financieros más recientes, que hayan sido aprobados por la dirección respectiva, excluyendo cualquier estimación de entradas o salidas de

efectivo que se espere surjan de reestructuraciones futuras o de mejoras del rendimiento del activo. Las proyecciones basadas en estos presupuestos o pronósticos cubrirán como máximo un período de cinco años, salvo que pueda justificarse un plazo mayor; utilizando una tasa de crecimiento para los años siguientes. Esta tasa será constante o decreciente, a menos que la información objetiva indique que una tasa creciente se ajuste mejor a los patrones que sigue el ciclo de vida del producto o del sector industrial. Si resultara adecuado, la tasa de crecimiento podría también ser cero o negativa. y

- c) se deberán estimar las proyecciones de flujos de efectivo posteriores al período cubierto por los presupuestos o pronósticos más recientes y hasta el final de la vida útil del activo, extrapolando las proyecciones anteriores basadas en los presupuestos o pronósticos, utilizando para los años posteriores una tasa de crecimiento constante o decreciente, salvo que se pudiera justificar el uso de una tasa creciente o, en su caso, el uso de una tasa nula o negativa. Esta tasa de crecimiento no excederá de la tasa media de crecimiento a largo plazo para los productos, industrias, o país o países en los que opera la entidad y para el mercado en el que se utilice el activo, a menos que se pueda justificar una tasa de crecimiento mayor.

Políticas Contables

1. Los flujos de efectivo futuros se estiman para el activo en su estado actual, por lo que el valor en uso no reflejará:
 - a) las salidas de efectivo futuras o los ahorros de costos relacionados (por ejemplo reducciones de personal), ni otros beneficios que se espere que surjan de una reestructuración futura en la que la entidad no se haya comprometido hasta el momento; o
 - b) las salidas de efectivo futuras que vayan a mejorar o aumentar el rendimiento del activo, ni tampoco las entradas de efectivo que se espere obtener de estas salidas de efectivo.
2. Cuando se encuentre comprometido un proceso de reestructuración y algunos activos queden afectados al mismo, deberá tenerse presente lo siguiente:
 - a) al determinar el valor en uso, las estimaciones de entradas y salidas futuras de efectivo reflejarán los ahorros de costos y demás beneficios esperados de la reestructuración (a partir de los presupuestos o pronósticos financieros más recientes aprobados); y
 - b) las estimaciones de salidas de efectivo futuras por la reestructuración en sí, se incluirán en la provisión por reestructuración.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	202.		Composición de las estimaciones de los flujos de efectivo futuros	NICSP N° 26, Párrafos 52, 54 a 56, 61 a 63 y 66.	
1	202	1	Efectos de la		NICSP N° 26,

			inflación general		Párrafo 53.
1	202	2	Flujos de efectivo en moneda extranjera		NICSP N° 26, Párrafo 67.

Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros **incluirán**:

- a) proyecciones de salidas de efectivo en las que se prevea incurrir antes de que el activo esté listo para su uso o venta, en caso de corresponder;
- b) proyecciones de entradas de efectivo procedentes de la utilización continuada del activo;
- c) proyecciones de salidas de efectivo en las que sea necesario incurrir para generar las entradas de efectivo por la utilización continuada del activo, incluyendo los gastos de mantenimiento diario, otros gastos generales vinculados a su utilización y, en su caso, los pagos que sean necesarios para preparar al activo para su utilización, siempre que dichas salidas puedan ser atribuidas directamente al activo, o distribuidas según una base razonable y coherente;
- d) proyecciones de salidas futuras necesarias para mantener el nivel de beneficios económicos o potencial de servicio que se espere surjan del activo en su estado actual, así como el costo de reemplazo de activos con vidas útiles más cortas, cuando el activo objeto de medición forme parte de una unidad generadora de efectivo; y
- e) los flujos netos de efectivo que, en su caso, se recibirían (o pagarían) por la disposición del activo, al final de su vida útil, los que se determinarán de forma similar a la del valor razonable del activo menos los costos de venta, excepto que en la estimación de esos flujos de efectivo:
 - i. se utilicen precios vigentes en la fecha de estimación para activos similares, que hayan llegado al final de su vida útil y hayan estado operando en condiciones similares a aquéllas en las que el activo será utilizado; y
 - ii. se ajusten dichos precios por el efecto de los incrementos debidos a la inflación general, y por los incrementos o disminuciones de los precios futuros específicos. No obstante, si tanto las estimaciones de los flujos de efectivo futuros, procedentes de la utilización continuada del activo, como la tasa de descuento, excluyen el efecto de la inflación general, la entidad también excluirá este efecto de la estimación de los flujos netos de efectivo procedentes de la disposición del activo.

Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros **no incluirán**:

- a) entradas de efectivo procedentes de activos que generen entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de las entradas procedentes del activo que se esté revisando (por ejemplo, activos financieros tales como partidas a cobrar);
- b) pagos relacionados con obligaciones que ya han sido reconocidas como pasivos (por ejemplo, cuentas por pagar, pensiones o provisiones);
- c) entradas o salidas de efectivo por actividades de financiación; y

d) cobros o pagos por el impuesto a las ganancias.

Políticas Contables

1. Si la tasa de descuento utilizada incluyera el efecto de los incrementos de precios debidos a una hipótesis de inflación general, los flujos de efectivo futuros se estimarán en términos nominales. Caso contrario, los flujos de efectivo futuros deberán estimarse en términos reales, sin perjuicio de los efectos de variaciones en los precios específicos.
2. Los flujos de efectivo futuros se estimarán en la moneda en la que vayan a ser generados. La entidad convertirá el valor presente aplicando la tasa de cambio al contado en la fecha del cálculo del valor en uso.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	203.		Tasa de descuento	NICSP N° 26, Párrafo 68.	
1	203	1	Incidencia en la tasa de riesgos específicos del activo		NICSP N° 26, Párrafo 69.
1	203	2	Ausencia de tasas observables en el mercado		NICSP N° 26, Párrafo 70 y GA 17 y 18.

La/s tasa/s de descuento a utilizar serán las tasas antes de impuestos, que reflejen las evaluaciones actuales del mercado respecto de:

- a) el valor temporal del dinero, representado por la tasa de interés de mercado sin riesgo; y
- b) los riesgos específicos del activo para los cuales las estimaciones de flujos de efectivo futuros no hayan sido ajustadas.

Políticas Contables

1. La/s tasa/s de descuento empleada/s para determinar el valor en uso de un activo no deberá reflejar los riesgos para los cuales ya hayan sido ajustadas las estimaciones de flujos de efectivo futuros, ya que de lo contrario el efecto de las hipótesis involucradas se estarían duplicando.
2. Si la/s tasa/s específica/s correspondiente a un activo no estuviera/n directamente disponible/s en el mercado, se aplicará algún sustituto para estimar la tasa de descuento, como por ejemplo:
 - a) el costo medio ponderado del capital;
 - b) la tasa de interés incremental de los préstamos tomados por la entidad; y
 - c) otras tasas de interés de mercado para los préstamos.
 En cualquiera de los casos, la/s tasa/s sustituta/s seleccionada/s debe/n ajustarse:

- a) para reflejar el modo en que el mercado evalúa los riesgos específicos asociados a los flujos de efectivo estimados de los activos; y
- b) para excluir los riesgos que no tengan relevancia en los flujos de efectivo estimados de los activos, o para los cuales los flujos de efectivo estimados ya han sido ajustados.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	204.	Unidades generadoras de efectivo	NICSP N° 26, Párrafos 13 y 79.	

La unidad generadora de efectivo de un activo es el grupo más pequeño de activos mantenido con el objetivo fundamental de obtener un rendimiento comercial que;

- a) incluye el activo, y
- b) genera entradas de efectivo que son en buena medida independientes de las entradas de efectivo producidas por otros activos o grupos de activos.

Si no se puede determinar el importe recuperable de un activo individual, deberá identificarse el conjunto más pequeño de activos que, incluyendo al mismo, genere entradas de efectivo que sean en buena medida independientes, a cuyos efectos deberá aplicarse el juicio profesional.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	205.	Identificación de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece un activo	NICSP N° 26, Párrafos 35, 77 y 78.	
1	205	1	Activos o grupos de activos que abastecen internamente a la entidad	NICSP N° 26, Párrafos 80 a 82.
1	205	2	Identificación de un período a otro	NICSP N° 26, Párrafos 83 y 84.

Si existiera algún indicio del deterioro del valor de un activo, el importe recuperable se estimará para el activo individualmente considerado; si ello no fuera posible, se determinará el importe recuperable de la **unidad generadora de efectivo** a la que el activo pertenece.

El importe recuperable de un activo individual no podrá ser determinado cuando:

- a) el valor en uso del activo no pueda estimarse como próximo a su valor razonable menos los costos de venta (por ejemplo, cuando los flujos de efectivo

futuros por la utilización continuada del activo no puedan determinarse por ser insignificantes); y

- b) el activo no genere entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de las generadas por otros activos y no sea capaz de generar flujos de efectivo individualmente.

En estos casos, el valor en uso y, por tanto, el importe recuperable, podrán determinarse sólo a partir de la unidad generadora de efectivo del activo, excepto que el valor razonable menos los costos de venta del activo considerado individualmente sea superior a su importe en libros, en cuyo caso el resultado de dicha ecuación se considerará como importe recuperable.

Políticas Contables

1. A efectos de la determinación del valor recuperable de un activo o grupo de activos, deberán considerarse las entradas de efectivo recibidas o proyectadas a recibir de partes externas a la entidad, por lo que si el activo o grupo de activos en cuestión está destinado a la producción de productos que, en forma total o parcial se utilizan internamente, y siempre que la producción pueda venderse en un mercado activo, deberán considerarse los flujos de entradas de efectivo que podrían alcanzarse en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua, excluyendo el efecto de los precios internos de transferencia, en caso que éstos afecten los flujos de entradas de efectivo del activo o grupo de activos en cuestión.
2. Las unidades generadoras de efectivo se identificarán de forma coherente de un período a otro, y estarán formadas por el mismo activo o tipos de activos, salvo que se justifique un cambio, lo cual será objeto de información en el caso que se hubiera reconocido una pérdida por deterioro del valor o una reversión de la misma para la unidad generadora de efectivo.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	206.		Importe recuperable de una unidad generadora de efectivo	NICSP N° 26, Párrafo 85.	
1	206	1	Importe en libros de una unidad generadora de efectivo		NICSP N° 26, Párrafos 86 y 87.
1	206	2	Agrupamiento con otros activos y pasivos		NICSP N° 26, Párrafos 88 y 90.
1	206	3	Pasivos reconocidos		NICSP N° 26, Párrafo 89.

El importe recuperable de una unidad generadora de efectivo **es el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta y el valor en uso** de los activos que conforman la unidad.

Políticas Contables

1. A efectos de la comparación, el importe en libros de una unidad generadora de efectivo se determinará de manera coherente con la forma en que se calcule el importe recuperable de la misma, por lo que:
 - a) **se incluirá** el importe en libros sólo de aquellos activos que puedan ser atribuidos directamente, o distribuidos según un criterio razonable y coherente, a la unidad generadora de efectivo y que generarán las entradas futuras de efectivo utilizadas en la determinación del valor en uso de la citada unidad; y
 - b) **no se incluirá** el importe en libros de ningún pasivo reconocido, a menos que el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo no pudiera ser determinado sin tener en cuenta este pasivo.

2. Cuando se agrupen los activos para evaluar su recuperabilidad, es importante incluir en la unidad generadora de efectivo todos los activos que generan o son empleados para generar la corriente de entradas de efectivo. De otro modo, la unidad generadora de efectivo podría aparecer como plenamente recuperable, cuando de hecho se ha producido una pérdida por deterioro del valor. El importe recuperable de una unidad generadora de efectivo se determina, en ocasiones, después de tener en consideración:
 - a) los activos que no son parte de la propia unidad (por ejemplo, cuentas por cobrar u otros activos financieros); o
 - b) los pasivos que se hayan reconocido (por ejemplo, cuentas por pagar, pensiones y otras provisiones).

3. En caso que la disposición de una unidad generadora de efectivo, obligase al comprador a asumir el pasivo, el valor razonable menos los costos de venta (o el flujo de efectivo estimado procedente de la venta, o disposición por otra vía, al final de su vida útil) de la unidad generadora de efectivo será el precio de venta estimado de los activos de la unidad generadora de efectivo y del pasivo, de forma conjunta, menos los costos correspondientes a la disposición. Para llevar a cabo una adecuada comparación, entre el importe en libros de la unidad generadora de efectivo y su importe recuperable, será preciso deducir el importe en libros del pasivo al calcular tanto el valor en uso de la unidad, como su importe en libros.

Activos no generadores de efectivo

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	207.	Valor en uso de activos no generadores de efectivo	NICSP N° 21, Párrafo 44.	

El valor en uso se establece como **el valor presente del activo manteniendo su potencial de servicio**.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	208.		Alternativas para determinar el valor presente del activo manteniendo su potencial de servicio	NICSP N° 21, Párrafos 45 a 49. DGCN	
1	208	1	Elección del enfoque más adecuado		NICSP N° 21, Párrafo 50. DGCN

Podrán utilizarse los siguientes enfoques alternativos para determinar el valor presente del activo manteniendo su potencial de servicio, a saber:

- a) **enfoque del costo de reposición depreciado del activo:** es el monto total que insumiría, a través de una reposición, reponer el potencial de servicio bruto del activo, y se mide como el costo de reproducción o el costo de reposición del activo, el menor de ambos, menos la depreciación acumulada calculada sobre la base de tal costo, para reflejar la parte ya consumida o potencial de servicio agotado del activo. A efectos de identificar el servicio bruto a reponer debe prestarse atención al servicio efectivamente prestado con el activo (en los casos que se subutilice el potencial de servicio del activo), así como a la eventual necesidad de mantener permanentemente un potencial de servicio mayor al realmente prestado, como ser contar con equipos adicionales al efectivamente utilizado, para atender imponderables de ausencia de funcionamiento del equipo principal.
- b) **enfoque del costo de rehabilitación del activo:** es el costo de devolver el potencial de servicio de un activo al nivel anterior al deterioro, y se mide como el menor entre el costo de reposición o el costo de reproducción del activo medido antes del deterioro, menos el costo estimado de rehabilitación del activo.
- c) **enfoque de las unidades de servicio:** es el valor corriente del potencial de servicio restante de un activo, y se mide como el menor entre el costo de reposición o el costo de reproducción del activo medido antes del deterioro, ajustado al número reducido de unidades de servicio esperadas del mismo en su estado de deterioro.

Política Contable

1. La elección del enfoque más adecuado para determinar el valor en uso depende de los datos disponibles y de la naturaleza del deterioro:

- a) los deterioros de valor identificados por cambios significativos de efectos a largo plazo en el entorno tecnológico, legal o político, generalmente se miden utilizando un enfoque de costo de reposición depreciado o un enfoque de unidades de servicio;
- b) los deterioros de valor identificados por cambios significativos de efectos a largo plazo sobre el grado de utilización o forma de uso, incluyendo la identificación del cese o casi cese de la demanda, generalmente se miden utilizando un enfoque de costo de reposición depreciado o un enfoque de las unidades de servicio; y
- c) los deterioros de valor debidos a un daño físico se determinan generalmente utilizando un enfoque de costo de rehabilitación o de costo de reposición depreciado.

Sin perjuicio de las alternativas de enfoques posibles a aplicar, con carácter general se utilizará el enfoque del costo de reposición depreciado, excepto en los casos de activos deteriorados físicamente, para los que se utilizará el enfoque del costo de rehabilitación. El enfoque de las unidades de servicio sólo se aplicará previa consulta a la DGCN.

Pérdidas por deterioro

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	209.		Reconocimiento de pérdidas por deterioro	NICSP N° 21, Párrafos 52 y 54. NICSP N° 26, Párrafos 72 y 73.	
1	209	1	Pérdida por deterioro mayor al importe en libros de un activo		NICSP N° 21, Párrafos 55 y 56. NICSP N° 26, Párrafo 74. DGCN

En caso que el monto recuperable de un activo sea inferior a su importe en libros, éste debe disminuirse hasta alcanzar aquel monto, recociéndose la diferencia en el resultado del ejercicio, con carácter de pérdida por deterioro.

Política Contable

1. En caso que la pérdida por deterioro superase al importe en libros de un activo:
 - a) el importe en libros del activo se reducirá a cero;
 - b) en la medida que la pérdida por deterioro exceda al importe en libros del activo, se reconocerá un pasivo, siempre y cuando se cumplan los criterios para su reconocimiento como tal;
 - c) la pérdida por deterioro a reconocer en los resultados del ejercicio será igual a la reducción del activo a cero más el monto del pasivo reconocido, si correspondiera.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	210.		Pérdidas por deterioro para unidades generadoras de efectivo	NICSP N° 26, Párrafos 91, 92 y 97.	
1	210	1	Impacto de la pérdida por deterioro en un activo no generador de efectivo		NICSP N° 26, Párrafos 93 y 95.
1	210	2	Imposibilidad de identificar el importe recuperable de un activo individual		NICSP N° 26, Párrafo 94.

Cuando el importe recuperable de una unidad generadora de efectivo sea inferior al importe en libros de los activos que integran dicha unidad, todos los importes en libros deberán reducirse hasta alcanzar en conjunto el referido importe recuperable, y la distribución de la reducción a cada activo se efectuará proporcionalmente al importe en libros de cada uno.

El importe en libros de cada activo individual que integra la unidad generadora de efectivo, en ningún caso se reducirá por debajo de su importe recuperable individual (si se pudiese determinar) o de cero, lo que fuere mayor. La porción de la pérdida por deterioro de la unidad generadora de efectivo que no pueda ser distribuida a un activo como consecuencia de ello, se distribuirá entre los restantes activos que integran la unidad, en la misma proporción indicada en el párrafo anterior.

Una vez aplicada la distribución anterior, el importe restante de una pérdida por deterioro será reconocida como un pasivo, siempre y cuando se cumplan los criterios para su reconocimiento como tal.

Políticas Contables

1. Ante la existencia de una pérdida por deterioro se deberá distribuir la misma en función de la proporción asignada en el importe en libro tanto a la proporción de una activo generador de efectivo o no generador de efectivo.
2. Si no se pudiera determinar el monto recuperable de un activo:
 - a) Se reconocerá una pérdida por deterioro del valor para el activo siempre que su importe en libros fuera superior al mayor importe entre su valor razonable menos los costos de venta y los resultados de los procedimientos de distribución descritos precedentemente; y

- b) No se reconocerá ninguna pérdida por deterioro del valor para el activo si la unidad generadora de efectivo en la que está incluido no hubiera sufrido ninguna pérdida por deterioro del valor. Esto será de aplicación incluso cuando el valor razonable menos los costos de venta del activo fuese inferior a su importe en libros.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	211.		Ajuste de los cargos por depreciación (o amortización) del activo	NICSP N° 21, Párrafo 57. NICSP N° 26, Párrafo 75.	

Los cargos por depreciación o amortización de un activo objeto de deterioro deberán ajustarse a efectos de distribuir, durante su vida útil restante, su importe en libros ajustado por la pérdida por deterioro reconocida.

Reversión de pérdidas por deterioro

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	212.		Evaluación de reversión de una pérdida por deterioro	NICSP N° 21, Párrafos 59 a 62 y 66. NICSP N° 26, Párrafos 99 a 101.	
1	212	1	Efectos adicionales de la evaluación de reversión		NICSP N° 21, Párrafo 64. NICSP N° 26, Párrafo 102. DGCN

En cada fecha sobre la que se informa, deberá evaluarse si existe algún indicio referido a que la pérdida por deterioro del valor de un activo reconocida en un ejercicio anterior, haya disminuido o incluso desaparecido. A tales efectos, constituirán indicios la desaparición o mejora en las “**Circunstancias que pueden determinar el indicio de deterioro**”, según lo establecido en el presente PGCN, respecto de las consideradas al momento de la evaluación de deterioro del activo en cuestión. Sólo en caso de existir tales indicios, deberá estimarse nuevamente el monto recuperable del activo.

Política Contable

- La existencia de indicios de disminución o desaparición de una pérdida por deterioro, incluso en el caso que finalmente no genere una reversión de dicha

pérdida, indica la necesidad de revisar la vida útil del activo, el método de depreciación o amortización y el valor residual, tratándose sus eventuales cambios conforme lo estipulado para cada rubro en el presente PGCN.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	213.		Reconocimiento de reversiones de pérdidas por deterioro	NICSP N° 21, Párrafos 65 y 69. NICSP N° 26, Párrafos 103 y 108.	
1	213	1	Monto recuperable mayor al importe en libros del activo		NICSP N° 21, Párrafos 68. NICSP N° 26, Párrafo 106. DGCN

En caso en que el monto recuperable de un activo sea superior a su importe en libros, neto de la pérdida por deterioro acumulada reconocida, dicho importe en libros debe incrementarse (mediante una disminución de la pérdida por deterioro acumulada) hasta alcanzar aquel monto o hasta eliminar totalmente la pérdida por deterioro acumulada, lo que ocurra primero. El importe por el que se reduce la pérdida por deterioro, se reconocerá en el resultado del ejercicio, con carácter de reversión de pérdida por deterioro.

Política Contable

1. En ningún caso el importe en libros del activo, después de revertir la pérdida por deterioro, podrá exceder al importe en libros que se hubiera obtenido, neto de depreciaciones o amortizaciones acumuladas, de no haberse reconocido ninguna pérdida por deterioro en ejercicios anteriores.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	214.		Reversión de pérdidas por deterioro para unidades generadoras de efectivo	NICSP N° 26, Párrafos 110 y 111.	

La reversión de pérdidas por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo se distribuirá entre los activos que integran dicha unidad, proporcionalmente al importe en libros de cada uno.

El importe en libros de cada activo individual que integra la unidad generadora de efectivo, en ningún caso se incrementará por encima de su importe recuperable

individual (si se pudiese determinar) o del importe en libros que se hubiera obtenido, neto de depreciaciones o amortizaciones acumuladas, de no haberse reconocido ninguna pérdida por deterioro en ejercicios anteriores. La porción de la reversión de pérdidas por deterioro de la unidad generadora de efectivo que no pueda ser distribuida a un activo como consecuencia de ello, se distribuirá entre los restantes activos que integran la unidad, en la misma proporción indicada en el párrafo anterior.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	215.	Ajuste de los cargos por depreciación (o amortización) del activo	NICSP N° 21, Párrafo 70. NICSP N° 26, Párrafo 109.	

Después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro, los cargos por depreciación o amortización del activo serán objeto del ajuste correspondiente, con el fin de distribuir el importe revisado del activo en libros, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

Información a Revelar

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	216.	Información a revelar general	NICSP N° 21, Párrafos 72A, 73, 73A y 75 a 78. NICSP N° 26, Párrafos 114, 115 y 118 a 121. DGCN	

En los EEEF deberá revelarse, además de la información requerida para cada activo en particular, la que se detalla a continuación en materia de deterioro:

- a) los criterios desarrollados para distinguir los activos no generadores de efectivo de los activos generadores de efectivo;
- b) los criterios aplicados para definir las unidades generadoras de efectivo, y el detalle de su conformación, identificando los cambios producidos en dicha conformación con respecto al ejercicio anterior;
- c) para cada clase de activo, distinguiendo los generadores de los no generadores de efectivo:
 1. el importe total de las pérdidas por deterioro reconocidas en el resultado durante el período, así como las cuentas en las que están expuestas en el ERF;
 2. el importe total de las reversiones de anteriores pérdidas por deterioro que se han reconocido en el resultado durante el período, así como las cuentas en las que están expuestas en el ERF; y

3. los sucesos y circunstancias más importantes que han llevado al reconocimiento o reversión de pérdidas por deterioro;
- d) para cada pérdida por deterioro del valor y para cada reversión que, según la NPC que oportunamente emita la DGCN, sean de cuantía significativa o material respecto del importe en libros, excluyendo deterioros acumulados, de cada activo (o, en su caso, de cada unidad generadora de efectivo):
 1. los sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento o a la reversión de la pérdida por deterioro del valor;
 2. el importe de la pérdida por deterioro reconocida o revertida;
 3. la naturaleza del activo o, en su caso, de la unidad generadora de efectivo, incluyendo una descripción de cómo está conformada dicha unidad;
 4. si se presenta información financiera por segmentos, el segmento al que pertenece el activo y el importe de las pérdidas por deterioro y de las reversiones atribuibles a cada segmento;
 5. si el monto recuperable es:
 - i. su valor razonable menos los costos necesarios para la venta: indicando las bases utilizadas para su determinación; o
 - ii. su valor de uso: indicando el enfoque utilizado para su determinación, en el caso de activos no generadores de efectivo, o la/s tasa/s de descuento utilizada/s en las estimaciones actuales y en las anteriores, en el caso de activos generadores de efectivo; y
- e) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

La información de carácter cuantitativo requerida por los puntos c) 1. y c) 2. se incluirá dentro de la información a presentar como Anexo a los EEFF en forma de cuadro, conforme lo establecido en el PGCN para los rubros respectivos.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	217.	Información especial a revelar vinculada con activos intangibles	NICSP N° 26, Párrafos 123 a 125. DGCN	

En el caso que una unidad generadora de efectivo esté parcial o totalmente conformada por activos intangibles con vidas útiles indefinidas que, según la NPC que oportunamente emita la DGCN, resulten significativos o materiales respecto del valor en libros del total de activos intangibles con vidas útiles indefinidas, deberá revelarse la siguiente información en los EEFF:

- a) el importe en libros de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido a la unidad;
- b) la base sobre la cual ha sido determinado el importe recuperable de la unidad, indicando si se emplearon cálculos efectuados en el ejercicio anterior o si los mismos fueron realizados en el ejercicio corriente, y detallando:
 - a. si fuera sobre la base de valor en uso:

- i. una descripción de cada hipótesis clave sobre la cual se basaron las proyecciones de flujos de efectivo para el período cubierto por los presupuestos o pronósticos más recientes;
 - ii. una descripción del enfoque utilizado para determinar el valor o valores asignados a cada hipótesis clave; así como si dicho valor o valores reflejan la experiencia pasada o, en su caso, si son coherentes con las fuentes externas de información y, si no lo fueran, cómo y por qué difieren de la experiencia pasada o de las fuentes de externas de información;
 - iii. el período sobre el cual se han proyectado los flujos de efectivo basados en presupuestos o pronósticos financieros aprobados por la dirección de la entidad y, cuando se utilice un período superior a cinco años para una unidad generadora de efectivo, una explicación de las causas que justifican ese período más largo;
 - iv. la tasa de crecimiento empleada para extrapolar las proyecciones de flujos de efectivo más allá del período cubierto por los presupuestos o previsiones más recientes, así como la justificación para utilizar una tasa de crecimiento media que exceda la tasa media de crecimiento a largo plazo para los productos, industrias, o para el país o países en los cuales opere la entidad, o para el mercado al que la unidad se dedica; y
 - v. la/s tasa/s de descuento aplicada/s a las proyecciones de flujos de efectivo;
- b. si fuera sobre la base del valor razonable menos los costos necesarios para la venta:
 - i. una descripción de cada hipótesis clave sobre la cual se haya basado la determinación del valor razonable menos los costos de venta;
 - ii. una descripción del enfoque utilizado para determinar el valor (o valores) asignados a cada hipótesis clave, si dichos valores reflejan la experiencia pasada o, si procede, si son coherentes con las fuentes de información externas y, si no lo fueran, cómo y por qué difieren de la experiencia pasada o de las fuentes externas de información;
 - iii. si dicho valor razonable menos los costos de venta se hubiera determinado utilizando proyecciones de flujo de efectivo descontado, se expondrá adicionalmente:
 - 1. el período cubierto por la proyección;
 - 2. la tasa de crecimiento utilizada para extrapolar las proyecciones;
 - 3. la/s tasa/s de descuento aplicada/s a las proyecciones; y
- c) si un cambio razonablemente posible en una hipótesis clave sobre la cual se haya basado la determinación del importe recuperable de la unidad, supusiera que el importe en libros de la unidad excediera a su importe recuperable:
 - a. la cantidad por la cual el importe recuperable de la unidad excedería su importe en libros;
 - b. el valor asignado a la hipótesis clave; y

- c. el importe por el que debe cambiar el valor asignado a la hipótesis clave para que, tras incorporar al valor recuperable todos los efectos que sean consecuencia de ese cambio sobre otras variables usadas para medir el importe recuperable, se iguale dicho importe recuperable de la unidad a su importe en libros.

En caso de existir unidades generadoras de efectivo integradas total o parcialmente por activos intangibles con vidas útiles indefinidas que, según la NPC que oportunamente emita la DGCN, resulten significativos o materiales respecto del valor en libros del total de activos intangibles con vidas útiles indefinidas, deberá revelarse la siguiente información en los EEFF:

- a) ese hecho junto con la suma del importe en libros de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas atribuidos a las unidades generadoras de efectivo, indicando si se emplearon cálculos efectuados en el ejercicio anterior o si los mismos fueron realizados en el ejercicio corriente;
- b) si el importe recuperable de dichas unidades estuviera basado en las mismas hipótesis clave y la suma de los importes de los activos intangibles distribuidos fuera significativa o material (según la NPC que oportunamente emita la DGCN) respecto del valor en libros del total de activos intangibles con vidas útiles indefinidas, se revelará adicionalmente:
 - a. la suma del importe en libros de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido entre esas unidades;
 - b. una descripción de las hipótesis clave;
 - c. una descripción del enfoque utilizado para determinar el valor o valores asignados a las hipótesis clave, indicando si dicho/s valor/es reflejan la experiencia pasada o, en su caso, si son coherentes con las fuentes de información externa y, si no lo fueran, cómo y por qué difieren de la experiencia pasada o de las fuentes externas de información;
 - d. si un cambio razonablemente posible en una hipótesis clave supusiera que la suma de los importes en libros de las unidades excediera a la suma de sus importes recuperables:
 - i. la cantidad por la cual la suma de los importes recuperables de las unidades excedería la suma de sus importes en libros;
 - ii. el valor o valores asignados a la hipótesis clave; y
 - iii. el importe por el que debe cambiar el valor o valores asignados a la hipótesis clave para que, tras incorporar al valor recuperable todos los efectos que sean consecuencia de ese cambio sobre otras variables utilizadas para medir el importe recuperable, se iguale la suma de los importes recuperables de las unidades a la suma de sus importes en libros.

Depreciaciones

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	218.	Depreciaciones de bienes incorporados por	NICSP N° 13, Párrafo 36.	

			arrendamiento financiero		
1	218	1	Método de depreciación		NICSP N° 13, Párrafo 36. DGCN
1	218	2	Años de vida útil		
1	218	3	Deterioro de un activo arrendado		NICSP N° 13, Párrafo 39. DGCN

El arrendamiento financiero da lugar tanto a un cargo por depreciación en los activos, como a un gasto financiero para cada período contable.

Políticas Contables

1. El método de depreciación aplicado será el normado como política contable a los bienes a través de las NPC.
2. Los años de vida útil serán los normados como política contable a los bienes a través de las NPC, excepto que no existiese certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, en cuyo caso el activo se depreciará totalmente a lo largo de su vida útil o en el plazo del arrendamiento, según cuál sea menor.
3. Los activos arrendados están sujetos a las pruebas de deterioros y por lo tanto se les deben aplicar la normativa expuesta en el presente PGCN.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	219.		Depreciaciones de bienes	NICSP N° 17, Párrafo 59. DGCN	
1	219	1	Distribución inicial		NICSP N° 17, Párrafo 60.
1	219	2	Grado de materialidad		NICSP N° 17, Párrafo 61. DGCN

Se depreciará de forma separada cada parte de un elemento que tenga un costo significativo con relación al costo total de los bienes comprendidos en las siguientes cuentas del activo fijo:

- a) propiedades, planta y equipos explotados (excluidos las tierras y terrenos libres de mejoras);
- b) propiedades, planta y equipos concesionados (excluidos las tierras y terrenos libres de mejoras);
- c) propiedades de inversión (excluidos las tierras y terrenos libres de mejoras);
- d) bienes de infraestructura y de beneficio y uso público en servicio;

- e) bienes de infraestructura y de beneficio y uso público concesionados;
- f) recursos naturales en explotación; y
- g) recursos naturales concesionados.

Políticas Contables

1. Las entidades distribuirán el importe inicialmente reconocido en cada una de las cuentas de los bienes depreciable, en partes significativas, y depreciará cada una de dichas partes en forma separada.
2. Una parte significativa de un elemento de los bienes puede tener una vida útil y un método de depreciación que coincidan con la vida y el método utilizados para otra parte significativa del mismo elemento. En tal caso, ambas partes podrían agruparse para determinar el cargo por depreciación. La DGCN, través de NPC, establecerá los lineamientos porcentuales para determinar el grado de materialidad de los costos dentro del costo total del bien a efectos de la separación para el cálculo de la depreciación.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	220.	Cargo por depreciación	NICSP N° 17, Párrafos 64 y 65.	

El cargo por depreciación de cada período se reconocerá en **el resultado**, salvo que se haya incluido el importe en la producción de otros activos. En este caso, el cargo por depreciación formará parte del costo del otro activo y se incluirá en su importe en libros. De forma similar, la depreciación de los elementos del Activo Fijo utilizados para actividades de desarrollo puede incluirse en el costo de un activo intangible que se reconoce de acuerdo con la NICSP N° 31 “*Activos intangibles*”.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	221.	Distribución del importe sujeto a depreciación	NICSP N° 13, Párrafo 36. NICSP N° 17, Párrafo 66. DGCN	

El importe sujeto a depreciación se distribuirá a lo largo de la vida útil del bien.

En el caso de elementos de los bienes incorporados por arrendamientos financieros, si no existiera certeza razonable de que se obtendrá la propiedad del activo al término del plazo del arrendamiento, el mismo se depreciará totalmente a lo largo de la vida útil o en el plazo del arrendamiento, según cuál sea menor.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	222.		Revisión anual del valor residual y los años de vida útil	NICSP N° 17, Párrafo 67.	
1	222	1	Determinación de Valores Razonables		DGCN

Las entidades deberán revisar anualmente el valor residual y los años de vida útil de los bienes y reflejar cualquier cambio en las estimaciones realizadas, el cual implicará un cambio en las estimaciones, por lo que deberá realizarse el ajuste correspondiente y revelar dichos cambios en Notas a los EEFF.

Política Contable

1. La DGCN, a través de NPC, determinará los criterios para evaluar y determinar valores residuales y años de vida útil de los bienes, para cada clase de bienes y, en su caso, para bienes específicos dentro de cada clase.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	223.		Valor razonable del activo que excede a su importe en libros	NICSP N° 17, Párrafo 68.	

La depreciación se contabilizará incluso si el valor razonable del activo excede a su importe en libros, siempre y cuando el valor residual del activo no supere al importe en libros del mismo. Las operaciones de reparación y mantenimiento de un activo no evitan realizar la depreciación. Por el contrario, algunos activos pueden tener un mantenimiento inadecuado o demorado indefinidamente debido a limitaciones presupuestarias. Cuando las políticas de gestión de los activos empeoren el desgaste y uso de un activo, su vida útil debería estimarse nuevamente y reajustarse según el caso.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	224.		Valor residual y depreciación	NICSP N° 17, Párrafos 69 y 70.	

El valor residual de un activo a menudo es insignificante, y por tanto irrelevante en el cálculo del importe depreciable. La depreciación de un activo se determinará después de deducir su valor residual. El valor residual de un activo podría aumentar hasta igualar o superar el importe en libros del activo. Si esto sucediese, el cargo por

depreciación del activo será nulo, a menos que, y hasta que, ese valor residual disminuya posteriormente y se haga menor que el importe en libros del activo.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	225.	Inicio y fin de la depreciación	NICSP N° 17, Párrafo 71.	

La depreciación de un activo:

- comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para ser capaz de operar de la forma prevista por la administración ; y
- cesará cuando el activo sea dado de baja.

La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo, a menos que se encuentre depreciado por completo, y siempre que no que se utilice el método de depreciación en función del uso, en cuyo caso el cargo por depreciación será nulo.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	226.	Vida útil	NICSP N° 17, Párrafos 72 y 73.	

Para determinar la vida útil de un elemento de los bines, se tendrán en cuenta todos los factores siguientes:

- a) la utilización prevista del activo. El uso debe estimarse con referencia a la capacidad o al desempeño físico que se espere del mismo;
- b) el desgaste físico esperado, que dependerá de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, así como el grado de cuidado y conservación mientras el activo no está siendo utilizado;
- c) la obsolescencia técnica o comercial derivada de los cambios o mejoras en la producción, o bien de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y
- d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de servicio relacionados con el bien.

La estimación de la vida útil de un activo es una cuestión de criterio, basada en la experiencia que la entidad tenga con activos similares, dado que la misma se define en términos de la utilidad esperada del activo. Por lo tanto, la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica.

Activos Intangibles

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	227.	Alcance	NICSP N° 31, Párrafos 7 a 10, 12 y 17.	

Los activos intangibles, hayan sido adquiridos, producidos, recibidos a través de transacciones sin contraprestación o incorporados a través de arrendamientos financieros, comprenden entre otros, los que se enumeran a continuación:

- a) los desembolsos por gastos de publicidad;
- b) los desembolsos al inicio la actividad;
- c) los desarrollos de nuevos conocimientos científicos o tecnológicos;
- d) los derechos de concesión o licencia, para productos tales como películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos reprográficos⁵³;
- e) los programas informáticos (excepto los sistemas operativos de los equipos);
- f) el diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas;
- g) activos intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural, como por ejemplo:
 - i. las grabaciones de acontecimientos históricos importantes;
 - ii. los derechos de uso de la imagen de una persona pública importante;
 - iii. los sellos de correos; y
 - iv. las monedas de colección;
- h) la propiedad intelectual; y
- i) las marcas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales).

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	228.	Activos no comprendidos	NICSP N° 31, Párrafos 3, 18 y 61.	

Activos no comprendidos dentro de activos intangibles:

- a) activos para exploración y evaluación de recursos minerales;
- b) desembolsos relacionados con el desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares;
- c) plusvalía adquirida en una combinación de negocios;

⁵³ Real Academia Española: *Perteneciente a la reprografía*. Reprografía: *Reproducción de los documentos por diversos medios, como la fotografía, la microfilmación, etc.*

- d) poderes y derechos conferidos por la legislación, un estatuto de constitución o promedios equivalentes;
- a) activos por impuestos diferidos;
- e) costos de adquisición diferidos;
- f) activos intangibles, surgidos de los derechos contractuales de una entidad aseguradora;
- g) las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de usuarios de un servicio u otras partidas similares que se hayan generado internamente;
- h) las actividades de investigación para el desarrollo de nuevos conocimientos científicos o tecnológicos; y
- i) en general, los activos intangibles que no cumplan con los requisitos de identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos o potencial de servicios futuros.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	229.	Activos Intangibles tratados por otras Normas	NICSP N° 31, Párrafos 3 y 6.	

En el caso de que otra NICSP se ocupe de la contabilización de una clase específica de activo intangible, se aplicará la NICSP que corresponda según sea el caso:

Activos intangibles	NICSP
mantenidos por una entidad para venderlos en el curso de las operaciones	- NICSP N° 12 <i>“Inventarios”</i>, y - NICSP N° 11 <i>“Contratos de Construcción”</i>
adquiridos bajo el régimen de arrendamientos	NICSP N° 13 <i>“Arrendamientos”</i>
procedentes de beneficios a los empleados	NICSP N° 25 <i>“Beneficios a los Empleados”</i>
activos financieros	- NICSP N° 6 <i>“Estados Financieros Consolidados y Separados”</i> - NICSP N° 7 <i>“Inversiones en Asociadas”</i> - NICSP N° 8 <i>“Participaciones en Negocios Conjuntos”</i> - NICSP N° 28 <i>“Instrumentos Financieros: Presentación”</i> - NICSP N° 29 <i>“Instrumentos Financieros: Reconocimiento y medición”</i> - NICSP N° 30 <i>“Instrumentos Financieros: Información a revelar”</i>

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	230.		Formación del personal	NICSP N° 31, Párrafos 8 y 23. DGCN	

La formación del personal, es un activo intangible que produce beneficios económicos o potencial de servicio futuros. No obstante, y con carácter general, una entidad tendrá un control insuficiente sobre los beneficios económicos o potencial de servicio futuros esperados que pueda producir un equipo de empleados con mayor especialización, como para poder considerar que los importes dedicados a la formación cumplen la definición de activo intangible, por lo que los desembolsos incurridos deberán ser tratados como gastos.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	231.		Bienes intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural	NICSP N° 31, Párrafo 11.	
1	231	1	Reconocimiento		DGCN
1	231	2	Características de los bienes		NICSP N° 31, Párrafo 12.
1	231	3	Capacidad de generar efectivo		NICSP N° 31, Párrafos 13 y 14. DGCN

No es obligatorio que se reconozcan los bienes intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural, si bien se deberán cumplir con los requerimientos en materia de revelación de información respecto de los mismos.

Políticas Contables

1. Los bienes intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural, aún cumpliendo con la definición de activos intangibles, no serán reconocidos en los EEFF.
2. Los bienes del patrimonio histórico-artístico y/o cultural presentan, en general, determinadas características, incluyendo las siguientes:

- a) es poco probable que su valor en términos culturales, medioambientales e histórico-artísticos quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado;
 - b) las obligaciones legales y/o reglamentarias pueden imponer prohibiciones o severas restricciones a su disposición por venta;
 - c) su valor puede incrementarse con el tiempo; y
 - d) puede ser difícil estimar su vida útil, la cual en algunos casos puede ser de cientos de años.
3. Los bienes del patrimonio histórico-artístico y/o cultural rara vez se conservan por su capacidad de generar entradas de efectivo y puede haber impedimentos legales o sociales para su utilización con esta finalidad. No obstante, en el caso de bienes que pudieran generar beneficios económicos o potencial de servicio futuros distintos de su valor histórico-artístico y/o cultural (por ejemplo: obtención de regalías por el uso de una grabación histórica), los mismos deberán reconocerse y medirse de la misma forma que otras partidas de activos intangibles generadores de efectivo.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	232.	Condiciones previas al reconocimiento	NICSP N° 31, Párrafo 18.	

Para que un activo intangible pueda ser considerado como tal, deben cumplirse las siguientes condiciones:

- a) el activo debe ser identificable;
- b) la entidad debe tener el control del mismo;
- c) el activo debe ser capaz de generar beneficios económicos o potencial de servicio futuros.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	233.	Activo Identificable	NICSP N° 31, Párrafo 19.	

Un activo satisface el criterio de identificabilidad incluido en la definición de activo intangible cuando:

- a) es separable, esto es, es susceptible de ser separado de la entidad y vendido, cedido, dado en operaciones, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo o pasivo, con los que guarde relación; o
- b) surge de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que estos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	234.		Control de un activo	NICSP N° 31, Párrafo 21.	
1	234	1	Control y titularidad legal		NICSP N° 31, Párrafo 21. DGCN
1	234	2	Beneficios económicos o potencial de servicio futuros relacionados con el activo intangible		NICSP N° 31, Párrafo 25.

Existirá control sobre un activo intangible cuando:

- a) se tenga el poder de obtener beneficios económicos o potencial de servicios futuros de los mismos, y
- b) se pueda restringir el acceso de terceros a dichos beneficios o potencial de servicios.

Políticas Contables

1. Si bien la capacidad para controlar los beneficios económicos o potencial de servicio futuros de un activo intangible normalmente surge de derechos de tipo legal, la existencia de los mismos no es una condición necesaria para la existencia de control, puesto que éste puede ejercerse de alguna otra manera. Por ende, aún no teniendo la titularidad legal del activo intangible identificable y capaz de generar beneficios económicos o potencial de servicio futuros, el mismo será susceptible de reconocimiento en caso de cumplirse las condiciones de control respecto del mismo.
2. Dentro de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros procedentes de un activo intangible se incluyen:
 - a) los ingresos procedentes de la venta de productos o servicios,
 - b) los ahorros de costos y otros rendimientos diferentes que se deriven del uso del activo por parte de la entidad.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	235.		Condiciones para el reconocimiento	NICSP N° 31, Párrafos 26 y 28.	
1	235	2	Estimaciones razonables y fundadas		NICSP N° 31, Párrafo 29. DGCN

1	235	3	Certidumbre asociada al flujo de beneficios económicos o potencial de servicio futuros		NICSP N° 31, Párrafo 30.

Para que una partida pueda (y deba) reconocerse como activo intangible, la misma debe cumplir con:

- a) la definición de activo intangible (condiciones previas al reconocimiento); y
- b) los criterios para su reconocimiento, a saber:
 - i. que sea probable que los beneficios económicos o potencial de servicio futuros inherentes al activo fluyan a la entidad; y
 - ii. que el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.

Políticas Contables

1. Los beneficios económicos o potencial de servicios futuros deberán estar sustentados en suposiciones razonables y fundadas que representen la mejor estimación de la entidad respecto al conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil del activo. Los criterios para la elaboración de dichas estimaciones deberán exponerse en Notas a los EEEF.
2. Deberá aplicarse el juicio profesional para evaluar el grado de certidumbre asociado al flujo de beneficios económicos o potencial de servicio futuros que sea atribuible a la utilización del activo, sobre la base de la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial, otorgando un peso mayor a la evidencia procedente de fuentes externas.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	236.	Medición inicial	NICSP N° 31, Párrafo 31.	

Un activo intangible se **medirá inicialmente por su costo**. Cuando la adquisición de un activo intangible fuera a través de una transacción sin contraprestación, su costo inicial en la fecha de adquisición se **medirá a su valor razonable** en esa fecha.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	237.	Costo de un activo intangible adquirido de forma separada	NICSP N° 31, Párrafos 34, 35 y 37.	

1	237	1	Desembolsos que no forman parte del costo		NICSP N° 31, Párrafo 36.
1	237	2	Transacciones accesorias a la adquisición del activo		NICSP N° 31, Párrafo 37 y 38.

El costo de un activo intangible adquirido de forma separada comprende:

- a) el precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas; y
- b) cualquier costo directamente atribuible a la preparación y ubicación del activo en el lugar y condiciones necesarias para su uso previsto, tales como:
 - i. los costos de las remuneraciones a los empleados, derivados directamente de poner el activo en sus condiciones de uso;
 - ii. honorarios profesionales surgidos directamente de poner el activo en sus condiciones de uso; y
 - iii. los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.

Políticas Contables

1. No serán contemplados como parte del costo de un activo intangible, entre otros, los siguientes desembolsos:
 - a) los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de actividades publicitarias y promocionales);
 - b) los costos de llevar a cabo operaciones en una nueva localización o con un nuevo segmento de usuarios de un servicio (incluyendo los costos de formación del personal); y
 - c) los costos de administración y otros costos indirectos generales.
2. Los ingresos y gastos relacionados con los activos intangibles pero que no son imprescindibles para que el activo pueda operar de la forma prevista, que pueden tener lugar antes o durante las actividades de desarrollo de un activo intangible, no formarán parte del costo del activo sino que deberán reconocerse en el resultado del ejercicio en el que se generen. De la misma forma se procederá respecto de los costos soportados por la utilización del activo y por la reprogramación de su uso, una vez alcanzadas las condiciones para operar según la forma originalmente prevista.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	238.		Costos por préstamos	NICSP N° 31, Párrafo 39. NICSP N° 5, Párrafos 17 y 18.	
1	238	1	Prohibición de capitalizar costos por préstamos		DGCN

Cuando el pago por un activo intangible se aplase más allá de los términos normales de las operaciones a crédito, su costo **será el equivalente al precio de contado**. La diferencia entre este importe y el total de pagos a efectuar se reconocerá como un gasto financiero a lo largo del período del aplazamiento, a menos que se considere dicho gastos directamente atribuibles al costo del activo y se opte por su capitalización.

Política Contable

1. No obstante la opción de capitalización permitida, en ningún caso se procederá a capitalizar costos por préstamos, por lo que se afectarán íntegramente a los resultados del ejercicio en que se incurran.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	239.		Costo de un activo intangible generado internamente	NICSP N° 31, Párrafos 63 y 64.	
1	239	1	Conceptos que no forman parte del costo		NICSP N° 31, Párrafo 65.

El costo de un activo intangible generado internamente será la suma de los desembolsos incurridos desde la fecha en que el activo intangible cumple las condiciones para su reconocimiento, comprendiendo todos los costos directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista, como son:

- a) los costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible;
- b) los costos de los beneficios a los empleados derivados de la generación del activo intangible;
- c) los honorarios para registrar los derechos legales; y
- d) la amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

Política Contable

1. No formarán parte del costo de los activos intangibles generados internamente:
 - a) los desembolsos administrativos, de venta u otros gastos indirectos de carácter general, a menos que este desembolso pueda ser directamente atribuido a la preparación del activo para su uso;
 - b) las ineficiencias identificadas, y los resultados operativos negativos iniciales incurridos antes de que el activo alcance el rendimiento esperado; y
 - c) los desembolsos de formación del personal que ha de trabajar con el activo.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	240.		Activos intangibles adquiridos a través de una transacción sin contraprestación	NICSP N° 31, Párrafos 42 y 43.	
1	240	1	Transferencias de activos intangibles entre entidades		DGCN

Cuando se adquiere un activo a través de una transacción sin contraprestación, o a un costo insignificante o nulo, su costo se medirá inicialmente a su **valor razonable a la fecha de adquisición**, no considerándose dicha medición inicial una revaluación.

Política Contable

1. En los casos que la entidad que transfiera sea una entidad pública no empresarial costarricense, el reconocimiento inicial se medirá al valor en libros de aquella entidad al momento de la transferencia.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	241.		Activos intangibles adquiridos a través de una transacción de intercambio (permuta) por otros activos	NICSP N° 31, Párrafos 44.	
1	241	1	Medición inicial de los activos intangibles adquiridos		NICSP N° 31, Párrafos 44 y 45. DGCN

Cuando un activo intangible fue adquirido a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios, el costo del mismo se medirá por su valor razonable, a menos que no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado.

Política Contable

1. Salvo prueba en contrario, el valor razonable de la propiedad adquirida a través de una transacción de intercambio, estará dado por el acuerdo de las partes intervinientes, es decir, por el precio de la transacción. De no contarse explícitamente con un precio o acuerdo de partes, se deberá determinar el valor razonable de la propiedad adquirida o, en caso de no poder realizarse una estimación fiable del mismo, se considerará como valor de adquisición la sumatoria del valor razonable de los activos entregados. Si esto último tampoco resultada factible, entonces la propiedad adquirida se medirá por el importe en libros de los activos entregados.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	242.	Plusvalías generadas internamente	NICSP N° 31, Párrafo 46.	

No se reconocerán como activos intangibles las plusvalías generadas internamente por las entidades.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	243.	Otros activos intangibles generados internamente	NICSP N° 31, Párrafos 49 a 51.	

A efectos de determinar si un activo intangible generado internamente cumple con los criterios para ser reconocido y medido como tal, deberá clasificarse y separarse la generación del activo en:

- a) fase de investigación; y
- b) fase de desarrollo

Si no fuera posible distinguirse, en un proyecto interno, las fases indicadas anteriormente, se tratarán los desembolsos que ocasione dicho proyecto como si hubiesen sido soportados sólo en la fase de investigación.

Gastos de investigación y desarrollo

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	244.	Fase de investigación	NICSP N° 31, Párrafos 52 a 54.	

Toda vez que en la fase de investigación no puede demostrarse que exista un activo intangible que pueda generar beneficios económicos o potencial de servicios futuros, los desembolsos en que se incurra durante dicha fase no deberán reconocerse como activos intangibles sino que **se reconocerán como gastos del período en el que se incurran.**

Dentro de las actividades de investigación se pueden contemplar:

- actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos;
- la búsqueda, evaluación y selección final de aplicaciones de resultados de la investigación u otro tipo de conocimientos;
- la búsqueda de alternativas para materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios; y
- la formulación, diseño, evaluación y selección final, de posibles alternativas para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	245.	Fase de desarrollo	NICSP N° 31, Párrafos 55 a 57.	

En razón que la fase de desarrollo de un proyecto cubre etapas más avanzadas que la fase de investigación, un activo intangible surgido durante la primera de las fases referidas se reconocerá si, y solo si, pueden demostrarse todos los extremos siguientes:

- la viabilidad técnica de completar el activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta;
- la intención de completar el activo intangible y usarlo o venderlo;
- la capacidad de la entidad para utilizar o vender el activo intangible;
- la forma en que el activo intangible vaya a generar beneficios económicos o potencial de servicios futuros. Entre otras cosas, deberá demostrarse la existencia de un mercado para el producto que genere el activo intangible o para el activo intangible en sí o, si va a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad;
- la disponibilidad de los recursos técnicos, financieros o de otro tipo adecuados, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible; y
- la capacidad de la entidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.

Dentro de la etapa de desarrollo se puede contemplar:

- a) el diseño, construcción y prueba, anterior a la producción o utilización, de modelos y prototipos;
- b) el diseño de herramientas, troqueles, moldes y plantillas que impliquen tecnología nueva;
- c) el diseño, construcción y operación de una planta piloto o actuación que no tenga una escala económicamente viable para la producción comercial o para el uso en la prestación de servicios;
- d) el diseño, construcción y prueba de una alternativa elegida para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado; y
- e) los costos de sitios web y de desarrollo de aplicaciones informáticas.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	246.	Desembolsos posteriores en un proyecto adquirido de investigación y desarrollo en proceso	NICSP N° 31, Párrafos 40 y 41.	

Los gastos por investigación o desarrollo que:

- a) estén asociados con un proyecto de investigación y desarrollo en curso, adquirido de forma independiente y reconocido como un activo intangible, y
 - b) se hayan generado después de la adquisición del citado proyecto,
- se contabilizarán de acuerdo con lo establecido para otros activos intangibles generados internamente, de manera que:
- i. los desembolsos de investigación serán reconocidos como un gasto cuando se incurra en ellos;
 - ii. los desembolsos de desarrollo serán reconocidos:
 - 1. como un gasto cuando se incurra en ellos, en caso que no cumplan los requisitos para ser considerado un gasto de desarrollo; o
 - 2. como un mayor importe en libros del proyecto de investigación o desarrollo en proceso adquirido, en casos que cumplan los criterios de reconocimiento como tal.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	247.	Reconocimiento de gastos no atribuibles al costo	NICSP N° 31, Párrafos 66 y 67.	
1	247	1 Gastos pasados que no deben reconocerse como un activo		NICSP N° 31, Párrafo 70.

Los desembolsos sobre una partida intangible serán reconocidos como gastos cuando se incurra en ellos. En tal sentido, y a menos que formen parte del costo de un activo intangible que cumpla los criterios de reconocimiento, o bien que formen parte del costo de otro activo, deberán reconocerse como gastos del período, entre otros, los siguientes:

- a) desembolsos para investigación;
- b) desembolsos de establecimiento, entendiendo como tal:
 - i. costos de puesta en marcha;
 - ii. costos legales y administrativos soportados en la creación de una entidad con personalidad jurídica;
 - iii. costos de preapertura; y
 - iv. costos previos a la operación;
- c) desembolsos por actividades formativas;
- d) desembolsos por publicidad y actividades de promoción (incluyendo los catálogos para pedidos por correo panfletos informativos); y
- e) desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad.

Políticas Contables

1. Los desembolsos sobre una partida intangible reconocidos inicialmente como un gasto, no se podrán reconocer posteriormente como parte del costo de un activo intangible.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	248.	Anticipos vinculados a activos intangibles	NICSP N° 31, Párrafo 66, 67 y 69. DGCN	

Los pagos anticipados por bienes y/o servicios aún no recibidos, relacionados con activos intangibles, se reconocerán como activos (Cuentas a cobrar) hasta tanto se reciban los bienes y/o servicios contratados, en cuyo momento pasarán a formar parte del costo de los activos intangibles o bien se afectarán a gastos del período, según corresponda.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	249.	Medición posterior al inicio	NICSP N° 31, Párrafo 71.	
1	249	Criterio general		NICSP N° 31, Párrafo 71. DGCN

1	249	2	Criterio alternativo		NICSP N° 31, Párrafo 71. DGCN

La medición posterior a la inicial de activos intangibles podrá ser llevarse a cabo aplicando el modelo de costo o el modelo de revaluación.

Políticas Contables

1. El modelo de costo regirá con carácter general para la medición posterior al inicio de activos intangibles, hayan sido adquiridos, recibidos sin contraprestación o con una contraprestación nula o incorporados a través de arrendamientos financieros.
2. El modelo de revaluación tendrá carácter de modelo alternativo, el que eventualmente podrá ser aplicado con carácter general en caso de así establecerlo oportunamente la DGCN.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	250.		Modelo de costo como modelo general	NICSP N° 31, Párrafo 73. DGCN	

Con posterioridad a su reconocimiento inicial, un activo intangible se contabilizará por su costo menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	251.		Modelo de revaluación	NICSP N° 31, Párrafos 71, 72, 74 y 76.	
1	251	1	Periodicidad de las revaluaciones		NICSP N° 31, Párrafos 74 y 78. DGCN
1	251	2	Exclusiones al modelo de revaluación		NICSP N° 31, Párrafos 75 y 76.

En caso que, conforme establezca la DGCN, resulte aplicable el modelo de revaluación para las mediciones posteriores a la inicial, todos los demás activos pertenecientes a la misma clase deberán contabilizarse según dicho modelo, a menos que no exista un mercado activo para esa clase de activos.

De esta forma, el activo intangible se registrará por su valor revaluado, que es su **valor razonable en la fecha de la revaluación (fijado por referencia a un mercado activo), menos la amortización acumulada posterior.**

El modelo de revaluación se aplicará después de que un activo haya sido reconocido inicialmente por su costo.

Las partidas pertenecientes a la misma clase de activos intangibles se revaluarán simultáneamente, para evitar revaluaciones selectivas de activos y también que los importes de los activos intangibles en los EEEF representen una mezcla de costos y valores referidos a fechas diferentes.

Políticas Contables

1. Las revaluaciones se harán con la periodicidad que establezca la DGCN en las NPC, con el objeto de asegurar que el valor razonable del activo revaluado no difiera sustancialmente de su importe en libros. A tal efecto, se considerará:
 - a) que se requerirá practicar revaluaciones anuales si los activos intangibles experimentan movimientos significativos y de carácter volátil en su valor razonable;
 - b) que las revaluaciones anuales serán innecesarias para activos intangibles con movimientos insignificantes en sus valores razonables.
2. El modelo de revaluación no contemplará:
 - a) la revaluación de los activos intangibles que no hayan sido reconocidos previamente como activos, si bien se podrá aplicar el modelo de revaluación a la totalidad de un activo, en los casos que inicialmente sólo se haya reconocido una parte de su costo, por no haber cumplido todo el activo los criterios para su reconocimiento, sino hasta alcanzar una etapa intermedia del proceso de su producción; ni
 - b) el reconocimiento inicial de activos intangibles por valores diferentes de su costo, sin perjuicio de la medición inicial a valor razonable para activos intangibles recibidos a través de transacciones sin contraprestación.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	252.		Tratamiento de las amortizaciones acumuladas	NICSP N° 31, Párrafo 79.	
1	252	1	Criterio a aplicar		DGCN

Cuando se revalúa un activo intangible, la amortización acumulada hasta la fecha de la revaluación puede ser tratada de dos maneras:

- a) reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros del mismo después de la revaluación sea igual a su importe revaluado; o
- b) eliminada contra el importe en libros bruto del activo y reexpresando el importe neto hasta alcanzar el importe revaluado del activo.

Política Contable

1. Las revaluaciones de activos intangibles tendrán el siguiente tratamiento:
 - a) el nuevo importe bruto (antes de amortizaciones y pérdidas por deterioro) será el valor revaluado;
 - b) se eliminarán las amortizaciones acumuladas hasta el momento de la revaluación;
 - c) el importe neto en libros coincidirá, al momento del reconocimiento de la revaluación, con el importe bruto del activo intangible.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	253.	Activos intangibles sin mercado activo	NICSP N° 31, Párrafos 80 y 81.	
1	253	1	Deterioro	NICSP N° 31, Párrafo 82.
1	253	2	Recuperación del mercado activo	NICSP N° 31, Párrafo 83.

Si un activo intangible no cuenta con un mercado activo se deberá registrar:

- a) por el costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas que le hayan podido afectar, si nunca tuvo mercado activo;
- b) por el importe revaluado, en la fecha de la última revaluación por referencia al mercado activo, menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas posteriores, si ha dejado de tener mercado activo con posterioridad a la última revaluación practicada.

Políticas Contables

1. Si se pierde un mercado activo para un activo intangible revaluado, puede indicar que el valor de dicho activo se ha deteriorado, por lo cual será necesario hacer la correspondiente comprobación de deterioro.
2. Si, en alguna fecha posterior, el valor razonable del activo intangible pudiera determinarse de nuevo por referencia a un mercado activo, se aplicará el modelo de revaluación desde esa misma fecha.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	254.	Contabilización de la revaluación	NICSP N° 31, Párrafos 84 y 85.	

La contabilización de los montos de la revaluación se ajustará a lo siguiente:

Hecho Generador	Tratamiento Contable	
	General	Excepción

Incremento del importe en libros de un activo intangible	Incremento del patrimonio – Reserva de revaluación	Incremento del resultado, si y sólo si fuera una reversión de una disminución por devaluación de la misma, que fue reconocida previamente en resultados, y hasta el límite de la disminución reconocida.
Disminución del importe en libros de un activo intangible	Resultado negativo por pérdida del valor	Disminución de reserva del patrimonio, hasta agotar el saldo acumulado de las reservas por revaluación reconocidas con anterioridad.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	255.		Afectación de la reserva por revaluación a resultados acumulados	NICSP N° 31, Párrafo 86.	

Las reservas por revaluación se transferirán a resultados acumulados:

- cuando, por retiro o disposición, se reconozca la baja de un activo intangible que ha sido revaluado, transfiriéndose a resultados acumulados la diferencia entre el valor en libros del activo y el que resultaría según su costo original;
- a medida que se utilice el activo intangible objeto de la revaluación, transfiriéndose a resultados acumulados la diferencia entre la amortización calculada según el valor revaluado del activo y la calculada según su costo original.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	256.		Vida útil y amortización	NICSP N° 31, Párrafos 87, 88 y 106.	
1	256	1	Factores a tener en cuenta para determinar la vida útil		NICSP N° 31, Párrafo 89.
1	256	2	Determinación de la vida útil finita		DGCN
1	256	3	Determinación de la vida útil indefinida		
1	256	4	Revisión de la vida		NICSP N° 31,

			útil		Párrafo 103. DGCN
1	256	5	Revisión de la vida útil indefinida		NICSP N° 31, Párrafo 108.
1	256	6	Amortización y uso del activo		NICSP N° 31, Párrafo 116. DGCN

La vida útil de un activo intangible es:

- a) finita, en cuyo caso el activo se amortizará, debiéndose evaluar previamente la duración o el número de unidades productivas u otras similares que constituyan su vida útil; o
- b) indefinida, en cuyo caso el activo no se amortizará, en razón de haberse evaluado, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, que no existe un límite previsible al período a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo o proporcione potencial de servicio para la entidad.

Políticas Contables

1. Para determinar la vida útil de un activo intangible, es preciso considerar algunos factores, entre los que figuran:
 - a) la utilización esperada del activo por parte de la entidad, así como si el activo podría ser gestionado de forma eficiente por otro equipo directivo distinto;
 - b) los ciclos típicos de vida del producto y la información pública sobre estimaciones de la vida útil, para tipos similares de activos que tengan una utilización parecida;
 - c) la obsolescencia técnica, tecnológica, comercial o de otro tipo;
 - d) la estabilidad de la industria en la que opere el activo, así como los cambios en la demanda de mercado para los productos o servicios fabricados con el activo;
 - e) las actuaciones esperadas de los competidores, ya sean actuales o potenciales;
 - f) el nivel de los desembolsos por mantenimiento necesarios para conseguir los beneficios económicos o potencial de servicio futuros esperados del activo, así como la capacidad y voluntad de la entidad para alcanzar ese nivel;
 - g) el período de control sobre el activo así como los límites, ya sean legales o de otro tipo, sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los arrendamientos relacionados con él; y
 - h) si la vida útil del activo depende de las vidas útiles de otros activos poseídos por la entidad.
2. La DGCN, en función de las características de los activos intangibles y de los informes producidos por las entidades que los desarrollan y/o poseen, determinará

a través de NPC los años de vida útil posible para dichos activos a efectos de su amortización.

3. Los activos intangibles con vida útil indefinida deberán ser evaluados y autorizados a tener tal carácter por la DGCN a través de NPC.
4. La vida útil de un activo intangible con vida útil finita se revisará, como mínimo, en cada fecha de presentación. Si la nueva vida útil esperada del activo difiere de las estimaciones anteriores, en el marco de lo que oportunamente determine la DGCN, se cambiará en consecuencia el período de amortización. Estos cambios se contabilizarán como cambios en las estimaciones contables, según lo establecido en la NICSP N° 3.
5. La vida útil de un activo intangible que no está siendo amortizado (por haberse determinado con anterioridad que su vida útil era indefinida) se revisará en cada período sobre el que se informa para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo. Si no existen esas circunstancias, en el marco de lo que oportunamente determine la DGCN, el cambio en la vida útil de indefinida a finita se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NICSP N° 3.
6. La amortización de un activo intangible con una vida útil finita no terminará cuando el activo intangible no vaya a ser usado más, a menos que el activo haya sido completamente amortizado o se clasifique como mantenido para la venta, y siempre que no se utilice el método de amortización en función del uso, en cuyo caso el cargo por amortización será nulo.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	257.		Acuerdos vinculantes	NICSP N° 31, Párrafo 93.	
1	257	1	Factores a tener en cuenta para renovar los activos vinculantes		NICSP N° 31, Párrafo 95.
1	257	2	Costo de renovación del acuerdo		

La vida útil de un activo intangible que surja de acuerdos vinculantes (incluyendo los derechos contractuales u otros derechos legales) no excederá el período del acuerdo vinculante, si bien puede ser inferior, dependiendo del período a lo largo del cual se espera utilizar el activo. Si los acuerdos vinculantes se han fijado durante un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil del activo intangible incluirá el período o períodos de renovación sólo si existe evidencia que apoye la renovación por la entidad sin un costo significativo.

Políticas Contables

1. La existencia de los siguientes factores, entre otros, indicarán que una entidad sería capaz de renovar los acuerdos vinculantes (incluidos los derechos contractuales u otros derechos legales) sin incurrir en un costo significativo:
 - a) existe evidencia, posiblemente basada en la experiencia, de que se renovarán los acuerdos vinculantes. Si la renovación es contingente, porque precisa del consentimiento de un tercero, es necesario contar con la evidencia de que el tercero accederá;
 - b) existe evidencia de que las condiciones necesarias para obtener la renovación serán satisfechas, y
 - c) el costo de renovación para la entidad no es significativo en comparación con los beneficios económicos o potencial de servicio futuros que se espera obtener a causa de la renovación.
2. Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos o potencial de servicios futuros que se espera obtener de la renovación, los costos de “renovación” representarán, **el costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.**

Norma / Política			Concepto	Referencia Norma	Política
1	258.		Amortización	NICSP N° 31, Párrafo 96.	
1	258	1	Método de amortización		NICSP N° 31, Párrafo 97. DGCN
1	258	2	Uniformidad en la aplicación del método		
1	258	3	Incorporación al costo de producción		NICSP N° 31, Párrafo 98.
1	258	4	Revisión del método de amortización		NICSP N° 31, Párrafo 103.

El importe amortizable de un activo intangible con una vida útil finita, se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil, por lo que la amortización:

- a) comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista;
- b) finalizará en la fecha más temprana de las siguientes:
 - i. la fecha en la que el activo se clasifique como mantenido para la venta; y
 - ii. la fecha en que el activo sea dado de baja en cuentas.

El **método de amortización** reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos o el potencial de

servicio futuros del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, se adoptará el **método lineal de amortización**.

Políticas Contables

1. El método general de amortización a aplicar será el lineal, de acuerdo a la vida útil del activo intangible. No obstante la DGCN, teniendo en cuenta el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros esperados incorporados en el activo, podrá autorizar métodos distintos, como el de amortización decreciente y el de las unidades de producción, según sean los casos.
2. Cualesquiera que sean los métodos utilizados (general o autorizado), se aplicará de forma coherente de período a período, a menos que se produzca una variación en los patrones esperados de consumo de dichos beneficios económicos o potencial de servicio futuros.
3. La amortización se reconocerá habitualmente en el resultado. Sin embargo, en ocasiones los beneficios económicos o potencial de servicios futuros incorporados a un activo se incorporan a la producción de otros activos. En estos casos, el cargo por amortización formará parte del costo de esos otros activos y se incluirá en su importe en libros.
4. El método de amortización utilizado para un activo intangible con vida útil finita se revisará, como mínimo, en cada fecha de presentación. Si se ha experimentado un cambio en el patrón esperado de consumo de beneficios económicos o potencial de servicio futuros por parte del activo, en el marco de lo que oportunamente determine la DGCN, el método de amortización se modificará para reflejar estos cambios. Estos cambios se contabilizarán como cambios en las estimaciones contables, según lo establecido en la NICSP N° 3.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
1	259.		Valor residual e importe amortizable	NICSP N° 31, Párrafos 99 y 100.	
1	259	1	Estimación del valor residual		NICSP N° 31, Párrafo 101.
1	259	2	Revisión del valor residual		
1	259	3	Limitación a la amortización		NICSP N° 31, Párrafo 102.

El valor residual de un activo intangible es nulo a menos que:

- a) haya un compromiso, por parte de un tercero, de adquirir el activo al final de su vida útil; o
- b) exista un mercado activo para el activo, y:

- i. pueda determinarse el valor residual con referencia a este mercado; y
- ii. sea probable que este mercado existirá al final de la vida útil del activo.

El importe amortizable de un activo con vida útil finita se determinará después de deducir su valor residual. Un valor residual distinto de cero implica que una entidad espera disponer del activo intangible antes de que termine su vida económica.

Políticas Contables

1. Una estimación del valor residual de un activo se basa en el importe recuperable a través de la disposición, utilizando los precios existentes en la fecha de la estimación de la venta para un activo similar que haya alcanzado el término de su vida útil y haya operado en condiciones similares a aquellas en las que se utilizará el activo.
2. El valor residual se revisará al menos en cada fecha de presentación. Un cambio en el valor residual del activo, en el marco de lo que oportunamente determine la DGCN, se contabilizará como un cambio en una estimación, de acuerdo con la NICSP N° 3.
3. El valor residual de un activo intangible podría aumentar hasta un importe igual o mayor que el importe en libros del activo. En ese caso, el cargo por amortización del activo será nulo, a menos y hasta que su valor residual disminuya posteriormente hasta un importe inferior al importe en libros del activo.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	260.	Deterioro	NICSP N° 31, Párrafo 110.	

La evaluación de deterioro de activos intangibles se realizará de acuerdo a las normas aplicables a deterioro de activos generadores y no generadores de efectivo, según corresponda) con su importe en libros, y reconociendo cualquier exceso del importe en libros sobre el importe de servicio recuperable o el importe recuperable como una pérdida por deterioro del valor.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	261.	Baja en cuentas	NICSP N° 31, Párrafo 111.	
1	261	1 Baja de la parte sustituida		NICSP N° 31, Párrafo 114.

Un activo intangible se dará de baja en cuentas:

- a) por su disposición (incluyendo la disposición a través de una transacción sin contraprestación); o

- b) cuando no se espere obtener ningún beneficio futuro o potencial de servicio por su uso o disposición.

Política Contable

1. Si se reconoce en el importe en libros de un activo el costo derivado de la sustitución de parte del activo intangible, se dará de baja el importe en libros de la parte sustituida. Si no fuera practicable la determinación del importe en libros de la parte sustituida, se podrá utilizar el costo de la sustitución como indicativo de cuál fue el costo de la parte sustituida, en la fecha en la que fue adquirido o generado internamente.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
1	262.	Información a revelar general	NICSP N° 31, Párrafos 117 a 122 y 127. DGCN	

En los EEFF deberá revelarse la siguiente información, ordenada por clases separadas de activos intangibles (marcas, programas y aplicaciones informáticas, licencias, derechos de propiedad intelectual, entre otros), distinguiendo entre los activos que se hayan generado internamente y los demás:

- a) si las vidas útiles son indefinidas o finitas, indicando además:
 1. para el primer caso, el o los factores que han jugado un papel importante en la determinación de que el activo intangible tiene una vida útil indefinida;
 2. para el segundo, las vidas útiles o las tasas de amortización utilizadas;
- b) los métodos de amortización utilizados para los activos intangibles con vidas útiles finitas;
- c) el importe en libros bruto y la amortización acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final de cada período;
- d) la partida o partidas del EEFF, en las que está incluida la amortización de los activos intangibles;
- e) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del período, mostrando:
 1. los incrementos, con indicación separada de los que procedan de desarrollos internos y de aquéllos adquiridos por separado;
 2. los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la normativa contable nacional e internacional aplicable que trate de los activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas, así como otras disposiciones;
 3. los incrementos o disminuciones, durante el período, procedentes de revaluaciones efectuadas;

4. las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado, identificando los activos afectados y si los mismos son o no generadores de efectivo;
 5. las reversiones de deterioros reconocidas durante el período en el resultado;
 6. el importe de la amortización reconocida durante el período;
 7. las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de EEEF a la moneda de presentación, y de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad; y
 8. otros cambios en el importe en libros durante el período;
- f) revelará información sobre la naturaleza y efecto de un cambio en las estimaciones contables que tengan un efecto significativo en el período corriente, o que se espera que tengan repercusión significativa en períodos futuros. Esta información a revelar puede surgir por cambios en:
1. la evaluación de la vida útil de un activo intangible;
 2. el método de amortización; o
 3. valores residuales;
- g) si se cuenta con la información, se podrá exponer la siguiente información:
1. una descripción de los activos intangibles completamente amortizados que se encuentren todavía en uso; y
 2. una breve descripción de los activos intangibles significativos controlados por la entidad, pero que no se reconozcan como activos por no cumplir los criterios de reconocimiento fijados en esta Norma;
- h) sobre los desembolsos por investigación y desarrollo:
1. el importe agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo reconocidos como gastos durante el período; y
 2. discriminar los que sean directamente atribuibles a las actividades de investigación y a la actividad de desarrollo;
- i) una descripción, el importe en libros y el período restante de amortización de cualquier activo intangible individual que sea significativo en los EEEF de la entidad;
- j) para los activos intangibles adquiridos a través de una transacción sin contraprestación y que se han registrado inicialmente por su valor razonable:
1. el valor razonable por el que se han reconocido inicialmente esos activos;
 2. su importe en libros; y
 3. si la medición posterior al reconocimiento se realiza utilizando el modelo del costo o el modelo de revaluación;
- k) la existencia y el importe en libros de los activos intangibles cuya titularidad tiene alguna restricción, así como el importe en libros de los activos intangibles que sirven como garantías de deudas;
- l) el importe de los compromisos contractuales para la adquisición de activos intangibles; y
- m) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Política			Norma	Política
1	263.	Información a revelar sobre activos intangibles según el modelo de revaluación	NICSP N° 31, Párrafos 123 y 124.	

Además de las revelaciones exigidas en general, si los activos intangibles se contabilizan por sus importes revaluados, deberá exponerse:

- a) para cada clase de activos intangibles:
 - i. la fecha efectiva de la revaluación;
 - ii. el importe en libros de los activos intangibles revaluados; y
 - iii. el importe en libros que se habría reconocido si los activos intangibles se hubieran medido posteriormente al reconocimiento utilizando el modelo del costo;
- b) el importe del superávit de revaluación, tanto al principio como al final del período sobre el que se informa, que procedan de los activos intangibles, indicando los cambios habidos durante dicho período, así como cualquier restricción para la distribución de su saldo entre los accionistas; y
- c) los métodos y suposiciones significativos empleados en la estimación del valor razonable de los activos;

De resultar necesario, podrá procederse a la agregación de las clases de activos intangibles revaluados, excepto si ésto diera lugar a la combinación de una clase de activos intangibles que incluyera importes medidos según el modelo del costo y el modelo de revaluación.

Norma / Política		Concepto	Referencia Norma	Política
1	264.	Información a revelar sobre bienes intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural	NICSP N° 31, Párrafos 123 y 124.	

En los EEFF, deberá exponerse la siguiente información, respecto de dichos bienes:

- c) la base de medición utilizada;
- d) el método de amortización utilizado, si lo hubiere;
- e) el valor en libros bruto;
- f) la amortización acumulada al final del período, si la hubiere;
- g) una conciliación entre el valor en libros al comienzo y al final del período mostrando determinados componentes de la misma; y
- h) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Otros activos

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	265.		Activos sujetos a depuración contable	DGCN	
1	265	1	Período		DGCN
1	265	2	Revelación		

Cuando las entidades gubernamentales se encuentren en proceso de transición realizando las tareas de cierre de los ejercicios 2013, 2014 y 2015, y detecten saldos en el activo respecto de los cuales no se tengan los elementos necesarios para asignar con certeza su clasificación, asignación, modificación y/o depuración, podrá imputarlos en los activos sujetos a depuración contable, hasta tanto obtengan la correspondiente certeza o inicie el ejercicio 2016, lo que suceda primero.

Políticas Contables

1. A efectos de evitar irregularidades, los saldos expuestos en activos sujetos a depuración contable, no podrán permanecer más allá del 31 de diciembre de 2015 sin la asignación cierta correspondiente.
2. En Nota a los EEEF deberán detallarse los saldos imputados a activos sujetos a depuración contable y exponer el problema que los mismos han presentado para su imputación definitiva, como así también las tareas realizadas y a realizar para determinar la misma.

Objetos de valor

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
1	266		Bienes comprendidos	MEFP Párrafo 7.67	

Los objetos de valor comprenden:

- a) piedras y metales preciosos, como los diamantes, el oro no monetario, el platino, y la plata que no se pretende utilizar como insumos intermedios en procesos de producción;
- b) pinturas, esculturas y otros objetos reconocidos como obras de arte o antigüedades; y
- c) joyas de considerable valor diseñadas con piedras y metales preciosos, colecciones y diversos otros objetos de valor.

Norma / Política		Concepto	Referencia Norma	Política
1	267.	Valuación inicial	MEFP Párrafo 8.45. DGCN	

Al inicio los objetos de valor se valuarán a su precio de adquisición (precios pagados) más los costos asociados al traspaso de propiedad que incurren las unidades del gobierno general que adquieren los activos.

Norma / Política		Concepto	Referencia Norma	Política
1	268.	Valuación posterior a la inicial	MEFP Párrafos 7.66 y 7.68. DGCN	

Se espera que su valor real se aprecie, o por lo menos no decline, y no se deteriore con el tiempo en condiciones normales. Siempre que existan mercados bien organizados de objetos de valor, pueden valorarse a sus precios corrientes de mercado (valor razonable), menos los costos de venta. Sujeto a las NPC que oportunamente dictará la DGCN.

Norma / Política		Concepto	Referencia Norma	Política
1	269	Disposiciones de los objetos de valor	MEFP Párrafo 8.45	

Las disposiciones (venta) se deben valorar al precio de venta menos los costos asociados al traspaso de propiedad en que se incurra para disponer de los activos. Dentro de los costos de traspaso de la propiedad pueden ser significativos los servicios de tasadores, subastadores e intermediarios.

Activos Contingentes

Norma / Política		Concepto		Referencia
			Norma	Política
1	270.		Identificación de activos contingentes	NICSP N° 19, Párrafos 18 y 20 y Apéndice A.

Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo cuando sucedan, o en su caso no sucedan uno o más sucesos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad. Por lo tanto, la identificación y tratamiento a aplicar a un posible activo se basa en la evaluación de la probabilidad de ocurrencia de un futuro flujo de ingresos de beneficios económicos o potencial de servicio, a saber:

- si la realización del ingreso es prácticamente cierta: se trata de un activo que es objeto de reconocimiento;
- si es probable: se trata de un activo contingente que está sujeto a los requerimientos del presente capítulo;
- si no es probable: no cumple ninguna de las condiciones de los dos puntos anteriores.

Norma / Política		Concepto		Referencia
			Norma	Política
1	271.		Reconocimiento de un activo contingente	NICSP N° 19, Párrafos 39 y 41 a 43. DGCN
1	271	1	Compromisos de donaciones	NICSP N° 23, Párrafo 104. DGCN

Los activos contingentes sólo son objeto de revelación en las Notas y NUNCA deben reconocerse en los EEFF, ya que de lo contrario se daría lugar al reconocimiento de ingresos que podrían no realizarse nunca. No obstante, cuando la realización del ingreso **sea prácticamente cierta**, el activo correspondiente no es de carácter contingente y, por lo tanto, es apropiado reconocerlo.

Asimismo, un activo contingente debe evaluarse de manera continuada para asegurar que su evolución está reflejada adecuadamente en los EEFF, pudiendo en algún momento pasar a tener carácter de activo cierto y, como consecuencia ser objeto de reconocimiento o, en el otro extremo, dejar de ser relevante y obligatorio revelar información en Notas a los EEFF.

Política Contable

- Los compromisos de donaciones, en caso de ser probable su ocurrencia, son objeto de ser revelados justificadamente como activos contingentes. A efectos de evaluar la probabilidad de ocurrencia y, por lo tanto, considerar o no la revelación de información, deberán considerarse los antecedentes de compromisos similares en

ejercicios anteriores y el grado en el cual dichos compromisos han sido cumplidos, así como las entidades involucradas en los mismos.

Norma / Política		Concepto		Norma	Referencia Política
1	272.		Información a revelar general	NICSP N° 19, Párrafos 105, 106, 108 y 109. DGCN	
1	272	1	Demandas judiciales		DGCN
1	272	2	Garantías recibidas distintas de efectivo		NICSP N° 19, Párrafo 4. DGCN

Cuando sea probable y haya una razonable expectativa que exista un flujo de entrada de beneficios económicos o potencial de servicio futuros, deberá revelarse la siguiente información en los EEFF:

- una breve descripción de la naturaleza de los activos contingentes en la fecha sobre la que se informa;
- de resultar factible, una estimación de sus efectos financieros, medidos según las estipulaciones aplicables a provisiones;
- la naturaleza del acuerdo que sustente el activo contingente objeto de revelación y los juicios aplicados para determinar la probabilidad de ingreso futuro a la entidad;
- en caso que la revelación de información pudiera comprometer la posición de la entidad en un litigio con terceros, la naturaleza del litigio y las razones que justifican la ausencia de revelación;
- otras razones por las cuales no resulte factible revelar alguno de los requerimientos de información anteriores; y
- toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Política Contable

- Independientemente de la probabilidad de ingreso de beneficios económicos o potencial de servicio futuros a la entidad, deberá revelarse como mínimo la siguiente información respecto de litigios (demandas o juicios) en los que la entidad tenga carácter de actora o demandante:
 - la naturaleza general del litigio;
 - el monto demandado;
 - la probabilidad de obtener una resolución favorable, el monto posible a obtener y el plazo posible para su realización; y
 - el estado procesal en el que se encuentra el litigio.

2. Serán asimismo objeto de revelación de información en los EEFF, las garantías recibidas de parte de proveedores, contribuyentes y otros terceros ajenos a la entidad, diferentes de efectivo y de equivalentes al efectivo, referidas al cumplimiento de contratos en los que la entidad sea contratante y a la cancelación de deudas a favor de la entidad, indicando como mínimo:
- a) la naturaleza del contrato o de la deuda a favor de la entidad que sustenta la garantía;
 - b) en el caso de contratos, su plazo de ejecución, y en el caso de deudas, su vencimiento;
 - c) la forma de instrumentación de la garantía (pagaré, título público o privado, etc.) y su monto; y
 - d) las eventuales restricciones que pueda tener la entidad para ejecutar o efectivizar la garantía.

Capítulo VI

Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Pasivo

2. Pasivo

Reconocimiento

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
2	1.		Reconocimiento de un pasivo	NICSP N° 19, Párrafos 23 y 31.	
2	1	1	Obligación presente		NICSP N° 19, Párrafo 23.

Para que un pasivo cumpla con los requisitos de reconocimiento como tal, deben cumplirse las siguientes condiciones:

- a) debe existir una obligación presente originada en un suceso ocurrido en el pasado;
- b) para liquidar dicha obligación, debe existir la probabilidad de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio. En caso de duda al momento de evaluar la futura salida de recursos, se concluirá que ello es así cuando su ocurrencia sea más probable⁵⁴ que improbable.

Política Contable

1. 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 sobre la que se informa.

Instrumentos Financieros

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
2	2.		Pasivo financiero	NICSP N° 28, Párrafo 9.	
2	2	1	Relación con activos financieros		DGCN

⁵⁴ NIIF N° 5: **Probable:** Que tiene más probabilidad de que ocurra que de lo contrario. **Altamente probable:** Con una probabilidad significativamente mayor de que ocurra que de que no ocurra.

Un pasivo financiero es el pasivo originado en:

- a) una obligación contractual de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad (o persona física) o de intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad en condiciones que sean potencialmente desfavorables; o
- b) un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propios de la entidad, y sea:
 - a. un instrumento no derivado, según el cual la entidad está o puede estar obligada a entregar una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propio, o
 - b. 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 propios de la entidad, excluyendo de estos últimos:
 - i. los instrumentos financieros con opción de venta que cumplen con los requisitos para ser clasificados como instrumentos de patrimonio;
 - ii. los instrumentos o componentes de instrumentos que imponen a la entidad una obligación de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad sólo en el momento de la liquidación, que cumplen con los requisitos para ser clasificados como instrumentos de patrimonio.

Política Contable

1. Las normas y políticas sobre pasivos financieros desarrolladas a continuación, se complementan con las desarrolladas en el Capítulo “Activo” del presente PGCN.

Norma / Concepto Política			Referencia Norma Política	
2	3.		Clasificación de instrumentos financieros para el emisor	NICSP N° 28, Párrafos 13 y 33.
2	3	1	Clasificación de instrumentos de deuda y de patrimonio	NICSP N° 28, Párrafo 14. GA11, 13, 15, 25, 26 y 27

El emisor de un instrumento financiero debe clasificarlo, desde el momento en que lo reconoce por primera vez, aplicando lo estipulado en el Capítulo “Activo” del presente PGCN.

Política Contable

1. A efectos de contar con algunos lineamientos, a modo de ejemplo, que faciliten la diferenciación entre un instrumento de patrimonio y un instrumento de pasivo, se expone el siguiente cuadro:

Instrumento de Patrimonio	Instrumento de Pasivo
El instrumento no incorpora una obligación contractual: (i) de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad; o (ii) de intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad bajo condiciones que sean potencialmente desfavorables para el emisor.	Representan una obligación contractual de entregar efectivo u otro activo financiero en el futuro, producto de la cancelación de los siguientes conceptos: (a) cuentas por pagar; (b) pagarés por pagar; (c) préstamos por pagar; y (d) obligaciones o bonos por pagar.
El instrumento será o podrá ser liquidado con los instrumentos de patrimonio propio del emisor	Los instrumentos de deuda “perpetua” (tales como bonos, obligaciones y pagarés perpetuos), que una entidad puede emitir, así como un instrumento financiero que contemple pagos anuales, a perpetuidad
Cuando las entidades emiten instrumentos de patrimonio, la propiedad y el uso de dichos instrumentos, generalmente, están establecidos en una ley y/o decreto.	Una obligación contingente puede cumplir, la definición de pasivo financiero, aunque los mismos no siempre se reconozcan en los EEEF.
Las transferencias de recursos que cumplan la definición de una contribución de los propietarios, a través de una designación formal de la misma como que forman parte de los activos netos/patrimonio de una entidad, ya sea antes de que ocurra la aportación o en el momento de ésta.	
Pasivos financieros con la forma legal de deuda que, en esencia, representan una participación en los activos netos de una entidad.	

Los lineamientos contenidos en el cuadro precedente, deberán ser analizados en forma conjunta con el resto de las prescripciones del presente PGCN, al momento de su aplicación a la evaluación de cada instrumento en particular.

Norma Política		/ Concepto	Referencia Norma	Política
2	4.	Instrumentos con opción de venta	NICSP N° 28, Párrafos 15 y 22.	

Un instrumento financiero con opción de venta se considera un pasivo financiero cuando incluye una obligación contractual para el emisor de recomprar o reembolsar ese instrumento mediante efectivo u otro activo financiero en el momento de ejercer la opción. En caso que por su naturaleza, el instrumento cumpla las condiciones de un instrumento de patrimonio, entonces se reconocerá con tal carácter en lugar de como instrumento de pasivo.

Norma Política		/ Concepto	Referencia Norma	Política
2	5.	Reclasificación de un instrumento de patrimonio a instrumento de pasivo	NICSP N° 28, Párrafo 20. DGCN	

Un instrumento que cumpla con la definición de patrimonio deberá ser reclasificado como instrumento de pasivo, desde el momento en que cumpla las condiciones del segundo, según se indica a continuación:

- la reclasificación tendrá efecto al momento en que el instrumento deje de tener todas las características de instrumento de patrimonio;
- el pasivo financiero deberá medirse al valor razonable a la fecha de la reclasificación; y
- cualquier diferencia entre el valor en libros del instrumento de patrimonio y el valor razonable del pasivo financiero en la fecha de la reclasificación, se deberá reconocer en el patrimonio, hasta el momento de la cancelación del pasivo, en el que se afectará íntegramente a resultados de ese ejercicio.

Norma Política		/ Concepto	Referencia Norma	Política
2	6.	Reclasificación de un instrumento de pasivo a instrumento de patrimonio	NICSP N° 28, Párrafo 20.	

Un instrumento que cumpla con la definición de pasivo deberá ser reclasificado como instrumento de patrimonio, desde el momento en que pase a cumplir las condiciones para tener tal carácter, según se indica a continuación:

- la reclasificación tendrá efecto al momento en que el instrumento deje de tener todas las características de instrumento de pasivo; y

- b) el instrumento de patrimonio se medirá al valor en libros del instrumento de pasivo a la fecha de la reclasificación.

Norma / Concepto			Referencia		
Política			Norma	Política	
2	7.		Elementos clave para identificar un instrumento de pasivo	NICSP N° 28, Párrafos 21 y 22.	
2	7	1	Alcance		NICSP N° 28, Párrafos 23 y 24.
2	7	2	Obligación de compra de los propios instrumentos financieros		NICSP N° 28, Párrafo 28.

Cuando existe una obligación contractual de una de las partes del instrumento financiero (el emisor), de:

- entregar efectivo u otro activo financiero a la otra parte (el tenedor), o
- intercambiar activos financieros o pasivos financieros con el tenedor en condiciones que sean potencialmente desfavorables para el emisor.

Deberá considerarse que se está ante un instrumento de pasivo financiero, independientemente de la forma legal que éste tenga. Es la esencia económica de un instrumento financiero, por encima de su forma legal, la que ha de guiar la clasificación que el emisor debe darle en el ESF.

Políticas Contables

- Además de las condiciones que debe cumplir un pasivo financiero, deberá considerarse que se está ante tal instrumento en los siguientes casos:
 - si la entidad no tiene un derecho incondicional de evitar la entrega de efectivo u otro activo financiero para liquidar una obligación contractual; y
 - si un instrumento financiero no estableciera de forma explícita, una obligación contractual de entregar efectivo u otro activo financiero, pero estableciera esa obligación de una forma indirecta, a través de sus plazos y condiciones, como por ejemplo:
 - instrumentos financieros que contengan una obligación no financiera que se liquidará si, y sólo si, la entidad deja de realizar distribuciones o si incumple el compromiso de reembolsar el instrumento;
 - instrumentos financieros que establecieran que para su liquidación, la entidad entregará:
 - efectivo u otro activo financiero; o
 - sus propias acciones, cuyo valor sea sustancialmente superior al del efectivo o al del otro activo financiero.

2. Un contrato que contenga una obligación de comprar los instrumentos de patrimonio de la propia entidad, a cambio de efectivo o de otro activo financiero, dará lugar a un pasivo financiero por el valor presente del importe a reembolsar con cargo a activos netos/patrimonio, aún cuando el contrato sea un instrumento de patrimonio. En caso que al vencimiento no se produjera ninguna entrega de efectivo u otros activos financieros, el importe en libros del pasivo financiero se reclasificará nuevamente al patrimonio.

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
2	8.		Cláusulas de liquidación contingente	NICSP N° 28, Párrafo 30.	

Un instrumento financiero puede obligar a la entidad a entregar efectivo u otro activo financiero, o bien a liquidarlo como si fuera un pasivo financiero, en el caso de que ocurra o no ocurra algún hecho futuro incierto (o en función del resultado de circunstancias inciertas) que esté fuera del control tanto del emisor como del tenedor del instrumento (cambios en un índice bursátil de acciones, en un índice de precios al consumidor, en una tasa de interés o en determinados requerimientos fiscales) o bien en los niveles futuros que alcancen los ingresos del emisor, su resultado (ahorro o desahorro) o su relación de deuda con respecto al patrimonio.

Toda vez que el emisor de este instrumento no tiene el derecho incondicional de evitar la entrega de efectivo u otro activo financiero (ni la liquidación del instrumento tal como si fuera un pasivo financiero), se considerará que existe un pasivo financiero para el emisor, a menos que:

- la parte de la cláusula de liquidación contingente, que pudiera requerir la liquidación en efectivo o en otro activo financiero (o, en otro caso, de una forma similar a como si fuera un pasivo financiero) no fuera auténtica;
- el emisor pudiera ser requerido para que liquide la obligación en efectivo o con otro activo financiero (o, en otro caso, de una forma similar a como si fuera un pasivo financiero), sólo en caso de liquidación del emisor; o
- el instrumento reúna todas las características y cumpla con las condiciones para ser considerado un instrumento de patrimonio.

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
2	9.		Opciones de liquidación	NICSP N° 28, Párrafo 31.	

Cuando un instrumento financiero derivado dé a una de las partes el derecho a elegir la forma de liquidación (por ejemplo, cuando el emisor o el tenedor puedan escoger la liquidación mediante un importe neto en efectivo, o bien intercambiando acciones por efectivo), será un activo financiero o un pasivo financiero, a menos que todas las alternativas de liquidación indiquen que se trata de un instrumento de patrimonio.

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
2	10.		Medición para casos de un único instrumento	NICSP N° 28, Párrafo 36.	

A efectos del reconocimiento inicial de los elementos de pasivo y de patrimonio que estén contenidos en un único instrumento, se deberá medir por separado el componente de pasivo, y la diferencia que surja entre dicha medición y el valor razonable del instrumento en su conjunto se asignará al elemento de patrimonio. El valor de cualquier elemento derivado implícito en el instrumento financiero compuesto se incluirá dentro del elemento de pasivo, a menos que forme parte del componente de patrimonio.

De tal forma, la suma de los importes asignados en libros a los elementos de pasivo y de patrimonio coincidirá, al momento del reconocimiento inicial, con el valor razonable del instrumento en su conjunto, no derivándose por lo tanto, ni ganancias ni pérdidas producto de dicha valoración.

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
2	11.		Compensación de pasivos financieros con activos financieros	NICSP N° 28. Párrafos 47 y 49.	
2	11	1	Derecho legal de compensación e intención firme		NICSP N° 28, Párrafos 50 y 51.
2	11	2	Compensación no permitida		NICSP N° 28, Párrafo 47. NICSP N° 29, Párrafos 38 y 31.
2	11	3	Improcedencia de compensación		NICSP N° 28, Párrafo 54.

Un activo financiero y un pasivo financiero serán objeto de compensación sólo a efectos de revelación, sin implicar baja en cuentas y al sólo a efecto que se presente en el ESF su importe neto, cuando y sólo cuando la entidad:

- tenga, en el momento actual, el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes reconocidos; y
- tenga la intención de liquidar la cantidad neta, o de realizar el activo y, de forma simultánea, proceder al pago del pasivo.

Políticas Contables

- La posibilidad de compensar es un derecho que la ley puede otorgar al deudor, que lo adquiere por contrato o por otro medio distinto, y que le faculta a pagar, o eliminar de otra forma, la totalidad o una parte de la cantidad debida al acreedor,

mediante reducción del importe que éste le adeuda. La existencia de dicho derecho afectará al conjunto de derechos y obligaciones asociados con los activos y los pasivos financieros correspondientes, y podrá afectar al nivel de exposición de la entidad a los riesgos de crédito y de liquidez. No obstante, la existencia de tal derecho, por sí misma, no es una causa suficiente para la compensación. Si se carece de la intención de ejercer el derecho o de liquidar simultáneamente ambas posiciones, no resultarán afectados ni el importe ni el calendario de los futuros flujos de efectivo de la entidad.

2. No se compensará un activo transferido con el pasivo asociado como así tampoco se podrá compensar ningún ingreso que surja del activo transferido con ningún gasto incurrido por causa del pasivo asociado, cuando la contabilización de una transferencia de un activo financiero no cumpla las condiciones para su baja en cuentas (porque la entidad ha conservado todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo transferido y por ende continúa reconociendo dicho activo transferido en su integridad y un pasivo financiero por la contraprestación recibida).
3. No será procedente la compensación, cuando:
 - a) se empleen varios instrumentos financieros diferentes para emular las características de un único instrumento financiero (dando lugar a un “instrumento sintético”);
 - b) los activos y los pasivos financieros surjan de instrumentos financieros que tengan, básicamente, la misma exposición al riesgo (por ejemplo, activos y pasivos dentro de una misma cartera de contratos a término u otros instrumentos derivados) pero involucren a diferentes contrapartes;
 - c) los activos, financieros u otros, se hubieren pignorado como garantías otorgadas de pasivos financieros que son obligaciones sin recurso;
 - d) los activos financieros hayan sido asignados por el deudor a un fideicomiso para liberarse de una obligación pero aún no hayan sido aceptados por el acreedor en cancelación de la misma (por ejemplo un fondo de amortización);
 - e) sean obligaciones incurridas como resultado de eventos que han dado lugar a pérdidas, cuyos importes se esperen recuperar de un tercero, como consecuencia de una reclamación hecha en virtud de una póliza de seguro. o
 - f) se suscriban acuerdos maestros de compensación contractual con una contraparte para protegerse de pérdidas, ya sea en caso de quiebra o en otras situaciones concursales, o en situaciones no esperadas dentro del curso ordinario de las operaciones, que imposibiliten a esa otra parte el cumplimiento de sus obligaciones.

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
2	12.		Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados	NICSP N° 29, Párrafo 10.	
2	12	1	Futuro inmediato		DGCN
2	12	2	Limitaciones		

Son instrumentos financieros de pasivo que corresponden ser clasificados dentro de la Categoría 1 de Instrumentos Financieros, conforme lo expuesto en el Capítulo correspondiente al Activo del presente PGCN, toda vez que cumplen una de las siguientes condiciones:

- a) se clasifican como **“mantenidos para negociar”**, lo cual tiene lugar siempre que:
 - a. se incurra en ellos con el objeto de volver a comprarlos (cancelar el pasivo recuperando el instrumento) en el futuro inmediato;
 - b. formen parte de una cartera de instrumentos financieros que se gestionan conjuntamente y existe evidencia de un patrón reciente de obtención de beneficios a corto plazo; o
 - c. se trate de un instrumento derivado, que no sea un contrato de garantía financiera o haya sido designado como instrumento de cobertura y cumpla las condiciones para ser eficaz;
- b) son designados por la entidad para ser contabilizados al valor razonable con cambios en resultados, sea porque se trata de contratos híbridos (combinados) para los que se permite dicho tratamiento, o bien porque la entidad podrá obtener información más relevante de esta manera.

Políticas Contables

1. Se entenderá que se incurre en un pasivo con el objeto de recuperarlo en el futuro inmediato, cuando exista la firme decisión (inscripta o no en un plan formal o acto administrativo) de, con independencia del vencimiento del instrumento de pasivo, recuperar dicho instrumento dentro de los TRES (3) meses de la fecha en que se incurre en el pasivo.
2. La DGCN, conjuntamente con los Organismos que estime pertinente, emitirá las NPC que resulten necesarias para la eventual evaluación y otorgamiento de autorizaciones para proceder a la contabilización de pasivos al valor razonable con cambios en resultados, según las características especiales de los casos sometidos a su intervención.

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
2	13.		Reconocimiento inicial de pasivos financieros	NICSP N° 29, Párrafo 16.	

Un pasivo financiero se reconocerá en el ESF sólo cuando la entidad se convierta en parte obligada, según las cláusulas contractuales del instrumento en cuestión.

Norma Política		/ Concepto	Referencia Norma	Política
2	14.	Transferencias de Instrumentos Financieros con garantías	NICSP N° 29, Párrafos 38 y 39.	

En una transferencia de instrumentos financieros que continúan siendo reconocidos por el transferidor, si éste otorgase al receptor de la transferencia garantías distintas del efectivo, tales como instrumentos de deuda, la contabilización de la garantía para ambas partes dependerá de si la segunda tiene el derecho a vender o volver a pignorar⁵⁵ la garantía y de si la primera ha incurrido en incumplimiento, a saber:

Operación	Receptor de la transferencia	Transferidor
Contrato otorga al receptor el derecho de vender o volver a pignorar la garantía	No efectúa reconocimiento alguno.	Reclasificará el activo en su ESF separadamente de otros activos (por ejemplo: como un activo prestado, un instrumento de patrimonio pignorado o una cuenta por cobrar recomprada).
Venta por parte del receptor de la garantía pignorada	Reconocerá; • Ingresos procedente de la venta; y • Pasivo a su valor razonable, por su obligación de devolver la garantía.	
El transferidor incumpliese de acuerdo con los términos del contrato y dejase de estar capacitado para rescatar la garantía	Si conserva la garantía, la reconocerá como su activo medido inicialmente al valor razonable. Si la hubiese vendido, dará de baja su obligación de devolver la garantía.	Dará de baja en cuentas el activo y la garantía.

⁵⁵ Pignorar: Garantizar un préstamo mediante la entrega de un bien en prenda. Dar en garantía.

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
2	15.		Medición inicial	NICSP N° 29, Párrafo 45.	

Al reconocer inicialmente un pasivo financiero, una entidad lo medirá por su **valor razonable** más **los costos que sean directamente atribuibles a la transacción**, excepto en el caso de un pasivo financiero que se contabilice al valor razonable con cambios en resultados.

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
2	16.		Medición posterior de pasivos financieros	NICSP N° 29, Párrafo 49.	
2	16	1	Contratos de garantía financiera		NICSP N° 29, Párrafo 49.

Después del reconocimiento inicial, una entidad valorará todos sus pasivos financieros al costo amortizado, utilizando el método de la tasa de interés efectiva, es decir, conforme lo desarrollado en el Capítulo correspondiente al Activo del presente PGCN, excepto:

- a) los pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados los que, incluyendo los derivados que sean pasivos, se medirán al valor razonable, con la excepción de los instrumentos derivados que, siendo pasivos financieros, estén vinculados con y deban ser liquidados mediante la entrega de un instrumento de patrimonio no cotizado 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 cumplan con los requisitos para su baja en cuentas o que se contabilicen utilizando el enfoque de la implicación continuada, conforme lo estipulado para transferencias de activos financieros, dentro del Capítulo correspondiente al Activo del presente PGCN;
- c) los contratos de garantía financiera;
- d) compromisos de concesión de préstamos a una tasa de interés inferior a la de mercado, que se medirán según las estipulaciones aplicables a los contratos de garantía financiera, excepto que sean pasivos financieros a valor razonable; o
- e) los pasivos financieros que se designen como partidas cubiertas, los que se medirán de acuerdo con los requerimientos de la contabilidad de coberturas.

Política Contable

1. Los contratos de garantía financiera, excepto que les sea de aplicación los puntos a) o b) anteriores, se medirán por el importe de la provisión calculada o del pasivo reconocido (menos la amortización acumulada reconocida, en caso de corresponder), el que sea mayor.

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
2	17.		Límite inferior al valor razonable de un pasivo financiero	NICSP N° 29, Párrafo 52.	

El valor razonable de un pasivo financiero con una característica que lo haga exigible a petición del acreedor (por ejemplo, un depósito a la vista) no será inferior al monto a pagar cuando se convierta en exigible, descontado desde la primera fecha en la que pueda requerirse el pago..

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
2	18.		Valor razonable disponible	NICSP N° 29, Párrafo 62. DGCN	

Las mediciones a valor razonable de pasivos financieros, en los casos que corresponda, sólo podrán tener lugar en la medida que se cuente con una medición fiable y disponible de dicho valor. El reconocimiento de tales pasivos se mantendrá al costo hasta tanto se cuente con un valor razonable fiable y disponible, momento a partir del cual, las diferencias entre dicho valor razonable y el valor en libros se reconocerán en el resultado del ejercicio (ahorro o desahorro).

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
2	19.		Cambio de medición de valor razonable al costo o al costo amortizado	NICSP N° 29, Párrafo 63.	

En el caso que un pasivo financiero medido a valor razonable pase a contabilizarse al costo o al costo amortizado, el importe en libros del valor razonable del pasivo financiero en esa fecha se convertirá en su nuevo costo o costo amortizado, según el caso.

Baja en cuentas de un pasivo financiero

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
2	20.		Hecho generador de la baja en cuentas	NICSP N° 29, Párrafo 41.	
2	20	1	Intercambio de deuda		NICSP N° 29, Párrafo 42 y GA79.

2	20	2	Reconocimiento en el resultado del ejercicio		NICSP N° 29, Párrafo 43.
2	20	3	Baja por condonación		NICSP N° 29, Párrafo 43. NICSP N° 23 Párrafo 86. DGCN
2	20	4	Baja por asunción por terceros		NICSP N° 29, Párrafo 43. NICSP N° 23 Párrafo 85. DGCN
2	20	5	Asunción de deudas por parte de una entidad controladora		NICSP N° 23, Párrafo 86. DGCN
2	20	6	Recompra de pasivos		NICSP N° 29, Párrafo 44. DGCN

La baja en cuentas de un pasivo financiero (o una parte del mismo) tendrá lugar cuando, y sólo cuando, el mismo se haya extinguido, es decir, cuando la obligación especificada en el correspondiente contrato haya sido pagada o cancelada, o bien haya expirado.

Políticas Contables

1. En el caso de intercambio de instrumentos de deuda entre un prestamista y el correspondiente prestatario y siempre que los instrumentos tengan condiciones sustancialmente diferentes, se contabilizará como una cancelación del pasivo financiero original y el consiguiente reconocimiento de un nuevo pasivo financiero. De manera similar, una modificación sustancial de las condiciones actuales de un pasivo financiero o de parte del mismo (con independencia de si es atribuible o no a las dificultades financieras del deudor), se contabilizará como una cancelación del pasivo financiero original y el consiguiente reconocimiento de un nuevo pasivo financiero.

Cuando el valor actual del flujo de efectivo descontado de las nuevas condiciones (incluyendo comisiones pagadas netas de comisiones recibidas) difiere en al menos un 10% del valor presente de los flujos descontados de efectivo que todavía resten del pasivo financiero original se presumirá que las nuevas condiciones son sustancialmente diferentes. Si el intercambio diera lugar a un nuevo pasivo los costos o comisiones incurridos se considerarán como parte de la ganancia o pérdida procedente de la extinción. Si el intercambio no diera lugar a un nuevo pasivo dichos importes ajustarán el importe en libros del pasivo y se amortizarán a lo largo de la vida restante del pasivo modificado.

2. La diferencia entre el importe en libros del pasivo financiero objeto de la baja en cuentas y la contraprestación pagada para que proceda su baja (la cual incluirá pasivos asumidos y activos transferidos diferentes del efectivo), se reconocerá en el resultado del ejercicio.
3. Será causal de baja de un pasivo financiero la condonación o perdón por parte del acreedor, en cuyo caso la contrapartida de la baja será considerada un ingreso del ejercicio con carácter de transferencia recibida, salvo que el acreedor fuera una entidad controladora o partícipe de la entidad deudora, en cuyo caso la contrapartida de la baja será considerada una contribución de los propietarios, con cargo directo al patrimonio.
4. Asimismo, será causal de baja de un pasivo financiero la asunción del mismo por parte de un tercero. En este caso, la contrapartida de la baja será considerada un ingreso del ejercicio con carácter de transferencia recibida, siempre que no se estipule contractualmente que nace una nueva obligación (pasivo) con el tercero, en cuyo caso la transacción se reconocerá como un intercambio de deuda, aunque con distintos acreedores.
5. En el caso que una entidad controladora (o sólo partícipe) cancele pasivos de su controlada (o sólo participada) y no se estipule contractualmente que nace una nueva obligación (pasivo) de la controlada para con la controladora, deberá considerarse que la entidad controladora asumió pasivos de su controlada, siendo el tratamiento a aplicar el mismo que si la controladora hubiera adquirido instrumentos de patrimonio de la controlada.
6. Una entidad que recompre una parte de su pasivo financiero, distribuirá su importe en libros previo entre la parte que continúa reconociendo y la parte que da de baja en cuentas, en función de los valores razonables relativos de una y otra a la fecha de recompra. La diferencia entre el importe en libros asignado a la parte que se da de baja en cuentas y la contraprestación pagada (la cual incluirá pasivos asumidos y activos transferidos diferentes del efectivo) será reconocida como resultado (ahorro o desahorro) del período.

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma		Política
2	21.		Información a revelar	NICSP N° 30, Párrafos 10, 11, 13, 14, 17, 21 y 29 a 36.		
				DGCN		

- D. Deberá suministrarse información que permita que los usuarios de los estados financieros evalúen la relevancia de los pasivos financieros en su situación financiera y en su rendimiento.

- E. En el estado de situación financiera o en notas, según corresponda, se informarán los importes en libros de cada una de las siguientes categorías de pasivos financieros :
- a) pasivos financieros al valor razonable con cambios en resultados, mostrando por separado:
 - 1. los designados como tales en el momento de su reconocimiento inicial; y
 - 2. los clasificados como mantenidos para negociación; y
 - b) pasivos financieros medidos al costo amortizado.
- F. Si la entidad hubiese designado un pasivo financiero como al valor razonable con cambios en resultados, revelará:
- a) el importe de la variación, durante el período y la acumulada, del valor razonable del pasivo financiero que sea atribuible a las variaciones en el riesgo de crédito de ese pasivo, determinado como:
 - i. el importe de la variación del valor razonable que no sea atribuible a cambios en las condiciones de mercado que dan lugar a riesgo de mercado, o
 - ii. el importe que resulte de la aplicación de un método alternativo, si la entidad cree que de esta forma representa más fielmente la variación del valor razonable que sea atribuible a cambios en el riesgo de crédito del activo; y además:
 - iii. el método utilizado para determinar la variación del valor razonable del préstamo o cuentas por cobrar, que sea atribuible a cambio en el riesgo de crédito del activo; y
 - iv. las razones por las que la entidad ha llegado a la conclusión, si así fuere, que la información facilitada no representa fielmente la variación del valor razonable del pasivo financiero que sea atribuible a cambios en su riesgo de crédito y los factores que cree que son relevantes.

Los cambios en las condiciones de mercado que ocasionan riesgo de mercado incluyen las variaciones en una tasa de interés (de referencia) observada, en el precio de una materia prima cotizada, en una tasa de cambio de moneda extranjera o en un índice de precios o tasas.
 - b) la diferencia entre el importe en libros del pasivo financiero y el importe que la entidad estaría obligada contractualmente a pagar al tenedor de la obligación, en el momento del vencimiento; y
 - c) la información sobre valor razonable cuya revelación se requiere en el Capítulo 1.a., en la parte atinente a pasivos financieros.
- G. Conjuntamente con la información relativa a activos financieros, se revelará el importe en libros de los pasivos asociados a activos financieros transferidos que se continúan reconociendo (sea en su totalidad o en la medida de su implicación continuada).
- H. Deberá revelarse la existencia de instrumentos financieros emitidos que, conteniendo un componente de pasivo y otro de patrimonio, incorporen varios

derivados implícitos cuyos valores sean interdependientes, como puede ser el caso de un instrumento de deuda convertible con una opción de rescate.

- I. Se revelará toda aquella otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Norma / Concepto		Referencia	
Política		Norma	Política
2	22.	Riesgo de liquidez	NICSP N° 30, Párrafo 46.

Deberá revelarse:

- a) un análisis de vencimientos para pasivos financieros no derivados (incluyendo contratos de garantía financiera emitidos) que muestre los vencimientos contractuales remanentes;
- b) un análisis de vencimientos para pasivos financieros derivados, que incluya los vencimientos contractuales remanentes que sean esenciales para comprender el calendario de los flujos de efectivo; y
- c) una descripción de cómo gestiona el riesgo de liquidez inherente a ambas clases de pasivos financieros.

Deudas

Norma / Concepto		Referencia	
Política		Norma	Política
2	23.	Cuentas por pagar	NICSP N° 19, Párrafo 19.
2	23	1 Reconocimiento y cancelación	DGCN
2	23	2 Origen	
2	23	3 Formas	

Las cuentas por pagar son pasivos originados por bienes o servicios que han sido recibidos o suministrados a la entidad y, además, han sido facturados o formalmente acordados con el proveedor (se incluyen pagos respecto a beneficios sociales para los cuales existen acuerdos formales por cuantías específicas).

Políticas Contables

1. Una entidad tendrá una cuenta por pagar cuando:
 - a) debido a un hecho ya ocurrido, tiene una obligación de entregar un activo o prestar un servicio;
 - b) la cancelación de dicha obligación:
 - i. es ineludible o probable; y
 - ii. deberá efectuarse en una fecha determinada o determinable debido a la ocurrencia de cierto hecho.

2. Las cuentas por pagar por parte de una entidad gubernamental deben reconocerse, entre otras causales:
- a) cuando existen obligaciones contraídas por la entidad en concepto de aportes y contribuciones de los sectores privado y público a los distintos regímenes de jubilación o prestación de la seguridad social, desarrollo y asistencia social;
 - b) por la compra de bienes y/o servicios;
 - c) por los anticipos recibidos;
 - d) por las transferencias presupuestarias aprobadas y no entregadas a otra entidad gubernamental o a otro ente privado o persona física;
 - e) por los compromisos de otras transferencias que estén firmes, sean a favor de una entidad gubernamental o de un ente privado o persona física;
 - f) por las deudas por avales afrontados por la entidad;
 - g) por las deudas financieras contraídas;
 - h) por el alquiler de propiedades⁵⁶;
 - i) por la obtención de nuevos plazos para el pago de obligaciones preexistentes; y
 - j) por el devengamiento de obligaciones contractuales.
3. Las cuentas por pagar pueden variar en cuanto al plazo, forma de cancelación, instrumentación, garantías, cargos financieros que devengan y forma contractual en que éstos aparecen, los cuales pueden ser:
- a) con documentos;
 - b) a ser pagados en moneda extranjera;
 - c) a ser pagados a corto o largo plazo;
 - d) a ser pagados en un único pago o en cuotas;
 - e) con garantía o sin ella.

Arrendamientos

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	24.	Reconocimiento inicial de arrendamientos financieros	NICSP N° 13, Párrafos 28, 31 y 33.	

Las obligaciones por bienes adquiridos a través de un arrendamiento financiero, se reconocerán por la misma cuantía que el activo reconocido, que será al menor importe entre el valor razonable de la propiedad arrendada y el valor presente del precio mínimo de los pagos por arrendamiento, determinados cada uno al inicio del arrendamiento.

En el caso que el arrendador sea una entidad pública no empresarial costarricense, el pasivo, al igual que el activo asociado, se reconocerán al valor de la inversión bruta en

⁵⁶ El alquiler de las propiedades se trata en Arrendamiento Operativo.

arrendamiento para el arrendador, menos los ingresos financieros no devengados para el arrendador, medidos ambos a la fecha de inicio del arrendamiento.

En el caso que existan costos iniciales que sean directamente atribuibles al arrendamiento, el pasivo que se reconozca será inferior al activo reconocido, toda vez que este último incluirá dichos costos.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	25.	Reducción del pasivo por arrendamiento financiero	NICSP N° 13 Párrafo 34.	

El pasivo por arrendamiento financiero se reducirá por cada una de las cuotas pactadas, en la porción que corresponde a deuda viva, mientras que el complemento para integrar la cuota total será tratado como una carga financiera que, como tal, se afectará a resultados de cada período.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	26.	Pasivo por arrendamiento operativo	NICSP N° 13, Párrafo 42	

A medida que se reconozcan como gastos de cada período las cuotas derivadas de un arrendamiento operativo, se reconocerá un pasivo por la misma cuantía hasta el momento que se haga efectivo el pago a favor del proveedor.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	27.	Reconocimiento de pasivos por arrendamientos conjuntos (terreno y edificio)	NICSP N° 13, Párrafo 21	

Cuando sea necesario clasificar y contabilizar un arrendamiento de terrenos y edificios, en forma separada, los pagos mínimos por el arrendamiento se distribuirán entre los componentes de terrenos y edificio, teniendo en cuenta la proporción de los valores razonables relativos que representan los derechos de arrendamiento en los citados componentes de terrenos y edificios en el inicio del arrendamiento, reconociéndose un pasivo sólo por la porción que represente arrendamiento financiero.

Si los pagos por el arrendamiento no pueden repartirse fiablemente entre estos dos componentes, todo el arrendamiento se clasificará como financiero, por lo que se reconocerá un pasivo tal cual lo establece el presente PGCN (*Reconocimiento inicial de arrendamientos financieros*), a menos que esté claro que ambos componentes son

arrendamientos operativos, en cuyo caso todo el arrendamiento se clasificará como operativo, y el pasivo sólo se reconocerá a medida que tenga lugar el reconocimiento del gasto de cada período, en los términos de la política establecida en el presente PGCN (*Pasivo por arrendamiento operativo*).

Pasivos relacionados con ingresos sin contraprestación

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	28.	Obligación presente que surge de una transacción sin contraprestación	NICSP N° 23 Párrafo 50.	

Una obligación presente que surge de una transacción sin contraprestación que cumple la definición de pasivo se reconocerá como tal cuando, y sólo cuando:

- a) sea probable que para cancelar la obligación se requiera una salida de recursos, incluyendo beneficios económicos futuros o potencial de servicio; y
- b) pueda hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	29.	Anticipos de impuestos	NICSP N° 23, Párrafo 66.	

Los cobros anticipados relativos a impuestos no son fundamentalmente diferentes de otros cobros similares, por cuyo motivo se reconocerá un pasivo hasta que ocurra el hecho imponible. Ocurrido el mismo, se cancelará el pasivo y se reconocerá el ingreso.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	30.	Cobros de transferencias por anticipado	NICSP N° 23, Párrafo 105.	

Los cobros anticipados de transferencias no son fundamentalmente diferentes de otros cobros anticipados, por cuyo motivo se reconocerá un pasivo hasta que el hecho que origina el acuerdo de transferencia en firme tenga lugar y se cumplan todas las demás condiciones del acuerdo.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
2	31.		Obligaciones por impuestos y transferencias recibidos	NICSP N° 23, Párrafos 51 y 52. DGCN	
2	31	1	Condiciones en un activo transferido		NICSP N° 23, Párrafo 55.
2	31	2	Medición de pasivos por transacciones sin contraprestación		NICSP N° 23, Párrafo 57.

Cuando se recaudan impuestos o se transfieren activos a entidades del sector público en transacciones sin contraprestación con arreglo a leyes, regulaciones u otros acuerdos vinculantes que imponen estipulaciones para propósitos particulares o con afectación específica, se deberá reconocer una obligación presente, por la medida de la estipulación que represente una condición. En particular, pueden citarse los siguientes casos:

- a) impuestos cuyo uso está limitado por leyes o regulaciones a propósitos específicos;
- b) transferencias, establecidas mediante un acuerdo vinculante que incluye condiciones:
 - i. del Gobierno Nacional a los Gobiernos Locales;
 - ii. de gobiernos a otras entidades del sector público;
 - iii. a agencias gubernamentales que se crean mediante leyes o regulaciones para realizar funciones específicas con una autonomía en sus operaciones, tales como con autoridades legales, o consejos o autoridades regionales;
 - iv. de agencias donantes a gobiernos u otras entidades del sector público; y
 - v. de otras entidades (sector externo o sector privado interno, incluyendo personas físicas) a entidades del sector público.

Políticas Contables

1. Las condiciones en un activo transferido dan lugar a una obligación presente en el reconocimiento inicial que, como tal, se reconocerá como un pasivo.
2. El importe reconocido como pasivo por una transacción sin contraprestación, será la mejor estimación del importe requerido para cancelar la obligación presente a la fecha del balance.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	32.	Información a revelar sobre pasivos relacionados con transacciones sin contraprestación	NICSP N° 23, Párrafo 106.	

Las entidades deberán revelar en los EEFF:

- El importe de los pasivos reconocidos con respecto a los préstamos en condiciones favorables que están sujetos a condiciones sobre activos transferidos;
- la existencia e importes de cualesquiera cobros anticipados con respecto a transacciones sin contraprestación; y
- el importe de cualquier pasivo condonado.

Moneda Extranjera

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	33.	Saldos en moneda extranjera ⁵⁷	NICSP N° 4, Párrafo 26.	

Las partidas monetarias en moneda extranjera se convertirán utilizando la tasa de cambio al cierre de los EEFF.

Beneficios a los Empleados

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	34.	Beneficios a los empleados	NICSP N° 25, Párrafos 4 y 10.	

Los beneficios a los empleados comprenden todos los tipos de retribuciones que una entidad proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios, incluyendo:

- planes u otro tipo de acuerdos formales celebrados entre una entidad y sus empleados, ya sea individualmente, con grupos particulares de empleados o con sus representantes;
- requerimientos legalmente establecidos, o por acuerdos del sector, por los que las entidades están obligadas a contribuir a planes nacionales, regionales, sectoriales u otro tipo de planes multi-patronales, o cuando las entidades están obligadas a contribuir a un programa combinado de la seguridad social; y

⁵⁷ Transacciones en moneda extranjera tratadas en Diferencias de Cambio dentro de Gastos.

- c) prácticas no formalizadas que generan obligaciones implícitas, respecto de las cuales no existe una alternativa realista diferente de la de afrontar los pagos de los beneficios a los empleados.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	35.	Alcance	NICSP N° 25, Párrafos 5, 6, 11 y 27.	

Se incluyen los beneficios a los empleados proporcionados a los trabajadores propiamente dichos, como a las personas que dependan de ellos, sean a corto plazo (como remuneraciones, contribuciones a la seguridad social, ausencias remuneradas, atención médica y otras) o post-empleo, y pueden ser satisfechos mediante pagos (o suministrando bienes y servicios previamente comprometidos) hechos directamente a los empleados o a sus cónyuges, hijos u otras personas dependientes de aquéllos, o bien hechos a terceros, tales como compañías de seguros.

Los beneficios a los empleados se ven reflejados en:

- las remuneraciones básicas y eventuales a pagar;
- los incentivos que la entidad haya otorgado a sus empleados;
- la asistencia social y otros beneficios al personal;
- las contribuciones que la entidad debe realizar por seguridad social o a fondos de pensiones u otros fondos de capitalización;
- las retenciones realizadas al personal por el pago de fondos de jubilación o de capitalización, cuotas de asistencia social o sindical; y
- los beneficios post-empleo son beneficios por retiro, pensiones, seguros de vida, atención médica y otros.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	36.	Criterio general de reconocimiento	NICSP N° 25, Párrafo 1.	

Deberá reconocerse:

- un pasivo cuando el empleado haya prestado servicios a cambio de los cuales se le crea el derecho de recibir pagos en el futuro; y
- un gasto cuando la entidad consuma los beneficios económicos o el servicio potencial procedente del servicio prestado por un empleado a cambio de los beneficios a los empleados.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	37.	Categorías de beneficios a los empleados	NICSP N° 25, Párrafo 5.	

Los beneficios a los empleados comprenden las siguientes categorías:

- a) **Beneficios a los empleados a corto plazo:** retribuciones tales como jornales, salarios (incluyendo los componentes básicos y adicionales), contribuciones a la seguridad social, vacaciones y licencias por enfermedad, participación en las ganancias e incentivos (si fueran pagaderos dentro de los doce meses del final del período) y beneficios no monetarios (tales como asistencia médica, vivienda, autos o bienes y servicios gratis o subsidiados) para los empleados activos;
- b) **Beneficios post-empleo:** tales como jubilaciones y pensiones, otros beneficios de retiro, seguros de vida y asistencia médica posterior al empleo;
- c) **Otros beneficios a empleados a largo plazo:** ausencias remuneradas después de largos períodos de servicio o sabáticas, jubileos u otros beneficios por servicios prolongados, beneficios por discapacidad prolongada y, si no son pagaderos en su totalidad dentro de los doce meses posteriores al final del período, la participación en las ganancias, incentivos y compensaciones diferidas; y
- d) **Los beneficios por terminación:** indemnizaciones por despido y compensaciones por retiro voluntario (en el marco de una oferta para incentivar la rescisión del vínculo laboral por parte de los trabajadores).

Beneficios a los empleados a corto plazo

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	38.	Alcance	NICSP N° 25, Párrafo 11.	

Los beneficios a corto plazo comprenden:

- a) sueldos, salarios y contribuciones a la seguridad social;
- b) permisos retribuidos a corto plazo (tales como los derechos por permisos remunerados o los permisos remunerados por enfermedad), cuando se espere que éstos deban liquidarse dentro de los doce meses siguientes al cierre del período en el que los empleados hayan prestado los servicios;
- c) incentivos relacionados con el rendimiento y participación en ganancias pagaderos dentro de los doce meses siguientes al final del periodo en el que los empleados han prestado los servicios correspondientes; y
- d) beneficios no monetarios a los empleados actuales (tales como atenciones médicas, alojamiento, automóviles y entrega de bienes y servicios gratuitos o parcialmente subvencionados).

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	39.	Reconocimiento	NICSP N° 25, Párrafos 13 y 14.	

Cuando un empleado ha prestado servicios a una entidad durante un período contable, deberá reconocerse en forma inmediata el monto devengado de los beneficios al empleado a corto plazo que se espera pagar a cambio de dicho servicio, como un

pasivo (gastos devengados), luego de deducir cualquier monto ya pagado. Si el monto ya pagado excediera el monto no descontado de los beneficios, deberá reconocerse ese exceso como un activo (pago anticipado de un gasto) en la medida que el pago por adelantado vaya a dar lugar, por ejemplo, a una reducción en los pagos a efectuar en el futuro o a un reembolso en efectivo.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
2	40.		Ausencias remuneradas	NICSP N° 25, Párrafo 14.	
2	40	1	Reconocimiento del pasivo		NICSP N° 25, Párrafos 15 a 19. DGCN

Los beneficios al personal por ausencias remuneradas, se reconocerán de acuerdo al carácter acumulativo o no que tengan las mismas, a saber:

- **Ausencias no acumulativas:** son aquéllas cuyos derechos de usufructo no se trasladan al futuro, como es el caso de ausencias por enfermedad (siempre que no exista un acuerdo respecto de su acumulación), por maternidad o paternidad, por fallecimiento de familiares y otras análogas. Los pasivos y gastos se reconocerán en el momento que ocurran las ausencias.
- **Ausencias acumulativas:** son aquéllas cuyos derechos de usufructo se aplazan o trasladan a futuros períodos, en caso de no haberse hecho uso completo del derecho durante el período presente, como es el caso de las ausencias o licencias por vacaciones anuales. Los pasivos y gastos se reconocerán a medida que los empleados presten los servicios que les dan derechos a disfrutar de futuras ausencias remuneradas, y se medirán por el importe adicional que espera pagar a los empleados como consecuencia de los derechos acumulados y no utilizados en la fecha de presentación.

Política Contable

1. Los pasivos que se reconozcan en concepto de ausencias remuneradas se clasificarán como provisiones, y sus saldos acumulados se reducirán:
 - a) por reclasificación a deudas, como consecuencia de las liquidaciones mensuales o periódicas en las que se incluyan beneficios por ausencias remuneradas acumulativas incluidas en la provisión, en la porción de las ausencias remuneradas acumuladas incluidas en las liquidaciones;
 - b) por reclasificación a deudas, como consecuencia de las liquidaciones finales por disolución del vínculo laboral, en las que se incluyan beneficios por ausencias remuneradas acumuladas no usufructuadas o gozadas incluidas en la provisión, en la porción de las ausencias acumulativas incluidas en las liquidaciones;
 - c) contra ingresos del ejercicio en el que expiren los derechos a disfrutar ausencias remuneradas acumulativas de períodos anteriores, en la porción de las ausencias remuneradas acumuladas para las que expiraron dichos derechos.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	41.	Revisión continua de provisiones por ausencias remuneradas acumulativas	DGCN	

Tal como se establece en el presente PGCN en la Norma “*Cambios en el valor de las provisiones*” (NICSP N° 19, Párrafo 69), en cada fecha de cierre deberá medirse el total de ausencias remuneradas acumuladas, a efectos de su comparación con el saldo en libros de las provisiones acumuladas a esos efectos y, de corresponder, realizar los ajustes que resulten pertinentes.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	42.	Pagos por incentivos	NICSP N° 25, Párrafo 20.	
2	42	1 Obligación implícita⁵⁸		NICSP N° 25, Párrafos 21 y 22.
2	42	2 Estimación de la obligación legal o implícita		NICSP N° 25, Párrafo 23.
2	42	3 Incentivos a largo plazo		NICSP N° 25, Párrafo 25.

El costo esperado de los planes de pagos por incentivos y participación en ganancias deberá reconocerse cuando, y sólo cuando:

- la entidad tenga una obligación presente, legal o implícita, de hacer tales pagos como consecuencia de sucesos ocurridos en el pasado; y
- pueda realizarse una estimación fiable de la obligación.

Existirá una obligación presente cuando la entidad no tenga otra alternativa realista que realizar los pagos.

Políticas Contables

1. Cuando una entidad tenga costumbre de pagar incentivos a sus empleados, existirá una obligación implícita por dicho concepto. Una obligación implícita se devenga a medida que los empleados prestan los servicios que incrementan el importe a pagar. En los casos que sea requisito para acceder al beneficio, que los empleados permanezcan en servicio durante cierto período, la medición deberá considerar la

⁵⁸ Son obligaciones que no surgen de una disposición legal o de un contrato sino de un patrón de comportamiento pasado, de políticas públicas seguidas por la entidad o de una declaración pública concreta que: a) permite suponer que tal entidad aceptará ciertas responsabilidades frente a los empleados o a terceros; b) crea en otras personas las expectativas de que la obligación será satisfecha.

posibilidad de que algunos empleados puedan abandonar la entidad sin recibir los incentivos.

2. Se podrá realizar una estimación fiable de las obligaciones legales o implícitas de acuerdo a un esquema de pago basado en el rendimiento, plan de incentivos o esquema de participación en ganancias cuando, y sólo cuando:
 - a) las condiciones formales del plan contengan una fórmula para determinar el importe del beneficio;
 - b) la entidad determine los importes a pagar antes de que los EEEF sean autorizados para su emisión; o
 - c) la experiencia pasada suministre evidencia clara acerca del importe de la obligación implícita por parte de la entidad.
3. Los incentivos al personal y las participaciones en las ganancias cuyos pagos no venzan dentro de los doce meses posteriores al cierre del período en que los empleados han prestado sus servicios, se tratarán como beneficios a largo plazo a los empleados.

Beneficios post-empleo a empleados

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	43.	Alcance	NICSP N° 25, Párrafo 27.	

Los acuerdos por los cuales se proporcionen beneficios posteriores al periodo de empleo, involucren o no el establecimiento de una entidad separada para su gestión y administración, son planes de beneficios post-empleo y comprenden:

- a) beneficios por retiro, incluyendo regímenes especiales de jubilaciones y pensiones para determinado personal del Poder Judicial, para el personal docente, entre otros; y
- b) otros beneficios post-empleo, tales como los seguros de vida y los beneficios de atención médica posteriores al empleo.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	44.	Clasificación y formas o modalidades	NICSP N° 25 Párrafos 28 y 31.	

Los planes de beneficios posteriores al empleo, en atención a la sustancia económica del plan según se derive de sus términos y condiciones, se clasifican como:

- a) planes de contribuciones definidas; o
- b) planes de beneficios definidos.

Por su parte, según cómo se gestionen, administren y provean los beneficios post-empleo, se identifican las siguientes formas o modalidades:

- a) planes multi-patronales;
- b) planes gubernamentales;
- c) programas combinados de seguridad social; y
- d) beneficios asegurados.

Planes de contribuciones definidas

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	45.	Identificación	NICSP N° 25, Párrafos 10 y 28.	

Son planes de beneficios post-empleo en los cuales una entidad realiza contribuciones de carácter predeterminado a una entidad separada (un fondo) y no tiene obligación legal ni implícita de realizar contribuciones adicionales en el caso de que el fondo no tenga activos suficientes para atender todos los beneficios a los empleados relacionados con los servicios que éstos han prestado en el periodo presente y en los anteriores.

Un plan de contribuciones definidas debe requerir que la entidad pague contribuciones fijas a una entidad separada; donde:

- a) la obligación legal o implícita de la entidad se limita a la contribución que haya acordado entregar al fondo, de forma tal que el importe de los beneficios post-empleo a recibir por el empleado estará determinado por el importe de las contribuciones que haya realizado la entidad (y eventualmente el propio empleado) a un plan de beneficio post-empleo o a una compañía de seguros, junto con el rendimiento obtenido por las inversiones donde se materialicen los fondos aportados;
- b) en consecuencia, el riesgo actuarial (de que los beneficios sean menores que los esperados) y el riesgo de inversión (de que los activos invertidos sean insuficientes para cubrir los beneficios esperados) son asumidos por el empleado.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	46.	Medición	NICSP N° 25, Párrafo 54.	

La contabilidad para planes de contribuciones definidas expone la obligación de la entidad informante para cada período como determinada por los montos a ser aportados para ese período, que suele calcularse sobre la base de las remuneraciones, sueldos y salarios devengados. En tal sentido, no se requieren presunciones actuariales para medir la obligación o el gasto y no existe posibilidad de ninguna pérdida o ganancia actuarial. Las obligaciones se miden sobre una base no descontada, excepto cuando no venzan totalmente dentro de los doce meses posteriores a la finalización del período en el cual los empleados prestan el servicio en cuestión.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
2	47.		Reconocimiento	NICSP N° 25, Párrafo 55. DGCN	

Las contribuciones a realizar a cambio de los servicios prestados por los empleados y con destino a un plan de contribuciones definidas, se reconocerán como un **pasivo** (gastos acumulados o devengados), después de deducir cualquier importe ya satisfecho, y como un gasto, en la medida de la contribución determinada para el período. Si el importe ya pagado es superior a las contribuciones que se deben realizar según los servicios prestados hasta la fecha de presentación de los EEFF, se reconocerá la diferencia como un activo (pago anticipado de un gasto) en la medida que el pago por adelantado vaya a dar lugar, por ejemplo, a una reducción en los pagos a efectuar en el futuro o a un reembolso en efectivo.

Las contribuciones que deban realizarse con destino a un plan de contribuciones definidas y que, no obstante ser pagadas por la entidad, sean a cargo de los empleados, se reconocerán como la disminución de un pasivo (deudas con los empleados) y el incremento de otro pasivo (deuda con el plan de contribuciones definidas), no significando gasto alguno para la entidad.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
2	48.		Contribuciones definidas que superan el año	NICSP N° 25, Párrafos 56 y 91.	

Cuando las contribuciones a un plan de contribuciones definidas no venzan totalmente dentro de los doce meses posteriores a la finalización del período en el cual los empleados prestan el servicio en cuestión, deberán descontarse utilizando una tasa de descuento que refleje el valor temporal del dinero.

Planes de beneficios definidos

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
2	49.		Identificación	NICSP N° 25, Párrafos 25 y 60. DGCN	
2	49	1	Características		DGCN
2	49	2	Fondo y activos del plan		DGCN

Son planes de beneficios post-empleo en los que:

- la obligación de la entidad consiste en suministrar los beneficios acordados a los empleados actuales y anteriores; y

- b) tanto el riesgo actuarial (de que los beneficios tengan un costo mayor que el esperado) como el riesgo de inversión son asumidos, esencialmente, por la propia entidad.

Los pagos de los beneficios, cuando sean exigibles, dependerán del rendimiento de las inversiones mantenidas en el fondo (en caso de existir) así como de la capacidad de la entidad de cubrir cualquier insuficiencia en los activos del fondo. En los casos que exista un fondo para financiar los planes de beneficios post-empleo, el mismo se integra con las contribuciones realizadas por la entidad (y algunas veces también por los empleados) a medida que tenga lugar la prestación de servicios por parte de los empleados.

La forma de calcular los beneficios futuros a desembolsar dependerá de las condiciones del plan y del tiempo durante el cual se desembolsarán dichos beneficios.

Políticas Contables

- Los compromisos surgidos por un plan de beneficios definidos **obligarán a efectuar desembolsos futuros** cuya cuantía depende:
 - del número de empleados actuales que adquieren el derecho irrevocable a percibir tales beneficios;
 - de la manera de calcular cada beneficio, que debe surgir de la condición del plan; y
 - del tiempo durante el cual deberá pagarse el beneficio que debe ser estimado.
- Una buena medida de administración financiera puede implicar la constitución de un **“fondo”** para el pago de los beneficios futuros, a efectos de generar **“activos del plan”** que generalmente pueden estar formados por activos financieros (acciones, bonos con cotización u otros bienes de fácil comercialización) que se tienen exclusivamente para afrontar el pago de las obligaciones asumidas y que no son los instrumentos financieros emitidos por la entidad que administra los activos del plan.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
2	50.		Bases para la medición	NICSP N° 25, Párrafos 59 y 60.	
2	50	1	Contabilización		NICSP N° 25, Párrafo 61.
2	50	2	Estimaciones		NICSP N° 25, Párrafo 62.

Se requieren suposiciones y cálculos actuariales para medir la obligación contraída y el gasto, existiendo la posibilidad de obtener ganancias o pérdidas actuariales. Las obligaciones se miden sobre una base descontada, ya que por lo general serán liquidadas muchos años después de que los empleados hayan prestado los servicios relacionados.

Por su parte, el gasto que se reconocerá con relación a un plan de beneficios definidos no necesariamente coincidirá con el importe de las contribuciones realizadas con destino a dicho plan durante el período.

Políticas Contables

1. A efectos de la medición y reconocimiento de los planes de beneficios definidos, deberán cumplirse con los siguientes pasos:
 - a) utilizar técnicas actuariales para hacer una estimación fiable del importe de los beneficios que los empleados han acumulado (o devengado) en razón de los servicios que han prestado en el período corriente y en los anteriores. Este cálculo requiere que se determine la cuantía de los beneficios que resultan atribuibles al período corriente y a los anteriores, y que se realicen las estimaciones pertinentes (suposiciones actuariales), que influirán en el costo de los beneficios a suministrar, teniendo en cuenta;
 - a. las variables demográficas, tales como rotación de los empleados y mortalidad; y
 - b. las financieras, tales como incrementos futuros en los salarios y en los costos de asistencia médica;
 - b) descontar los anteriores beneficios utilizando el **Método de la Unidad de Crédito Projectada**⁵⁹, a fin de determinar **el valor presente de la obligación** que suponen los beneficios definidos y el costo de los servicios del período corriente;
 - c) determinar el valor razonable de cualesquiera activos del plan;
 - d) determinar el importe total de las ganancias o pérdidas actuariales, así como el importe de aquéllas ganancias o pérdidas a reconocer;
 - e) en el caso de que el plan haya sido introducido o hayan cambiado las condiciones, determinar el correspondiente costo por servicios pasados; y
 - f) en el caso de que haya habido reducciones en el plan o liquidación del mismo, determinar la ganancia o pérdida correspondiente.
2. Se podrán utilizar estimaciones, promedios o métodos abreviados de cálculo que suministren una aproximación fiable de los procedimientos ilustrados precedentemente.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	51.	Intervención de actuario	NICSP N° 25, Párrafo 68. DGCN	

La medición de las obligaciones de planes post-empleo por beneficios definidos de carácter significativo deberá ser efectuada por un actuario con experiencia en el tema.

⁵⁹ Según NICSP N° 25, Párrafo 78: es el método en el que, también denominado “Método de los beneficios acumulados en proporción a los servicios prestados” o “Método de los beneficios por año de servicio”, se contempla cada año de servicio como generador de una unidad adicional de derecho a los beneficios y se mide cada unidad de forma separada para conformar la obligación final.

Norma / Política		Concepto	Referencia Norma Política	
2	52.	Múltiples planes	NICSP N° 25, Párrafo 61, inc.f).	

Si una entidad mantiene más de un plan de beneficios definidos, deberá aplicar los procedimientos de reconocimiento y medición a cada plan que sea significativo por separado (por ejemplo: una entidad que tiene diferentes planes para los distintos escalafones o agrupamientos técnicos y profesionales de sus empleados, tal como: educadores, médicos y auxiliares de la salud, transportistas, administrativos, etc).

Norma / Política		Concepto	Referencia Norma Política	
2	53.	Obligaciones implícitas	NICSP N° 25, Párrafo 63.	

No sólo deberán reconocerse las obligaciones legales según los términos formales de un plan de beneficios definidos, sino también cualquier obligación similar que surja de las prácticas informales de la entidad. Las prácticas informales dan lugar a una obligación implícita cuando la entidad no tiene otra alternativa realista más que pagar los beneficios al empleado.

Norma / Política		Concepto	Referencia Norma Política	
2	54.	Medición simplificada	DGCN	

Hasta tanto la DGCN emita las NPC a través de las cuales se identifiquen las entidades, situaciones y criterios específicos para aplicar la metodología integral de medición y reconocimiento de planes post-empleo de beneficios definidos, los mismos se medirán y reconocerán de acuerdo a las políticas aplicables a los planes de contribuciones definidas. En consecuencia:

- las contribuciones a realizar a cambio de los servicios prestados por los empleados se reconocerán como gasto del período y como pasivo a favor del plan; además, se aplicará una tasa de descuento que refleje el valor temporal del dinero para aquellas contribuciones que no venzan totalmente dentro de los doce meses posteriores;
- se presumirá que en términos de valores actuales, no existen obligaciones adicionales que no estén cubiertas por los activos del plan, por lo que no se reconocerá ningún pasivo complementario al del punto a);
- las eventuales obligaciones adicionales no cubiertas por los activos del plan se reconocerán como pasivo y como gasto en el período en el que se determinen y liquiden.

Modalidades de los planes de beneficios post-empleo

Planes multi-patronales

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
2	55.		Identificación	NICSP N° 25, Párrafos 10 y 32. DGCN	
2	55	1	Criterio general de reconocimiento		NICSP N° 25, Párrafo 33. DGCN
2	55	2	Información insuficiente para un plan multi- patronal de beneficios definidos		NICSP N° 25, Párrafo 35 .
2	55	3	Contabilización de planes multi-patronales de beneficios definidos		NICSP N° 25, Párrafo 35. DGCN

Son planes de beneficios post-empleo en los que:

- a) se juntan los activos aportados por distintas entidades que no están bajo control común; y
- b) se utilizan dichos activos para proporcionar beneficios a los empleados de más de una entidad, teniendo en cuenta que tanto las contribuciones como los niveles de beneficios se determinan sin tener en cuenta la identidad de la entidad que emplea a los empleados afectados.

La entidad aportante al plan multi-patronal deberá clasificarlo como de contribuciones definidas o de beneficios definidos, en función de las cláusulas del mismo y de las obligaciones implícitas.

Políticas Contables

1. Hasta tanto la DGCN emita las NPC referidas a identificación de entidades, situaciones y criterios específicos para aplicar la metodología integral de medición y reconocimiento de planes post-empleo de beneficios definidos, así como en los casos que, habiéndose emitido tales normas, no se disponga de información suficiente para aplicar el tratamiento contable apropiado, todo plan de beneficio multi-patronal se medirá y reconocerá de acuerdo a las políticas aplicables a los planes de contribuciones definidas.
2. La información insuficiente respecto de un plan multi-patronal de beneficios definidos impide la determinación de la participación de la entidad en la posición financiera subyacente y en los rendimientos del plan con una fiabilidad suficiente a

efectos de su contabilización, por lo que obliga a medir y reconocer el plan conforme las políticas aplicables a los planes de contribuciones definidas.

A tal efecto, existirá información insuficiente cuando:

- a) la entidad no tenga acceso a información acerca del plan que permita la aplicación integral de la metodología de medición y reconocimiento de los planes de beneficios definidos; o
- b) el plan exponga a las entidades participantes a riesgos actuariales asociados con los empleados actuales o anteriores de otras entidades y, como consecuencia de ello, no exista ningún procedimiento coherente y fiable para distribuir las obligaciones, los activos del plan y el costo entre las entidades individuales participantes del plan.

3. Sujeto a las NPC que emitirá la DGCN y siempre que exista información suficiente acerca de un plan multi-patronal que sea de beneficios definidos, deberán contabilizarse la parte proporcional de la obligación por beneficios definidos, de los activos del plan y de los costos de los beneficios asociados con el mismo.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	56.	Planes multi-patronales contingentes	NICSP N° 25, Párrafo 37.	

Dentro de los planes multi-patronales **puede surgir un pasivo contingente** a causa de:

- a) pérdidas actuariales relacionadas con otras entidades participantes, porque cada una de las entidades que participan en el plan comparte los riesgos actuariales de las demás; o
- b) cualquier responsabilidad asumida, según los términos del plan, para financiar el déficit en el caso de que otras entidades dejen de participar.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	57.	Planes administrados colectivamente	NICSP N° 25, Párrafo 38.	
2	57	1 Clasificación		NICSP N° 25, Párrafo 38.

Un **plan administrado colectivamente no es un plan multi-patronal**, sino una agregación de planes individuales combinados, para permitir que los empleados participantes combinen sus activos a efectos de realizar inversiones y reducir los costos de administración y gestión, pero los derechos de los distintos empleadores se mantienen segregados en beneficio exclusivo de sus propios empleados.

Por ello, los planes administrados colectivamente no exponen a las entidades participantes a los riesgos actuariales asociados con empleados activos o retirados de otras entidades, estando siempre disponible la información para tratarlos como otros planes individuales.

Política Contable

1. Un plan administrado colectivamente deberá clasificarse como un **plan de contribuciones definidas** o de beneficios definidos, de acuerdo con sus condiciones (teniendo en cuenta cualquier obligación implícita de la entidad que vaya más allá de los términos formales pactados).

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
2	58.		Planes de beneficios multi-patronales que no trascienden la entidad económica	NICSP N° 25, Párrafos 39 a 41. DGCN	

Los planes de beneficios definidos en los que se comparten los riesgos entre varias entidades bajo control común (entidades controladoras y controladas), no se consideran planes multi-patronales.

Las entidades que participen en estos planes, los tratarán como planes de contribuciones definidas en sus estados financieros, mientras que la entidad que patrocine el plan será la que, en el marco de las NPC que oportunamente emita la DGCN, asignará el tratamiento de beneficios definidos, cargando con el costo neto de dichos beneficios.

En caso que existan acuerdos contractuales o vinculantes y/o políticas establecidas para distribuir el costo neto de los beneficios definidos, entonces cada una de las entidades participantes deberá asignar el tratamiento de beneficios definidos, en el marco de las NPC que oportunamente emita la DGCN.

Hasta tanto la DGCN emita las referidas NPC, existan o no acuerdos y/o políticas para distribuir el costo neto de los beneficios definidos, todas las entidades participantes (incluida la patrocinadora) en planes de beneficios definidos que comparten los riesgos estando bajo control común, aplicarán la medición simplificada establecida en el presente capítulo para planes de beneficios definidos.

Planes Gubernamentales

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
2	59.		Identificación	NICSP N° 25, Párrafos 10, 44 y 45. DGCN	
2	59	1	Contabilización		NICSP N° 25, Párrafo 43. DGCN

Los planes de beneficios post-empleo distintos de los programas combinados de la seguridad social que:

- a) son establecidos por la legislación para cubrir a todas las entidades o a una o varias categorías económicas de entidades;
- b) operan como si fuesen planes multi-patronales para todas las entidades incluídas o alcanzadas por el plan;
- c) son administrados por el gobierno central y/o por los gobiernos locales, en forma directa o a través de una entidad u organismo creado a tales efectos.

La entidad aportante al plan gubernamental deberá clasificarlo como:

- a) de contribuciones definidas: si la única obligación que tiene es efectuar contribuciones a medida que sus empleados prestan servicios: o
- b) de beneficios definidos: si tiene una obligación legal o implícita de pagar beneficios futuros.

Salvo prueba en contrario en el marco de las NPC que emitirá la DGCN, todos los planes de beneficios post-empleo gubernamentales se clasificarán como de contribuciones definidas.

Política Contable

1. Los planes de beneficios post-empleo gubernamentales se medirán y reconocerán de la misma forma que los planes multi-patronales, conforme las políticas desarrolladas en el presente capítulo.

Programas combinados de la seguridad social

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
2	60.		Identificación	NICSP N° 25, Párrafos 10, 48 y 49. DGCN	
2	60	1	Contabilización		NICSP N° 25, Párrafo 47. DGCN

Los planes de beneficios post-empleo distintos de los programas combinados de la seguridad social que:

- a) son establecidos por la legislación;
- b) operan como si fuesen planes multi-patronales para todas las entidades incluídas o alcanzadas por el plan; y
- c) proporcionan beneficios a aquellos individuos que cumplan con los criterios previstos, entre los que se encuentran:
 - a. haber alcanzado una edad determinada;
 - b. cumplir otros criterios como ser el pago de la renta y/o riqueza personal; y/o
 - c. haber prestado servicios por una cantidad determinada de años.

La entidad aportante al programa combinado deberá clasificarlo como:

- a) de contribuciones definidas: si la única obligación que tiene es efectuar contribuciones a medida que sus empleados prestan servicios; o
- b) de beneficios definidos: si tiene una obligación legal o implícita de pagar beneficios futuros.

Salvo prueba en contrario en el marco de las NPC que emitirá la DGCN, todos los planes de beneficios post-empleo de programas combinados de la seguridad social se clasificarán como de contribuciones definidas.

Política Contable

1. Los planes de beneficios post-empleo gubernamentales se medirán y reconocerán de la misma forma que los planes multi-patronales, conforme las políticas desarrolladas en el presente capítulo.

Beneficios asegurados

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
2	61.		Identificación	NICSP N° 25, Párrafo 50, 52 y 53. DGCN	
2	61	1	Criterio general de reconocimiento		NICSP N° 25, Párrafo 52. DGCN
2	61	2	Contabilización de beneficios asegurados como plan de beneficios definidos		NICSP N° 25, Párrafo 52. DGCN
2	61	3	Contabilización de beneficios asegurados como plan de contribuciones definidas		NICSP N° 25, Párrafo 53.

Una entidad puede pagar primas de seguros para solventar un plan de beneficios post-empleo. En tales casos, el plan se lo tratará como de contribuciones definidas, a menos que la entidad tenga la obligación legal o implícita de:

- a) pagar a los empleados los beneficios directamente en el momento en que sean exigibles; o
- b) pagar cantidades adicionales si el asegurador no paga todos los beneficios relativos a los servicios prestados por los empleados en el período presente y en los anteriores.

La entidad que financia sus beneficios post-empleo mediante contribuciones a una póliza de seguro, deberá clasificar el plan como:

- a) de contribuciones definidas: si la única obligación que tiene es abonar las primas de seguro fijadas (que se considerará su contribución al plan), ya que:
 - a. la póliza de seguro está a nombre de un participante del plan especificado, o de un grupo de participantes del plan; y
 - b. el asegurador es el responsable exclusivo de pagar los futuros beneficios; o
- b) de beneficios definidos: si tiene la obligación legal o implícita de:
 - c. pagar a los empleados los beneficios directamente en el momento en que sean exigibles; o
 - d. pagar cantidades adicionales si el asegurador no paga todos los beneficios relativos a los servicios prestados por los empleados en el período presente y en los anteriores.

Salvo prueba en contrario en el marco de las NPC que emita oportunamente la DGCN, todos los planes de beneficios asegurados se clasificarán como de contribuciones definidas.

Políticas Contables

1. Hasta tanto la DGCN emita las NPC referidas a identificación de entidades, situaciones y criterios específicos para aplicar la metodología integral de medición y reconocimiento de planes post-empleo de beneficios definidos, todo plan de beneficios asegurados se medirá y reconocerá como un plan de contribuciones definidas.
2. Sujeto a las NPC que emitirá la DGCN, si las obligaciones por beneficios post-empleo se financian mediante contribuciones a una póliza de seguros, en la cual se conserva una obligación legal o implícita respecto de los futuros beneficios, el pago de las primas de seguro no equivale a un acuerdo de contribuciones definidas, por lo que se deberá:
 - a) contabilizar la póliza de seguro apta como un activo del plan; y
 - b) reconocer las demás pólizas de seguro como derechos de reembolso.
3. El pago de las primas de seguro fijadas en los respectivos contratos no constituye una inversión para satisfacer una obligación, sino que es, en esencia, la liquidación de la obligación por beneficios a los empleados. En consecuencia, tales pagos se tratarán como contribuciones a un plan de contribuciones definidas.

Otros Beneficios a Largo Plazo a los Empleados

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
2	62.		Alcance	NICSP N° 25, Párrafo 147.	
2	62	1	Criterio general de medición y reconocimiento		NICSP N° 25, Párrafos 148 a 152. DGCN

Entre otros beneficios a largo plazo se incluyen:

- a) las ausencias remuneradas a largo plazo, tales como vacaciones especiales tras largos períodos de vida activa o años sabáticos;
- b) los beneficios por jubileo u otros beneficios por largo tiempo de servicio;
- c) los beneficios por incapacidad prolongada;
- d) la participación en ganancias e incentivos pagaderos a partir de los doce meses del final del período en el que los empleados han prestado los servicios correspondientes;
- e) las contraprestaciones diferidas que se pagarán a partir de los doce meses del cierre del periodo en el que se han ganado; y
- f) contraprestaciones pagables por la entidad hasta que un individuo deje el empleo e ingrese a un nuevo empleo.

Política Contable

1. Hasta tanto la DGCN emita las NPC referidas a la identificación de entidades, situaciones y criterios específicos para aplicar la metodología integral de medición y reconocimiento de planes post-empleo de beneficios definidos, que de manera simplificada serán aplicables a otros beneficios a largo plazo, estos últimos se medirán y reconocerán según se indica a continuación:
 - a) en general, los beneficios se reconocerán como pasivo y como gasto del período en el que se determine y liquide su cuantía cierta a favor del empleado o ex empleado, con excepción de los indicados a continuación;
 - b) las ausencias remuneradas a largo plazo como así también los beneficios por jubileo y otros análogos se reconocerán a partir del momento en que los empleados accedan al derecho a su goce, conforme los criterios aplicables a las ausencias remuneradas acumulativas; en caso que los empleados accedan al derecho pero no puedan gozar de dichas ausencias antes de los doce meses posteriores a la finalización del período para el que se informa, los montos determinados deberán descontarse utilizando una tasa de descuento que refleje el valor temporal del dinero;
 - c) las participaciones, incentivos y otras contraprestaciones pagaderas a partir de los doce meses del final del período para el que los empleados prestaron servicios, se descontarán de la misma manera indicada en el inciso anterior;
 - d) los beneficios a largo plazo detallados en la política anterior que estén cubiertos por contribuciones que realice la entidad a un plan o por pagos de una póliza de seguro, se reconocerán como gasto y como pasivo a medida que se tenga lugar la acumulación (devengo) de tales contribuciones y/o de las citadas primas de

seguro; en caso que la entidad asuma pagos complementarios a los cubiertos por el plan o por el seguro contratado, los mismos se reconocerán como pasivo y como gasto en el período en el que los sucesos que dan origen a dichos pagos a favor de los empleados tengan lugar.

Beneficios por terminación

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
2	63.		Alcance	NICSP N° 25, Párrafos 10, 154 y 157.	
2	63	1	Reconocimiento		NICSP N° 25, Párrafo 155.
2	63	2	Compromiso de terminación		NICSP N° 25, Párrafos 156 y 157.

Son beneficios a los empleados a pagar como consecuencia de:

- la decisión de la entidad de liquidar el contrato de un empleado antes de la edad normal de retiro; o bien
- la decisión de un empleado de aceptar voluntariamente la terminación de la relación de trabajo a cambio de tales beneficios.

El suceso que da lugar a la obligación es la finalización del vínculo laboral y no el período de servicio del empleado. Los beneficios por terminación pueden consistir en:

- pagos de una cantidad única de dinero (modalidad más usual);
- mejora de los beneficios por retiro u otros beneficios post-empleo, ya sea indirectamente a través de un plan de determinado o directamente; y
- salarios hasta el final de un período específico de tiempo si el empleado no presta servicios posteriores que proporcionen beneficios económicos a la entidad.

Políticas Contables

- Los beneficios por terminación, de la relación laboral, deberán reconocerse como un pasivo y como un gasto cuando, y sólo cuando, la entidad se encuentre comprometida de forma demostrable a:
 - rescindir el vínculo que le une con un empleado o grupo de empleados antes de la fecha normal de retiro; o
 - proporcionar beneficios por terminación como resultado de una oferta realizada para incentivar la rescisión voluntaria por parte de los empleados.
- El compromiso demostrable de realizar pagos por terminación del vínculo laboral puede tener causa en:
 - una ley;
 - un contrato u otro tipo de acuerdo con los empleados o sus representantes;

- c) una obligación implícita basada en las prácticas habituales de la entidad, costumbre, o el deseo de actuar de forma equitativa, a realizar pagos (o suministrar otro tipo de beneficios) a los empleados cuando resuelve sus contratos laborales; o
- d) la existencia de un plan formal detallado para efectuar la terminación del vínculo laboral, sin que exista la posibilidad realista de retirar la oferta, debiendo el plan incluir, como mínimo:
 - i. la ubicación, función y número aproximado de empleados cuyos servicios se van a dar por terminados;
 - ii. los beneficios por terminación para cada clase de empleo o función;
 - y
 - iii. el momento en el que será implantado el plan.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	64.	Beneficios post-empleo pagaderos a la terminación del vínculo laboral	NICSP N° 25, Párrafo 158. DGCN	

Pueden existir casos en los que se abonen beneficios a los empleados al momento de la desvinculación laboral, con independencia de las razones que motivaron su salida de la entidad. En estos casos:

- a) el pago de estos beneficios es cierto (sujeto a los requerimientos de períodos mínimos de servicio y otros que eventualmente se establezcan), pero el tiempo durante el cual se pagarán es incierto;
- b) dichos beneficios no deben ser tratados como beneficios por terminación sino como beneficios post-empleo; y
- c) sólo las eventuales sumas adicionales que la entidad reconozca a favor de los empleados, en los casos que sea la entidad la que rescinda el vínculo laboral, serán tratadas como beneficios por terminación.

Hasta tanto la DGCN emitirá a través de las NPC en las cuales se identifiquen las entidades, situaciones y criterios específicos para medir y reconocer dichos beneficios, los mismos serán tratados como beneficios por terminación.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	65.	Medición	NICSP N°25, Párrafos 159 a 162. DGCN	

Toda vez que los beneficios por terminación no suponen la obtención de beneficios económicos futuros, se reconocerán como gasto y como pasivo en el momento que corresponda según lo estipulado en las políticas anteriores y teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:

- a) deberá evaluarse la posible reducción de los beneficios por retiro u otros beneficios post-empleo, sujeto esto a las NPC que oportunamente emita la DGCN;
- b) cuando los beneficios por terminación se abonen después de los doce meses posteriores a la finalización del período para el que se informa, deberán descontarse utilizando una tasa de descuento que refleje el valor temporal del dinero; y
- c) en el caso de existir una oferta de la entidad para incentivar la rescisión voluntaria del contrato, la medición de los beneficios por terminación correspondientes se basará en el número de empleados que se espera acepten tal ofrecimiento.

Información a Revelar

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	66.	Sobre beneficios a corto plazo	NICSP N° 25, Párrafo 26. DGCN	

Deberá revelarse la siguiente información en los EEFF:

- a) las obligaciones acumuladas en el ESF, desagregadas por naturaleza, y los gastos reconocidos en el ERF;
- b) los importes acumulados por ausencias remuneradas acumulativas a la fecha de cierre;
- c) las obligaciones acumuladas y los gastos reconocidos durante el ejercicio vinculados con el personal clave de la gerencia o dirección de la entidad;
- d) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	67.	Sobre planes de beneficios post-empleo de contribuciones definidas	NICSP N° 25, Párrafo 57 y 58. DGCN	

Deberá revelarse la siguiente información en los EEFF:

- a) las obligaciones acumuladas en el ESF, desagregadas por naturaleza, y los gastos reconocidos en el ERF;
- b) las obligaciones acumuladas y los gastos reconocidos durante el ejercicio vinculados con el personal clave de la gerencia o dirección de la entidad;
- c) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	68.	Información limitada sobre planes de beneficios post-empleo de beneficios definidos	NICSP N° 25, Párrafo 141. DGCN	

Hasta tanto la DGCN emita las NPC referidas a identificación de entidades, situaciones y criterios específicos para aplicar la metodología integral de medición y reconocimiento de planes post-empleo de beneficios definidos, deberá revelarse la siguiente información en los EEFF:

- las obligaciones acumuladas en el ESF, desagregadas por naturaleza, y los gastos reconocidos en el ERF, tanto en concepto de contribuciones a los planes como por obligaciones adicionales no cubiertas por los activos del plan, determinadas y liquidadas durante el ejercicio;
- las obligaciones acumuladas y los gastos reconocidos durante el ejercicio vinculados con el personal clave de la gerencia o dirección de la entidad;
- siempre que fuera posible, la información requerida en los incisos b), c), j), k), l), m), n), o), q) y s) de la Información a revelar requerida para los planes post-empleo de beneficios definidos detallado en la norma siguiente;
- toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	69.	Información integral a revelar para planes de beneficios definidos	NICSP N° 25, Párrafos 140, 141, 142, 143, 145 y 146. DGCN	

Una vez emitidas las NPC referidas a identificación de entidades, situaciones y criterios específicos para aplicar la metodología integral de medición y reconocimiento de planes post-empleo de beneficios definidos, y con las limitaciones y ampliaciones que dichas NPC establezcan, deberá revelarse la información que posibilite a los usuarios de los EEFF evaluar la naturaleza de los planes de beneficios definidos de la entidad y los efectos financieros de los cambios en dichos planes durante el período. A tales efectos, deberá revelarse la siguiente información sobre dichos planes:

- la política contable adoptada por la entidad para el reconocimiento de ganancias y pérdidas actuariales;
- una descripción general del tipo de plan, distinguiendo;
 - los planes de pensiones de cuantía fija de los calculados según los salarios finales;
 - los planes de beneficios post-empleo de asistencia médica; y

- iii. las prácticas informales que den lugar a obligaciones implícitas que se hayan incluido en la medición de las obligaciones por beneficios definidos
- c) una conciliación entre los saldos iniciales y finales del valor presente de la obligación por beneficios definidos que muestre por separado, si fuera aplicable, los efectos que durante el período han sido atribuibles a cada uno de los siguientes conceptos:
 - i. costo de los servicios del período corriente;
 - ii. costo por intereses;
 - iii. contribuciones efectuadas por los participantes del plan;
 - iv. pérdidas y ganancias actuariales;
 - v. variaciones en la tasa de cambio aplicable en planes valorados en moneda distinta a la moneda de presentación de la entidad;;
 - vi. beneficios pagados;
 - vii. costo de los servicios pasados;
 - viii. combinaciones de entidades;
 - ix. reducciones; y
 - x. liquidaciones;
- d) un desglose de la obligación por beneficios definidos en importes que surjan de planes que estén totalmente sin financiar e importes que surjan de planes que estén parcial o totalmente financiados;
- e) una conciliación entre los saldos iniciales y finales del valor razonable de los activos del plan y los saldos iniciales y finales de cualquier derecho de reembolso reconocido como un activo, mostrando por separado, si fuera aplicable, los efectos que durante el período han sido atribuibles a cada uno de los siguientes conceptos:
 - i. rendimiento esperado para los activos del plan;
 - ii. ganancias y pérdidas actuariales;
 - iii. variaciones en la tasa de cambio aplicable en planes valorados en moneda distinta a la moneda de presentación de la entidad;
 - iv. contribuciones efectuadas como empleador;
 - v. contribuciones efectuadas por los participantes del plan;
 - vi. beneficios pagados;
 - vii. combinaciones de entidades; y
 - viii. liquidaciones;
- f) una conciliación del valor presente de la obligación del plan de beneficios definidos indicados en el inciso c) y el valor razonable de los activos del plan detallados en el inciso e) con los activos y pasivos reconocidos en el ESF, mostrando como mínimo:
 - i. las ganancias y pérdidas actuariales netas no reconocidas en el ESF;
 - ii. el costo de los servicios pasados no reconocidos en el ESF;
 - iii. cualquier importe no reconocido como un activo;
 - iv. el valor razonable a la fecha de presentación de cualquier derecho a reembolso reconocido como un activo (con una breve descripción de la conexión entre el derecho de reembolso y la obligación relativa); y
 - v. los demás importes reconocidos en el ESF;
- g) el gasto total reconocido en el ERF y su desglose:
 - i. por imputación en el ERF; y
 - ii. por concepto que le dio origen;

- h) el importe total reconocido en el ECP, desglosado por cada uno de los conceptos que le dio origen;
- i) el importe de las ganancias y pérdidas actuariales acumuladas en el ECP, en caso de así corresponder;
- j) un desglose de las categorías principales de los activos del plan, indicando sus importes absolutos y su porcentaje de participación en el total;
- k) los importes reconocidos en el valor razonable de los activos del plan para cada categoría de instrumentos financieros propios de la entidad y para cualquier inmueble ocupado u otros activos utilizados por la entidad;
- l) una descripción de los criterios utilizados para determinar la tasa de rendimiento general esperada para los activos, incluyendo el efecto de las principales categorías de los activos del plan;
- m) el rendimiento real de los activos del plan, así como el de cualquier derecho de reembolso reconocido como un activo;
- n) las principales hipótesis actuariales utilizadas a la fecha de presentación, las que deberán revelarse en términos absolutos (por ejemplo, como un porcentaje absoluto) y no sólo como un margen entre diferentes porcentajes u otras variables;
- o) el efecto que tendría un incremento o una disminución de un punto porcentual en la tendencia de variación asumida respecto de los costos médicos sobre:
 - i. la suma de los componentes de costo de servicios del corriente ejercicio y del costo por intereses del costo médico periódico neto posterior al empleo; y
 - ii. la obligación de beneficios post-empleo acumulada para los costos médicos;
- p) los montos para el período anual corriente y los cuatro períodos anuales anteriores de:
 - i. el valor presente de la obligación del plan de beneficios definidos, el valor razonable de los activos del plan y el superávit o déficit del plan; y
 - ii. los ajustes por experiencia que surgen de:
 - a. los pasivos del plan expresados tanto como un monto, o un porcentaje de los pasivos del plan a la fecha de información; y
 - b. los activos del plan expresados tanto como un monto, o un porcentaje de los activos del plan a la fecha de información;
- q) la mejor estimación del empleador, siempre que pueda determinarse razonablemente, de las contribuciones que se espera pagar al plan durante el período anual que comienza luego de la fecha de información;
- r) detalle sobre transacciones con partes relacionadas referentes a planes de beneficios post-empleo y sobre beneficios post-empleo del personal clave de la gerencia o dirección;
- s) detalle de pasivos contingentes que surjan de obligaciones por beneficios post-empleo;
- t) para los casos que la entidad tenga más de un plan de beneficios definidos, la información requerida en los incisos anteriores deberá revelarla para cada plan por separado; y
- u) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	70.	Sobre beneficios por terminación	NICSP N° 25, Párrafos 163, 164 y 165. DGCN	

Deberá revelarse la siguiente información en los EEFF:

- identificación y, de resultar factible, valoración del pasivo contingente, en los casos que exista incertidumbre acerca del número de empleados que aceptarán una oferta de beneficios por terminación;
- la naturaleza e importe de cualquier gasto que sea significativo o de importancia relativa;
- los beneficios por terminación del personal clave de la gerencia o dirección de la entidad;
- toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	71.	Sobre otros beneficios a largo plazo a los empleados	NICSP N° 25, Párrafo 153. DGCN	

Deberá revelarse la siguiente información en los EEFF:

- la identificación y descripción de otros beneficios incluidos, indicando si los mismos están autorizados por ley o son producto de una obligación implícita de la entidad;
- la identificación si los beneficios reconocidos son por única vez o responden a una práctica recurrente de la entidad;
- los pasivos acumulados en el ESF, desagregados por naturaleza, y los gastos reconocidos en el ERF;
- los pasivos acumulados y los gastos reconocidos durante el ejercicio vinculados con el personal clave de la gerencia o dirección de la entidad;
- toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Endeudamiento público

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	72.	Endeudamiento Público	DGCN	

Es el conjunto de instrumentos financieros de pasivo, por lo general de largo plazo, que incluye:

- títulos y valores de la deuda pública emitidos y colocados en moneda nacional o extranjera;
- préstamos de organismos nacionales e internacionales en moneda nacional o extranjera; deudas asumidas en moneda nacional o extranjera;
- deudas de terceros ajenos a la entidad que, sobre la base de norma legal o acto administrativo de autoridad competente, son asumidas como propias por la entidad ante el acreedor original; y
- endeudamiento de la tesorería: se excluyen las deudas comerciales con proveedores de bienes y servicios, así como los gastos en personal por pagar.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	73.	Títulos y valores de la deuda pública	DGCN	
2	73	1 Clasificación		LAFRPP y DGCN
2	73	2 Emisión de NPC		DGCN

Los títulos públicos emitidos por el gobierno en virtud de las facultades que les confieren las respectivas normativas, son un instrumento financiero por el cual el Estado capta medios de financiamiento del mercado de capitales y se compromete a su devolución en determinadas condiciones que se fijan en la emisión del mismo.

La emisión se autoriza por medio de norma de autoridad competente, en donde se determinan las condiciones de emisión y las obligaciones que asume el emisor, las que pasan a constituir los derechos que el título otorga a su poseedor.

Políticas Contables

- A modo de ejemplo, los títulos públicos existentes en los mercados pueden clasificarse básicamente de las siguientes formas:

Atendiendo a su estructura de pagos:

- Amortizables:** son títulos por los cuales el gobierno se compromete a pagar periódicamente servicios de renta y de capital, con o sin plazo de gracia para su amortización inicial;

b) **Bullet**: (bala): son títulos por los cuales el gobierno se compromete a pagar periódicamente servicios de renta, pero cuyo capital que se amortiza integralmente al vencimiento;

c) **Bonos de cupón cero**: son títulos por los cuales el gobierno se compromete a un determinado monto íntegramente al vencimiento. Se colocan a descuento, teniendo una estructura financiera muy sencilla.

Atendiendo a su moneda de pago:

a) **Títulos en moneda nacional**: los pagos comprometidos en relación al título deben realizarse en moneda local.

b) **Títulos en moneda extranjera**: los pagos comprometidos en relación al título deben realizarse entregando moneda extranjera.

Atendiendo a la existencia o no de cláusula de ajuste o no del capital:

a) **Títulos sin cláusula de ajuste**: pagan el capital nominal e intereses calculados sobre dicho capital.

b) **Títulos con cláusula de ajuste**: pagan el capital ajustado por algún índice y los intereses se calculan sobre dicho capital ajustado.

Atendiendo a si la tasa de interés que se reconoce sobre el capital:

a) **Títulos a tasa fija**: la tasa de interés contractual que pagan es única para todos los períodos de devengamiento.

b) **Títulos a tasa variable**: la tasa de interés contractual que pagan es diferente para cada período de devengamiento y en general está referenciada a alguna tasa representativa en los mercados bancarios.

2. La DGCN, conjuntamente con el Órgano Rector de Crédito Público, emitirá las NPC que resulten necesarias a efectos de establecer las pautas que regirán las transacciones de endeudamiento con Títulos y Valores de la deuda pública.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
2	74.		Préstamos de organismos nacionales e internacionales	NICSP N° 30, Párrafo 8. DGCN	
2	74	1	Elementos de los contratos		DGCN
2	74	2	Tratamiento contable		

Los préstamos son pasivos estructurales diferentes de las cuentas comerciales por pagar a corto plazo en condiciones normales de crédito, y pueden ser otorgados a la entidad por:

a) banca pública o privada;

b) empresas no financieras públicas o privadas;

c) organismos internacionales de crédito, siendo éstos instituciones financieras que conceden préstamos a los países miembros, con el

objetivo de fomentar su desarrollo, como así también el de resolver problemas circunstanciales (desequilibrios en balanza de pagos, etc.). Pueden ser globales (como el Banco Mundial y el FMI) o regionales (como el BID).

Políticas Contables

1. Un contrato típico de préstamo con organismos internacionales, tiene generalmente los siguientes elementos a considerar:
 - desembolsos esperados;
 - interés, amortizaciones y comisión del crédito;
 - tipo de moneda, lugar de pagos, tratamiento impositivo;
 - condiciones relativas a los desembolsos y a los procedimientos;
 - suspensión de desembolsos y vencimiento anticipado (en caso de no pago de la deuda⁶⁰);
 - la ejecución del programa, que puede ser hecha con los recursos del financiamiento y condiciones para llevar a cabo las contrataciones a cargo del préstamo;
 - obligaciones del organismo ejecutor del préstamo (elaborar informes, controles, etc.);
 - los procedimientos normales de registros, inspecciones e informes; y
 - comunicaciones entre las partes y mecanismos de resolución de diferencias.
2. La contabilización de cada préstamo se establecerá a través de la ley que lo autoriza, y las NPC por la DGCN, conjuntamente con el Órgano Rector del Subsistema de Crédito Público.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	75.	Condonación de un pasivo	NICSP N° 23, Párrafo 84.	

Si un acreedor condona un pasivo, ello implica una disminución en el importe en libros del pasivo previamente reconocido. En lugar de reconocer un activo, la entidad reduce el importe en libros del pasivo, en los términos de la baja en cuentas de pasivos financieros por condonación.

⁶⁰ default

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	76.	Medición inicial	NICSP N° 29, Párrafo 45 y GA26. NICSP N° 23, Párrafo 87. DGCN	

Los pasivos provenientes del endeudamiento público se medirán inicialmente según los criterios generales para medición inicial de pasivos financieros⁶¹ y considerando además que:

- a) en los préstamos se reconocerá por separado el importe de capital que surja de los contratos respectivos;
- b) en los títulos y valores (incluyendo el endeudamiento de la Tesorería Nacional) se reconocerá por separado el valor nominal o nominal de emisión de los mismos;
- c) las deudas de terceros asumidas por la entidad, se reconocerán por el valor en libros del tercero que dicho pasivo tenía al momento de la asunción o, en su defecto, por el importe que surja de los documentos que respaldan el pasivo que se asuma;
- d) los intereses implícitos valorados por el monto de las primas o descuentos sufridos al momento de la colocación de títulos en el mercado, así como los costos de transacción (sea que se trate de costos de transacción relacionados con títulos públicos o con otros pasivos financieros) o la diferencia entre el monto recibido y valor razonable del pasivo financiero y el importe recibido, se reconocerán separadamente y serán objeto de amortización posterior, incrementando el pasivo hasta su vencimiento. Los costos de transacción serán todos los costos incrementales directamente atribuibles a la adquisición, emisión o disposición de los pasivos financieros en los que no se hubiera incurrido en caso de no haberse adquirido, emitido o dispuesto el instrumento. Sin embargo no incluirá costos de administración o costos de mantenimiento.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	77.	Medición posterior	NICSP N° 29, Párrafo 49. DGCN	

Después del reconocimiento inicial, todos los pasivos provenientes del endeudamiento público se medirán según los criterios generales para medición posterior de pasivos financieros, limitándose la aplicación de medición posterior al valor razonable con cambios en resultados para los casos que evalúe y autorice la DGCN, conjuntamente con los Organismos que estime pertinente.

⁶¹ Norma 2.15 del presente PGCN

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	78.	Composición de los costos de endeudamiento	NICSP N° 5, Párrafo 6.	

Los costos por endeudamiento pueden incluir:

- los intereses de descubiertos o sobregiros bancarios y de préstamos a corto y largo plazo;
- la amortización de primas o descuentos relacionados con préstamos;
- la amortización de los costos de formalización de los contratos de préstamo;
- las cargas por intereses relativas a los arrendamientos financieros; y
- las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera, en la medida en que sean consideradas como ajustes de costos por intereses.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	79.	Costos financieros implícitos	NICSP N° 29, Párrafo 65 y GA18.	
2	79	1 Compensación		DGCN

Los costos financieros implícitos valorados por el monto de las primas o descuentos sufridos al momento de la colocación de los títulos, incrementarán el pasivo a medida que se vayan devengando durante el período contable a considerar, a través de la amortización con cargo a resultados (gasto) del monto reconocido inicialmente.

Política Contable

- A efectos de la exposición en los EEEF, se compensará el importe del capital de los pasivos provenientes del endeudamiento público, con los importes reconocidos y no amortizados de costos financieros implícitos, reconocidos separadamente bajo la forma de primas o descuentos de emisión, gastos financieros por devengar o denominaciones análogas. Es decir, el importe de los pasivos financieros se expondrá neto de los costos financieros implícitos no devengados.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	80.	Costos financieros explícitos	NICSP N° 29, Párrafo 65. DGCN	

En los EEEF debe exponerse la totalidad de los intereses y otros costos financieros explícitos devengados hasta la fecha de cierre, independientemente de la exigibilidad de dichos costos a esa fecha.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
2	81.		Préstamos en condiciones favorables	NICSP N° 23, Párrafo 105A.	
2	81	1	Reconocimiento de ingreso / y de una obligación actual		NICSP N° 23, Párrafo 105B.

Préstamos en condiciones favorables son préstamos recibidos por una entidad cuyas condiciones y términos están por debajo de mercado.

La parte del préstamo que es reembolsable, junto con los pagos de intereses, es una transacción con contraprestación y se contabilizará como un instrumento financiero.

La diferencia entre el precio de la transacción (importe del préstamo) y el valor razonable del préstamo en el reconocimiento inicial se trata como un ingreso sin contraprestación.

Política Contable.

1. En el caso de que una entidad determine que las condiciones favorables del préstamo generan un ingreso sin contraprestación, la entidad reconocerá la diferencia como un ingreso, salvo que existiera una obligación actual, (por ejemplo, que en las condiciones específicas establezca que la entidad deba hacerse cargo de los impuestos sobre los activos transferidos). En el caso se reconocerá un pasivo. Cuando la entidad satisfaga la obligación actual, se reducirá el pasivo y se reconocerá un ingreso por el mismo importe.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
2	82.		Deudas asumidas	Plan de cuentas contable	

Son instrumentos de pasivos originariamente emitidos y/o contraídos por terceros ajenos a la entidad, que la misma asume como propios, ocupando ante él o los acreedores el lugar de dichos terceros sin obligación de contraprestación para con la entidad por parte de estos últimos.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
2	83.		Endeudamiento de la tesorería	LAFRPP	
2	83	1	Tratamiento contable		DGCN

Ley N° 8131 de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos:

ARTÍCULO 75.- Letras del tesoro: Cuando por una situación especial de caja esté amenazado el interés público ante eventuales incumplimientos de pago por parte del Gobierno, el Ministerio de Hacienda, por medio de la Tesorería Nacional, previa resolución que lo justifique, podrá emitir obligaciones de corto plazo a cargo del Estado denominadas letras del tesoro. El Banco Central de Costa Rica podrá adquirirlas por el monto necesario para cubrir el déficit temporal. La suma total de dichas obligaciones pendientes de pago no podrá ser superior a un veinteavo del presupuesto ordinario de la República.

El pago de los intereses de las letras del tesoro deberá cargarse a las partidas presupuestarias para el servicio de la deuda interna.

No podrán emitirse letras del tesoro para financiar la cancelación de otras ya emitidas.

ARTÍCULO 76.- Vencimiento de las letras del tesoro: Las letras del tesoro se emitirán con vencimiento hasta de noventa días; pero, en ningún caso, su vencimiento podrá exceder del 31 de diciembre del año en que se emitan.

ARTÍCULO 77.- Adquisición de letras del tesoro por parte del Banco Central de Costa Rica: La solicitud debidamente justificada del Ministerio de Hacienda para que el Banco Central de Costa Rica adquiera letras del tesoro, será tramitada conforme a la Ley Orgánica de éste y su reglamento.

Política Contable

1. La contabilización del endeudamiento de la tesorería se establecerá a través de las NPC por la DGCN, conjuntamente con el Órgano Rector del Subsistema de Tesorería.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	84.	Información a revelar en particular para endeudamiento público	NICSP N° 30, Párrafo 10. DGCN	

La entidad deberá informar sobre:

- a) información respecto de la existencia de restricciones, compromisos o contingencias que puedan afectar o acotar la exigibilidad del endeudamiento público a pagar;
- b) la naturaleza y alcance de los títulos y valores de la deuda pública y las políticas y métodos contables aplicados para su reconocimiento y medición, además del grado de exposición al riesgo (incluyendo las tasas de interés o de vencimiento, según cuáles de ellas estén más próximas en el tiempo y las tasas efectivas de

interés, cuando así proceda), conjuntamente con la desagregación del saldo por pagar de títulos y valores de la deuda pública en sus porciones de capital y servicios de interés y otros accesorios financieros;

- c) desembolsos que se hubieran efectuado o bien que sean exigibles y estén pendientes a la fecha de cierre, con motivo de incumplimientos que hayan dado lugar al reconocimiento de comisiones de compromiso pactadas en contratos de préstamos;
- d) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	85.	Información a revelar sobre costos de préstamos	NICSP N° 5, Párrafos 16 y 40.	

Deberá revelarse en los EEEF la información sobre las políticas y métodos contables adoptados para los costos por préstamos, así como los intereses reconocidos durante el ejercicio.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	86.	Información a revelar sobre incumplimientos en préstamos a pagar	NICSP N° 30, Párrafos 22 y 23. DGCN	

Para los préstamos por pagar reconocidos al final del período sobre el que se informa, deberá revelarse:

- a) un detalle de los incumplimientos durante el período que se refieran al principal, a los intereses, a los fondos de amortización para cancelación de deudas o a las condiciones de rescate relativas a esos préstamos por pagar;
- b) el importe en libros de los préstamos por pagar pendientes de cancelación al final del periodo sobre el que se informa; y
- c) si el incumplimiento ha sido corregido o si se han renegociado las condiciones de los préstamos por pagar antes de la fecha de autorización para emisión de los estados financieros.

Similar información deberá revelarse en los casos que se hubieran producido otras infracciones a las condiciones del préstamo que habiliten al prestamista a reclamar el reembolso acelerado, siempre que a la fecha de cierre dichas infracciones no se hubieran corregido o el préstamo no se haya renegociado.

La información requerida para incumplimientos en préstamos a pagar, deberá también presentarse respecto de eventuales incumplimientos en las cuotas de amortización de capital y/o interés de títulos y valores de la deuda pública.

Fondos de terceros y en garantía

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
2	87.		Fondos de terceros	DGCN	
2	87	1	Características		DGCN
2	87	2	Exposición y Valuación		
2	87	3	Garantías recibidas en instrumentos distintos de efectivo		

Son las obligaciones contraídas por las entidades gubernamentales derivadas de los fondos recaudados por cuenta de terceros o aquellos pasivos resultantes de garantías en cumplimiento de obligaciones generadas por contratos o normas legales.

Políticas Contables

1. Por sus características, los fondos de terceros representan hechos económico-financieros que no alteran el Patrimonio Neto de la entidad perceptora, que surgen de actividades y/o servicios prestados por la misma y que no implican propiedad de los fondos.
2. Dichos fondos deben estar expresados a sus valores nominales y expuestos claramente en forma separada de los fondos propios de la entidad.
3. No se incluyen las garantías recibidas en instrumentos distintos del efectivo, las que sólo serán objeto de revelación y no de reconocimiento, excepto en el caso que corresponde ejecutar la garantía, en cuyo momento los instrumentos recibidos pasan a formar parte de los activos de la entidad.

Provisiones

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
2	88.		Provisiones	NICSP N° 19, Párrafos 18 y 19.	

Una provisión es un pasivo respecto del cual existe incertidumbre acerca del momento de su vencimiento y/o de la cuantía de los desembolsos futuros necesarios para proceder a su cancelación. En razón de dicha incertidumbre, las provisiones son objeto de estimación.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	89.	Tratamientos particulares	NICSP N° 19, Párrafo 1.	

Las provisiones que se indican a continuación, estarán sujetas a los criterios específicos establecidos en el presente PGCN y/o los que oportunamente defina la DGCN:

- aquéllas que provengan de los beneficios sociales prestados por la entidad, a cambio de los cuales ésta no reciba, directamente de los receptores, una contraprestación que sea aproximadamente igual al valor de los bienes y servicios suministrados;
- aquéllas que se deriven de los instrumentos financieros que se lleven contablemente según su valor razonable;
- aquéllas que se deriven de contratos pendientes de ejecución, distintos de aquellas en que el contrato sea oneroso y esté sujeto a otras estipulaciones;
- aquéllas que aparecen en las entidades de seguros, derivados de las pólizas de los asegurados; y
- aquéllas que provengan de los beneficios sociales de los trabajadores, excepto beneficios por cese surgidos como consecuencia de una reestructuración.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	90.	Reconocimiento de una provisión	NICSP N° 19, Párrafo 22.	
2	90	1 Hechos ocurridos después de la fecha sobre la que se informa		NICSP N° 19, Párrafo 24.
2	90	2 Suceso pasado		NICSP N° 19, Párrafo 25.

Una contingencia que cumpla la definición de provisión, debe reconocerse como tal cuando:

- existe una **obligación presente** (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;
- es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y
- puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

De no cumplirse estas condiciones, no se debe reconocer ninguna provisión.

Políticas Contables

- Una entidad procederá a determinar la existencia o no de la obligación presente, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, entre la que se podrá incluir, por

ejemplo, la opinión de expertos. La evidencia que se toma en consideración incluye la adicional que pudieran suministrar los **hechos ocurridos después la fecha sobre la que se informa**. A partir de esa evidencia:

- a. si es **más probable que improbable** que una obligación presente **exista** en la fecha sobre la que se informa, la entidad reconocerá una provisión (siempre que se satisfagan los criterios de reconocimiento); y
 - b. si es **más probable que improbable** que **ninguna obligación presente exista** en la fecha sobre la que se informa, la entidad **informará en las notas de la existencia de un pasivo contingente**, salvo que la posibilidad de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio sea remota.
2. El suceso pasado del que se deriva una obligación presente recibe la denominación de **hecho que genera la obligación**. Para que un suceso revista tal condición, es necesario que la entidad no tenga otra alternativa realista que asumir la obligación creada por el hecho. Este caso se da sólo:
- a. donde el pago de la obligación viene exigido por ley; o bien
 - b. en el caso de una obligación implícita, cuando el hecho (que puede ser una acción de la entidad) crea en las otras partes una expectativa válida de que la entidad va a cumplir con la obligación.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	91.	Reconocimiento de un pasivo contingente	NICSP N° 19, Párrafos 20 y 35.	

Un pasivo contingente es un pasivo que **no se reconoce contablemente** debido a que su existencia será confirmada sólo porque suceda o, en su caso, porque no suceda uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad, o debido a que el pasivo no satisface los criterios de reconocimiento.

Los pasivos contingentes sólo deben informarse en las notas a los estados financieros.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	92.	Estimación fiable de la obligación	NICSP N° 19, Párrafo 33.	

El uso de estimaciones es una parte esencial de la preparación de los EEFF y no afecta su fiabilidad. Esto es especialmente cierto en el caso de las provisiones, las cuales, por su naturaleza, son más inciertas que la mayoría de otros pasivos. Deberá determinarse un rango de consecuencias posibles sobre cuya base se pueda realizar una estimación de la obligación que sea suficientemente fiable como para usarla en el reconocimiento de una provisión.

Norma /	Concepto	Referencia

Política			Norma	Política
2	93.		Obligaciones conjuntas, avales y garantías	NICSP N° 19, Párrafos 37 y 68.

Cuando una entidad sea responsable de una obligación, de forma conjunta y solidaria con otra u otras entidades, la porción de la obligación que se espera será satisfecha por las otras partes se trata como un pasivo contingente en la medida que se espere sea liquidado por los terceros.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
2	94.		Medición de la provisión	NICSP N° 19, Párrafo 44.	
2	94	1	Riesgos e incertidumbres		NICSP N° 19, Párrafo 50.
2	94	2	Valor presente		NICSP N°. 19, Párrafo 53.
2	94	3	Tasa de descuento		NICSP N°. 19, Párrafo 56.

El monto reconocido como provisión debe ser la mejor estimación del desembolso requerido para cancelar la obligación presente a la fecha del balance.

Políticas Contables

1. Para llegar a la mejor estimación de una provisión deben tenerse en cuenta los riesgos e incertidumbres que inevitablemente rodean a muchos sucesos y circunstancias.
2. Cuando resulte importante el efecto temporal sobre el valor del dinero, el importe de la provisión debe ser el valor presente de los desembolsos que se espera sean necesarios para cancelar la obligación.
3. A efectos de la determinación del valor presente, deberá aplicarse la/s tasa/s de descuento que refleje/n las evaluaciones correspondientes al valor temporal del dinero y el riesgo específico del pasivo correspondiente. Asimismo, la/s tasa/s de descuento no debe/n reflejar los riesgos que hayan sido objeto de ajuste al hacer las estimaciones de los flujos de efectivo futuros.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
2	95.		Sucesos futuros	NICSP N° 19, Párrafo 58.	

Los sucesos futuros que puedan afectar a la cuantía necesaria para liquidar una obligación deben reflejarse en el importe de la provisión, siempre que haya una evidencia objetiva suficiente de que tales hechos van a ocurrir.

Norma / Política		Concepto		Referencia Norma Política	
2	96.		Reembolsos	NICSP N° 19, Párrafo 63.	
2	96	1	Valores netos		NICSP N° 19, Párrafo 64.
2	96	2	Reembolsos por avales otorgados		NICSP N° 19, Párrafo 63. DGCN

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 expectativa de reembolso debe reconocerse cuando, y sólo cuando, sea prácticamente segura su recepción si la entidad cancela la obligación objeto de la provisión. El reembolso debe ser tratado como un activo independiente y no debe exceder al importe de la provisión al momento del reconocimiento inicial y mientras ésta continúe siendo reconocida en los EEEF.

Política Contable

1. En el ERF, el gasto relacionado con la provisión se presentará por el neto después de descontar el importe reconocido para el reembolso. No obstante, en Notas a los EEEF se revelará el importe bruto de las provisiones y el monto de los reembolsos reconocidos.
2. En el caso de provisiones relacionadas con avales o garantías otorgados por la entidad, se considerarán reembolsos susceptibles de reconocimiento sólo en la medida que sea factible su recepción, limitándose a los casos en los que en el contrato suscripto entre las partes, se haya establecido que la entidad que ha recibido el aval deberá reconocer, en caso de incumplimiento de su obligación, una deuda a favor de la entidad gubernamental que ha otorgado el aval y ha afrontado la deuda avalada.

Norma / Política		Concepto		Referencia Norma Política	
2	97.		Cambios en el valor de las provisiones	NICSP N° 19, Párrafo 69.	

Las provisiones se deben revisar en cada fecha sobre la que se informa, y deben ajustarse, en su caso, para reflejar la mejor estimación existente en ese momento. Si ya no es probable que, para liquidar la obligación, se vaya a requerir de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio, se debe revertir la provisión.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	98.	Evaluación continua de pasivos contingentes	NICSP N° 19, Párrafo 38.	

Los pasivos contingentes deben ser evaluados continuamente para determinar si se ha producido o no la probabilidad de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio futuros. Si se estimara probable que, para una partida que había sido tratada con anterioridad como un pasivo contingente, se fuera a requerir de un flujo de salida de beneficios económicos o potencial de servicio futuro, se debe reconocer una provisión en los estados financieros del ejercicio en que se haya producido el cambio en la probabilidad. Ello, a efectos de asegurar que la evolución de los pasivos contingentes esté reflejada adecuadamente en los estados financieros.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	99.	Aplicación de las provisiones	NICSP N° 19, Párrafo 71.	

Cada provisión debe ser utilizada sólo para afrontar los desembolsos para los cuales fue originalmente reconocida.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	100.	Reglas particulares de reconocimiento y medición	NICSP N° 19, Párrafos 73, 74, 76, 79, 81 a 83 y 90.	

- **Resultados negativos netos derivados de las operaciones:** No deben reconocerse provisiones por resultados negativos netos futuros derivados de las operaciones, ya que los mismos no satisfacen la definición de pasivos, ni los criterios generales de reconocimiento de una provisión.
- **Contratos de carácter oneroso:** Son contratos para el intercambio de activos o servicios, en el que los costos inevitables⁶² necesarios para cubrir las obligaciones establecidas en el contrato exceden a los beneficios económicos o al potencial de servicio que se espera recibir bajo el mismo. Si una entidad tiene un contrato de carácter oneroso, las obligaciones presentes bajo tal contrato (netas después de deducir los importes recuperados) deben reconocerse y medirse como provisiones.

⁶² Los costos inevitables de un contrato reflejan el menor costo neto para desvincularse del mismo, siendo éste el menor entre el costo de su cumplimiento, o la compensación o penalización resultante de su incumplimiento.

- **Reestructuración⁶³**: Se reconocerá una provisión por costos de reestructuración, sólo cuando se cumplan las siguientes condiciones generales:
 - i. exista un plan formal y detallado para proceder a la reestructuración, en el que se identifiquen dichos gastos; y
 - ii. se haya producido una expectativa válida entre los afectados, en el sentido de que la reestructuración se llevará a cabo, ya sea por haber comenzado a implementar el plan o por haber anunciado sus principales características a los mismos.
- **Venta o transferencia de unidades de operación**: Como consecuencia de la venta o transferencia de una unidad de operaciones, no surge ninguna obligación hasta que la entidad se comprometa a vender o transferir la unidad, es decir, hasta que exista un acuerdo vinculante.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
2	101.		Provisiones de reestructuración	NICSP N° 19, Párrafo 93.	
2	101	1	Costos no incluidos		NICSP N° 19, Párrafo 94.

Una provisión de reestructuración debe incluir sólo los desembolsos directos surgidos en la reestructuración, que serán aquéllos:

- a) necesariamente impuestos por la reestructuración; y
- b) no asociados con las actividades que continúan en la entidad.

Política Contable

1. Una provisión de reestructuración no incluye costos tales como:
 - a. reentrenamiento o reubicación continua del personal;
 - b. comercialización o publicidad; o
 - c. inversión en nuevos sistemas y redes de distribución.
 Estos desembolsos se relacionan con la conducción futura de una actividad y no son pasivos de reestructuración en la fecha sobre la que se informa.

⁶³ Terminación o disposición de una actividad o servicio; el cierre de una sucursal o terminación de las actividades de una dependencia gubernamental en una localidad o región específica, o reubicación de las actividades de una región a otra; cambios en la estructura administrativa, por ejemplo, eliminación de un nivel o escala de los servicios de administración o dirección; y las reorganizaciones importantes que tienen un efecto significativo en la naturaleza y enfoque de las operaciones de la entidad.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
2	102.		Provisiones para litigios y demandas	DGCN	
2	102	1	Etapas judiciales		DGCN
2	102	2	Informe jurídico interno		

Una provisión para litigios y demandas debe incluir sólo los desembolsos directos originados en litigios y demandas entabladas contra el ente, sean de carácter comercial, laboral, por daños a terceros o por otras causas, cuya cancelación demandarán la salida de recursos de la entidad gubernamental. Comprende las sentencias adversas de cualquier instancia judicial, en tanto las mismas no hayan sido apeladas y no se encuentren firmes con carácter de “cosa juzgada” y con liquidación firme aprobada y fecha de vencimiento cierto para su pago, en procesos en los que la entidad pública tenga carácter de demandada.

Políticas Contables

1. La DGCN establecerá las diferentes etapas que se pueden suscitar en los juicios y su relación con el reconocimiento contable.
2. Las provisiones y pasivos contingentes por motivo de litigios y demandas tendrán que tener como sustento un informe del área jurídica correspondiente de la entidad.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
2	103.		Información a revelar	NICSP N° 19, Párrafos 97 y 98.	

Para cada clase de provisión, deberá revelarse la siguiente información en los EEFF, preferiblemente en forma comparativa con el ejercicio anterior, o bien indicando las razones por las cuales no es posible exponer información comparativa:

- c) el valor en libros al inicio y al final del período;
- d) las dotaciones efectuadas en el período, incluyendo también los incrementos en las provisiones existentes;
- e) los importes utilizados (es decir, los importes aplicados y cargados contra la provisión) durante el período;
- f) los importes no utilizados que han sido objeto de liquidación o reversión en el período;
- g) el incremento durante el período en el importe descontado, resultante del paso del tiempo y el efecto de los cambios en la tasa de descuento;
- h) No se requiere presentar información comparativa de la siguiente información:
 - i. una breve descripción de la naturaleza de la obligación y del momento previsible en el tiempo, en el que se producirán los flujos de salida de beneficios económicos o de potencial de servicio futuros;

- ii. una indicación de las incertidumbres sobre el importe o vencimiento de dichos flujos de salida y los principales supuestos que se han tomado en relación con los hechos futuros;
- iii. el importe de los reembolsos probables, expresando la cuantía de cualquier activo que haya sido reconocido con respecto a dicho reembolso;
- i) en el caso de provisiones para litigios y demandas, la identificación y alcance del informe jurídico que ha avalado la provisión;
- j) en caso que la revelación de información pudiera comprometer la posición de la entidad en un litigio con terceros, la naturaleza del litigio y las razones que justifican la ausencia de revelación; y
- k) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Contingencias

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
2	104.		Pasivo contingente	NICSP N° 19, Párrafo 18.	

Un pasivo contingente es:

- a) una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia (o en su caso por la no ocurrencia) de uno o más sucesos futuros inciertos, que no están enteramente bajo el control de la entidad; o
- b) una obligación presente surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:
 - i. no es probable que la entidad tenga que satisfacerla, desprendiéndose de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio; o bien
 - ii. el importe de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
2	105.		Reconocimiento	NICSP N° 19, Párrafos 20 y 35.	
2	105	1	Evaluación continua		NICSP N° 19, Párrafo 38.

Es un pasivo que **no se reconoce contablemente, sólo se revela en Nota a los EEEF**, debido a que su existencia será confirmada sólo porque suceda o, en su caso, porque no suceda uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad, o debido a que el pasivo no satisface los criterios de reconocimiento.

Los pasivos contingentes deben informarse en las notas a los EEEF.

Política Contable

1. Los pasivos contingentes deben ser evaluados continuamente para determinar si se ha producido o no la probabilidad de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio. Si se estimara probable que, para una partida que había sido tratada con anterioridad como un pasivo contingente, se fuera a requerir de un flujo de salida de beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, se debe reconocer una provisión en los EEEF del ejercicio en que se haya producido el cambio en la probabilidad. Ello, a efectos de asegurar que la evolución de los pasivos contingentes esté reflejada adecuadamente en los EEEF.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	106.	Obligaciones conjuntas, avales y garantías	NICSP N° 19, Párrafos 37 y 68. DGCN	

Cuando una entidad sea responsable de una obligación, de forma conjunta y solidaria con otra u otras entidades, la porción de la obligación que se espera será satisfecha por las otras partes se trata como un pasivo contingente en la medida que se espere sea liquidado por los terceros.

En el mismo sentido debe procederse en caso que la entidad avale o garantice deudas de un tercero, en la porción de la deuda avalada o garantizada.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	107.	Información a revelar sobre pasivos contingentes	NICSP N° 19, Párrafos 100 y 108 y 109. DGCN	

Para cada pasivo contingente deberá revelarse la siguiente información:

- a) la naturaleza del mismo;
- b) cuando sea practicable:
 - i. una estimación de su efecto financiero;
 - ii. una indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe o el calendario de las salidas de recursos correspondientes; y
 - iii. la posibilidad de obtener eventuales reembolsos;
- c) de corresponder, las causales por las que no resulta posible revelar lo requerido en el punto anterior;
- d) en el caso de pasivos contingentes por litigios y demandas, la identificación y alcance del informe jurídico que avala la exposición de la contingencia;
- e) en caso que la revelación de información pudiera comprometer la posición de la entidad en un litigio con terceros, la naturaleza del litigio y las razones que justifican la ausencia de revelación; y

- f) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	108.	Información a revelar sobre avales o garantías otorgadas	DGCN	

Cuando una entidad gubernamental otorgue un aval o garantía ante un tercero respecto de una obligación contraída con éste por otra entidad, deberá llevar un registro auxiliar de dichas garantías a efectos que sean la base para la elaboración de la información a presentar en notas a los estados financieros. Dicha información deberá contener, para cada aval o garantía otorgado:

- una identificación de la entidad a la que se avala o garantiza ante terceros;
- los montos máximos por los que el gobierno debe responder;
- los plazos, intereses, moras y demás condiciones inherentes al contrato de aval o garantía;
- la identificación de la entidad acreedora de la entidad avalada;
- la identificación del acto de autoridad competente por la que se autorizó el aval o garantía; y
- toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Reservas técnicas

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	109.	Pasivos por reservas técnicas	MEFP 2001 del FMI Párrafos 7.120 y 9.40	

Las reservas técnicas de seguros se componen de la participación de capital neta de los hogares en las reservas de los seguros de vida y en las cajas de pensiones, del pago anticipado de primas y de las reservas contra indemnizaciones pendientes. Las unidades del gobierno general pueden incurrir en pasivos por reservas técnicas de seguros como operadores de sistemas de seguros no de vida y de cajas de pensiones no autónomas o no basadas en fondos asignados.

Otros pasivos

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
2	110.		Ingresos a devengar	DGCN	

Cuando la entidad reciba un ingreso que aún no se encuentra devengado y que abarca períodos que exceden al correspondiente al cierre del ejercicio anual, se imputará como un pasivo hasta tanto se verifique el hecho imponible o su devengamiento.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
2	111.		Pasivos sujetos a depuración contable	DGCN	
2	111	1	Período		DGCN
2	111	2	Revelación		

Cuando las entidades gubernamentales se encuentren en proceso de transición realizando las tareas de cierre de los ejercicios 2013, 2014 y 2015, y detecten saldos en el pasivo respecto de los cuales no se tengan los elementos necesarios para asignar con certeza su clasificación, asignación, modificación y/o depuración, podrá imputarlos en los pasivos sujetos a depuración contable, hasta tanto obtengan la correspondiente certeza o inicie el ejercicio 2016, lo que suceda primero.

Políticas Contables

1. A efectos de evitar irregularidades, los saldos expuestos en pasivos sujetos a depuración contable, no podrán permanecer más allá del 31 de diciembre de 2015 sin la asignación cierta correspondiente.
2. En nota a los EEFF deberán detallarse los saldos imputados a pasivos sujetos a depuración contable y exponer el problema que los mismos han presentado para su imputación definitiva, como así también las tareas realizadas y a realizar para determinar la imputación definitiva.

Pasivo por Concesión de Servicios Públicos

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
2	112.		Reconocimiento del Pasivo	NICSP N° 32, Párrafo 14.	

Una entidad del gobierno en su carácter de concedente, en un contrato de concesión de servicios públicos, reconocerá un pasivo si ha reconocido un activo de concesión de servicio de acuerdo con las normas estipuladas en el Capítulo V Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables – Activo del presente PGCN.

La concedente **no reconocerá un pasivo** cuando sea un activo existente de la concedente y se halla reclasificado como un activo de concesión de servicios de acuerdo las normas estipuladas en el Capítulo V Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables – Activo del presente PGCN, excepto en circunstancias en las que una contrapartida adicional sea proporcionada por el concesionario⁶⁴.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
2	113.		Medición inicial	NICSP N° 32, Párrafo 15.	

El pasivo será medido inicialmente por el mismo importe que el activo de concesión de servicios, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o del concesionario a la concedente.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
2	114.		Formas de pagos	NICSP N° 32, Párrafo 17.	
2	114	1	Modelo del pasivo financiero		NICSP N° 32, Párrafos 18 a 20.
2	114	2	Modelo de la concesión de un derecho al concesionario		NICSP N° 32, Párrafo 24.
2	114	3	Otorgar derecho de obtener ingresos de terceros y usos de activos generadores de efectivo		NICSP N° 32, Párrafos 25, 26 y GA 33.

Como contraprestación del activo de concesión del servicio, la concedente puede compensar al concesionario por el activo de concesión de servicios mediante una combinación de:

- a) pagos al concesionario (Modelo del pasivo financiero);

⁶⁴ Operador para la NICSP N° 32

- b) compensación al concesionario con otros medios (Modelo de “concesión de un derecho del concesionario”) como:
 - i. otorgar al concesionario del derecho a obtener ingresos a partir del uso por terceros del activo de concesión de servicios; o
 - ii. otorgar al concesionario del acceso a otro activo generador de ingresos para uso del concesionario.

Políticas Contables

1. En el **modelo del pasivo financiero** la concedente tiene una obligación incondicional de pagar efectivo u otro activo financiero al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo de concesión de servicios, la obligación es incondicional si ha garantizado al concesionario el pago de:
 - a) importes específicos o determinables; o
 - b) el déficit, si existe, entre los importes recibidos por el concesionario de los usuarios del servicio público y cualesquiera importes especificados o determinable en el contrato, incluso si el pago está supeditado a que el concesionario asegure que el activo de concesión de servicios cumple los requerimientos de calidad y eficiencia especificados.

La concedente contabilizará el pasivo como un pasivo financiero y aplicará la NICSP 28 *Instrumentos Financieros: Presentación*, los requerimientos de baja en cuentas en la NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, y la NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*.
2. El **modelo de la concesión de un derecho al concesionario** surge cuando la concedente no tiene una obligación incondicional de pagar efectivo u otro activo financiero al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo de concesión de servicios, y puede otorga al concesionario los derechos de:
 - a) obtener ingresos proveniente del pago que realicen los usuarios del servicio; u
 - b) obtener ingresos por el uso de otro activo generador de ingresos.
3. Si la concedente otorga al concesionario el derecho a obtener ingresos por el uso de terceros (usuarios del servicio) u obtener ingresos por el uso de otro activo generador de ingresos, la concedente contabilizará el pasivo como la parte no acumulada (o devengada) de ingresos que surgen del intercambio de activos entre la concedente y el concesionario. Si el derecho concedido al concesionario es efectivo durante el período del acuerdo de concesión del servicio, la concedente no reconoce inmediatamente ingresos por el intercambio. En su lugar, se reconoce un pasivo por cualquier parte del ingreso que no se reconoce todavía. La concedente reconocerá el ingreso, como una transacción sin contraprestación y reducirá el pasivo reconocido teniendo en cuenta la sustancia económica del acuerdo de concesión del servicio. Lo dicho anteriormente se resume a continuación:

Transacción	Imputación / Registración	Origen
Por la parte no acumulada (o devengada) de ingresos.	Reconocerá el Pasivo	que surgen del intercambio de activos entre el concedente y el concesionario.
Por los pagos realizados durante el período del acuerdo de concesión del servicio	Reducción del pasivo	teniendo en cuenta la sustancia económica del acuerdo de concesión.
	Reconocerá un ingreso como una transacción sin contraprestación.	el intercambio se considera como una transacción que genera ingresos, teniendo en cuenta la sustancia económica del acuerdo de concesión.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
2	115.		Separación y contabilización de la carga financiera y de las cargas por los servicios	NICSP N° 32, Párrafos 21 y 22.	
2	115	1	Activo y los componentes del servicio identificables por separado		NICSP N° 32, Párrafo 23.
2	115	2	Activo y los componentes del servicio no identificables por separado		

La concedente asignará los pagos al concesionario y los contabilizará como una reducción en el pasivo reconocido, separando la carga financiera de las cargas por los servicios proporcionados por el concesionario.

La carga financiera y las cargas por los servicios proporcionados por el concesionario se contabilizarán como gastos.

Política Contable

1. Si el activo y los componentes del servicio de un acuerdo de concesión de servicios son identificables por separado, los componentes del servicio de pagos de la

concedente al concesionario se asignarán por referencia a los valores razonables relativos del activo de concesión de servicios y la provisión de servicios.

2. Si el activo y los componentes del servicio no son identificables por separado, el componente del servicio de los pagos de la concedente al concesionario se determina utilizando técnicas de estimación.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	116.	Pagos mixtos	NICSP N° 32, Párrafos 27 y 28.	

Si la concedente paga parcialmente por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo de concesión de servicios, incurriendo en un pasivo financiero y parcialmente mediante la concesión de un derecho al concesionario, será necesario contabilizarlos en forma separada según lo establecido para cada uno de ellos en el presente PGCN.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	117.	Otros pasivo y pasivos contingentes	NICSP N° 32, GA 51 y 54.	
2	117	1 Contabilización		NICSP N° 32, Párrafo 29.

Los acuerdos de concesión de servicios pueden incluir otros pasivos:

- a) garantías financieras (por ejemplo, una garantía o indemnización relativa a la deuda incurrida por el concesionario para financiar la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo de concesión de servicios); o
- b) garantías de rendimiento (por ejemplo, garantía de las corrientes de ingresos mínimos, incluyendo compensación por déficits).

En los acuerdos de concesión pueden surgir pasivos contingentes producto de posibles de disputas sobre los términos del acuerdo de concesión del servicio.

Política Contable

1. La concedente contabilizará otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes, y activos contingentes que surgen de un acuerdo de concesión de servicios según la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, NICSP 28 *Instrumentos Financieros: Presentación*, NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, y la NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*, según corresponda.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
2	118.	Información a revelar	NICSP N° 32, Párrafo 32. DGCN	

La concedente deberá revelar en los EEFF o en Notas, según corresponda, la siguiente información:

- a) método utilizado para el reconocimiento de los pasivos,
- b) separación de los saldos de pasivos de la carga financiera y de las cargas por los servicios;
- c) todas las obligaciones asumidas;
- d) las autorizaciones dada al concesionario por ejemplo accesos a activos de la concesión u otros activos;
- e) cambios en el acuerdo que ocurren durante el periodo sobre el que se informa;
- f) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Capítulo VII

Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Patrimonio

3. Patrimonio

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
3	1.	Patrimonio gubernamental	NICSP N° 1, Párrafo 14. DGCN	

El Patrimonio, también denominado “Activos netos”, es el valor residual resultante en el ESF, es decir, la diferencia entre el total del activo menos el total del pasivo. A los efectos de presentación de información financiera se utilizará exclusivamente el término “Patrimonio”.

Instrumentos de Patrimonio

Norma Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
3	2.	Instrumento de patrimonio		NICSP N° 28, Párrafos 9 y GA 26 y 27. DGCN	
3	2	1	Relación con activos y pasivos financieros		DGCN

Un instrumento de patrimonio es un acuerdo contractual donde se pone de manifiesto una participación residual en los activos de una entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

El concepto de “instrumento de patrimonio” incluye:

- una forma equivalente de capital aportado;;
- transferencias de recursos en las que, mediante una designación formal de las partes de la transacción, mediante un acuerdo formal y/o por aplicación de las políticas establecidas en el presente Capítulo en materia de transferencias, se pone de manifiesto una participación residual en los activos netos de otra entidad; y/o
- pasivos financieros con la forma legal de deuda que, en esencia, representan una participación en el patrimonio de una entidad.

Política Contable

2. Las normas y políticas sobre instrumentos de patrimonio se complementan con las desarrolladas en los Capítulos “Activo” y “Pasivo” del presente PGCN.

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
3	3.		Clasificación de un instrumento financiero	NICSP N° 28, Párrafos 13, 14 y 33. DGCN	
3	3	1	Instrumentos que cumplen con la definición de pasivos financieros pero deben ser considerados de patrimonio		NICSP N° 28, Párrafos 14 a 18.
3	3	2	Esencia económica		NICSP N° 28, Párrafo 22.
3	3	3	Obligación indirecta que determina clasificación como instrumento de pasivo		NICSP N° 28, Párrafo 24.
3	3	4	Medición inicial de instrumentos financieros compuestos		NICSP N° 28, Párrafo 36.

El emisor de un instrumento financiero debe clasificarlo, desde el momento en que lo reconoce por primera vez, aplicando lo estipulado en los Capítulos “Activo” y “Pasivo” del presente PGCN .

Se considerará que un instrumento financiero (o parte de él, en el caso de instrumentos compuestos) es de patrimonio, y no de pasivo si, y sólo si, se cumplen las siguientes dos condiciones:

- a) el instrumento no incorpora una obligación contractual:
 - i. de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad; ni
 - ii. de intercambiar activos o pasivos financieros con otra entidad bajo condiciones que sean potencialmente desfavorables para el emisor; y
- b) si el instrumento podrá ser liquidado con los instrumentos de patrimonio propio del emisor, es:
 - i. un instrumento no derivado, que no comprende ninguna obligación contractual para el emisor de entregar un número variable de los instrumentos de patrimonio propio; o

- ii. un derivado que será liquidado sólo por el emisor a través del intercambio de un importe fijo de efectivo o de otro activo financiero por una cantidad fija de sus instrumentos de patrimonio propio.

Políticas Contables

1. Los instrumentos con opción de venta y los que imponen a la entidad obligaciones de entregar a terceros una participación proporcional del patrimonio sólo en el momento de la liquidación, aún cumpliendo las definiciones de pasivo financiero, deben clasificarse como instrumentos de patrimonio en caso de cumplir las siguientes condiciones:
 - a) otorgan al tenedor el derecho a una participación proporcional del patrimonio de la entidad en caso de liquidación de la misma. Una participación proporcional se determina mediante:
 - i. la división del patrimonio de la entidad en el momento de la liquidación en unidades de importe idéntico; y
 - ii. la multiplicación de ese importe por el número de unidades en posesión del tenedor de los instrumentos financieros;
 - b) el instrumento se encuentra en la clase de instrumentos que está subordinada a todas las demás clases de instrumentos, por lo que no tiene prioridad sobre otros derechos a los activos de la entidad en el momento de la liquidación, ni necesita convertirse en otro instrumento antes de estar en la clase de instrumentos que se encuentra subordinada a todas las demás clases de instrumentos;
 - c) todos los instrumentos financieros de la clase de instrumentos que está subordinada a todas las demás clases de instrumentos tienen características idénticas, sea en lo referido a la obligación de entregar una participación proporcional de sus activos netos en el momento de la liquidación o (para los instrumentos con opción de venta) en lo relativo a la opción de venta que contienen y a la fórmula u otros medios para calcular el precio de recompra o desembolso.; y
 - d) en el caso de instrumentos con opción de venta, deben cumplirse adicionalmente las siguientes condiciones:
 - a. además de la obligación contractual para el emisor de recomprar o reembolsar el instrumento mediante efectivo u otro activo financiero, el instrumento no incluye ninguna obligación contractual de entregar a otra entidad efectivo u otro activo financiero, o intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad en condiciones que sean potencialmente desfavorables para la entidad, y no es un contrato que, cumpliendo con la definición de pasivo financiero, sea o pueda ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad; y
 - b. los flujos de efectivo totales esperados atribuibles al instrumento a lo largo de su vida se basan sustancialmente en los resultados (ahorro o desahorro), en el cambio en el patrimonio reconocido o en el cambio en el valor razonable del patrimonio reconocido y no reconocido de la entidad a lo largo de la vida del instrumento (excluyendo cualesquiera efectos del instrumento).

Adicionalmente a las características mencionadas precedentemente, el emisor no debe tener otro instrumento financiero o contrato que tenga:

- a) flujos de efectivo totales basados sustancialmente en el resultado (ahorro o desahorro), el cambio en los activos netos reconocidos o el cambio en el valor razonable de los activos netos reconocidos y no reconocidos de la entidad (excluyendo cualesquiera efectos de este instrumento o contrato); y
 - b) el efecto de fijar o restringir sustancialmente el rendimiento residual para el tenedor del instrumento con opción de venta.
2. Es la esencia económica de un instrumento financiero, por encima de su forma legal, la que ha de guiar la clasificación que el emisor debe darle en el ESF, ya que no en todos los casos la esencia económica coincide con la forma legal, existiendo casos de instrumentos financieros que tienen la forma legal de instrumentos de patrimonio pero, en el fondo, son pasivos y otros que pueden combinar características asociadas con instrumentos de patrimonio y otras asociadas con pasivos financieros.
3. Un instrumento financiero que no establezca, de forma explícita, una obligación contractual de entregar efectivo u otro activo financiero, puede establecer esa obligación de una forma indirecta, a través de sus plazos y condiciones, por lo que no procede su clasificación como instrumento de patrimonio sino como instrumento de pasivo. Por ejemplo:
- a) Un instrumento financiero puede contener una obligación no financiera, que se liquidará si, y sólo si, la entidad deja de realizar distribuciones o si incumple el compromiso de reembolsar el instrumento. Si la entidad sólo puede evitar la transferencia de efectivo o de otro activo financiero mediante la liquidación de la obligación no financiera, el instrumento será un pasivo financiero.
 - b) Un instrumento financiero será un pasivo financiero si establece que para su liquidación, la entidad entregará:
 - i. efectivo u otro activo financiero; o
 - ii. sus propias acciones, cuyo valor sea sustancialmente superior al del efectivo o al del otro activo financiero.
4. A efectos del reconocimiento inicial de los elementos de pasivo y de patrimonio que estén contenidos en un único instrumento, se deberán medir cada uno por separado, aplicando lo desarrollado en el Capítulo “Pasivo” para “Medición para casos de un único instrumento”.

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
3	4.		Reclasificación	NICSP N° 28, Párrafo 20.	
3	4	1	Costos de transacción		NICSP N° 28, Párrafos 42 y 43.

La reclasificación de instrumentos con opción de venta e instrumentos que imponen a la entidad una obligación de entregar a terceros una participación proporcional de los

activos netos de la entidad solo en el momento de la liquidación, se contabilizará teniendo en cuenta lo siguiente:

De:	A:	Momento de reclasificación:	Medición del nuevo instrumento	Reconocimiento
IPAT	IPAS	Cuando el IPAT deje de cumplir con algunas de las condiciones y características que le dieron origen como tal.	El IPAS deberá medirse al valor razonable del instrumento en la fecha de la reclasificación.	La diferencia entre el valor de libros del IPAT y el valor razonable del IPAS, en la fecha de la reclasificación, se reconocerá en el patrimonio.
IPAS	IPAT	Cuando el IPAS cumpla con todas las condiciones y/o características de un IPAT.	El IPAT deberá medirse al valor en libros del IPAS en la fecha de la reclasificación.	

IPAS: *Instrumento de pasivo*

IPAT: *Instrumento de patrimonio*

Política Contable

1. Los costos en los que incurra la entidad para la emisión o adquisición de sus instrumentos de patrimonio propio, tales como los de registro y otras tasas cobradas por los reguladores o supervisores, los importes pagados a los asesores legales, contables y otros asesores profesionales, los costos de impresión y los timbres relacionados con ella, se contabilizarán como una deducción de los activos netos/patrimonio (neto de cualquier beneficio fiscal relacionado), en la medida en que sean costos incrementales directamente atribuibles a la transacción, que se habrían evitado si ésta no se hubiera llevado a cabo. Los costos de esta transacción que se haya abandonado, se reconocerán como gastos.

Los costos de transacción relativos a la emisión de un instrumento financiero compuesto se distribuirán entre los componentes de pasivo y de activos netos/patrimonio del instrumento, en proporción a las entradas de efectivo provenientes de ellos. Los costos de transacción relacionados conjuntamente con más de una transacción se distribuirán entre ellas utilizando una base de reparto que sea racional y coherente con la utilizada para transacciones similares.

El importe de los costos de transacción que se hayan contabilizado como deducciones de los activos netos/patrimonio en el ejercicio se informará por separado.

Capital y transferencias

Norma / Política			Concepto	Referencia Norma	Política
3	5.		Capital inicial	NICSP N° 1, Párrafo 96.	
3	5	1	Entidad nueva		DGCN
3	5	2	Entidad en marcha		
3	5	3	Incorporaciones al capital inicial		NICSP N° 17, Párrafo 97. DGCN

La mayoría de las entidades del sector público no empresarial no tienen capital social, sino que están controladas exclusivamente por otra entidad del sector público, por lo que la participación del Gobierno en el patrimonio de la entidad es una combinación de capital aportado (inicialmente y a través del tiempo) más la acumulación de resultados y reservas, lo cual refleja el patrimonio atribuible a las operaciones de la entidad.

Políticas contables

1. El capital inicial, para una entidad recién constituida, está integrado por el valor de los recursos asignados para su creación, considerando a los mismos como contribuciones de los propietarios al inicio de la vida económica de la entidad.
2. El capital inicial para una entidad gubernamental en marcha y que adopte por primera vez NICSP, estará constituido por el valor de los recursos asignados al momento de su creación, considerando a los mismos como contribuciones de los propietarios al inicio de la vida económica de la entidad.
En caso de que no puedan identificarse y valuarse de manera fiable los recursos asignados a la entidad al momento de su creación, la medición del capital inicial se determinará a partir del valor de los activos fijos de la entidad al momento de la adopción de NICSP.

La diferencia entre el Patrimonio determinado al inicio (Activos menos Pasivos) y el capital inicial medido según cualquiera de los criterios de los párrafos anteriores, será atribuida a resultados acumulados (o resultados de ejercicios anteriores) al momento de adopción de las NICSP.

3. La porción del ajuste de resultados acumulados originada en el reconocimiento inicial de los activos fijos que la entidad lleve a cabo dentro de los cinco años siguientes a la adopción de NICSP y respecto de la cual pueda afirmarse que estuvo originada en bienes existentes al momento de la adopción de NICSP, se adicionará al importe reconocido como capital inicial.

Norma / Política			Concepto	Referencia Norma	Referencia Política
3	6.		Información a revelar para el capital	NICSP N° 1, Párrafos 95 y 98. DGCN	

Deberá revelarse la siguiente información en el ESF o en las Notas:

- En caso que la entidad no tenga capital social:
 - a) el capital aportado acumulado al inicio y a la fecha de presentación, y las variaciones producidas durante el período; y
 - b) las restantes contribuciones de los propietarios, en los términos expuestos en las normas siguientes, acumuladas al inicio y a la fecha de presentación, así como las variaciones producidas durante el período.
- En caso que la entidad tenga capital social:
 - a) el número de acciones autorizadas;
 - b) el número de acciones emitidas y cobradas totalmente, así como las emitidas pero aún no cobradas en su totalidad;
 - c) el valor nominal de las acciones, o el hecho de que no tengan valor nominal;
 - d) una conciliación entre el número de acciones en circulación al principio y al final del año;
 - e) los derechos, preferencias y restricciones correspondientes a esa clase, incluyendo los que corresponden a restricciones, distribución de dividendos y al reembolso del capital;
 - f) las acciones de la entidad poseídas por ésta, o por sus entidades controladas o asociadas; y
 - g) las acciones cuya emisión está reservada como consecuencia de la existencia de opciones o contratos para la venta de acciones, describiendo las condiciones e importes correspondientes.

Norma / Política			Concepto	Referencia Norma	Referencia Política
3	7.		Contribuciones de los propietarios	NICSP ° 1, Párrafos 7 y 122.	
3	7	1	Formas y características de las contribuciones de los propietarios		NICSP N° 23, Párrafos 37, 38 y 86.
3	7	2	Transferencias de capital		NICSP N° 1, Párrafo 122. NICSP N° 23, Párrafos 37, 38, 80 y 86. DGCN

Las contribuciones de los propietarios son los beneficios económicos o potencial de servicio futuros que han sido aportados a la entidad por parte de terceros ajenos a la

misma, distintos de los que dan lugar a pasivos, que establecen una participación financiera en los activos netos/patrimonio de la entidad, que:

- a) conlleva derechos sobre:
 - i. la distribución de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros de la entidad durante su existencia, haciéndose tal distribución a discreción de los propietarios o sus representantes, y
 - ii. la distribución de cualquier excedente de activos sobre pasivos en caso de liquidación de la entidad; y/o
- b) puede ser objeto de venta, intercambio, transferencia o devolución.

Las contribuciones de los propietarios incluyen las transferencias efectuadas por parte de una entidad gubernamental, en su carácter de propietaria (controladora o participante), a favor de otra (controlada o participada), y se reconocen en los EEEF de esta última como un ajuste directo en el patrimonio sólo cuando dan lugar explícitamente a una participación residual en la entidad, bajo la forma de derechos sobre el patrimonio.

Políticas Contables

1. Para determinar si una transacción satisface la definición de una contribución de propietarios, debe considerarse la esencia más que la forma de la transacción. Si, pese a la forma de la transacción, la esencia es claramente la de un préstamo u otra clase de pasivo, o la de un ingreso, debe reconocerse como tal y revelar información apropiada en las Notas a los EEEF, en caso de tener importancia relativa.

Las contribuciones de los propietarios pueden evidenciarse, por ejemplo, mediante:

- a) una designación formal de la transferencia, por el aportante (entidad controladora o participante) como formando parte del Patrimonio aportado de la entidad receptora, ya sea antes de que ocurra la contribución o en el momento de ésta;
- b) un acuerdo formal, en relación con la contribución, estableciendo o incrementando una participación financiera existente en el patrimonio de la entidad receptora que puede ser vendida, transferida o rescatada;
- c) un acuerdo formal por el que se especifica que la entidad que proporciona recursos tiene derecho a distribuciones de beneficios económicos o potencial de servicio futuros durante la vida de la entidad receptora, o distribución de cualquier excedente de activos sobre el pasivo en caso de que la entidad receptora sea liquidada; o
- d) la emisión, en relación con la contribución, de instrumentos de patrimonio por parte de la entidad receptora, que pueden ser vendidos, transferidos o rescatados.

Asimismo, cuando una entidad controladora o participante condone deudas incurridas con ésta por parte de una entidad controlada o participada, o bien asuma alguno de sus pasivos, la transacción puede ser considerada como una contribución de los propietarios.

2. Las transferencias destinadas al financiamiento de gastos de capital que una entidad controladora o participante no controladora otorgue a favor de una entidad controlada o participada, serán consideradas como un mayor valor de la inversión patrimonial en la entidad y, para la entidad receptora o beneficiaria de la transferencia, como un incremento directo de su patrimonio, asimilable a una contribución de los propietarios, pero que se identificarán separadamente del capital aportado.

Las transferencias para gastos de capital podrán consistir en:

- a) transferencia de fondos para ser destinados a la adquisición de bienes de capital;
- b) transferencia de bienes durables (activo fijo);
- c) prestación de servicios de construcción de bienes durables, incluyendo la producción de bienes intangibles, sin obligación de contraprestación por parte de la entidad receptora; y
- d) la condonación de deudas mantenidas con la entidad controladora o participante; y la asunción de pasivos de la entidad controlada o participada, en tanto y en cuanto no se estipule contractualmente que nace una nueva obligación (pasivo) con la entidad controladora o participante.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
3	8.		Distribuciones a los propietarios	NICSP N° 1, Párrafos 7 y 122. DGCN	
3	8	1	Transferencias a favor de entidades controladoras y participantes		DGCN

Son aquellos beneficios económicos o potencial de servicios futuros que la entidad controlada o participada distribuye a todos o algunos de sus propietarios, sea como rendimiento de la inversión, o como devolución de la misma.

Las distribuciones de los propietarios incluyen las transferencias efectuadas a favor de una entidad gubernamental, en su carácter de propietaria (controladora o participante), por parte de otra (controlada o participada), y se reconocen en los EEEF de esta última como un ajuste directo en el patrimonio sólo cuando dan lugar explícitamente a una reducción en la participación residual en la entidad.

Política Contable

1. Las transferencias efectuadas por una entidad a favor de su entidad controladora y/o de sus entidades participantes serán exclusivamente atribuibles a resultados del ejercicio, con excepción de los casos en que expresamente se indique que el objeto de la transferencia es una reducción del patrimonio y, por ende, una reducción de la participación en el Patrimonio de la entidad por parte de las entidades receptoras de las transferencias.

Reservas

Norma / Política			Concepto	Referencia Norma Política
3	9.		Reservas	Plan de Cuentas Contable (PCC)
3	9	1	Reservas por revaluación del Activo Fijo	NICSP N° 17, Párrafos 54 a 57. DGCN
3	9	2	Reservas por revaluación de Bienes Intangibles	NICSP N° 31, Párrafos 84 a 86. DGCN
3	9	3	Información a revelar	NICSP N° 1, Párrafo 98.

Representan la porción del Patrimonio de la entidad, originada en el incremento de recursos que no tienen por contrapartida ni la disminución de otros activos, ni el incremento de pasivos, y cuya acumulación tiene por objeto absorber futuras disminuciones de valor y/o afectarse a resultados en el ejercicio en que se disponga o realice el activo generador de la reserva.

Políticas Contables

1. Cuando se incremente el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal aumento debe ser acreditado directamente a una cuenta de reservas por revaluación, excepto en la porción que signifique una reversión de una disminución por revaluación de la misma clase de activo, reconocida previamente en resultados.

Asimismo, cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, dicha disminución debe afectarse en primer término a disminuir el saldo de la cuenta de reservas por revaluación para esa misma clase de activos. A dichos efectos, se entenderá por clase el nivel de “cuenta” del PCC.

Las depreciaciones y las pérdidas por deterioro de bienes del activo fijo, en la porción correspondiente a la revaluación, se afectarán en primer término a disminuir el saldo de la cuenta de reservas por revaluación para esa misma clase de activos. En caso de revertirse la pérdida por deterioro y/o, eventualmente el cargo por depreciación, se revertirá en la misma medida la disminución del saldo de la cuenta de reservas.

2. Cuando se incremente el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, tal aumento debe ser acreditado directamente a una cuenta de reservas por revaluación, excepto en la porción que signifique una reversión de una disminución por revaluación de la misma clase de activo, reconocida previamente en resultados.

Asimismo, cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, dicha disminución debe afectarse en primer término a disminuir el saldo de la cuenta de reservas por revaluación para esa misma clase de activos. A dichos efectos, se entenderá por clase el nivel de “cuenta” del PCC.

Las amortizaciones y las pérdidas por deterioro de activos intangibles, en la porción correspondiente a la revaluación, se afectarán en primer término a disminuir el saldo de la cuenta de reservas por revaluación para esa misma clase de activos. En caso de revertirse la pérdida por deterioro y/o, eventualmente el cargo por amortización, se revertirá en la misma medida la disminución del saldo de la cuenta de reservas.

3. Deberá revelarse información sobre las reservas constituidas con una descripción de la naturaleza y destino de cada reserva.

Variaciones no asignables a reservas

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
3	10.		Resultados fuera del ERF que no se afectan a reservas	Plan de Cuentas Contable (PCC)	

Representan la acumulación de incrementos y disminuciones del Patrimonio, producto de la variación del valor de determinadas inversiones, así como de las diferencias por conversión de moneda extranjera, en la medida que tales incrementos y disminuciones no correspondan ser atribuidos a ingresos y gastos del ejercicio.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
3	11.		Cambios en el valor razonable de activos financieros disponibles para la venta	NICSP N° 29, Párrafos 64.	
3	11	1	Evidencia objetiva de deterioro		NICSP N° 29, Párrafo 76.

Los cambios en el valor razonable de los activos financieros disponibles para la venta, con excepción de las pérdidas por deterioro y de los resultados por variación en el tipo

de cambio, se reconocerán directamente en el Patrimonio hasta que el activo financiero se dé de baja en cuentas, en cuyo momento se afectarán a resultados de ese ejercicio.

Política Contable

1. Cuando un descenso en el valor razonable de un activo financiero disponible para la venta haya sido reconocido directamente en el Patrimonio, y exista evidencia objetiva de que el activo ha sufrido deterioro, la pérdida acumulada que haya sido reconocida se eliminará del Patrimonio y se reconocerá en el resultado del ejercicio, aún en caso de que el activo financiero no haya sido dado de baja en cuentas.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
3	12.	Utilización de una moneda de presentación distinta de la funcional	NICSP N° 4, Párrafos 43 a 49.	

Al convertir los EEFF de una entidad a una moneda de presentación distinta de la moneda funcional, se aplicará el siguiente procedimiento:

- a) en caso de que la moneda funcional no sea la de una economía hiperinflacionaria:
 - a. los activos y pasivos (incluyendo las cifras comparativas) se convertirán a la tasa de cambio de cierre;
 - b. los ingresos y gastos se convertirán a las tasas de cambio de la fecha de cada transacción, pudiendo utilizarse tipos de cambios aproximados (como tasas medias mensuales) sólo cuando las tasas de cambio no varíen de forma significativa; y
 - c. todas las diferencias de cambio que se produzcan como resultado de lo anterior, se reconocerán como un componente separado del Patrimonio;
- b) en caso de que la moneda funcional sea la de una economía hiperinflacionaria:
 - a. si los importes se convierten a la moneda de una economía hiperinflacionaria, todos los importes (activos, pasivos, partidas del patrimonio, ingresos y gastos, incluyendo también las cifras comparativas correspondientes), previa aplicación del procedimiento de reexpresión para “*Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*”, se convertirán a la tasa de cambio de cierre correspondiente a la fecha del ESF más reciente;
 - b. si los importes se convierten a la moneda de una economía no hiperinflacionaria:
 - i. se aplicará el procedimiento indicado en el punto a. del inciso b), excepto a las cifras comparativas; y
 - ii. las cifras comparativas serán las que fueron presentadas como importes corrientes del año en cuestión, dentro de los EEFF correspondientes del periodo precedente, sin efectuar ningún

ajuste por variaciones en el nivel de precios o en las tasas de cambio.

Norma / Política			Concepto	Referencia Norma	Referencia Política
3	13.		Conversión de negocios en el extranjero	NICSP N° 4, Párrafo 50 y 51.	
3	13	1	Activos y pasivos monetarios entre entidades de la entidad económica		NICSP N° 4, Párrafos 18, 37 y 52.

Al convertir a la moneda de presentación los resultados y la situación financiera de un negocio en el extranjero, además de los procedimientos de consolidación, consolidación proporcional o método de la participación, según corresponda, se aplicará el procedimiento de conversión de EEFF a una moneda de presentación distinta de la funcional, reconociendo, de corresponder, las diferencias por conversión que sean atribuibles directamente al Patrimonio.

Política Contable

1. Las diferencias de cambio originadas en activos y pasivos recíprocos entre entidades que integran la entidad económica se mantendrán en resultados del ejercicio, excepto que la liquidación de dichas partidas no esté contemplada ni fuera probable que se produzca en futuro previsible. En ese caso, los activos (o pasivos) se considerarán como parte de la inversión en el negocio en el extranjero, y las diferencias de cambio resultantes se clasificarán como un componente del Patrimonio hasta el momento en que tenga lugar la disposición del negocio en el extranjero.

Resultados acumulados

Norma / Política			Concepto	Referencia Norma	Referencia Política
3	14.		Resultados acumulados	NICSP N° 1, Párrafo 94, inciso f). DGCN	

Son los resultados acumulados por la entidad gubernamental durante los ejercicios anteriores y el actual, que forman parte integrante del Patrimonio.

Norma / Política			Concepto	Referencia Norma	Referencia Política
3	15.		Ajustes de resultados acumulados de ejercicios anteriores	NICSP N° 1, Párrafo 124. NICSP N° 3, Párrafos 27 a 32 y 47 a 52.	
3	15	1	Reconocimiento inicial de propiedades, planta y equipo		NICSP N° 17, Párrafo 97. DGCN

Los resultados acumulados de ejercicios anteriores sólo deben ajustarse, siempre que resulten afectados, en los siguientes casos:

- a) por cambios en las políticas contables y;
- b) por la corrección de errores que se efectúe retroactivamente, en la medida en que estas correcciones sean practicable.

Los ajustes y las reexpresiones retroactivas se realizan sobre el saldo de los resultados acumulados, siempre que éstos resulten afectados. Además, se deberá revelar información en el ECP y en las Notas, conforme lo requerido en el Capítulo EEFF, sobre los ajustes totales de cada componente del patrimonio, discriminando los provenientes de cambios en las políticas contables y de correcciones de errores, y detallando los efectos para cada período anterior y para el principio del período.

Política Contable

1. El efecto del reconocimiento inicial de los activos fijos que la entidad lleve a cabo dentro de los cinco años siguientes a la adopción de NICSP, se realizará con carácter de ajuste al saldo inicial de los resultados acumulados del período en que tenga lugar el reconocimiento.

Sin perjuicio de ello, dichos ajustes serán posteriormente capitalizados, adicionados al importe reconocido como capital inicial, por la porción respecto de la cual pueda afirmarse que estuvo originada en bienes existentes al momento de la adopción de NICSP.

Intereses minoritarios

Norma / Política			Concepto	Referencia Norma	Referencia Política
3	16.		Intereses minoritarios	NICSP N° 1, Párrafos 97. NICSP N° 6, Párrafos 54 y 55.	

Los intereses minoritarios representan la participación de terceros, ajenos a la entidad económica, en el patrimonio de entidades controladas. En los casos que existan participaciones de intereses minoritarios en los Patrimonios de entidades controladas, a efectos de los EFC éstos deberán presentarse por separado en el Patrimonio de la entidad controladora, así como la participación de dichos intereses minoritarios en los resultados de entidades controladas se presentará por separado en los resultados de la entidad económica, no teniendo dichos intereses carácter ni de gasto ni de ingreso.

Capítulo VIII

Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Ingresos

4. Ingresos

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	1.	Transacciones sin impacto en ingresos	NICSP N° 9, Párrafos 12 y 13. NICSP N° 23, Párrafo 12.	

No cumplen la definición de ingresos:

- los montos recibidos como agente del gobierno u otra organización gubernamental, o por cuenta de terceros, los que no constituyen beneficios económicos o potenciales de servicio que fluyen a la entidad y no resultan en un incremento del activo o disminución del pasivo sino, en todo caso, ambas cosas al mismo tiempo;
- las entradas de flujos de efectivo procedentes de operaciones de financiación, principalmente los préstamos, las que no cumplen con la definición de ingresos porque implican un cambio del mismo importe tanto en los pasivos como en los activos y, por lo tanto, no tienen ningún impacto en el patrimonio.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	2.	Componentes del ingreso	NICSP N° 9, Párrafo 6. NICSP N° 23, Párrafos 40 y 41.	

Los ingresos se originarán en:

- transacciones y eventos con contraprestación,
- transacciones y eventos sin contraprestación, y
- combinación de transacciones con y sin contraprestación.

Para determinar si una transacción tiene componentes con contraprestación y sin contraprestación identificables deberá aplicarse el juicio profesional y tenerse en cuenta la esencia más que la forma de la transacción. Cuando no sea posible distinguir componentes con contraprestación y sin contraprestación por separado, la transacción se tratará como una transacción sin contraprestación.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	3.	Transacciones y eventos con contraprestación que generan ingresos	NICSP N° 9, Párrafos 1, 5 y 10. NICSP N° 32, Párrafo 30. NICSP N° 11, Párrafo 16. NICSP N° 13, Párrafos 51, 63 y 71. NICSP N° 17, Párrafo 83.	

Transacciones con contraprestación, son aquéllas en las que la entidad recibe activos o servicios, o cancela obligaciones, y asigna directamente un valor aproximadamente igual (mayoritariamente en forma de productos, servicios o uso de activos) a la otra parte del intercambio, entre las que se podrán incluir:

- a) la prestación de servicios;
- b) la venta de bienes;
- c) el uso, por parte de terceros de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y/o dividendos;
- d) ingresos provenientes de la concesión de servicios públicos; y
- e) además, para el presente PGCN:
 - i. los ingresos provenientes de contratos de construcción;
 - ii. los ingresos y resultados por ventas por arrendamientos financieros; (NICSP 13)
 - iii. los ingresos por arrendamientos operativos (NICSP N° 13);
 - iv. los ingresos provenientes de un contrato;
 - v. los ingresos por la venta de activos:
 - i. Propiedades planta y equipo (NICSP N° 17); y
 - ii. Activos financieros (NICSP N° 29).
 - vi. los ingresos producto de los cambios en el valor razonable de:
 - i. cambios en el valor razonable de activos y pasivos financieros (NICSP N° 29);
 - ii. reconocimiento inicial y cambios en el valor razonable de los activos biológicos (NICSP N° 27); y
 - iii. reconocimiento inicial del producto agrícola (NICSP N° 27).
 - vii. Los ingresos provenientes de dividendos o distribución de las inversiones en asociadas llevados por el método de la participación (NICSP N° 7).

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	4.	Transacciones y eventos sin contraprestación	NICSP N° 9, Párrafo 11. NICSP N° 23, Párrafos 5, 11 y FC26. DGCN	

Transacciones sin contraprestación, son aquéllas en las que una entidad recibe valor de otra entidad sin entregar directamente un valor aproximadamente igual a cambio, o entrega valor a otra entidad sin recibir directamente un valor aproximadamente igual a cambio. Los ingresos que provienen de transacciones sin contraprestación se clasifican en:

- a) Impuestos, como consecuencia de la aplicación de los poderes soberanos de gobierno; y
- b) Transferencias (sean monetarias o no), que incluyen:
 - i. subvenciones,
 - ii. condonaciones de deudas,
 - iii. donaciones y legados realizadas por terceros a favor de la entidad;
 - iv. multas, sanciones, remates y confiscaciones de origen no impositivo;
 - v. regalos;
 - vi. recepción de bienes y servicios en especie; y
 - vii. la parte por debajo de mercado de los préstamos recibidos en condiciones favorables.
- c) venta de bienes, si la transacción conlleva un precio subvencionado, es decir, un precio que no es aproximadamente igual al valor razonable de los bienes vendidos; y
- d) contribuciones sociales, entendiendo por tales a las contribuciones obligatorias a favor de los planes de seguridad social administrados por alguna entidad pública, en la medida que no tengan tratamiento de planes con beneficios definidos.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	5.	Combinación de transacciones con y sin contraprestación.	NICSP N° 23, Párrafo 10.	

Existen transacciones sin contraprestación en las que la entidad puede proporcionar alguna contraprestación directamente a cambio de los recursos recibidos, pero esta contraprestación no se aproxima al valor razonable de los recursos recibidos. En estos casos, la entidad determina si hay una combinación de transacciones con contraprestación y sin contraprestación, cada componente de las cuales se reconoce de manera separada.

Ingresos de transacciones sin contraprestación

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
4	6.		Estipulaciones	NICSP N° 23, Párrafos 14 a 17 y 19. DGCN	
4	6	1	La esencia sobre la forma		NICSP N° 23, Párrafos 20 y 21.
4	6	2	Reconocimiento de condiciones		NICSP N° 23, Párrafos 17, 18 y 23.

Las estipulaciones son términos impuestos por leyes, regulaciones o acuerdos vinculantes con partes externas, referidas al uso de los activos transferidos por parte de la entidad receptora. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser:

- a) **Condiciones:** requieren que la entidad consuma los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros del activo tal cual lo especificado o que los devuelva, en el caso que se incumplan tales condiciones.
- b) **Restricciones:** no incluyen el requerimiento de que el activo transferido u otros beneficios económicos o potenciales de servicio futuros deban ser devueltos si el activo no se usa como se especifica. Cuando una receptora incumple una restricción, la entidad (o persona física) que transfirió el activo u otra parte, puede tener la opción de tratar de conseguir una sanción contra la receptora, mediante un proceso administrativo o judicial, como también recurriendo a otros tribunales.

Una entidad no puede autoimponerse estipulaciones ni en forma directa ni a través de la o las entidades que la controlan, por lo que una entidad gubernamental no podrá imponer una estipulación a otra entidad que revista dicho carácter.

Políticas Contables

1. Para determinar si una estipulación es una condición o una restricción es necesario considerar la esencia de los términos de la estipulación y no solamente su forma. Por lo tanto, deberá considerarse si un requerimiento de devolver el activo u otros beneficios económicos o potencial de servicio futuros es exigible por ley o podría ser ejecutado contra la entidad, teniendo en cuenta si:
 - d) la entidad (o persona física) que transfirió el activo no pudiera ejecutar un requerimiento de devolver el activo u otros beneficios económicos o potencial de servicio futuros, la estipulación no cumpliría la definición de una condición y se considerará una restricción;
 - e) la experiencia pasada con la entidad (o persona física) que transfirió el activo indica que la misma nunca ejecuta un requerimiento de devolver el activo transferido u otros beneficios económicos o potencial de servicio futuros cuando ocurren incumplimientos, la entidad receptora podría concluir que la

estipulación tiene la forma pero no la esencia de una condición y es, por tanto, una restricción;

- f) no hay experiencia con la entidad (o persona física) que transfirió el activo, o no se han incumplido previamente estipulaciones que llevarían a aquélla a decidir si ejecutar una devolución de un activo u otros beneficios económicos o potencial de servicio futuros, y no se tiene evidencia de lo contrario, lo cual supondría que la entidad (o persona física) ejecutaría la estipulación, entonces la estipulación cumpliría la definición de una condición.

2. Cuando la receptora reconoce inicialmente un activo sujeto a una condición, incurre también en un pasivo, si bien para su reconocimiento es necesario que sea probable una salida de recursos y que se requiera y sea capaz de evaluarse el rendimiento con respecto a la condición.

A medida que se cumpla la condición, se reducirá dicho pasivo y se reconocerá un ingreso.

En caso de incumplimiento total o parcial de la condición, el pasivo se reducirá en la medida de la devolución del activo recibido. En el caso que la devolución del activo se deduzca de futuras transferencias de otros activos, en los EEEF deberán reconocerse ambas transacciones por sus importes brutos, reduciéndose un activo y su pasivo por la condición incumplida, y reconociéndose otro activo e ingresos y/o pasivo por la nueva transferencia.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	7.	Reconocimiento de activos por transacciones sin contraprestación	NICSP N° 23, Párrafos 31 a 36. NICSP N° 19, Párrafos 41 y 107. DGCN	

A efectos del reconocimiento de una entrada de recursos de una transacción sin contraprestación, distinta de servicios en especie, deberán cumplirse las siguientes condiciones:

- a) que la entrada de recursos cumpla la definición de activo (o en su caso de disminución de un pasivo) y que:
 - a. sea probable que fluyan a la entidad beneficios económicos o potencial de servicio futuros asociados con el activo; y
 - b. el valor razonable del activo pueda ser medido con fiabilidad;
- b) que la entidad tenga la capacidad de ejercer el control sobre los recursos, excluyendo o limitando el acceso a otros a los beneficios económicos o potencial de servicio futuros asociados. En particular:
 - a. un anuncio de una intención de transferir recursos a favor de la entidad no es suficiente por sí mismo para identificar recursos como controlados por la misma;
 - b. si requiere un acuerdo de transferencia antes de transferir los recursos, no se identificarán los activos involucrados como controlados hasta el

momento en que el acuerdo sea vinculante, ya que no se puede excluir o regular el acceso de la otra parte a dichos recursos; y

- c. si no se tiene capacidad de reclamar legalmente los recursos, no se puede excluir o regular el acceso de la otra parte a los mismos;
- c) el control de un activo debe tener origen en un suceso pasado, que para transacciones sin contraprestación puede ser un hecho impositivo o una transferencia. Las transacciones o sucesos que se espera que ocurran en el futuro (por ejemplo, la intención de recaudar un impuesto) no dan lugar por sí mismos al reconocimiento de activos;
- d) una entrada de recursos es “probable” cuando es más posible que ocurra a que no ocurra, y esta determinación se basará en la experiencia de la entidad en el pasado con tipos similares de flujos de recursos similares y en sus expectativas con respecto al contribuyente o a la entidad (o persona física) que transfiere activos; y
- e) las partidas que poseen las características esenciales de un activo, pero no cumplen los criterios para su reconocimiento, pueden ser reveladas justificadamente en las notas a los EEFF como activos contingentes. Las exigencias de revelación de un activo contingente nacen tanto para las provenientes de transacciones con contraprestación, como sin contraprestación. El que un activo contingente exista o no en relación con ingresos por impuestos, queda sometido a la interpretación de lo que constituye un ‘hecho imponible’. Si la realización del ingreso fuera prácticamente cierta, el activo no tendría carácter contingente y, por lo tanto, sería apropiado reconocerlo como tal, y reconocer el ingreso asociado.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	8.	Reconocimiento inicial de un activo adquirido mediante transacciones sin contraprestación	NICSP N° 23, Párrafo 42. DGCN	

Un activo adquirido mediante una transacción sin contraprestación se medirá inicialmente a su valor razonable en la fecha de adquisición o incorporación al patrimonio.

En los casos de activos transferidos por parte de una entidad gubernamental, el reconocimiento inicial se medirá al valor en libros de aquella entidad al momento de la transferencia

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	9.	Reconocimiento de ingresos por transacciones sin contraprestación	NICSP N° 23, Párrafos 44 a 46.	

Se reconocerá un ingreso por transacciones sin contraprestación en los siguientes casos:

- a) cuando tenga lugar una entrada de recursos reconocida como un activo (o como una disminución de un pasivo), excepto en la medida en que se reconozca también un pasivo con respecto a dicha entrada (por ejemplo, para activos transferidos con condiciones o para cobros anticipados de impuestos);
- b) cuando una entidad satisfaga una obligación presente reconocida como pasivo con respecto a una entrada de recursos por una transacción sin contraprestación reconocida como activo, debiéndose reducir el importe en libros del pasivo reconocido y reconocer un monto de ingresos igual a dicha reducción (por ejemplo, cuando se cumpla una condición sobre un activo transferido o cuando tenga lugar el hecho imponible para un cobro anticipado de impuestos).

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
4	10.		Medición de ingresos por transacciones sin contraprestación	NICSP N° 23, Párrafos 48 y 49.	
4	10	1	Obligaciones presentes		NICSP N° 23, Párrafos 17, 22 y 51.
4	10	2	Obligaciones por recaudación de impuestos y transferencias de activos		NICSP N° 23, Párrafo 52. DGCN
4	10	3	Ingresos anticipados y reconocimiento posterior		NICSP N° 23, Párrafos 53 y 54.

Los ingresos de transacciones sin contraprestación **se medirán al importe del incremento en los activos netos reconocidos** por la entidad.

Cuando, como resultado de una transacción sin contraprestación, se reconozca un activo, también se reconocerá un ingreso equivalente al importe del activo medido inicialmente (a su valor razonable en la fecha de adquisición o al valor en libros de la entidad que transfirió, cuando ésta sea una entidad gubernamental). Cuando se requiera que se reconozca un pasivo, sólo se reconocerá como un ingreso el importe del incremento en los activos netos, si lo hubiere. Cuando un pasivo se reduzca posteriormente, porque ocurra el hecho imponible o se satisfaga una condición, el importe de la reducción en el pasivo se reconocerá como ingreso.

Políticas Contables

1. Un pasivo procedente de una transacción sin contraprestación es una obligación presente de actuar (hacer lo estipulado) o rendir (cumplir con una condición); es decir, se requiere a la receptora:
 - a) consumir los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio implícito en el activo transferido, o
 - b) la devolución del activo u otros beneficios económicos futuros o potencial de servicio al transferidor, teniendo en cuenta la esencia y no sólo de la forma.
2. Cuando se recaudan impuestos y se transfieren activos a entidades del sector público en transacciones sin contraprestación con arreglo a leyes, regulaciones u otros acuerdos vinculantes que imponen estipulaciones para que se usen con propósitos particulares o afectación específica, pueden existir obligaciones presentes en los siguientes casos:
 - a) impuestos cuyo uso está limitado por leyes o regulaciones a propósitos específicos;
 - b) transferencias, establecidas mediante un acuerdo vinculante que incluye condiciones:
 - vi. de gobiernos nacionales a locales;
 - vii. de gobiernos a otras entidades del sector público;
 - viii. a agencias gubernamentales que se crean mediante leyes o regulaciones para realizar funciones específicas con una autonomía en sus operaciones, tales como autoridades legales, o consejos o autoridades regionales; y
 - ix. de agencias donantes a gobiernos u otras entidades del sector público.

Sin embargo, sólo serán susceptibles de reconocimiento como pasivo aquéllas obligaciones presentes que cumplan los criterios para su reconocimiento, por lo que:

- a) en materia de impuestos, sólo se reconocerán pasivos:
 - i. por los impuestos cobrados por adelantado; y
 - ii. por los ingresos por impuestos (para los que haya tenido lugar el hecho imponible) con destino, afectación o propósito específico, y respecto de los cuales exista una firme y cierta posibilidad de devolución a favor de los contribuyentes, en el caso que no se de cumplimiento al uso o destino para el que se creó el impuesto;
 - b) en materia de transferencias, sólo se reconocerán pasivos:
 - i. por los recursos recibidos antes de la existencia de un acuerdo vinculante de transferencia; y
 - ii. por las condiciones impuestas sobre recursos transferidos por entidades distintas de entidades gubernamentales, y siempre que dichas condiciones puedan ser exigibles o ejecutables.
3. Cuando una entidad aceptara un recurso antes de que ocurra el hecho imponible o antes de la existencia de un acuerdo de transferencia vinculante, debe reconocer un pasivo por un importe igual a lo recibido de forma anticipada, hasta que se produzca el hecho imponible o hasta el momento en que el acuerdo se convierta en vinculante.

Impuestos

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	11.	Impuestos	NICSP N° 23, Párrafos 7, 26 y 28.	

Los impuestos son beneficios económicos o potenciales de servicios pagados o por pagar en forma obligatoria a las entidades del sector público, de acuerdo con las leyes y/o regulaciones, establecidas para proporcionar ingresos al gobierno, y no incluyen multas u otras sanciones impuestas por infringir la ley. Las leyes y regulaciones fiscales que establecen el derecho de un gobierno a recaudar impuestos, identifican los criterios sobre los que se calcula el impuesto y establecen los procedimientos para administrar el mismo, es decir, los procedimientos para calcular el impuesto por cobrar y garantizar que se reciba el pago.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	12.	Reconocimiento de ingresos por impuestos	NICSP N° 23, Párrafos 59 y 60.	
4	12	1 Definición del hecho imponible y mejor estimación del activo impositivo		NICSP N° 23, Párrafos 65, 67 y 68. DGCN
4	12	2 Modelos estadísticos		NICSP N° 23, Párrafo 69. DGCN
4	12	3 Reconocimiento posterior a la ocurrencia del hecho imponible		NICSP N° 23, Párrafo 70. DGCN

Se reconocerá un activo y un ingreso por impuestos cuando ocurra el hecho imponible y se cumplan los criterios de reconocimiento del activo.

Los recursos surgidos de impuestos satisfacen la definición de activo cuando:

- la entidad controla los recursos como consecuencia de un suceso pasado (el hecho imponible);
- se espera recibir beneficios económicos o potencial de servicio futuros de esos recursos; y
- es probable que la entrada de recursos tenga lugar y su valor razonable pueda ser medido con fiabilidad.

El grado de probabilidad vinculado a la entrada de recursos se determina sobre la base de la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial, lo que incluye,

entre otros, la revelación de información del hecho imponible por parte del contribuyente.

Políticas Contables

1. Los activos que surgen de transacciones impositivas se miden por la mejor estimación de la entrada de recursos a la entidad, a cuyos efectos deberán desarrollarse los criterios para la estimación de la medición de activos que surgen de transacciones impositivas, teniendo en cuenta la probabilidad de que los recursos fluyan al gobierno y el valor razonable de los activos resultantes.

A tal efecto, la DGCN deberá elaborar el programa conjunto referido en el apartado “Cuentas por cobrar impositivas” del Capítulo “Activos” del presente PGCN, y desarrollar los modelos de estimación teniendo en cuenta las consideraciones indicadas en dicho apartado.

2. La medición de activos e ingresos procedentes de transacciones impositivas utilizando modelos estadísticos⁶⁵ puede dar lugar a que el importe real de los activos e ingresos reconocidos sea diferente a los importes determinados en los períodos posteriores como adeudados por los contribuyentes en relación con el período actual sobre el que se informa. Ello dará lugar a revisiones de las estimaciones, las que serán tratadas de manera prospectiva, afectando las diferencias al ejercicio en que se determinen⁶⁶.
3. En los casos en que la medición fiable no pueda realizarse hasta transcurrido un tiempo (o uno o varios ejercicios) después de ocurrido el hecho imponible, el reconocimiento del ingreso y del activo relacionado tendrá lugar cuando se cumplan los criterios respectivos, pudiendo ello recién ocurrir cuando se determine en forma cierta la cuenta a cobrar o incluso cuando se reciba el pago.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	13.	Anticipos de Impuestos	NICSP N° 23, Párrafo 66.	

Los recursos por impuestos recibidos con anterioridad a la ocurrencia del hecho imponible se reconocerán como un activo y un pasivo (cobros anticipados) porque el hecho que da lugar a que la entidad tenga derecho a los impuestos no ha ocurrido y los criterios para el reconocimiento del ingreso por impuestos no han sido satisfechos, a pesar de que la entidad ya haya recibido una entrada de recursos.

⁶⁵ De acuerdo a lo desarrollado en el apartado “Cuentas por cobrar impositivas” del Capítulo “Activos” del presente PGCN.

⁶⁶ De acuerdo a la NICSP N° 3 “Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores”.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
4	14.		Gastos pagados a través del sistema impositivo y desembolsos por impuestos	NICSP N° 23, Párrafos 71 a 73 y 75.	
4	14	1	Diferencia		NICSP N° 23, Párrafo 75. DGCN

Los ingresos por impuestos deberán determinarse en términos brutos, sin reducción alguna por los gastos pagados a través del sistema impositivo, es decir, que los ingresos por impuestos deberán incrementarse en la medida de los gastos pagados a través del sistema impositivo. Así, los ingresos por impuestos y los gastos pagados a través del sistema impositivo deberán reconocerse en forma separada en el ERF, no estando permitida la compensación entre ambos conceptos.

En cambio, los ingresos por impuestos no se incrementarán por el importe de los desembolsos por impuestos o desgravaciones, ya que constituyen ingresos a los cuales se ha renunciado a través de la legislación.

Política Contable

1. La distinción clave entre los gastos pagados a través del sistema impositivo y los desembolsos por impuestos o desgravaciones, es que para los primeros el importe está disponible para los receptores con independencia de que paguen impuestos o usen un determinado mecanismo para pagar los mismos, mientras que los segundos sólo tiene alcance a los sujetos alcanzados por un impuesto en particular.

Transferencias

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
4	15.		Transferencias	NICSP N° 23, Párrafo 77.	

Las transferencias son entradas de recursos que generan beneficios económicos o potencial de servicio futuros provenientes de transacciones sin contraprestación distintas de impuestos, e incluyen, entre otros, los siguientes conceptos:

- a) subvenciones;
- b) condonaciones de deudas;
- c) multas;
- d) legados;
- e) regalos;
- f) donaciones de bienes; y
- g) donaciones de servicios en especie.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
4	16.		Reconocimiento de las transferencias	NICSP N° 23, Párrafos 76 y 78. DGCN	
4	16	1	Control de los activos transferidos		NICSP N° 23, Párrafo 79.
4	16	2	Contribuciones de los propietarios		NICSP N° 23, Párrafo 80. DGCN
4	16	3	Generación de un pasivo		NICSP N° 23, Párrafo 82.

Un activo en relación con transferencias deberá reconocerse cuando los recursos transferidos cumplan la definición de activo y satisfagan los criterios para ser reconocidos como tal.

Las transferencias cumplen la definición de activo cuando:

- la entidad controla los recursos como consecuencia de un suceso pasado (la transferencia) y espera recibir beneficios económicos o potencial de servicio futuros de esos recursos; y
- es probable que la entrada de recursos ocurra y su valor razonable pueda ser medido con fiabilidad.

En algunos casos, en lugar de incorporar un activo, puede tener la reducción de un pasivo previamente reconocido, como por ejemplo cuando un acreedor condona un pasivo o cuando un tercero asume un pasivo de la entidad.

Políticas Contables

- Se obtiene el control de los activos transferidos cuando los recursos han sido transferidos a la entidad o ésta tiene un derecho exigible por ley contra el transferidor. La entidad evaluará si es probable que la entrada de recursos ocurra.
- Las transferencias de recursos que satisfacen la definición de “contribuciones de los propietarios”, en los términos expuestos en el Capítulo “Patrimonio” del presente PGCN, no darán lugar a ingresos sino que se reconocerán directamente en el Patrimonio.
- Deberán analizarse todas las estipulaciones contenidas en los acuerdos de transferencia para determinar si la entidad incurre en un pasivo cuando acepta los recursos transferidos.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
4	17.		Medición de los activos transferidos	NICSP N° 23, Párrafo 83.	
4	17	1	Reconocimiento y medición de los activos transferidos		NICSP N° 23, Párrafo 83. DGCN

Los activos transferidos se miden por su **valor razonable a la fecha de transferencia**.

Política Contable

1. El reconocimiento y medición de los activos transferidos se realizará conforme lo expuesto en el Capítulo “Activo” para bienes recibidos sin contraprestación o con una contraprestación nula o simbólica.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
4	18.		Ingresos por condonación de deuda	NICSP N° 23, Párrafos 85 a 87.	
4	18	1	Medición		DGCN

Se reconocerán ingresos relativos a condonación de deudas cuando la antigua deuda ya no cumpla la definición de pasivo o ya no satisfaga los criterios para su reconocimiento como un pasivo, siempre que tal condonación de deuda no satisfaga la definición de contribuciones de los propietarios, en los términos desarrollados en el Capítulo “Pasivo” para baja en cuentas y en el Capítulo “Patrimonio” para contribuciones de los propietarios. En el mismo sentido se procederá respecto de la asunción de pasivos de la entidad por parte de terceros.

Política Contable

1. Los ingresos procedentes de condonaciones de deudas, así como de asunciones de pasivos por terceros, se miden por el valor razonable de la deuda condonada o asumida, que será el importe en libros de la misma.

Multas

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
4	19.		Multas	NICSP N° 23, Párrafos 7, 88 y 89.	

Las multas son beneficios económicos o potencial de servicio recibidos o por recibir por una entidad del sector público, procedentes de un individuo u otra entidad, por decisión de un tribunal u otro organismo responsable de hacer cumplir la ley, como consecuencia de que el individuo u otra entidad ha infringido los requerimientos de las leyes o sus regulaciones.

Las multas normalmente requieren que una entidad o un individuo transfiera un importe fijo de efectivo al gobierno y no imponen ninguna obligación a éste para que pueda ser reconocida como un pasivo.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
4	20.		Reconocimiento y medición	NICSP N° 23, Párrafo 89.	
4	20	1	Criterios particulares		DGCN

Los activos que surgen de multas se miden por la mejor estimación de la entrada de recursos a la entidad y se reconocen como ingresos cuando la cuenta por cobrar cumple la definición de activo y satisface los criterios para su reconocimiento como tal.

Política Contable

1. La DGCN, conjuntamente con las entidades responsables de aplicar multas y sanciones, definirá oportunamente a través de NPC los criterios para reconocer ingresos para cada clase de multas. Hasta tanto dichos criterios no sean definidos, se reconocerán ingresos por multas en el momento en que las mismas queden firmes, sea en sede administrativa o judicial.

Legados

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
4	21.		Legados	NICSP N° 23, Párrafo 90.	

Un legado es una transferencia hecha de acuerdo con las disposiciones del testamento de una persona fallecida.

El suceso pasado que da lugar al control de recursos que incorporan beneficios económicos o potencial de servicio futuros ocurre cuando la entidad tiene un derecho legalmente exigible, por ejemplo: cuando fallece el testador o con la declaración del legítimo albacea, dependiendo de la legislación de la jurisdicción.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	22.	Reconocimiento y medición	NICSP N° 23, Párrafos 91, 92 y 97.	

Los legados que satisfagan la definición de activo se reconocen como activos e ingresos cuando es probable que fluyan a la entidad beneficios económicos o potencial de servicios futuros y el valor razonable de los activos pueda ser medido de forma fiable.

Se miden por su valor razonable a la fecha de adquisición, que puede ser determinado con referencia a un mercado activo o mediante tasación.

Donaciones (regalos, bienes y servicios en especie)

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	23.	Donaciones, regalos y bienes en especie	NICSP N° 23, Párrafos 93 y 94.	
4	23	1 Control de los recursos		NICSP N° 23, Párrafo 93.
4	23	2 Reconocimiento de activos e ingresos		NICSP N° 23. Párrafos 95 y 96.
4	23	3 Reconocimiento de pasivo		NICSP N° 23, Párrafo 96.
4	23	4 Reconocimiento en ejercicios posteriores		NICSP N° 3, Párrafo 47. DGCN

Son transferencias voluntarias de activos, incluyendo efectivo u otros activos monetarios, bienes y servicios en especie, que una entidad realiza a favor de otra, normalmente, libres de estipulaciones.

Los bienes en especie son activos tangibles transferidos a una entidad en una transacción sin contraprestación, sin cargo alguno, pero pudiendo estar sujetos a estipulaciones. La ayuda externa proporcionada por organizaciones multilaterales o bilaterales de desarrollo a menudo incluye un componente de bienes en especie.

Políticas Contables

1. Para los regalos y donaciones de efectivo u otros activos monetarios y bienes y servicios en especie, el suceso pasado que da lugar al control de recursos que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio es, normalmente, **la recepción del regalo o donación.**

2. Los regalos y donaciones (distintos de los servicios en especie) se reconocen **como activos e ingresos** cuando:
 - a) es probable que de los mismos se obtengan beneficios económicos o potencial de servicio futuros, siendo dicho momento el de recepción de los bienes o el de existencia de un acuerdo vinculante a tales efectos; y
 - b) el valor razonable de los activos pueda ser medido de forma fiable.
3. Si se establecieran condiciones para activos transferidos, **se reconocerá un pasivo**, el que se reducirá reconociéndose ingresos a medida de que se satisfagan las condiciones.
4. Cuando se reconozcan donaciones recibidas en un ejercicio posterior al de su ocurrencia, y siempre que en dicho ejercicio (el de ocurrencia) se hubieran cumplido las condiciones para el reconocimiento como un activo, las mismas se incorporarán con cargo a resultados de ejercicios anteriores, aplicando los criterios de corrección de errores estipulados en el presente PGCN.
En cambio, si el ejercicio de reconocimiento coincide con aquél en que se cumplen las referidas condiciones (aún en el caso que se trate de un ejercicio posterior al de ocurrencia), las donaciones se reconocerán como ingresos.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
4	24		Medición de las donaciones y regalos	NICSP N° 23, Párrafo 97.	
4	24	1	Tasación		NICSP N° 23, Párrafo 97. DGCN
4	24	2	Significatividad		DGCN

En el momento del reconocimiento inicial, los regalos y donaciones se miden por su valor razonable a la fecha de adquisición, pudiendo ser determinado con referencia a un mercado activo⁶⁷, o mediante tasación.

Políticas Contables

1. Una tasación del valor de un activo normalmente es ejecutada por un miembro de dicha profesión (tasador) de reconocida calificación profesional y deberá seguir los criterios establecidos para las tasaciones estipuladas en el apartado “Propiedades, planta y equipo” del Capítulo “Activos” del presente PGCN.
2. Las tasaciones se aplicarán a aquellos bienes que, individualmente o en conjunto, tengan un valor significativo.

⁶⁷ Para muchos activos, el valor razonable será fácilmente determinable por referencia a los precios de cotización en un mercado líquido y activo.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
4	25.		Servicios en especie	NICSP N° 23, Párrafo 100.	
4	25	1	Condiciones para su reconocimiento		NICSP N° 23, Párrafos 98, 99 y 101.
4	25	2	Incumplimiento de condiciones y revelación		NICSP N° 23, Párrafos 101 y 102. DGCN
4	25	3	Consumos de los Servicios		NICSP N° 23, Párrafo 99. DGCN
4	25	4	Significatividad		NICSP N° 23, Párrafo 102. DGCN
4	25	5	Servicios en especie que son objetivo de la entidad		NICSP N° 23, Párrafo 103. DGCN
4	25	6	Información a revelar		NICSP N° 23, Párrafos 102 y 108. DGCN

Las entidades del sector público pueden ser receptoras de servicios en especie según planes voluntarios o no voluntarios, llevados a cabo en interés público, como por ejemplo:

- asistencia técnica de otros gobiernos u organizaciones internacionales;
- personas convictas por infracciones, que pueden ser obligadas a realizar servicios a la comunidad para una entidad del sector público;
- los hospitales públicos pueden recibir servicios de voluntarios;
- las escuelas y los colegios públicos pueden recibir servicios voluntarios de padres como asesores de profesores o como miembros del consejo; y
- los gobiernos locales pueden recibir los servicios de bomberos voluntarios.

Políticas Contables

- Los servicios en especie pueden reconocerse como un ingreso y como un activo, cuando:
 - se cumpla con la definición de activo;
 - la entidad pueda controlar los recursos;
 - se espere que de ellos fluyan beneficios económicos futuros o un potencial de servicio; y
 - se puedan medir fiablemente, a cuyos efectos deberá determinarse el valor razonable de los servicios recibidos.

2. Cuando no se pueda cumplir algunas de las condiciones precedentes, no se podrán reconocer los servicios en especie recibidos, pero se deberá revelar información de los mismos en Notas a los EEEF, según los requerimientos del presente PGCN.
3. Los activos recibidos a través de servicios en especie, por lo general, son inmediatamente consumidos, por lo que en caso de cumplirse las condiciones para su reconocimiento como ingreso, se reconoce también una transacción de igual valor para reflejar el consumo de dichos servicios en especie, excepto en los casos que dichos servicios formen parte del costo de un activo.
4. Cuando el valor razonable y/o la naturaleza de los servicios recibidos sea poco significativa, los mismos no serán reconocidos ni informados.
5. Si una entidad depende de una clase de servicios en especie para cumplir sus objetivos, ello puede influir en la política contable que se desarrolle con respecto al reconocimiento de activos y, por tal motivo, se deberán determinar a través de NPC los criterios que contemplen los efectos de dichos servicios en especie en la posición financiera, rendimiento y flujos de efectivo de la entidad. Hasta tanto no se emitan las NPC referidas, el reconocimiento y/o revelación de servicios en especie se registrará por lo desarrollado en el presente PGCN.
6. Deberán revelar información sobre la naturaleza y tipo de servicios en especie recibidos durante el período sobre el que se informa, hayan sido reconocidos o no, excepto en los casos en que el valor razonable y/o la naturaleza de dichos servicios sea poco significativa.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
4	26.		Compromisos de donaciones	NICSP N° 23, Párrafo 104.	
4	26	1	Revelación		NICSP N° 23, Párrafo 104. DGCN

Los compromisos de donaciones son compromisos no forzosos de transferir activos a la entidad receptora, por cuyo motivo no cumplen con la definición de activo, ya que la entidad receptora no tiene capacidad de controlar el acceso de entidad (o persona física) que transfiere los activos a los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados en la partida comprometida.

Política Contable

1. No se reconocerán ingresos por los compromisos de donaciones, sino que sólo podrán ser revelados justificadamente como activos contingentes, en Notas a los EEEF.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
4	27.		Anticipos de transferencias	NICSP N° 23, Párrafo 105.	

Cuando se reciban recursos antes de que un acuerdo de transferencia sea un compromiso firme, y los mismos cumplan con la definición de un activo y con los criterios para su reconocimiento como un activo, se procederá en ese sentido y se reconocerá un pasivo por cobro anticipado, hasta que el hecho que hace al acuerdo de transferencia un compromiso en firme tenga lugar y se cumplan todas las demás condiciones del acuerdo. Cuando el hecho suceda y todas las demás condiciones del acuerdo se cumplan, el pasivo se cancelará y se reconocerá un ingreso por transferencias.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
4	28.		Préstamos en condiciones favorables	NICSP N° 23, Párrafos 105 A.	
4	28	1	Reconocimiento de ingresos por préstamos en condiciones favorables		NICSP N° 23, Párrafos 105 B.

Son préstamos recibidos por una entidad en términos por debajo de mercado. La parte del préstamo que es reembolsable, junto con los pagos de intereses, es una transacción con contraprestación y se contabilizará según lo indicado para Instrumentos Financieros en el Capítulo “Pasivo” del presente PGCN. Deberá considerarse si cualquier diferencia entre el precio de la transacción (importe del préstamo) y el valor razonable del préstamo en el reconocimiento inicial se trata de un ingreso sin contraprestación.

Política Contable

1. En el caso en que se determine que la diferencia entre el precio de la transacción (importe del préstamo) y el valor razonable del préstamo en el reconocimiento inicial es un ingreso sin contraprestación, se reconocerá la diferencia como un ingreso, salvo si existiera una obligación actual, por ejemplo, en el caso de que las condiciones específicas impuestas sobre los activos transferidos por el receptor den lugar a una obligación actual. En el caso de que exista una obligación actual, se reconocerá como un pasivo. Cuando la entidad satisfaga la obligación actual, se reducirá el pasivo y se reconocerá un ingreso por el mismo importe.

Contribuciones sociales

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
4	29.		Medición de las Contribuciones Sociales	NICSP N° 23, FC 26. DGCN	

Hasta tanto se emita una norma internacional específica sobre el tema o bien, con anterioridad, la DGCN emita NPC al respecto, las contribuciones obligatorias a los sistemas de seguridad social administrados por una entidad, que no tengan carácter de planes de beneficios definidos, serán tratadas como un ingreso sin contraprestación asimilable a transferencias y serán reconocidas como ingresos y como activos en el momento y sobre la base de las declaraciones presentadas por los obligados a su pago, así como complementariamente sobre la base de las determinaciones que la o las entidad/es responsables de su administración realicen.

Las contribuciones obligatorias que, en su carácter de obligados al pago, realicen las entidades que integran el Sector Público Costarricense, serán reconocidas con cargo al mismo período en el que sean reconocidos los gastos respectivos en dichas entidades, por lo que deberán procurarse los flujos de intercambio de información entre las entidades públicas involucradas a efectos de garantizar uniformidad en la cuantía y momento de reconocimiento de ingresos y gastos.

Ingresos de transacciones con contraprestación

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
4	30.		Medición de ingresos por transacciones con contraprestación	NICSP N° 9, Párrafo 14.	

La medición de los ingresos debe hacerse utilizando **el valor razonable de la contrapartida**, recibida o por recibir, derivada de los mismos.

Prestación de Servicio

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
4	31.		Prestación de servicio	NICSP N° 9, Párrafo 19.	
4	31	1	Reconocimiento en cada período		NICSP N° 9, Párrafo 20.
4	31	2	Ingresos reconocidos no recuperables		NICSP N° 9, Párrafo 21. DGCN

4	31	3	Métodos de porcentaje de terminación		NICSP N° 9, Párrafo 23. DGCN
4	31	4	Anticipos		
4	31	5	Ausencia de medición fiable		NICSP N° 9, Párrafo 25.

Cuando el resultado de una transacción que suponga la prestación de servicios pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos asociados con la misma deben reconocerse, considerando **el grado de terminación de la prestación (método del porcentaje de terminación)** a la fecha sobre la que se informa.

Una transacción puede ser estimada con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) el importe de los ingresos pueda ser medido con fiabilidad;
- b) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos o potencial de servicio derivados de la transacción;
- c) el grado de terminación de la transacción, en la fecha sobre la que se informa, pueda ser medido con fiabilidad; y
- d) los costos ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser medidos con fiabilidad.

Políticas Contables

1. Los servicios que generan ingresos con contraprestación se reconocen en los períodos en los cuales tiene lugar la prestación, según el avance de terminación alcanzado en cada período.
2. Si surge algún tipo de incertidumbre acerca de los importes ya incluidos como ingresos, la cuantía incobrable, o el importe respecto del cual ha dejado de ser probable la recuperabilidad, se reconocen como un gasto y no se ajustan los importes originalmente reconocidos como ingresos. Es decir, que se tratarán como un deterioro del activo financiero surgido como consecuencia del ingreso reconocido oportunamente.
3. El porcentaje de terminación de una transacción puede determinarse mediante varios métodos, dependiendo de la naturaleza de la operación, pudiendo incluir:
 - a) la inspección de los trabajos ejecutados;
 - b) la proporción de los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar; o
 - c) la proporción de los costos incurridos hasta la fecha sobre el costo total estimado de la operación, considerando a tales efectos sólo los costos que reflejen servicios ya ejecutados.
4. Ni los pagos a cuenta, ni los anticipos recibidos de los clientes reflejan, el porcentaje del servicio prestado, los que serán tratados como pasivos.

5. Cuando el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios, no pueda ser estimado de forma fiable, los ingresos deben ser reconocidos como tales, sólo en la cuantía de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.

Venta de Bienes

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	32.	Venta de bienes	NICSP N° 9, Párrafo 28.	

Los ingresos procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los EEEF cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
- la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;
- el importe de los ingresos puede ser medido con fiabilidad;
- es posible que la entidad reciba los beneficios económicos o potencial de servicio asociados con la transacción; y
- los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción, pueden ser medidos con fiabilidad.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	33.	Resultado por la baja de un activo fijo	NICSP N° 17, Párrafos 83 y 86.	
4	33	1 Disposición otorgada a plazo		NICSP N° 16, Párrafo 81. NICSP N° 17, Párrafo 87.
4	33	2 Ingresos por venta de propiedades, planta y equipo		NICSP N° 17, Párrafo 83 A.

El resultado positivo o negativo que surja por dar de baja un elemento de activo fijo se incluirá en el resultado cuando dicho elemento sea **dado de baja**, a menos que corresponda aplicar otro tratamiento en caso de tratarse de venta con arrendamiento financiero posterior). **Dicho resultado se determinará como la diferencia entre el importe neto que, en su caso, se obtenga por la disposición y el importe en libros del elemento.**

Políticas Contables

1. La contrapartida a cobrar por la disposición de un elemento de activo fijo, se reconocerá inicialmente por su valor razonable. Si la disposición fuese acordada por pagos a plazo o diferida, la contraprestación recibida se reconocerá inicialmente al precio equivalente de contado. La diferencia entre el importe nominal de la contraprestación y el precio equivalente de contado se reconocerá como un ingreso por intereses, utilizando el método del interés efectivo, tal que refleje el rendimiento efectivo derivado de la cuenta por cobrar.
2. Si una entidad tiene como objetivo la venta rutinaria de elementos de propiedades, planta y equipo que se mantenían para arrendar a terceros, transferirá esos activos a los Inventarios por su importe en libros cuando dejen de ser arrendados y se clasifiquen como mantenidos para la venta. El importe obtenido por la venta de esos activos se reconocerá como ingreso, reconociéndose en forma separada el costo de dicha disposición.

Ingresos por ventas por arrendamientos financieros

Estado como arrendador

Arrendamientos financieros

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	34.	Inversión en arrendamientos	NICSP N° 13, Párrafo 8.	

Las inversiones en arrendamientos comprenden:

- a) **Inversión bruta:** es la suma de:
 - i. los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento financiero; y
 - ii. cualquier valor residual no garantizado, que corresponda al arrendador.
- b) **Inversión neta:** es la inversión bruta del arrendamiento descontada a la tasa de interés implícita en el arrendamiento.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	35.	Ingresos financieros no devengados producto del arrendamiento	NICSP N° 13, Párrafo 8.	

Es la diferencia entre la inversión bruta **menos** la inversión *neta* en el arrendamiento.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	36.	Riesgos y beneficios sobre los bienes arrendados	NICSP N° 13, Párrafo 49.	

En una operación de arrendamiento financiero, todos los riesgos y beneficios sustanciales que inciden en la propiedad son transferidos por el arrendador al arrendatario. Las sucesivas cuotas a cobrar, por el arrendador, se consideran como reembolsos por su inversión y servicios.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	37.	Reconocimiento de los ingresos financieros	NICSP N° 13, Párrafo 51.	
4	37	1 Distribución del ingreso		NICSP N° 13, Párrafo 52.
4	37	2 Ingresos de arrendamientos financieros de bienes producidos		NICSP N° 13, Párrafo 54.

El reconocimiento de los ingresos financieros, se distribuirán, a lo largo del plazo del arrendamiento, sobre una base sistemática y racional, a una tasa de rendimiento constante sobre la inversión financiera neta que el arrendador ha realizado en el arrendamiento financiero.

Política Contable

1. Esta distribución se basará en una pauta que refleje un rendimiento constante en cada período sobre la inversión neta relacionada con el arrendamiento financiero. Los pagos del arrendamiento relativos a cada período contable, una vez excluidos los costos por servicios, se destinarán a cubrir la inversión bruta en el arrendamiento, reduciendo tanto el principal como los ingresos financieros no acumulados (no devengados).
2. Si una entidad fabrica productos que venden por arrendamiento financiero reconocerá los resultados derivados de la venta del arrendamiento en el período en que realiza la misma.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	38.	Valores residuales no garantizados	NICSP N° 13, Párrafos 8 y 53.	

El valor residual no garantizado es la parte del valor residual del activo arrendado, cuya realización por parte del arrendador no está asegurada o queda garantizada exclusivamente por un tercero relacionado con el arrendador.

Las estimaciones de los valores residuales no garantizados, usados al computar la inversión bruta del arrendador en un arrendamiento, serán objeto de revisiones regulares. Si se hubiera producido una reducción permanente en la estimación del valor residual no garantizado, se deberá proceder a revisar la distribución del ingreso financiero no acumulado (o devengado), mientras que cualquier reducción respecto a cantidades ya acumuladas (o devengadas) debe ser reconocida inmediatamente.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	39.	Tasas por debajo del valor de mercado	NICSP N° 13, Párrafo 55.	

En el arrendamiento financiero, cuando las entidades de gobierno son arrendadoras y se aplica al arrendamiento una tasa de interés más baja que la de mercado, la pérdida o ganancia en la venta de activos deberá quedar reducida a la que se hubiera obtenido aplicando una tasa de interés de mercado para operaciones comerciales. Los costos incurridos por la entidad gubernamental que produce un bien que luego lo arrienda, y estén relacionados con la negociación o la contratación del arrendamiento, se reconocerán como un gasto cuando se reconozca el resultado en la venta.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	40.	Reconocimiento del resultado producto del arrendamiento financiero de activos fabricados	NICSP N° 13, Párrafo 56.	

Comprende los siguientes tipos de resultados:

- los resultados positivos o negativos equivalentes al resultado de la venta directa del activo arrendado, a precios normales de venta, teniendo en cuenta todo tipo de descuentos comerciales y rebajas que sean habituales; y
- el resultado positivo de tipo financiero en el transcurso del período del arrendamiento.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	41.	Ingreso por la venta de bienes fabricados o distribuidos por el arrendador	NICSP N° 13, Párrafo 57.	

4	41	1	Costo de venta		NICSP N° 13, Párrafo 57.
4	41	2	Valor residual garantizado		NICSP N° 13, Párrafo 8.
4	41	3	Ganancia en la venta		NICSP N° 13, Párrafo 57. DGCN

El ingreso por venta registrado al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, por un arrendador que sea fabricante o distribuidor, es igual al valor razonable del activo o, si fuera menor, al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, descontados a una tasa de interés de mercado.

Políticas Contables

1. El **costo de la venta** reconocido al inicio del arrendamiento es el costo de la propiedad cedida o la cantidad por la que estuviese contabilizada, si es diferente, menos el valor presente del importe al que ascienda el valor residual garantizado.
2. **Valor residual garantizado** es:
 - a) para el arrendatario, la parte del valor residual que ha sido garantizada por él mismo o por un tercero relacionado con él (el importe de la garantía es la cuantía máxima que podría, en cualquier caso, convertirse en pagadero); y
 - b) para el arrendador, la parte del valor residual que le ha sido garantizada por el arrendatario o por un tercero no relacionado con el arrendador, que tenga la capacidad financiera de atender las obligaciones asumidas debido a la garantía.
3. La diferencia entre el ingreso y el costo de la venta es la **ganancia (o pérdida) en la venta**, que se reconocerá como tal de acuerdo con las políticas seguidas por la entidad para las operaciones de venta directa.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
4	42.		Información a revelar sobre arrendamientos financieros	NICSP N° 13 Párrafo 60.	

Los arrendadores revelarán la siguiente información, sobre los arrendamientos financieros:

- a) una conciliación a la fecha de presentación entre la inversión bruta total en los arrendamientos y el valor presente de los pagos mínimos a recibir por los mismos;
- b) la entidad revelará, en la fecha de presentación, tanto la inversión bruta total en dichos arrendamientos como el valor presente de los pagos mínimos a recibir por causa de los mismos, para cada uno de los siguientes plazos:
 - i. hasta un año;
 - ii. entre uno y cinco años;

- iii. más de cinco años.
- c) los ingresos financieros no acumulados (no devengados);
- d) el importe de los valores residuales no garantizados reconocidos a favor del arrendador;
- e) las reducciones de valor acumuladas para cubrir insolvencias relativas a los pagos mínimos de arrendamientos financieros por cobrar;
- f) las cuotas contingentes reconocidas en el estado de rendimiento financiero; y
- g) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos concluidos por el arrendador.

Transacciones de venta con arrendamiento posterior⁶⁸

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	43.	Resultados de la venta en un arrendamiento financiero	NICSP N° 13, Párrafo 71.	

Si una transacción de venta con arrendamiento posterior resulta en un arrendamiento financiero, cualquier exceso del importe de la venta sobre el importe en libros del activo enajenado no se reconocerá inmediatamente como resultado en los EEEF del vendedor arrendatario. Este exceso se diferirá y amortizará a lo largo del plazo del arrendamiento.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	44.	Resultados de la venta en un arrendamiento operativo	NICSP N° 13, Párrafo 73.	

Si una venta con arrendamiento posterior resulta ser un arrendamiento operativo, y queda claro que la operación se ha establecido a su valor razonable, cualquier pérdida o ganancia debe ser inmediatamente reconocida como tal.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	45.	Reconocimiento del resultado	NICSP N° 13, Párrafo 73.	

⁶⁸ Es una transacción que implica la enajenación de un activo y su posterior arrendamiento al vendedor. Las cuotas del arrendamiento y el precio de venta son usualmente interdependientes, puesto que se negocian simultáneamente. El tratamiento contable de las operaciones de venta con arrendamiento posterior dependerá del tipo de arrendamiento implicado en ellas.

Si el precio de venta es inferior al valor razonable, todo resultado (positivo o negativo) ha de reconocerse inmediatamente, excepto cuando deba diferirse, lo que ocurrirá si la pérdida resulta compensada por cuotas futuras por debajo de los precios de mercado, y amortizarse en proporción a las cuotas pagadas durante el período en el cual se espera utilizar el activo. Si el precio de venta fuese superior al valor razonable, dicho exceso se diferirá y amortizará en el período durante el cual se espere utilizar el activo.

Ingresos por Concesión de Servicios Públicos

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	46.	Ingresos a devengar de la concesión	NICSP N° 32, Párrafos 17, 24, 25 y GA 33.	

Si una entidad concedente aplicara el “**modelo⁶⁹ de la concesión de un derecho al concesionario**”, donde dicha entidad no tiene una obligación incondicional de pagar efectivo u otro activo financiero al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo de concesión de servicios, puede otorgar al concesionario:

- a) el derecho a obtener ingresos a partir del uso por terceros del activo de concesión de servicios; o
- b) el acceso a otro activo generador de ingresos para uso propio.

En ese caso, la concedente contabilizará el pasivo reconocido por el activo proporcionado por el concesionario como la parte no acumulada (o devengada) de ingresos que surgen del intercambio de activos entre la concedente y el concesionario.

Por los pagos realizados durante el período del acuerdo de concesión del servicio reducirá el pasivo y reconocerá el ingreso, como un **ingreso de transacciones sin contraprestación** según el acuerdo de concesión del servicio.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	47.	Otros ingresos de Concesión	NICSP N° 32, Párrafo 30.	

La concedente contabilizará los ingresos de un acuerdo de concesión de servicios, distintos de los especificados bajo el “**modelo de la concesión de un derecho al concesionario**”, como **ingresos provenientes de transacciones con contraprestación**.

Ingresos de la Propiedad

⁶⁹ Expuesto en el Capítulo de Pasivo.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
4	48.		Ingresos de la propiedad	NICSP N° 9, Párrafos 33, 35 y 37.	
4	48	1	Intereses		NICSP N° 9, Párrafo 34.
4	48	2	Regalías		
4	48	3	Dividendos		

Los ingresos de la propiedad derivados del uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que producen intereses, regalías, dividendos o distribuciones similares, se reconocerán como tales en tanto y en cuanto:

- la entidad reciba los beneficios económicos o potencial de servicio asociados con la transacción; y
- el importe de los ingresos pueda ser medido de forma fiable.

Políticas Contables

- Los intereses deben reconocerse contablemente sobre la base de la proporción de tiempo transcurrido, teniendo en cuenta el rendimiento efectivo del activo. Los ingresos por intereses incluyen la imputación en el tiempo de cualquier tasa de descuento, primas u otras diferencias entre el valor inicial del título de deuda en libros y el importe que se obtendrá a su vencimiento.
- Las regalías deben reconocerse contablemente en cuanto se acumulen (o devenguen) de acuerdo con la sustancia del acuerdo en que se basan.
- Los dividendos o distribuciones similares deben reconocerse contablemente cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del propietario o de la entidad.

Arrendamiento operativo

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
4	49.		Ingresos por arrendamientos operativos	NICSP N° 13, Párrafo 63.	

Los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos deben ser reconocidos como ingresos en el ERF, de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto, por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de agotamiento de las ganancias derivadas del arrendamiento en cuestión.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	50.	Información a revelar sobre arrendamientos operativos	NICSP N° 13, Párrafos 62 y 69.	

Los arrendadores revelarán la siguiente información sobre arrendamientos operativos:

- a) en Notas a su ESF, los activos afectados a arrendamientos operativos, de acuerdo con la naturaleza de tales bienes;
- b) el importe acumulado de los pagos mínimos futuros del arrendamiento, correspondientes a los arrendamientos operativos no cancelables, así como la distribución de dichos pagos futuros según los siguientes plazos:
 1. hasta un año;
 2. entre uno y cinco años;
 3. más de cinco años;
- c) el total de las cuotas de carácter contingente reconocidas en el estado de rendimiento financiero del período; y
- d) una descripción general de las condiciones de los arrendamientos acordados.

Ingresos por instrumentos financieros

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	51.	Intereses, dividendos o distribuciones similares, pérdidas y ganancias de un instrumento financiero	NICSP N° 28, Párrafo 40.	
4	51	1 Reconocimiento como ingreso/gastos		NICSP N° 28, Párrafo 41.
4	51	2 Esencia sobre la forma		NICSP N° 28, Párrafo 46.
4	51	3 Exposición en el ERF		

Los intereses, dividendos o distribuciones similares, pérdidas y ganancias relativas a un instrumento financiero o a un componente del mismo, que sea un pasivo financiero, se reconocerán como ingresos o gastos en el resultado.

Políticas Contables

1. La clasificación de un instrumento financiero como un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio determinará si los intereses, dividendos o distribuciones similares, pérdidas, y ganancias relacionados con el mismo se reconocerán, como ingresos o gastos en el resultado; por ejemplo:

Transacción	Reconocimiento
los pagos de dividendos o distribuciones similares sobre acciones que se hayan reconocido en su totalidad como pasivos	son gastos de la misma forma que los intereses de un bono
las ganancias y pérdidas asociadas con el rescate o la refinanciación de los pasivos financieros	en el resultado
los rescates o la refinanciación de los instrumentos de patrimonio	en los activos netos/patrimonio
los cambios en el valor razonable de un instrumento de patrimonio	no se reconocerán en los EEFF

2. Las ganancias y pérdidas relacionadas con los cambios en el importe en libros de un pasivo financiero se reconocerán como ingresos o gastos en el resultado, incluso cuando tengan relación con un instrumento que contenga un derecho de participación residual en los activos de una entidad obtenido a cambio de efectivo u otro activo financiero.
3. La entidad presentará cualquier ganancia o pérdida derivada de la nueva medición de tal instrumento, por separado en el ERF, cuando ello sea relevante para explicar el rendimiento de la entidad.

Norma	Política	/ Concepto	Referencia	Política
4	52.	Efectos de la baja en cuentas de un activo financiero	NICSP N° 29, Párrafo 28.	

Al dar de baja en cuentas un activo financiero, se reconocerá en el resultado del ejercicio la diferencia entre:

- a. su importe en libros, y
- b. la suma de:
 - i. la contraprestación recibida (incluyendo cualquier nuevo activo obtenido menos cualquier pasivo asumido); y
 - ii. todos los resultados acumulados que hayan sido reconocidos directamente en el patrimonio.

Norma Política		/ Concepto	Referencia Norma	Política
4	53.	Activo transferido como parte de un activo financiero mayor	NICSP N° 29, Párrafo 29.	

Si el activo transferido es parte de un activo financiero mayor, se reconocerá:

- a) en el resultado del período, la diferencia entre:
 - iii. el importe en libros imputable a la parte que se ha dado de baja, y
 - iv. la suma de:
 - la contraprestación recibida por la parte dada de baja (incluyendo cualquier nuevo activo obtenido menos cualquier pasivo asumido), y
 - cualquier pérdida o ganancia acumulada que haya sido reconocida en los activos netos/patrimonio.

A tal efecto, la pérdida o ganancia acumulada que haya sido reconocida directamente en los activos netos/patrimonio, se distribuirá entre la parte que continúa reconociéndose y la parte que se ha dado de baja, en función de los valores razonables relativos de las mismas.

- b) la pérdida o ganancia acumulada que haya sido reconocida directamente en los activos netos/patrimonio, se distribuirá entre:
 - i. la parte que continúa reconociéndose, y
 - ii. la parte que se ha dado de baja, en función de los valores razonables relativos de las mismas.

Norma Política		/ Concepto	Referencia Norma	Política
4	54.	Instrumentos financieros imputación resultados a	NICSP N° 29, Párrafos 64 y 65.	

Los resultados positivos o negativos surgidos de la variación del valor razonable de un activo financiero o pasivo financiero, que no forme parte de una operación de cobertura, se reconocerán de la siguiente forma:

- a) los resultados originados por los activos o pasivos financieros clasificados como mantenidos para negociar (1era. Categoría) a valor razonable con cambios en resultados, se reconocerán en el **resultado del ejercicio**;
- b) los resultados originados en la tenencia de un activo disponible para la venta (4ta. Categoría), se reconocerán directamente en **el patrimonio**, hasta que el activo financiero se dé de baja en cuentas, en cuyo momento los resultados que hubiesen sido reconocidos previamente en el patrimonio se imputarán **al resultado del ejercicio**; no obstante lo cual:
 - i. las pérdidas por deterioro del valor y las diferencias de cambio se reconocerán en el **resultado del ejercicio**; y
 - ii. los intereses calculados según el método de la tasa de interés efectiva se reconocerán en el **resultado del ejercicio**;

- c) los dividendos de un instrumento de patrimonio clasificado como disponible para la venta se reconocerán en el **resultado del ejercicio** cuando se establezca el derecho de la entidad a recibir el pago; y
- d) para los activos financieros y los pasivos financieros registrados al **costo amortizado**, se reconocerán en el **resultado del ejercicio** (positivo o negativo) del ejercicio cuando el activo financiero o pasivo financiero se dé de baja en cuentas o se haya deteriorado, así como a través del proceso de amortización de primas o descuentos y reconocimiento (devengamiento) de intereses y otros accesorios.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	55.	Información a revelar de Instrumentos Financieros	NICSP N° 30, Párrafos 24, 33 y 34.	

Deberá revelarse en el ERF o en Notas:

Las siguientes partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas:

- a) ganancias o pérdidas netas por:
- activos financieros o pasivos financieros al valor razonable con cambios en resultados, mostrando de forma separada las correspondientes a los activos financieros o pasivos financieros designados como tales en el reconocimiento inicial, y las de los activos financieros y pasivos financieros que se hayan clasificado como mantenidos para negociar;
 - activos financieros disponibles para la venta, mostrando por separado el importe de la ganancia o pérdida reconocida directamente en los activos netos/patrimonio durante el período y el importe que ha sido reclasificado de los activos netos/patrimonio y reconocido directamente en resultados del período;
 - inversiones mantenidas hasta el vencimiento;
 - préstamos y cuentas por cobrar; y
 - pasivos financieros medidos al costo amortizado;
- b) importes totales de los ingresos y de los gastos por intereses (calculados utilizando el método de la tasa de interés efectiva) producidos por los activos financieros y los pasivos financieros que no se midan al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro);
- c) ingresos y gastos por comisiones (distintos de los importes incluidos al determinar la tasa de interés efectiva) que surjan de:
- activos financieros o pasivo financieros que no se midan al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro); y
 - actividades fiduciarias o de administración que supongan la tenencia o inversión de activos por cuenta de individuos, fideicomisos, planes de prestaciones por retiro y otras instituciones;
- d) ingresos por intereses sobre activos financieros deteriorados; y
- e) el importe de las pérdidas por deterioro para cada clase de activo financiero.

Para las mediciones al Valor razonable de Nivel 3:

- a) una conciliación de los saldos de apertura con los saldos de cierre, revelando de forma separada los cambios durante el período atribuibles a lo siguiente:
 - i. las ganancias y pérdidas totales del período reconocidas en resultados y una descripción de donde se presentan en el ERF;
 - ii. las ganancias o pérdidas relacionadas con aquellos activos y pasivos que se mantengan al final del período sobre el que se informa, así como una descripción de dónde se presentan dichas ganancias o pérdidas en el estado de rendimiento financiero; y
 - iii. las ganancias y pérdidas totales reconocidas en los activos netos/patrimonio;
- b) si los cambios de uno o más datos de entrada a otras suposiciones alternativas razonablemente posibles cambia en forma importante el valor razonable, la entidad señalará ese hecho y revelará el efecto de esos cambios;
- c) cómo se calculó el efecto de los cambios hacia suposiciones alternativas razonablemente posibles. Con este propósito, la relevancia puede juzgarse con respecto a resultados, así como al total de los activos o pasivos o—cuando los cambios se reconozcan en los activos netos/patrimonio— respecto al total del patrimonio.

Si el mercado de un instrumento financiero no fuera activo y el importe determinado en esa fecha utilizando una técnica de medición en lugar del precio de transacción fuera una mejor expresión del valor razonable del mismo, deberá revelarse, para cada clase de instrumento financiero:

- a) la política contable utilizada para reconocer esa diferencia entre el valor razonable estimado por una técnica de medición y el precio de transacción en resultados; y
- b) la diferencia acumulada que no haya sido reconocida todavía en resultados al principio y al final del período, junto con una conciliación de esa diferencia durante ese período con el saldo.

Ingresos provenientes de un contrato de construcción

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	56.	Ingresos provenientes de un contrato de construcción	NICSP N° 11, Párrafo 16.	

Los ingresos producto de un contrato de construcción deben comprender:

- a) el importe inicial del ingreso acordado en el contrato; y
- b) cualquier modificación en el trabajo contratado, así como reclamos o incentivos, en la medida que:
 - i. sea probable que de los mismos resulte un ingreso; y
 - ii. siempre que sean susceptibles de medición fiable.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	57.	Medición de ingresos provenientes del contrato de construcción	NICSP N° 11, Párrafos 17 y 18.	

Los ingresos de un contrato de construcción se miden por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. Los ingresos del contrato pueden aumentar o disminuir de un período a otro, como por ejemplo en los siguientes casos:

- las partes pueden acordar modificaciones o reclamos que aumenten o disminuyan los ingresos del contrato, en un período posterior a aquél en que el contrato fue inicialmente pactado;
- el importe de ingresos acordado en un contrato de precio fijo, con margen sobre el costo o basado en el costo, puede aumentar como resultado de las cláusulas de revisión de precios;
- la cuantía de los ingresos procedentes de un contrato puede disminuir como consecuencia de las penalizaciones por demoras, causadas por el contratista, en la terminación de la obra; o
- cuando un contrato de precio fijo supone una cantidad constante por unidad de obra, los ingresos del contrato aumentan o disminuyen cuando el número de unidades de obra se modifique conforme al alza o a la baja, respectivamente.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	58.	Modificación del contrato	NICSP N° 11, Párrafo 19.	
4	58	1 Reclamos		NICSP N° 11, Párrafo 20.
4	58	2 Incentivos		NICSP N° 11, Párrafo 21.

Una modificación puede llevar a aumentar o disminuir los ingresos procedentes del contrato. La modificación se incluye en los ingresos del contrato cuando:

- es probable que el cliente apruebe el plan modificado, así como el monto de los ingresos que surgen de la modificación; y
- el monto que la modificación supone pueda ser medido con suficiente fiabilidad.

Políticas Contables

- Un reclamo al contrato es un reembolso de costo no incluido en el precio del contrato. La medición de las cantidades de ingresos, que surgen de los reclamos, está sujeta a un alto nivel de incertidumbre y, frecuentemente, depende del

resultado de las pertinentes negociaciones. Por lo tanto, los reclamos se incluirán entre los ingresos del contrato, cuando:

- a) las negociaciones hayan alcanzado un importante estado de avance, de tal manera que sea probable que el cliente acepte el reclamo; y
- b) el importe que es probable que acepte el cliente pueda ser medido con suficiente fiabilidad.

3. Los pagos por incentivos son cantidades adicionales reconocidas al contratista, siempre que cumpla o sobrepase determinados niveles de ejecución en el contrato. Los pagos por incentivos se incluirán entre los ingresos procedentes del contrato cuando:

- a) el contrato esté suficientemente avanzado, de manera que sea probable que los niveles de ejecución se cumplan o se sobrepasen; y
- b) el importe derivado del pago por incentivos pueda ser medido con suficiente fiabilidad.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
4	59.		Reconocimiento de ingresos en un contrato	NICSP N° 11, Párrafos 30 a 32.	
4	59	1	Porcentaje de terminación		NICSP N° 11, Párrafo 33.
4	59	2	Ingresos		NICSP N° 11, Párrafo 34.

Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos y los costos asociados al mismo deben ser reconocidos en el ERF como tales, con referencia al estado de terminación de la actividad contractual a la fecha de los EEFF, según sea el caso de:

- a) **Contratos a precio fijo:** cuando el desenlace del contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, siempre que se den las siguientes condiciones:
 - i. puedan medirse razonablemente los ingresos totales del contrato;
 - ii. sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos o potencial de servicio derivados del contrato;
 - iii. tanto los costos que faltan para la terminación del contrato como el grado de terminación a la fecha de los EEFF, puedan ser medidos con suficiente fiabilidad; y
 - iv. los costos atribuibles al contrato puedan ser claramente identificados y medidos con suficiente fiabilidad, de manera que los costos reales del contrato puedan ser comparados con las estimaciones previas de los mismos.
- b) **Contrato de margen sobre el costo o contrato basado en el costo:** el desenlace del contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:
 - i. sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos o potencial de servicio derivados del contrato; y

- ii. los costos atribuibles al contrato, sean o no específicamente reembolsables, puedan ser claramente identificados y medidos de forma fiable.

Políticas Contables

1. El reconocimiento de ingresos y costos con referencia al estado de terminación del contrato es, a menudo, denominado **método del porcentaje de terminación**. Según este método, los ingresos derivados del contrato se comparan con los costos del mismo incurridos en la consecución del estado de terminación en que se encuentre, con lo que se revelará el importe de los ingresos, de los gastos y del resultado que pueden ser atribuidos a la porción del contrato ya ejecutado.
2. **Los ingresos** del contrato se reconocen como tales, en el ERF, a lo largo de los períodos sobre los que se informa en los que se lleve a cabo la ejecución del contrato.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	60.	Incertidumbre en el desenlace de un contrato	NICSP N° 11, Párrafos 40 y 43.	

Cuando el desenlace de un contrato de construcción no pueda ser estimado con suficiente fiabilidad, entonces:

- c) los ingresos deben ser reconocidos sólo en la medida en que sea probable recuperar los costos incurridos por causa del contrato; y
- d) los costos del contrato deben reconocerse como gastos del período en que se incurran.

Cuando desaparezcan las incertidumbres que impedían estimar con suficiente fiabilidad el desenlace del contrato, los ingresos y los gastos asociados con el contrato de construcción deben reconocerse dentro del proceso normal del contrato.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	61.	Reconocimiento en los resultados netos	NICSP N° 11, Párrafos 40, y 44.	
4	61	1 Otras entidades partes del contrato		NICSP N° 11, Párrafo 45.
4	61	2 Resultados negativos		NICSP N° 11, Párrafos 47 y 48.

Para aquellos contratos de construcción donde desde su inicio está previsto obtener ingresos que permitan recuperar los costos y sea probable que los costos totales del contrato vayan a exceder de los ingresos totales derivados del mismo, las pérdidas esperadas deben reconocerse inmediatamente como tales en el ERF.

Cualquier resultado negativo neto esperado por causa del contrato de construcción debe ser reconocido inmediatamente como un gasto.

Políticas Contables

1. Las entidades pueden llevar a cabo contratos de construcción donde se especifique que el ingreso que pretende cubrir los costos de construcción será provisto por las otras entidades partes del contrato, como puede ser el caso, entre otros, de:
 - a) las direcciones o departamentos gubernamentales que dependen en gran medida de asignaciones presupuestarias o de subvenciones estatales para financiar sus operaciones, que estén también autorizados para tomar parte en contratos con Empresas Públicas o entidades privadas para la construcción de activos en régimen comercial o de recuperación total de costos; o
 - b) las direcciones o departamentos gubernamentales que realicen transacciones independientes entre ellas o en régimen comercial, como puede ocurrir bajo un modelo “comprador-proveedor”.
2. Para determinar el importe de cualquier resultado negativo, los ingresos del contrato y el total de costos pueden incluir pagos hechos directamente a los subcontratistas por terceras partes. La cuantía del posible resultado negativo se determina con independencia de:
 - a) si los trabajos del contrato han comenzado o no;
 - b) el estado de avance de la actividad del contrato; o
 - c) el importe del resultado positivo que se espera obtener en otros contratos, siempre que aquéllos y éste no sean tratados como uno solo a efectos contables (único contrato).

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
4	62.		Reconocimiento en el resultado del período del alta de activos biológicos	NICSP N° 27, Párrafos 30 y 32.	
4	62	1	Exposición de los cambios físicos y de precio.		NICSP N° 27, Párrafo 49.
4	62	2	Información a revelar		NICSP N° 27, Párrafo 59.

Los resultados (positivos o negativos) surgidos por causa del reconocimiento inicial o a partir del cambio de los activos biológicos en su valor razonable menos los costos de venta, deberán reconocerse en el resultado del período en el que aparezcan.

Políticas Contables

1. Cuando el ciclo productivo se extienda más allá de un año se deberá revelar por grupos, la cuantía del cambio en el valor razonable menos los costos de venta

incluidos en resultados del período, y en forma separada los originados por los cambios físicos y los cambios en los precios.

2. Si una entidad mide los activos biológicos por su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, revelará:
 - a) cualquier ganancia o pérdida reconocida por causa de la disposición de tales activos biológicos,
 - b) pérdidas por deterioro del valor;
 - c) reversiones de las pérdidas por deterioro del valor; y
 - d) depreciación.

Resultados por tenencia y por exposición a la inflación

Norma / Política		Concepto	Referencia
			Norma Política
4	63.	Resultados por tenencia y por exposición a la inflación	NICSP N° 10, Párrafo 29.

En un período de inflación, toda entidad que mantenga un exceso de activos monetarios sobre pasivos monetarios, perderá poder adquisitivo, y toda entidad que mantenga un exceso de pasivos monetarios sobre activos monetarios, ganará poder adquisitivo, siempre que tales partidas no se encuentren sujetas a indexación.

Estos resultados, pueden ser determinados como las diferencias resultantes de la reexpresión de las partidas correspondientes a los activos no monetarios, a los resultados acumulados, a las partidas del ECP y a las correcciones de los activos y obligaciones indexadas. Este resultado puede estimarse también aplicando el cambio operado en el índice general de precios a la media ponderada, para el período, de la diferencia entre activos y pasivos monetarios.

Información a revelar

Norma / Política		Concepto	Referencia
			Norma Política
4	64.	Información a revelar de transacciones con contraprestación	NICSP N° 9, Párrafo 39. DGCN

Deberá revelarse la siguiente información en los EEEF:

- a) las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos, incluyendo los métodos utilizados para determinar el porcentaje de terminación de las transacciones involucradas con la prestación de servicios;
- b) la cuantía de cada categoría significativa de ingresos, reconocida durante el período, con indicación expresa de los ingresos procedentes de:
 - i. la prestación de servicios;

- ii. la venta de bienes;
- iii. alquileres y concesiones;
- iv. intereses;
- v. regalías; y
- vi. dividendos o distribuciones similares;
- c) el importe de los ingresos producidos por intercambios de bienes o servicios incluidos en cada una de las categorías anteriores; y
- d) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	65.	Información a revelar de transacciones sin contraprestación	NICSP N° 23, Párrafos 106 y 107.	

En los EEEF deberá revelarse la siguiente información:

- a) el importe de ingresos de transacciones sin contraprestación reconocidos durante el período mostrando por separado:
 - i. impuestos, desagregados según las principales clases de ingresos por impuestos; y
 - ii. transferencias, desagregadas según las principales clases de ingresos por transferencias.
- b) el importe de cuentas por cobrar reconocidas con respecto a los ingresos sin contraprestación.
- c) el importe de los pasivos reconocidos con respecto a los préstamos en condiciones favorables que están sujetos a condiciones sobre activos transferidos;
- d) el importe de pasivos reconocidos con respecto a los activos transferidos sujetos a condiciones;
- d) el importe de los activos reconocidos que están sujetos a restricciones y la naturaleza de dichas restricciones;
- e) los cobros anticipados de:
 - a. transferencias, con indicación de las entidades o individuos involucrados;
 - b. de impuestos, agrupados por naturaleza de los impuestos involucrados;
 - c. de contribuciones sociales;
- f) el importe de cualquier pasivo condonado o asumido por terceros;
- g) las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de ingresos de transacciones sin contraprestación;
- h) para las principales clases de ingresos de transacciones sin contraprestación, la base según la cual se ha medido el valor razonable de los recursos entrantes;
- i) para las principales clases de ingresos por impuestos que la entidad no pueda medir con fiabilidad durante el período en el cual el hecho imponible tiene lugar, información sobre la naturaleza del impuesto;
- j) la naturaleza y tipo de las principales clases de legados, regalos y donaciones, mostrando por separado las principales clases de bienes en especie recibidos; y

- k) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Otros ingresos

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	66.	Recuperación de la pérdida del valor de los inventarios	NICSP N° 12, Párrafo 39.	

Al final de cada período la entidad realizará una evaluación del valor realizable neto de los inventarios. Cuando las circunstancias que previamente causaron la rebaja de inventarios hayan dejado de existir, o cuando exista una clara evidencia de un incremento en el valor realizable neto como consecuencia de un cambio en las circunstancias económicas, **se revertirá el importe de dicha rebaja** (es decir la reversión se limita al importe de la rebaja original), de manera que el nuevo valor en libros sea el menor entre el costo y el valor realizable neto revisado. Esto ocurre, por ejemplo, cuando un producto en inventario, que se lleva al valor realizable neto porque ha bajado su precio de venta, está todavía en el inventario de un período posterior y su precio de venta se ha incrementado.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
4	67.	Reversión de las pérdidas de valor por deterioro	NICSP N° 21, Párrafos 59, 60 y 64. NICSP N° 26, Párrafos 99, 100 y 102.	

La entidad evaluará, en cada fecha sobre la que se informa, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro reconocida en períodos anteriores ya no existe o ha disminuido. Si existiese tal indicio la entidad volverá a estimar y contabilizar el importe de servicio recuperable del activo en cuestión.

Ante el indicio de que la pérdida por deterioro reconocida para un activo ya no existe o ha disminuido, esto puede indicar que:

- la vida útil restante,
- el método de depreciación (amortización), o
- el valor residual,

deben ser revisados y ajustados, incluso cuando el indicio no lleve a la reversión de la pérdida por deterioro del activo.

La entidad considerará, como mínimo, la reversión de una pérdida por deterioro, si se dan algunas de las siguientes indicaciones:

Fuentes externas de información:

- a) resurgimiento de la demanda o de la necesidad de los servicios prestados por el activo, o el incremento del valor de mercado de un activo generador de efectivo;
- b) cambios significativos que han tenido lugar durante el período, o van a tener lugar en el futuro inmediato, con una incidencia adversa sobre la entidad, que puede ser producto:
 - i. de la tecnología,
 - ii. del contexto económico o legal,
 - iii. del mercado donde los activos estén destinados , o
 - iv. de la política gubernamental;
- c) decremento operado durante el período para la tasa de interés de mercado u otras tasas de desempeño del mercado aplicables al rendimiento de inversiones, que probablemente afecten a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de forma tal que aumente su importe recuperable de forma significativa.

Fuentes internas de información:

- 1. durante el período han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en el futuro inmediato, cambios significativos a largo plazo con efecto favorable sobre la entidad en el grado de utilización o la forma en la que se usa o se espera usar el activo. Estos cambios incluyen los costos incurridos durante el período de mejora o aumento del rendimiento de un activo o de la reestructuración de las operaciones a las que pertenece el activo;
- 2. una decisión de reanudar la construcción de un activo que estaba previamente detenida antes de su finalización o puesta en condiciones de funcionamiento;
- 3. se dispone de evidencia, procedente de informes internos, que indica que el rendimiento de servicio del activo es, o va a ser, mejor que el esperado.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
4	68.		Tratamiento de la reversión de las pérdidas de valor por deterioro	NICSP N° 21, Párrafos 65 y 68 a 70. NICSP N° 26, Párrafo 103.	
4	68	1	La reversión de la pérdida del valor de un activo individual		NICSP N° 26, Párrafos 106 a 109.
4	68	2	La reversión de la pérdida del valor de una unidad generadora de efectivo		NICSP N° 26, Párrafos 110 y 111.

Para activos no generadores de efectivo:

Las entidades deberán proceder a la reversión de la pérdida por deterioro reconocida en períodos anteriores, relacionada con un activo que no genera efectivo si, y sólo si, se ha producido un cambio en las estimaciones utilizadas para determinar el importe de servicio recuperable del mismo, desde que se reconoció por última vez la mencionada pérdida. Tal incremento se designa como reversión de una pérdida por deterioro, debiendo, para tales efectos, cumplirse con lo siguiente:

- a) incrementar el importe del activo en libros del activo;
- b) dicho incremento no podrá exceder el importe en libros que podría haberse obtenido (neto de amortización o depreciación) de no haberse reconocido la pérdida por deterioro para el mismo en períodos anteriores, hasta que alcance su importe de servicio recuperable;
- c) la reversión de una pérdida por deterioro de un activo se reconocerá **inmediatamente en el resultado del ejercicio**; y
- d) después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro, los cargos por depreciación (amortización) del activo deberán ser objeto del ajuste correspondiente, con el fin de distribuir el importe revisado del activo en libros, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo del período que constituya su vida útil restante.

Para activos generadores de efectivo:

Las entidades deberán proceder a la reversión de la pérdida por deterioro reconocida en períodos anteriores de un activo generador de efectivo si, y sólo si, se ha producido un cambio en las estimaciones utilizadas para determinar el importe de servicio recuperable del mismo, desde que se reconoció por última vez la mencionada pérdida. Tal incremento se designa como reversión de una pérdida por deterioro.

Políticas Contables

1. El incremento del importe en libros de un activo producto de una reversión de una pérdida por deterioro, no excederá el importe en libros que podría haber obtenido (neto de amortización o depreciación) si no se hubiese reconocido la pérdida por deterioro del valor para dicho activo en períodos anteriores.

La reversión de una pérdida por deterioro de un activo **se reconocerá inmediatamente en el resultado del ejercicio**.

Después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro, los cargos por depreciación (o en su caso amortización) del activo deberán ser objeto del ajuste correspondiente, con el fin de distribuir el importe revisado del activo en libros, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo del período que constituya su vida útil restante.

2. Una reversión de una pérdida por deterioro para una unidad generadora de efectivo, se asignará a los activos de la unidad prorrateando su cuantía en función del importe en libros de tales activos. El incremento del importe en libros deberá ser tratado como una reversión de una pérdida por deterioro para los activos en forma individual y posteriormente de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro, los cargos por depreciación (o en su caso amortización) del activo deberán ser objeto del ajuste correspondiente, con el fin de distribuir el importe

revisado del activo en libros, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo del período que constituya su vida útil restante.

Al distribuir la reversión de una pérdida por deterioro del valor correspondiente a una unidad generadora de efectivo, el importe en libros de cada activo no debe ser incrementado por encima del menor de:

- a) su importe recuperable (si pudiera determinarse); y
- b) el importe en libros (neto de depreciación o amortización) que se hubiera determinado de no haberse reconocido la pérdida por deterioro del valor del activo en los períodos anteriores.

El importe de la reversión de la pérdida por deterioro del valor que no se pueda distribuir a los activos asignados siguiendo el criterio expuesto, se prorrateará entre los demás activos de la unidad.

Capítulo XV

Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Gastos

5. Gastos

Gastos relacionados con bienes y servicios

Gastos en Personal

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
5	1.		Gastos por beneficios a los empleados	NICSP N° 25, Párrafo 1.	
5	1	1	Beneficios comprendidos		NICSP N° 25, Párrafo 5. DGCN

Deberá reconocerse un gasto cuando la entidad consuma los beneficios económicos o el potencial de servicio procedentes de la prestación de servicios por parte de un empleado a cambio de los cuales se le crea el derecho de recibir pagos en el futuro.

Política Contable

1. Los beneficios a los empleados comprenden las categorías desarrolladas en el Capítulo “Pasivo”, con el alcance allí definido para cada categoría.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
5	2.		Medición y Reconocimiento	NICSP N° 25, Párrafo 13.	

Cuando un empleado ha prestado servicios a una entidad durante un período contable, deberá reconocerse en forma inmediata el monto devengado de los beneficios al empleado a corto plazo que se espera pagar a cambio de dicho servicio como un gasto, a menos que se permita la inclusión de dichos beneficios en el costo de un activo (inventarios o activo fijo).

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
5	3.		Medición y reconocimiento de ausencias remuneradas⁷⁰	NICSP N° 25, Párrafos 14 a 19. DGCN	

Los gastos en concepto de beneficios al personal por ausencias remuneradas, se reconocerán de acuerdo al carácter acumulativo o no que tengan las mismas, a saber:

- **Ausencias no acumulativas:** se reconocerán en el momento que ocurran las ausencias.
- **Ausencias acumulativas:** se reconocerán a medida que los empleados presten los servicios que les dan derechos a disfrutar de futuras ausencias remuneradas, y se medirán por el importe adicional que espera pagar a los empleados como consecuencia de los derechos acumulados y no utilizados en la fecha de presentación.

En el ejercicio en que expiren los derechos a disfrutar ausencias remuneradas acumulativas de ejercicios anteriores por las cuales se hayan reconocido pasivos, se reconocerá un ingreso en la porción de las referidas ausencias para las que expiraron dichos derechos.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
5	4.		Pagos por incentivos	NICSP N° 25, Párrafos 24 y 25. DGCN	

Se reconocerá como gasto del período el monto de las obligaciones reconocidas de acuerdo con planes de incentivos y de participación en las ganancias derivados de los servicios prestados por los empleados.

El reconocimiento del gasto estará sujeto al tratamiento de beneficios a los empleados a largo plazo, para aquellos pagos por incentivos y participación en las ganancias que no venzan dentro de los doce meses posteriores al cierre del período en que los empleados han prestado sus servicios.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
5	5.		Planes de contribución definidos: reconocimiento y medición	NICSP N° 25, Párrafo 55. DGCN	
5	5	1	Información a		NICSP N° 25,

⁷⁰ Ausencias remuneradas: desarrolladas en el Capítulo “Pasivo”.

			revelar		Párrafos 57 y 58.

Se reconocerán como gasto del período las contribuciones con destino a un plan de contribuciones definidas, determinadas con relación a los servicios prestados por los empleados durante el mismo y en la medida que estén a cargo de la entidad.

Las contribuciones de similar categoría que, siendo pagadas por la entidad, estén a cargo de los empleados, no significarán gasto alguno para la entidad. Se incluyen las deducciones que la entidad aplica en las liquidaciones de haberes de sus empleados, para luego abonar a favor de terceras entidades.

Política Contable

1. En los EEFF, deberá revelarse la información requerida en el Capítulo “Pasivo”, con relación a los gastos reconocidos con destino a planes de contribuciones definidas, incluyendo en particular los vinculados con personal clave de la gerencia o dirección de la entidad.

Norma / Política			Concepto	Referencia Norma	Política
5	6.		Planes de beneficios definidos	NICSP N° 25, Párrafos 59 y 60. DGCN	
5	6	1	Medición simplificada		DGCN

Se requieren suposiciones y cálculos actuariales para medir el gasto, así como la obligación contraída con un plan de beneficios definidos, existiendo la posibilidad de obtener ganancias o pérdidas actuariales.

En el marco de lo desarrollado en el Capítulo “Pasivo”, el gasto que se reconocerá con relación a un plan de beneficios definidos no necesariamente coincidirá con el importe de las contribuciones realizadas con destino a dicho plan durante el período.

Política Contable

1. Hasta tanto la DGCN emita las normas particulares a través de las cuales se identifiquen las entidades, situaciones y criterios específicos para aplicar la metodología integral de medición y reconocimiento de planes post-empleo de beneficios definidos, los mismos se medirán y reconocerán de acuerdo a las políticas aplicables a los planes de contribuciones definidas. En consecuencia:
 - d) las contribuciones a realizar a cambio de los servicios prestados por los empleados se reconocerán como gasto del período y como pasivo a favor del plan; además, se aplicará una tasa de descuento que refleje el valor temporal del dinero para aquellas contribuciones que no venzan totalmente dentro de los doce meses posteriores;
 - e) se presumirá que en términos de valores actuales, no existen obligaciones adicionales que no estén cubiertas por los activos del plan;

- f) las eventuales obligaciones adicionales no cubiertas por los activos del plan se reconocerán como gasto (así también como pasivo) en el período en el que se determinen y liquiden.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
5	7.	Beneficios asegurados: criterio general de reconocimiento	NICSP N° 25, Párrafos 52 y 53. DGCN	

Hasta tanto la DGCN emita las normas particulares referidas a identificación de entidades, situaciones y criterios específicos para aplicar la metodología integral de medición y reconocimiento de planes post-empleo de beneficios definidos, todo plan de beneficios asegurados se presumirá clasificado, salvo prueba en contrario, como de contribuciones definidas, y se medirá y reconocerá como tal.

El pago de las primas de seguro fijadas en los respectivos contratos no constituye una inversión para satisfacer una obligación, sino que es, en esencia, la liquidación de la obligación por beneficios a los empleados. En consecuencia, las liquidaciones de dichos pagos se tratarán como contribuciones a un plan de contribuciones definidas, por lo que se reconocerán como gasto en ese momento.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
5	8.	Otros beneficios a largo plazo: criterio general	NICSP N° 25, Párrafos 148 a 152. DGCN	

Hasta tanto la DGCN emita las normas particulares referidas a identificación de entidades, situaciones y criterios específicos para aplicar la metodología integral de medición y reconocimiento de planes post-empleo de beneficios definidos, que de manera simplificada serán aplicables a otros beneficios a largo plazo, estos últimos se medirán y reconocerán según se indica a continuación:

- e) en general, los beneficios se reconocerán como gasto (y como pasivo) del período en el que se determine y liquide su cuantía cierta a favor del empleado o ex empleado, con excepción de los indicados a continuación;
- f) las ausencias remuneradas a largo plazo como así también los beneficios por jubileo y otros análogos se reconocerán a partir del momento en que los empleados accedan al derecho a su goce, conforme los criterios aplicables a las ausencias remuneradas acumulativas; en caso que los empleados accedan al derecho pero no puedan gozar de dichas ausencias antes de los doce meses posteriores a la finalización del período para el que se informa, los montos determinados deberán descontarse utilizando una tasa de descuento que refleje el valor temporal del dinero;

- g) las participaciones, incentivos y otras contraprestaciones pagaderas a partir de los doce meses del final del período para el que los empleados prestaron servicios, se descontarán de la misma manera indicada en el inciso anterior;
- h) los beneficios a largo plazo que estén cubiertos por contribuciones que realice la entidad a un plan o por pagos de una póliza de seguro, se reconocerán como gasto y como pasivo a medida que tenga lugar la acumulación (devengo) de tales contribuciones y/o de las citadas primas de seguro; en caso que la entidad tenga que hacer frente al pago de sumas adicionales a las cubiertas por el plan o por el seguro contratado, las mismas se reconocerán como gasto (y como pasivo) del período en el que los sucesos que dan origen a dichos pagos a favor de los empleados tengan lugar.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
5	9.	Beneficios por terminación	NICSP N° 25, Párrafo 155.	

Los beneficios por terminación deberán reconocerse como gasto (y como pasivo) cuando, y sólo cuando, la entidad se encuentre comprometida de forma demostrable a:

- rescindir el vínculo que le une con un empleado o grupo de empleados antes de la fecha normal de retiro; o
- proporcionar beneficios por terminación como resultado de una oferta realizada para incentivar la rescisión voluntaria por parte de los empleados.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
5	10.	Beneficios post-empleo pagaderos a la terminación del vínculo laboral	NICSP N° 25, Párrafo 158. DGCN	

Hasta tanto la DGCN emita las normas particulares a través de las cuales se identifiquen las entidades, situaciones y criterios específicos para medir y reconocer esta categoría de beneficios, los mismos serán tratados como beneficios por terminación, reconociéndose como gasto (y como pasivo) en el momento que corresponda, teniendo en cuenta las consideraciones desarrolladas en la Norma respectiva del Capítulo “Pasivo”.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
5	11.	Información a revelar sobre beneficios a los empleados	NICSP N° 20, Párrafo 34. NICSP N° 25, Párrafos 26, 57, 58, 140 a 146, 153, y 163 a 165. DGCN	

En los EEFF, deberá revelarse la siguiente información:

- e) la requerida en el Capítulo “Pasivo”, con relación a los gastos reconocidos en concepto de beneficios a los empleados;
- f) la requerida en el Capítulo “Estados Financieros Consolidados”, con relación a los gastos reconocidos vinculados con personal clave de la gerencia o dirección de la entidad;
- g) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Gastos por venta y consumo de bienes y servicios

Consumo de bienes y servicios

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
5	12.	Servicios recibidos	MCC NICSP N° 1, Párrafo 7. DGCN	

El consumo de servicios prestados a la entidad, en tanto y en cuanto se puedan medir en forma fiable, se reconocerán en los gastos del ejercicio con el que guardan relación, excepto en la porción que integren el costo de producción de otros bienes que formen parte del activo, conforme lo desarrollado en el Capítulo “Activo” del presente PGCN.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
5	13.	Reconocimiento de gastos por inventarios	NICSP N° 12, Párrafos 25, 28, y 44 a 46.	
	13	1 Reconocimiento de gastos por bienes de consumo		DGCN

Se reconocerán como gastos del período en el cual se incurren:

- f) los costos excluidos del valor de los inventarios detallados en el Capítulo “Activo” del presente PGCN; y
- g) las disminuciones de inventarios que tengan origen en los hechos generadores para reconocimiento como un gasto desarrollados en dicho Capítulo.

Política Contable

1. Hasta tanto el sistema de presupuesto y el sistema de contabilidad estén integrados (no más de tres ejercicios contados a partir del primer ejercicio en que se apliquen las NICSP), el monto reconocido como gasto por consumo de bienes de inventarios se ajustará por la variación entre los importes en libros de las existencias iniciales y finales de los estados financieros.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
5	14.	Reconocimiento de gastos por bienes del Activo Fijo	NICSP N° 17, Párrafos 23, 33 y 34. DGCN	

No serán elementos (costos) a incorporar al valor de los activos fijos y, por ende, se los reconocerá como gastos de cada período:

- a) los costos de apertura de una nueva instalación productiva;
- b) los costos incurridos por la utilización o por la reprogramación del uso de un elemento, tales como:
 1. costos incurridos cuando un elemento, capaz de operar de la forma prevista por la gerencia o dirección de la entidad, todavía tiene que ser puesto en marcha o está operando por debajo de su capacidad plena;
 2. pérdidas operativas iniciales, tales como las incurridas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el elemento;
 - y
 3. costos de reubicación o reorganización de parte o de la totalidad de las operaciones de la entidad;
- c) los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de actividades publicitarias y promocionales);
- d) los costos de apertura del negocio en una nueva localización o dirigido a un nuevo segmento de clientela (incluyendo los costos de formación del personal);
- e) los costos de administración y otros costos indirectos generales; y
- f) los costos derivados del mantenimiento diario del elemento, incluyendo los costos de sustitución de un elemento que deban ser considerados gastos de mantenimiento, en los términos indicados en el Capítulo “Activo” como limitación al costo de sustitución de un elemento.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
5	15.	Gastos por operaciones relacionadas con propiedades de inversión	NICSP N° 16, Párrafos 30 y 31.	

No se contemplan dentro del costo de las propiedades de inversión y, por lo tanto, son imputables como gastos, los siguientes costos:

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

d) los intereses pagados por financiación.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
5	16.	Reconocimiento de gastos en un contrato de construcción	NICSP N° 11, Párrafos 34, 40 y 44.	

Los costos del contrato de construcción que no sean imputables al costo del contrato, se reconocerán como gastos en el ERF del período en el que se ejecute el trabajo con el cual están relacionados.

Con respecto a los contratos de construcción en los que se pretende, al principio del contrato, que los costos del mismo sean totalmente recuperados por las partes del contrato, cuando sea probable que los costos totales del contrato vayan a exceder de los ingresos totales derivados del mismo, las pérdidas esperadas deben reconocerse inmediatamente como tales en el ERF del período.

Arrendamientos

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
5	17.	Arrendamiento de terrenos	NICSP N° 13, Párrafos 19 y 20. DGCN	

Los terrenos normalmente tienen una vida económica indefinida y, si no se espera que la propiedad de los mismos pase al arrendatario al término del plazo del arrendamiento, éste no recibirá todos los riesgos y ventajas sustanciales inherentes a la propiedad, en cuyo caso, el arrendamiento del terreno se considerará como operativo. Sólo si expresamente se transfiere la propiedad al arrendatario al término del plazo de arrendamiento, la transacción será considerada como arrendamiento financiero.

En tal sentido, excepto que por mención expresa deba considerarse arrendamiento financiero, los pagos por arrendamientos de terrenos serán tratados según las normas que rigen a los arrendamientos operativos.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
5	18.	Reconocimiento de gastos en la producción de bienes para arrendamiento	NICSP N° 13, Párrafo 50.	

Cuando una entidad produzca bienes que luego venda por arrendamiento financiero, excluirá de la inversión neta, los costos relacionados con la negociación y contratación de un arrendamiento y los imputarán como gastos cuando se reconozca el beneficio de la venta, lo que para un arrendamiento financiero tiene lugar normalmente al comienzo del plazo de arrendamiento.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
5	19.	Cuotas del arrendamiento operativo para la entidad arrendataria	NICSP N° 13, Párrafos 42 y 43.	

Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos se reconocerán como gasto de forma lineal, durante el transcurso del plazo del arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento para el usuario, independientemente de la forma concreta en que se realicen los pagos de las cuotas.

En los pagos correspondientes a las cuotas de arrendamiento no se incluyen los costos por otros servicios tales como seguros o mantenimiento, los que se reconocerán en el momento en que se incurran.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
5	20.	Costos de los arrendamientos operativos para la entidad arrendadora	NICSP N° 13, Párrafo 64.	

Los costos relacionados con cada una de las cuotas de arrendamiento, incluyendo en ellos la depreciación del activo, se reconocerán como gasto del período al que corresponda.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
5	21.	Costos directos iniciales	NICSP N° 13, Párrafo 65.	

Los costos directos iniciales, incurridos por el arrendador en la negociación y contratación de un arrendamiento operativo, se añadirán al importe en libros del activo arrendado y se reconocerán como gasto a lo largo del plazo de arrendamiento, sobre la misma base de los ingresos del arrendamiento.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
5	22.	Información a revelar	NICSP N° 13, Párrafo 44.	

La información a presentar sobre arrendamientos operativos deberá contemplar, como mínimo:

- a) el total de pagos futuros mínimos del arrendamiento, derivados de contratos de arrendamiento operativo no vencidos, que se van a satisfacer en los siguientes plazos:
 1. hasta un año;
 2. entre uno y cinco años;
 3. más de cinco años;
- b) el importe total de los pagos futuros mínimos por subarrendamiento que se esperan recibir, en la fecha sobre la que se informa, por los subarrendamientos operativos no vencidos;
- c) las cuotas de arrendamientos y subarrendamientos operativos reconocidas como gastos del período, revelando por separado los importes de los pagos mínimos por arrendamiento, las cuotas contingentes y las cuotas de subarrendamiento; y
- d) una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento concluidos por el arrendatario, donde se incluirán, sin limitarse a ellos, los siguientes datos:
 1. las bases para la determinación de cualquier eventual cuota de carácter contingente que se haya pactado;
 2. la existencia y, en su caso, los plazos de renovación o las opciones de compra y las cláusulas de actualización o escalonamiento; y
 3. las restricciones impuestas por los contratos de arrendamiento financiero, tales como las que se refieran a la distribución de dividendos, al endeudamiento adicional o a nuevos contratos de arrendamiento.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
5	23.	Cuotas contingentes del arrendamiento financiero	NICSP N° 13, Párrafos 8 y 34.	

Las cuotas contingentes del arrendamiento son la parte de los pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo, sino que se basa en el importe futuro de un factor que varía por razones distintas del mero paso del tiempo (por ejemplo: un tanto por ciento de las ventas futuras, un grado de utilización futura, índices de precios futuros, tasas de interés de mercado futuras, entre otros).

Los pagos contingentes se cargarán como gastos en los períodos en los que sean incurridos.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
5	24.	Gastos asociados a los bienes incorporados por arrendamiento financiero	NICSP N° 13, Párrafos 36 y 39.	

El arrendamiento financiero da lugar tanto a un cargo por depreciación en los activos, como a un gasto financiero para cada período contable. La política de depreciación para activos depreciables arrendados deberá seguir los lineamientos establecidos en las políticas de depreciación aplicadas a Propiedades, planta y equipo.

Asimismo, los bienes arrendados podrían generar gastos en concepto de deterioro, los que serán determinados conforme los lineamientos establecidos en las políticas de deterioro aplicadas a Propiedades, planta y equipo.

Los elementos de Propiedades, planta y equipo arrendados están sujetos a las pruebas de deterioros bajo las normas que rigen dichos deterioros.

Venta de bienes y servicios

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
5	25.	Costo de ventas de inventarios	NICSP N° 12, Párrafo 44.	

El importe en libros de los inventarios se reconocerá como un gasto en el período en el que se registran los correspondientes ingresos por venta, intercambio o distribución. En el caso que no suponga un ingreso, se reconocerá un gasto cuando se distribuyan los bienes o se preste el servicio.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
5	26.	Ausencia de medición fiable del resultado de prestaciones de servicios	NICSP N° 9, Párrafo 25. DGCN	

Cuando no se pueda estimar fiablemente el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios y, por lo tanto, los ingresos deban ser reconocidos como tales sólo en la cuantía de los gastos reconocidos que se consideren recuperables, dichos gastos se reconocerán como tales en el momento en que se incurren, independientemente del grado de terminación de la prestación del servicio.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
5	27.	Resultados por ventas de activo fijo (propiedades de inversión)	NICSP N° 16, Párrafo 80.	

El resultado (positivo o negativo) obtenido como producto del retiro o disposición de una propiedad de inversión se determinará como la diferencia entre los ingresos netos de la transacción y el importe en libros del activo, y se reconocerá en el resultado del período en que tenga lugar el retiro o la disposición, a menos que sea un arrendamiento financiero, donde se aplicarán las normas relativas a reconocimiento del resultado obtenido por un arrendamiento financiero.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
5	28.	Resultado de la baja en cuentas de activo fijo	NICSP N° 16, Párrafos 80 y 81. NICSP N° 17, Párrafos 83, 86 y 87. DGCN	

El resultado positivo o negativo que surja por dar de baja un elemento de propiedades, planta y equipo o de propiedades de inversión, se incluirá en el resultado en los términos desarrollados en el Capítulo “Ingresos” del presente PGCN, considerando asimismo que, para el caso de disposición a plazo, deberá considerarse como precio de venta a su precio equivalente de contado.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
5	29.	Resultado por la baja de un activo intangible	NICSP N° 31, Párrafos 112 y 116. DGCN	

El resultado positivo o negativo que surja al dar de baja un activo intangible se registrará por las mismas consideraciones expuestas anteriormente para activo fijo.

Depreciaciones y amortizaciones

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
5	30.		Terrenos y Edificios	NICSP N° 17, Párrafo 74.	
5	30	1	Desmantelamiento, traslado y rehabilitación		NICSP N° 17, Párrafo 75.
5	30	2	Terreno con vida útil limitada		

Los terrenos y los edificios son activos separados, y se contabilizarán por separado, incluso si han sido adquiridos de forma conjunta. Mientras que los edificios tienen una vida útil limitada y, por lo tanto, se deprecian, los terrenos tienen una vida ilimitada y, por lo tanto, **no se deprecian**, salvo algunas excepciones tales como canteras y, de no resultar aptos para otros usos, los sitios usados para depósito de basura. Asimismo, un incremento en el valor de los terrenos en los que se asienta un edificio no afectará a la determinación del importe depreciable del edificio.

Políticas Contables

1. Si el costo de un terreno incluye los costos de desmantelamiento y rehabilitación, la porción que corresponda a la rehabilitación del terreno se depreciará a lo largo del período en el que se obtengan los beneficios o potencial de servicio por haber incurrido en esos costos.
2. Si el terreno en sí mismo puede tener una vida útil limitada, en ese caso se depreciará de forma tal que refleje la reducción de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros que se van a derivar del mismo.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
5	31.		Método de depreciación	NICSP N° 17, Párrafos 76 y 77.	
5	31	1	Método de aplicación general		NICSP N° 17, Párrafo 78. DGCN
5	31	2	Año de alta completo		
5	31	3	Casos especiales		DGCN

El método de depreciación utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos los beneficios económicos o potencial de servicio futuros del activo. Dicho método será revisado anualmente, ya que cualquier cambio que se produzca provocará un ajuste en la estimación.

Políticas Contables

1. Con carácter general, se aplicará el método lineal de depreciación de propiedades, planta y equipo (incluidas propiedades de inversión), por el que se le asignará a

cada período el mismo importe en concepto de depreciación de un activo fijo, surgiendo dicho importe de dividir el monto sujeto a depreciación por el número de años (o unidad de tiempo que se determine) de vida útil.

La DGCN, a través de NPC, establecerá los casos en que el método de depreciación general no sea de aplicación en razón de las características propias de determinados activos. A los efectos de emitir las correspondientes NPC, la DGCN deberá sustentar su decisión sobre informe técnico que avale el tratamiento en particular.

2. A efectos del cálculo del importe sujeto a depreciación, se tomará el año (o unidad de tiempo que se determine) de alta completo y no se tomará el año (o unidad de tiempo que se determine) de baja.
3. La DGCN establecerá oportunamente el método de depreciación para los siguientes activos:
 - a) activos biológicos;
 - b) bienes de infraestructura y de beneficio y uso público en servicio;
 - c) bienes de infraestructura y de beneficio y uso público concesionados;
 - d) recursos naturales en explotación (agotamiento);
 - e) recursos naturales concesionados (agotamiento); y
 - f) bienes intangibles (amortización).

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
5	32		Depreciación de los bienes dados en arrendamiento operativo	NICSP N° 13, Párrafo 66.	

La depreciación de los activos arrendados y su consiguiente reconocimiento como gasto de cada período (o en su caso, como costo de producción de otros activos) se efectuará conforme a los lineamientos generales establecidos para los activos fijos.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
5	33.		Agotamiento de recursos naturales en explotación y concesionados	Plan de Cuentas Contable (PCC)	
5	33	1	Método de cálculo de agotamiento		DGCN

El agotamiento es la estimación de la pérdida en concepto de cargos periódicos que sufren los recursos naturales en explotación, así como también los que estén afectados a contratos de concesión, producto de la pérdida de valor y potencial de servicio o de generación de beneficios económicos futuros, en función de su ritmo de explotación.

Política Contable

1. La DGCN, a través de NPC, establecerá los métodos de cálculo de agotamiento para los recursos que exploten y/o de los que sean titulares las entidades, previa solicitud presentada por parte de estas últimas ante el citado Órgano Rector, la que deberá estar sustentada en informe técnico fundado.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
5	34.		Reconocimiento de depreciaciones y amortizaciones	NICSP N° 17, Párrafos 64 y 65. NICSP N° 31, Párrafo 96.	

El cargo por depreciación de bienes del activo fijo así como el cargo por amortización de activos intangibles con vida útil finita se reconocerán en el resultado (ahorro o desahorro) de cada período, a menos que se haya incluido el importe en la producción de otros activos (incluyendo actividades de desarrollo de activos intangibles, conforme las políticas pertinentes).

Otros gastos vinculados con activos no financieros

Deterioro de activos no financieros

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
5	35.		Deterioro del valor	NICSP N° 17, Párrafo 79. DGCN	
5	35	1	Compensación por deterioro del valor		NICSP N° 17, Párrafos 80 y 81. DGCN

Para determinar si respecto de un elemento de propiedades, planta y equipo se ha deteriorado su valor, deberá aplicarse la parte pertinente del Capítulo “Activo” del presente PGCN. El deterioro que eventualmente se determine deberá reconocerse como gasto del período.

Política Contable

1. Las compensaciones procedentes de terceros, por elementos de propiedades, planta y equipo que hayan experimentado un deterioro del valor, se hayan perdido o se hayan abandonado, son hechos separables del deterioro reconocido, por lo que se incluirán en el resultado cuando tales compensaciones sean exigibles.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
5	36.		Información a revelar sobre pérdidas por deterioro	NICSP N° 21, Párrafo 72A, 73, 73A y 75 a 78. NICSP N° 26, Párrafos 114, 115, 118 a 121 y 123 a 125. DGCN	

Respecto de los gastos reconocidos por pérdidas por deterioro, deberá revelarse en los EEEF la información requerida en el Capítulo “Activo” del presente PGCN.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
5			Pérdida por deterioro de activos no monetarios medidos en una moneda extranjera	NICSP N° 4, Párrafo 28.	

En el caso de un activo no monetario, medido en una moneda extranjera, el importe en libros se determinará comparando:

- el costo en moneda extranjera convertido al tipo de cambio de la fecha de determinación de ese costo; y
- el importe del servicio recuperable medido en moneda extranjera convertido al tipo de cambio de la fecha de dicha medición.

El efecto de esta comparación puede dar lugar a que se determine una pérdida por deterioro en la moneda funcional y no en moneda extranjera, o viceversa.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
5	38.		Deterioro de los Recursos Naturales	Plan de Cuentas Contable (PCC)	
5	38	1	Recursos naturales en explotación, concesionados y en conservación		DGCN
5	38	2	Normativa de deterioro		

El deterioro es el menor valor estimado de los recursos naturales, que representen disminuciones imprevistas de su valor y de su potencial de generación de beneficios económicos futuros.

Políticas Contables

1. Los deterioros se estimarán para todos los recursos naturales, sea que estén en estado de explotación, concesionados o en conservación.
2. Las normas establecidas para el tratamiento de los deterioros en el presente PGCN serán de aplicación al tratamiento de los deterioros de los recursos naturales.

Desvalorización y pérdidas de inventarios

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
5	39.		Pérdida del valor de los inventarios	NICSP N° 12, Párrafo 38.	
5	39	1	Previsiones por desvalorización y pérdidas de inventarios		NICSP N° 12, Párrafos 38 y 39. DGCN
5	39	2	Cálculo de la previsión		NICSP N° 12, Párrafo 40.
5	39	3	Estimación del valor realizable neto		
5	39	3	Inventarios para producción		NICSP N° 12, Párrafo 41.

El costo de los inventarios no será recuperable, entre otros, en los siguientes casos:

- por encontrarse dañados;
- que se hayan convertido parcial o totalmente en obsoletos;
- que sus precios de mercado hayan caído; y
- si los costos estimados para su terminación o su venta, intercambio o distribución hubieran aumentado.

Políticas Contables

1. Los inventarios se expondrán netos de las estimaciones realizadas por desvalorización y pérdida de inventario, por lo cual los mismos quedarán al valor realizable neto, ya que dichos activos no deben registrarse por encima de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros esperados a realizar con su venta, intercambio, distribución o uso.
2. El cálculo de la previsión debe realizarse en función de la agrupación de productos similares, manteniendo dicha agrupación en los diferentes ejercicios, a efectos de obtener un porcentaje fiable que permita exponerlos por su valor neto, excepto que por razones prácticas los inventarios tengan que ser evaluados separadamente de

otros productos de la misma línea. Dicha estimación debe ser fundada en juicio profesional y expuesto en Notas a los EEEF.

3. Cuando se realizan las estimaciones del valor realizable neto, se tendrá en consideración el propósito para el que se mantienen los inventarios y si los mismos están relacionados con un contrato de venta, en cuyos casos el valor realizable neto de la cantidad de inventarios que se mantienen para cumplir con los contratos de venta, o de prestación de servicio, se basará en el precio del contrato. Si los contratos de ventas son por menor cantidad que la mantenida en inventario, el valor realizable neto del exceso se determinará sobre la base de los precios generales de venta.
4. Las materias primas y otros suministros mantenidos para su uso en la producción de inventarios, no serán rebajadas por debajo del costo, si los productos terminados a los que se incorporen se espera que sean vendidos, intercambiados o distribuidos al costo o por encima del mismo. Sin embargo, cuando una reducción en el precio de las materias primas indique que el costo de los productos terminados excede a su valor realizable neto, se rebajará su importe en libros hasta cubrir esa diferencia. En tales circunstancias, el costo de reposición de las materias primas puede ser la mejor medida disponible de su valor realizable neto.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
5	40.		Reconocimiento como un gasto y reversión de rebajas	NICSP N° 12, Párrafo 44.	

El importe de cualquier rebaja en los inventarios y todas las pérdidas en los mismos, deberán reconocerse como gasto del período en que tenga lugar dicha rebaja.

El importe de cualquier reversión de las rebajas de inventarios se registrará como una reducción en el importe de los inventarios reconocidos como un gasto, debiendo imputarse la reversión de dichas rebajas como un menor gasto (si la rebaja se reconoció en el período) o como un ingreso (si la rebaja se reconoció en un período anterior).

Gastos Financieros y otros Gastos

Incobrabilidades y desvalorizaciones de inversiones y cuentas a cobrar

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
5	41.		Deterioro e incobrabilidad de los activos financieros	NICSP N° 29, Párrafos 68 a 71.	

El tratamiento del deterioro de los activos financieros deberá cumplir con lo estipulado en el Capítulo de “Activo” del presente PGCN.

Norma / Política		Concepto		Norma	Referencia Política
5	42.		Deterioro de activos financieros contabilizados al costo amortizado	NICSP N° 29, Párrafo 72.	
5	42	1	Reversión de la pérdida por deterioro		NICSP N° 29, Párrafo 72.

Cuando exista evidencia de que se ha incurrido en un deterioro en el valor de los préstamos, de las partidas por cobrar o de las inversiones mantenidas hasta el vencimiento, contabilizados al “costo amortizado”, se reconocerá una pérdida por deterioro.

Dicha pérdida por deterioro se medirá como la diferencia entre el importe en libros del activo y el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, descontados con la tasa de interés efectiva original del activo financiero (es decir, la tasa de interés efectiva computada en el momento del reconocimiento inicial) y se reconocerá como tal en el resultado del período.

El importe en libros del activo se reducirá mediante una cuenta correctora o regularizadora.

Políticas Contables

- Si, en períodos posteriores, el importe de la pérdida por deterioro del valor disminuyese y la disminución pudiera ser objetivamente relacionada con un suceso posterior al reconocimiento del deterioro (tal como una mejora en la calificación crediticia del deudor), la pérdida por deterioro reconocida previamente será revertida, ya sea directamente o mediante el ajuste de la cuenta correctora que se haya utilizado. La reversión no dará lugar a un importe en libros del activo financiero que exceda al costo amortizado que habría sido determinado si no se hubiese contabilizado la pérdida por deterioro del valor en la fecha de reversión. El importe de la reversión se reconocerá en el resultado del período (ingreso).

Norma / Política		Concepto		Norma	Referencia Política
5	43.		Deterioro de activos financieros contabilizados al costo	NICSP N° 29, Párrafo 75.	

Se reconocerá una pérdida por deterioro, afectando el resultado del período, cuando exista evidencia que se ha incurrido en un deterioro del valor de:

- a) un instrumento de patrimonio no cotizado, que no se contabiliza al valor razonable porque éste no puede ser medido con fiabilidad; o
- b) sobre un instrumento derivado al que esté vinculado y que deba ser liquidado mediante la entrega de dichos instrumentos de patrimonio no cotizados.

El importe de la pérdida por deterioro será la diferencia entre el importe en libros del activo financiero y el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados descontados con la tasa actual de rentabilidad del mercado para activos financieros similares. Dicha pérdida por deterioro no se podrá revertir.

Norma / Política			Concepto	Referencia Norma	Política
5	44.		Deterioro de activos financieros disponibles para la venta	NICSP N° 29, Párrafo 76.	
5	44	1	Pérdida acumulada		NICSP N° 29, Párrafo 77.
5	44	2	Imposibilidad de reversión de la pérdida por deterioro de un instrumento de patrimonio		NICSP N° 29, Párrafo 78.
5	44	3	Reversión de la pérdida por deterioro de un instrumento de deuda		NICSP N° 29, Párrafo 79.

Cuando un descenso en el valor razonable de un activo financiero disponible para la venta haya sido reconocido directamente en el patrimonio y exista evidencia objetiva de que el activo ha sufrido deterioro, la pérdida acumulada que haya sido reconocida directamente en el patrimonio se eliminará del mismo y se reconocerá en el resultado del período, aunque el activo financiero no haya sido dado de baja en cuentas.

Las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del período, que correspondan a la inversión en un instrumento de patrimonio clasificado como disponible para la venta, no se revertirán a través del resultado del período.

Políticas Contables

1. El importe de los resultados negativos acumulados que hayan sido eliminados del patrimonio y reconocidos en el resultado del ejercicio, será la diferencia entre el

costo de adquisición (neto de cualquier reembolso del principal o amortización del mismo) y el valor razonable actual, menos cualquier pérdida por deterioro del valor de ese activo financiero previamente reconocida en el resultado del período.

2. Las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del período, que correspondan a la inversión en un **instrumento de patrimonio** clasificado como disponible para la venta, no se revertirán a través del resultado del período.
3. Si, en períodos posteriores, el valor razonable de un **instrumento de deuda** clasificado como disponible para la venta se incrementase, y este incremento puede ser objetivamente relacionado con un suceso ocurrido después del reconocimiento de la pérdida por deterioro del valor en el resultado del ejercicio, tal pérdida se revertirá reconociendo el importe de la reversión en el resultado del período.

Intereses, comisiones y gastos sobre endeudamiento público

Norma / Política		Concepto	Norma	Referencia Política
5	45.	Intereses, dividendos o distribuciones similares, pérdidas y ganancias de un instrumento financiero	NICSP N° 28, Párrafos 40 y 41. DGCN	

Los intereses, dividendos o distribuciones similares, pérdidas y ganancias relativas a un instrumento financiero, se reconocerán como ingresos o gastos en el resultado, de acuerdo a lo expuesto en el Capítulo de “Ingresos” del presente PGCN.

Norma / Política		Concepto	Norma	Referencia Política
5	46.	Costos de los instrumentos patrimonio propio	NICSP N° 28, Párrafo 42.	

Se reconocerán como gastos del período en que se incurran, los costos en que una entidad incurra para emitir o adquirir instrumentos de patrimonio propio, en tanto no sean costos incrementales de la transacción, tales como:

- a) los de registro y otras tasas cobradas por los reguladores o supervisores;
- b) los importes pagados a los asesores legales, contables y otros asesores profesionales; y
- c) los costos de impresión.

Norma / Política		Concepto		Referencia
				Norma Política
5	47.		Costos de los instrumentos financieros compuestos	NICSP N° 28, Párrafo 43.
5	47	1	Exposición de dividendos o distribuciones similares	NICSP N° 28, Párrafo 45. DGCN

Los costos de transacción relativos a la emisión de un instrumento financiero compuesto se distribuirán entre los componentes de pasivo y de patrimonio, en proporción a las entradas de efectivo provenientes de ellos. Los costos de transacción relacionados conjuntamente con más de una transacción se distribuirán entre ellas utilizando una base de reparto que sea racional y coherente con la utilizada para transacciones similares.

Política Contable

1. Los dividendos o distribuciones similares clasificadas como gastos pueden ser presentados, en el ERF, como partidas separadas.

Diferencias de Cambio

Norma / Política		Concepto		Referencia
				Norma Política
5	48.		Transacciones en moneda extranjera	NICSP N° 4, Párrafo 23.

Una **transacción en moneda extranjera** es aquella cuyo importe se denomina, o cuya liquidación se exige, en una moneda distinta de la funcional, entre las que se incluyen cuando una entidad:

- a) compra o vende bienes o servicios cuyo precio se establece en una moneda extranjera;
- b) presta o toma prestados fondos, si los importes correspondientes se establecen a cobrar o pagar en una moneda extranjera; o
- c) adquiere o dispone de activos, o bien toma o liquida pasivos, en transacciones pactadas en moneda extranjera.

Norma / Política		Concepto		Referencia
				Norma Política
5	49.		Reconocimiento inicial	NICSP N° 4, Párrafo 24.
5	49	1	Fecha de transacción	NICSP N° 4, Párrafo 25,

5	49	2	Tasa de cambio promedio		NICSP N° 2. Párrafo 36. NICSP N° 4, Párrafo 25. DGCN

Una transacción en moneda extranjera se registrará, en el momento de su reconocimiento inicial, utilizando la moneda funcional, aplicando al importe en moneda extranjera la tasa de cambio de contado existente entre la moneda funcional y la moneda extranjera a la fecha de la transacción.

Políticas Contable

1. **La fecha de una transacción** es aquella en la cual dicha transacción cumple las condiciones para su reconocimiento. La tasa de cambio a utilizar debe ser la más cercana a la fecha de la transacción.
2. Podrá utilizarse una tasa de cambio que se aproxime al cambio efectivo de los conjuntos de transacciones, tomando una media ponderada de las tasas de cambio de un período para contabilizar las transacciones en moneda extranjera, salvo que existan fluctuaciones significativas en los tipos de cambio. Este criterio será de aplicación restrictiva y estará sujeto a las condiciones y limitaciones que establezca la DGCN, a través de NPC.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
5	50.		Reconocimiento en los EEFF de la variación de las diferencias de cambio	NICSP N° 4, Párrafo 27.	

En cada fecha de presentación de los EEFF se deberán incluir:

- a) las partidas monetarias en moneda extranjera, las cuales se convertirán utilizando la tasa de cambio de cierre;
- b) las partidas no monetarias en moneda extranjera que se midan en términos de costo histórico, las cuales se convertirán utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción; y
- c) las partidas no monetarias que se midan al valor razonable en una moneda extranjera, las cuales se convertirán utilizando las tasas de cambio de la fecha en que se determine este valor razonable.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
5	51.		Cambio de moneda funcional	NICSP N° 4, Párrafo 40. DGCN	
5	51	1	Autorización de		NICSP N° 4,

			cambio		Párrafo 41. DGCN
5	51	2	Efectos del cambio		NICSP N° 4, Párrafo 42. DGCN

En caso que el Gobierno de Costa Rica reemplazara la moneda funcional, las entidades gubernamentales deberán aplicar los procedimientos de conversión que sean aplicables a la nueva moneda funcional de forma prospectiva, desde la fecha del cambio.

Políticas Contables

1. Las entidades sólo podrán cambiar la moneda funcional por **directrices** del Gobierno de Costa Rica.
2. El efecto de un cambio de moneda funcional se contabilizará de forma prospectiva, es decir, que una entidad convertirá todas las partidas a la nueva moneda funcional utilizando la tasa de cambio a la fecha en que se produzca el mismo. Los importes resultantes ya convertidos, en el caso de partidas no monetarias, se considerarán a sus correspondientes costos históricos.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
5	52.	Conversión a la moneda de presentación	NICSP N° 4, Párrafo 43. DGCN	

Los EEEF deben presentarse en la moneda funcional. Si una entidad elabora información financiera en moneda diferente de la funcional, deberá convertir sus resultados y situación financiera a la moneda funcional.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
5	53.	Información a revelar	NICSP N° 4, Párrafos 61, 63 y 66.	

En los EEEF deberá revelarse la siguiente información:

- a) el importe de las diferencias de cambio reconocidas en el resultado, con excepción de las procedentes de los instrumentos financieros medidos al valor razonable con cambios en los resultados;
- b) las diferencias netas de cambio clasificadas como un componente separado del patrimonio, así como una conciliación entre los importes de estas diferencias al principio y al final del período;
- c) en caso que corresponda, identificar cuando se haya producido un cambio en la moneda funcional;
- d) cuando una entidad presente sus EEEF u otra información financiera, en una moneda diferente de su moneda funcional y de su moneda de presentación, y

al mismo tiempo no cumpla con la totalidad de los requisitos de las NICSP que resulten aplicables:

- identificará claramente esta información como complementaria;
- revelará la moneda en que se presenta esta información complementaria;
- y
- revelará la moneda funcional de la entidad, así como el método de conversión utilizado para confeccionar la información complementaria.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
5	54.	Disposiciones transitorias	NICSP N° 4, Párrafo 67.	

Para las entidades en marcha y que adopten por primera vez NICSP, podrán aplicarse los siguientes criterios:

- a) no necesitan cumplir con los requerimientos para las diferencias de conversión acumuladas;
- b) las diferencias de conversión acumuladas de todos los negocios en el extranjero se considerarán nulas a la fecha de la primera adopción de NICSP;
- y
- c) la ganancia o pérdida por la disposición posterior de un negocio en el extranjero excluirá las diferencias de conversión que hayan surgido antes de la fecha de la primera adopción de NICSP, e incluirá las diferencias de conversión que hayan surgido con posterioridad a la misma.

Resultados negativos por tenencia y por exposición a la inflación

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
5	55.	Resultados por tenencia y por exposición a la inflación	NICSP N° 10, Párrafo 12.	

El resultado por la posición monetaria neta debe revelarse en el ERF de forma separada.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
5	56.	Exposición de resultados por tenencia y por exposición a la inflación	NICSP N° 10, Párrafo 30.	

El resultado por la posición monetaria neta será incluido en el ERF. El ajuste efectuado en los activos y obligaciones indexados, se compensará con el resultado por la posición monetaria neta.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
5	57.		Reconocimiento de las diferencias de cambio	NICSP N° 4, Párrafo 32.	
5	57	1	Diferencia de cambio		NICSP N° 4, Párrafo 33.
5	57	2	Patrimonio / Resultados		NICSP N° 4, Párrafo 35.
5	57	3	Propiedades, planta y equipo revaluados		NICSP N° 4, Párrafo 36.
5	57	4	Inversión neta en un negocio extranjero		NICSP N° 4, Párrafo 37.

Las diferencias de cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias o al convertir las partidas monetarias a tipos diferentes de los que se utilizaron para su reconocimiento inicial, ya se hayan producido durante el período o en EEFF previos, **se reconocerán en los resultados del período** en el que aparezcan.

Políticas Contables

- Se reconocerán diferencias de cambio respecto de la tenencia y/o liquidación de partidas monetarias, pautadas en moneda extranjera, en la medida de la variación del tipo de cambio a la fecha de cierre y/o liquidación respecto del vigente a la fecha de transacción y/o de inicio del ejercicio, según sea el caso.
En particular, la diferencia de cambio surgirá de la conversión a moneda funcional de las partidas monetarias en moneda extranjera, considerando la variación de las tasas de cambio entre las siguientes fechas:
 - fecha de liquidación y fecha de origen de la transacción:** en el caso de partidas originadas y liquidadas durante el ejercicio;
 - fecha de liquidación y fecha de inicio de ejercicio:** en el caso de partidas originadas en ejercicios anteriores y liquidadas en el ejercicio;
 - fecha de cierre y fecha de origen de la transacción:** en el caso de partidas originadas durante el ejercicio y mantenidas al cierre del mismo;
 - y
 - fecha de cierre y fecha de inicio del ejercicio:** en el caso de partidas originadas en ejercicios anteriores y mantenidas al cierre del ejercicio.
- Cuando se reconozca directamente en el patrimonio una pérdida o ganancia derivada de una partida no monetaria, cualquier diferencia de cambio, incluida en esa pérdida o ganancia, también se reconocerá directamente en el patrimonio. Cuando la pérdida o ganancia, derivada de una partida no monetaria, sea

reconocida en resultados, cualquier diferencia de cambio, incluida en esta pérdida o ganancia, también se reconocerá en resultados.

3. Cuando se reconozcan en el patrimonio, pérdidas o ganancias surgidas por la revaluación de las propiedades, planta y equipo y estos activos se midan en moneda extranjera, se requiere que el importe revaluado sea convertido utilizando la tasa de cambio a la fecha en que se determine el nuevo valor, lo que producirá una diferencia de cambio a reconocer también en el patrimonio.
4. Las diferencias de cambio surgidas en una partida monetaria que forme parte de la **inversión neta en un negocio en el extranjero**, se reconocerán en los resultados de los EEFF separados de la entidad que informa, o bien en los EEFF individuales del negocio en el extranjero, según resulte apropiado. En los EEFF que incluyan al negocio en el extranjero y a la entidad que informa (por ejemplo, los EFC si el negocio en el extranjero es una controlada), esas diferencias de cambio se reconocerán inicialmente como un componente separado del patrimonio y serán reconocidas posteriormente en los resultados cuando se disponga del negocio en el extranjero.

Capítulo X

Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables para la elaboración de EEFF

6. Estados Financieros (EEFF)

Generalidades de los EEFF

Norma / Política			Concepto	Referencia Norma	Política
6	1.		Información Financiera de Propósito General (IFPG)	MCC –Fase I⁷¹.	
6	1	1	EEFF		MCC Fase I

La **IFPG** apoya y mejora la transparencia de la información financiera de los gobiernos y otras entidades del sector público, constituyendo informes financieros y no financieros que pretenden satisfacer las necesidades de información de los usuarios que no tienen autoridad para requerir la preparación de informes financieros específicos.

La IFPG contiene a los EEFF y la presentación de información que mejora, completa y amplía los mismos, a través del requerimiento de Estados Complementarios.

Política Contable

1. Los **EEFF** son parte de la IFPG como el núcleo de la misma. La forma en que se definen, reconocen y miden los elementos de los EEFF y las formas de presentación están incluida en la IFPG y deben ser el medio para que los funcionarios gubernamentales respondan por la administración de los recursos públicos, transformándose de esta manera en una herramienta de rendición de cuentas claras y transparentes, por los recursos que le han sido confiados.

Norma / Política			Concepto	Referencia Norma	Política
6	2.		Finalidad de los EEFF	MCC NICSP N° 1, Párrafo 15.	

La finalidad de los **EEFF** es, fundamentalmente, suministrar información acerca de la situación financiera, resultados, y flujos de efectivo de una entidad, a efectos de que

⁷¹ MC aprobado por la IFC en enero 2013

los usuarios de los mismos puedan tomar decisiones y constituir un medio para la rendición de cuentas de la entidad respecto de los recursos que le han sido confiados. Dichos Estados deberán suministrar, como mínimo, la siguiente información:

- sobre las fuentes de financiación, asignación y uso de los recursos financieros;
- sobre la forma en que la entidad ha financiado sus actividades y cubierto sus necesidades de efectivo;
- que la información presentada permita evaluar la capacidad de la entidad para financiar sus actividades y cumplir con sus obligaciones;
- sobre la condición financiera de la entidad y sus variaciones; e
- información agregada que sea útil para evaluar el rendimiento de la entidad en función de sus costos de servicios, eficiencia y logros.

Norma / Política			Concepto	Referencia Norma	Política
6	3.		EEFF	MCC NICSP N° 1, Párrafo 21. NICSP N° 2 y 6. DGCN	

Los EEFF están integrados por:

- Estado de Situación Financiera o Balance General (ESF),*
- Estado de Rendimiento Financiero (ERF),*
- Estado de Cambios en el Patrimonio (ECP),*
- Estado de Flujos de Efectivo (EFE),*
- Notas a los EEFF (Notas), y*
- EEFF Consolidados⁷²(EFC).*

Norma / Política			Concepto	Referencia Norma	Política
6	4.		Estados Complementarios	LAFRPP, RLAFRPP, MCC, NICSP N° 16, NICSP N° 17, NICSP N° 18, NICSP N° 24 y DGCN	

Son los otros estados que complementan la información requerida por la IFPG. Dichos **Estados Complementarios**, para el presente PGCN, son:

- Estado de Ejecución Presupuestaria (EEP)*
- Estado de Conciliación de Resultados Contable y Presupuestario.*
- Estado de la Deuda Pública.*

⁷² A tratar en el **Capítulo XI: Estados Financieros Consolidados** del presente PGCN.

- d) *Estado de Información Financiera por Segmentos.*
- e) *Estado de Situación y Evolución de Bienes (No Concesionados y Concesionados), y*
- f) *Notas a los otros Estados de la IFPG*

Norma / Política			Concepto	Referencia
			Norma	Política
6	5.		Estructura de los EEFF y de los EFC para el SPC	DGCN
6	5	1	Responsabilidad de emisión de los EEFF	NICSP N° 1, Párrafo 19.
6	5	2	Nivel de conocimiento y experiencia	IAESB
6	5	3	EEFF auditados	DGCN
6	5	4	Estructura y responsabilidades de emisión de EEFF	

Teniendo en cuenta el SPC se formula la estructura de los EEFF y de los EFC para dicho sector, donde se estipula:

- a) la clasificación en entes contables (EC);
- b) las Normas que corresponde aplicar (NICSP o NIC/NIIF);
- c) la Unidad de Consolidación (DGCN);
- d) los Centros de Consolidación; y
- e) los responsables de la emisión de los EEFF y de los EFC.

Políticas Contables

- La responsabilidad en la preparación y presentación de los EEFF varía dentro de cada jurisdicción y entre jurisdicciones distintas, dependiendo de la estructura que las entidades tengan. Los EEFF deberán ser firmados por el Contador a cargo, el cual debe estar debidamente acreditado para ello, requiriéndose adicionalmente la firma y aprobación del Director Ejecutivo o jerarca de la entidad correspondiente, siendo ambos los responsables de dichos estados.
- Los contadores que firmen EEFF deberán reunir el nivel de conocimientos y experiencia establecido por las Normas Internacionales de Formación de Contadores del Consejo de Normas Internacionales de Formación de Contadurías (IAESB, por su sigla en inglés)⁷³ de la IFAC encuadrados dentro de las leyes que regulan la Profesión Contable en Costa Rica.
- Las entidades prepararán y presentarán EEFF auditados.

⁷³ Desarrollado en el presente PGCN en el Capítulo I: *Contexto Nacional e Internacional.*

4. Una vez definida la estructura contable a regir para el reconocimiento de transacciones y elaboración de EEFF, la DGCN determinará, a través de NPC, la estructura de elaboración y consolidación de información financiera en todo el SPC, así como la responsabilidad por la elaboración y emisión de EEFF para cada EC, así como de EFC.

Norma / Política			Concepto	Referencia
				Norma Política
6	6.		Identificación de los EEFF	NICSP N° 1, Párrafos 61 y 63. DGCN.

Los EEFF deberán estar claramente identificados, y se deben distinguir de cualquier otra información publicada por el EC. La siguiente información se mostrará en lugar destacado y se repetirá cuantas veces sea necesario para una correcta comprensión de la misma:

- el nombre u otro tipo de identificación, de la entidad que presenta la información, así como cualquier cambio en esa información desde la fecha precedente a la que se informa;
- si los EEFF corresponden a una entidad individual o a la entidad económica;
- la fecha sobre la que se informa o el período cubierto por los EEFF, según resulte adecuado conforme a la naturaleza de los mismos;
- la moneda de presentación; y
- el grado de redondeo practicado al presentar las cifras de los EEFF.

Asimismo, al pie de los EEFF se deberá incluir:

Elaborado por:

Revisado por:

Aprobado por:

Norma / Política			Concepto	Referencia
				Norma Política
6	7.		Otras informaciones a revelar	NICSP N° 1, Párrafo 150.

Las entidades revelarán la siguiente información, siempre que no haya sido revelada en otra parte de la información publicada con los EEFF:

- el domicilio y forma legal de la entidad, y jurisdicción en la que opera;
- una descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad y principales actividades;
- una referencia a la legislación pertinente que rige las operaciones de la entidad; y
- si fuera pertinente, nombre de la entidad controladora directa y de la controladora última de la entidad económica.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma Política	
6	8.		Presentación razonable y cumplimiento de las NICSP	MCC NICSP N° 1, Párrafo 27.	

Los EEEF presentarán razonablemente la situación financiera y el rendimiento financiero, así como los flujos de efectivo de una entidad. Dicha presentación requiere proporcionar la imagen fiel de los efectos de las transacciones, así como de otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en las NICSP y en el presente PGCN.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
6	9.		Información comparativa	NICSP N° 1, Párrafos 53, 55 y 151.	
6	9	1	Modificaciones en las formas de presentación		NICSP N° 1, Párrafos 55 y 56.

Las entidades deberán presentar información comparativa, con respecto al período anterior, para toda clase de información cuantitativa incluida en los EEEF. No se requiere la presentación de dicho tipo de información con respecto a los EEEF en los que se adopta por primera vez la base contable de acumulación (o devengado) de acuerdo con las NICSP.

La información comparativa deberá incluirse también en la información de tipo descriptivo y narrativo, siempre que ello sea relevante para la adecuada comprensión de los EEEF del período corriente.

Políticas Contables

1. Cuando se modifique la forma de presentación o la clasificación de los rubros de los EEEF, también deberán reclasificarse los importes correspondientes a la información comparativa, a menos que resultase impracticable hacerlo, sin perjuicio, en cualquiera de los casos, de revelar información adicional en las notas.

Cuando los importes comparativos se reclasifiquen, la entidad deberá revelar:

- a) la naturaleza de la reclasificación;
- b) el importe de cada rubro o cuentas que se han reclasificado; y
- c) el motivo de la reclasificación.

Cuando la reclasificación de los importes comparativos resulte impracticable, la entidad revelará:

- a) el motivo para no reclasificar los importes; y
- b) la naturaleza de los ajustes que tendrían que haberse efectuado si los importes hubieran sido reclasificados.

Norma / Política			Concepto	Referencia Norma	Política
6	10.		Anualidad	NICSP N° 1, Párrafos 3 y 66. DGCN	
6	10	1	Período contable		DGCN
6	10	2	Información a presentar por las entidades		
6	10	3	Auxiliares e informaciones contables intermedias		

Los EEFF se elaborarán con una periodicidad anual, sin perjuicio que la DGCN podrá solicitar informaciones contables intermedias (mensuales, trimestrales, cuatrimestrales, semestrales) que se presenten de forma abreviada o condensada, las que no reunirán el carácter de EEFF.

Políticas Contables

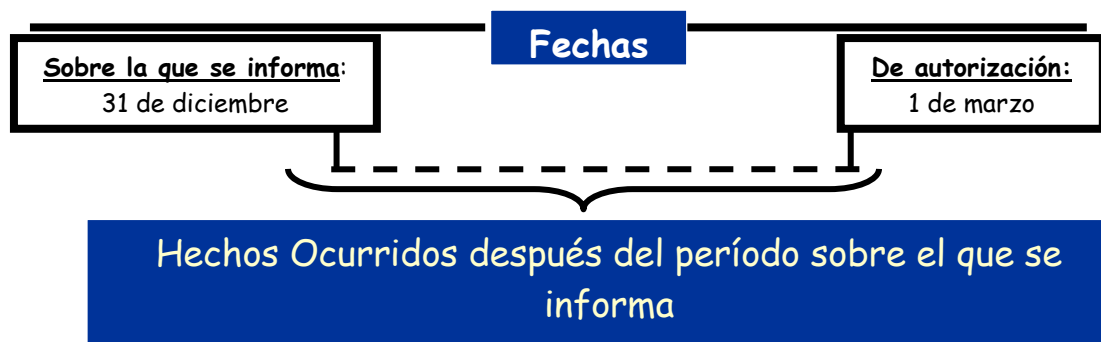
1. El período contable de anualidad se considerará desde el 1 de enero al 31 de diciembre de cada año.
2. Las entidades deberán, a más tardar en la primera semana del mes de febrero, presentar a la DGCN la información correspondiente a los diferentes auxiliares y EEFF.
3. La DGCN, a través de los procedimientos y las NPC, determinará los diferentes auxiliares a requerir y toda otra información contable intermedia.

Norma / Política			Concepto	Referencia Norma	Política
6	11.		Hechos ocurridos después de la fecha sobre la que se informa	NICSP N° 14, Párrafo 5.	

Son todos aquellos sucesos, ya sean favorables o desfavorables, que se han producido entre la fecha sobre la que se informa y la fecha de autorización de los EEFF para su emisión.

Pueden identificarse dos tipos de tales sucesos:

- a) aquellos que suministran evidencia de condiciones que ya existían en la fecha sobre la que se informa (hechos posteriores a la fecha sobre la que se informa que implican ajuste); y
- b) aquellos que son indicativos de condiciones que han aparecido después de la fecha sobre la que se informa (hechos posteriores a la fecha sobre la que se informa que no implican ajuste).



Norma / Política		Concepto	Referencia	
6	12.		Norma	Política
		Fecha en la que se autoriza su emisión	NICSP N° 14, Párrafo 6. LAFRPP Art. 52	

La fecha de emisión de los EEFF es aquélla en que los mismos son remitidos por el Ministerio de Hacienda a la Contraloría General de la República (conforme al plazo establecido en la normativa legal). La opinión de la Contraloría se efectúa sobre la base de dichos EEFF terminados.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
6	13.		Norma	Política
		Tratamiento de los hechos ocurridos después de la fecha sobre la que se informa	NICSP N° 14, Párrafos 9 a 13.	

Dentro del período de hechos ocurridos después de la fecha sobre la que se informa, el gobierno puede anunciar medidas o políticas públicas o generarse hechos ajenos al mismo que pueden originar las siguientes acciones:

a) **implicar ajustes a los EEFF**

Las entidades deben proceder a modificar los importes reconocidos en sus EEFF para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después de la fecha sobre la que se informa, que impliquen ajustes; entre otras, pueden identificarse las siguientes situaciones:

- i. la resolución de un litigio judicial, que confirma que la entidad tenía una obligación presente en dicha fecha;

- ii. la recepción de información, dentro del período de hechos ocurridos después de la fecha sobre la que se informa, que indique o confirme el deterioro de un activo a la fecha que se informa, o el ajuste de la pérdida por deterioro reconocida previamente para tal activo;
- iii. la determinación del costo de los activos comprados o del importe de los activos vendidos antes de dicha fecha;
- iv. la determinación del importe de ingresos cobrados durante el período sobre el que se informa a ser compartidos con otros gobiernos bajo un acuerdo de distribución e ingresos en vigor durante dicho período;
- v. la determinación de los pagos por desempeño y aguinaldo otorgados al personal, si en la fecha sobre la que se informa la entidad tiene una obligación implícita, ya sea de carácter legal o simplemente asumida por la entidad, de efectuar tales pagos, como resultado de hechos anteriores a esa fecha; y
- vi. el descubrimiento de fraudes o errores que demuestren que los EEFF eran incorrectos.

b) no implicar ajustes a los EEFF

Entre otras, las siguientes situaciones de hechos ocurridos después de la fecha sobre la que se informa no implican ajustes:

- i. cuando una entidad ha adoptado una política de revalorizar regularmente la propiedad a su valor razonable y ocurre una reducción justificada en dicho valor entre la fecha sobre la que se informa y la fecha en que los EEFF son autorizados para su publicación. La caída en dicho valor no está normalmente relacionada con las condiciones de la propiedad en la fecha sobre la que se informa, sino que refleja las circunstancias ocurridas en el período siguiente; y
- ii. cuando una entidad que gestiona determinados programas de servicios a la comunidad decide, después de la fecha sobre la que se informa, pero antes que los EEFF sean autorizados para su publicación, distribuir beneficios adicionales directa o indirectamente a los participantes en esos programas. La entidad no ajustaría el importe de los gastos reconocidos en sus EEFF en el período actual sobre el que se informa, aunque los beneficios adicionales pueden reunir las condiciones para su revelación como hechos que no implican ajustes.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
6	14.		Ente en marcha	MCC NICSP N° 14, Párrafo 18.	
6	14	1	Formalización de la intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones		DGCN

La entidad **no** preparará EEFF si los responsables de preparar los mismos o el órgano de gobierno determinan, después de la fecha sobre la que se informa, que existe **la intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones**, o que no existe otra alternativa más realista que hacerlo así, prevaleciendo la premisa básica de “ente en marcha”.

Política Contable

1. **La intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones** deberá quedar formalizada por escrito y autorizada por autoridad competente.

Norma / Política			Concepto	Referencia
				Norma Política
6	15.		Reestructuración	NICSP N° 14, Párrafo 25.

Cuando una reestructuración anunciada después de la fecha sobre la que se informa se ajusta a la definición de un hecho que no implica ajuste, se realizará una adecuada revelación de información sobre el particular.

El simple hecho de que una reestructuración implique la disposición de un componente de la entidad, no conduce a cuestionarse la capacidad de la entidad para continuar siendo un negocio en marcha. Sin embargo, cuando una reestructuración anunciada después de la fecha sobre la que se informa implica que una entidad ya no se considera un ente en marcha, pueden cambiar la naturaleza y los importes de activos y pasivos.

Norma / Política			Concepto	Referencia
				Norma Política
6	16.		Información a revelar	NICSP N° 14, Párrafos 26, 28 y 30.

Las entidades deberán revelar en Notas a los EEFF, lo siguiente:

- a) **Fecha de autorización:** para emisión de los EEFF y la fecha en que han sido autorizados para su publicación, así como quién ha dado esta autorización. En el caso de que otro órgano tenga poder para modificar los EEFF tras la emisión, la entidad deberá revelar este hecho.
- b) **Actualización de las revelaciones sobre condiciones existentes a la fecha sobre la que se informa:** si después de la fecha de los EEFF, pero antes de que los mismos fueran autorizados para su emisión, una entidad recibe información acerca de condiciones que existían ya en dicha fecha, a la luz de la información recibida debe actualizar las revelaciones que estén relacionadas con tales condiciones.
- c) **Revelación de hechos ocurridos después de la fecha sobre la que se informa y que no implican ajustes:** la información tiene importancia relativa, o es material, cuando su omisión o presentación errónea pueda influir en las decisiones económicas de los usuarios, tomadas a partir de los EEFF. Concordantemente, las entidades deberán revelar la siguiente información para cada una de las categorías

significativas de hechos ocurridos después de la fecha sobre la que se informa, que no implican ajustes:

- i. la naturaleza del evento; y
- ii. una estimación de sus efectos financieros, o un pronunciamiento sobre la imposibilidad de realizar tal estimación.

Estado de Situación Financiera o Balance General

Norma / Política		Concepto	Referencia	
6	17.		Norma	Política
		La distinción entre corriente y no corriente	NICSP N° 1, Párrafos 70, 71, 76, 78 a 80 y 84 a 87.	

Las entidades deberán exponer sus activos y pasivos en corrientes y no corrientes, como categorías separadas dentro del ESF, para lo cual se entenderá por:

- **Activos Corrientes:** El que se espera recuperar dentro de los doce meses posteriores a la fecha sobre la que se informa y cuando satisfaga alguno de los siguientes criterios:
 - a) se espera realizar, o se mantiene para vender o consumir, en el transcurso del ciclo normal de la operación de la entidad (tiempo que ésta tarda en transformar entradas o recursos en salidas), aún cuando no se haya previsto su realización dentro de los doce meses posteriores a la fecha sobre la que se informa;
 - b) se mantiene fundamentalmente para negociación⁷⁴;
 - c) la parte corriente de los activos financieros no corrientes;
 - d) se espera realizar dentro de los doce meses posteriores a la fecha sobre la que se informa; o
 - e) se trate de efectivo u otro medio equivalente al efectivo, cuya utilización no esté restringida, para ser intercambiado o usado para cancelar un pasivo, al menos dentro de los doce meses siguientes a la fecha sobre la que se informa.
- **Activos No Corrientes:** El resto de los activos, no considerados en los corrientes, serán considerados como no corrientes.
- **Pasivos Corrientes:** El que corresponda cancelar dentro de los doce meses posteriores a la fecha sobre la que se informa, y que además satisfaga alguno de los siguientes criterios :
 - a) se espere liquidar en el ciclo normal de la operación de la entidad;
 - b) se mantenga fundamentalmente para negociación⁷⁵;
 - c) deba liquidarse dentro del período de los doce meses posteriores a la fecha sobre la que se informa;
 - d) la entidad no tenga un derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante al menos, los doce meses siguientes a la fecha sobre la que se informa;
 - e) las condiciones de un pasivo que puedan dar lugar, a elección de la otra parte, a su liquidación mediante la emisión de instrumentos de patrimonio, no afectan a su clasificación; y

⁷⁴ , Clasificados como mantenidos para negociar de acuerdo con la NICSP N° 29, “*Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*”

⁷⁵ Clasificados como mantenidos para negociar de acuerdo con la NICSP N° 29, “*Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*”

- **Otras consideraciones sobre Pasivos Corrientes:**
 - a) Si una entidad incumple un compromiso adquirido en un contrato de préstamo a largo plazo antes de la fecha sobre la que se informa, con el efecto de que el pasivo se haga exigible a voluntad del otorgante, tal pasivo se clasificará como corriente, aún si el otorgante hubiera acordado, después de la fecha sobre la que se informa y antes de que los EEFF hubieran sido autorizados para su publicación, no exigir el pago como consecuencia del incumplimiento.
 - b) Respecto a los préstamos clasificados como pasivos corrientes, si se produjese cualquiera de los siguientes eventos entre la fecha sobre la que se informa y la fecha en que los EEFF son autorizados para su publicación, estos hechos cumplen las condiciones para revelarse como que los mismos no requieren ajustes, de acuerdo con las NICSP y a lo estipulado en el presente PGCN:
 - i. refinanciación a largo plazo;
 - ii. rectificación del incumplimiento del contrato de préstamo a largo plazo; y
 - iii. concesión, por parte del prestamista, de un período de gracia para rectificar el incumplimiento del contrato de préstamo a largo plazo que finalice, al menos, doce meses después de la fecha sobre la que se informa.
- **Pasivos No Corrientes:** El resto de los pasivos no considerados en los corrientes, serán considerados como no corrientes.
- **Otras consideraciones sobre Pasivos no Corrientes:**
 - a) Si una entidad tuviera la expectativa y, además, la facultad de renovar o refinanciar una obligación al menos durante los doce meses siguientes a la fecha del período sobre el que se informa, de acuerdo con las condiciones de financiación existentes, clasificará la obligación como no corriente, aun cuando de otro modo sería cancelada a corto plazo.
 - b) Se clasificarán como no corrientes los pasivos respecto de los cuales ocurra cualquiera de las siguientes situaciones antes de la fecha sobre la que se informa:
 - i. refinanciación a largo plazo;
 - ii. rectificación del incumplimiento del contrato de préstamo a largo plazo; y
 - iii. concesión, por parte del prestamista, de un período de gracia para rectificar el incumplimiento del contrato de préstamo a largo plazo que finalice, al menos, doce meses después de la fecha sobre la que se informa.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
6	18.	Información a revelar en el ESF	NICSP N° 1, Párrafos 75, 88, 89 y 91.	

A efectos de evaluar la liquidez y la solvencia de la entidad, se deberá informar: la fecha esperada de realización de los activos y pasivos financieros como así también la fecha de recuperación y cancelación de los activos y pasivos no monetarios.

El ESF incluirá, como mínimo, las siguientes partidas:

- a) propiedades, planta y equipo;
- b) propiedades de inversión;
- c) activos intangibles;
- d) activos financieros (excluidos los mencionados en los apartados (e), (g), (h) e (i) siguientes);
- e) inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación;
- f) inventarios;
- g) cuentas por cobrar por transacciones sin contraprestación;
- h) cuentas por cobrar por transacciones con contraprestación;
- i) efectivo y equivalentes al efectivo;
- j) impuestos y cuentas por pagar de transferencias;
- k) cuentas por pagar por transacciones con contraprestación;
- l) provisiones;
- m) pasivos financieros (excluidos los mencionados en los apartados (j), (k) y (l) precedentes);
- n) intereses minoritarios, presentados dentro del patrimonio;
- o) patrimonio atribuible a los propietarios de la entidad controladora; y
- p) cualquier otra partida adicional que sea relevante para la comprensión de la situación financiera de la entidad, para lo cual deberá basarse en una evaluación de:
 - i. la naturaleza y liquidez de los activos;
 - ii. la función de los activos dentro de la entidad; y
 - iii. los importes, la naturaleza y el plazo de los pasivos.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
6	19.		Conceptos "Otros"	NICSP N° 1, Párrafo 13. MCC - Punto 7.2.	
6	19	1	Límites		DGCN

Las entidades deberán aplicar los criterios establecidos en el MCC, en los puntos 8.1 *Relevancia* y 8.7.1 *Materialidad / Importancia relativa*, cuando definan los montos a imputar a las cuentas contables "**Otros**" y denominaciones análogas.

Política Contable

1. Cuando el saldo de las cuentas (o aperturas inferiores) "Otros" y denominaciones análogas supere el 5% del saldo total del nivel del cual depende, deberán aprobarse aperturas adicionales.

Norma / Concepto		Referencia	
Política		Norma	Política
6	20.	Instrumentos Financieros	NICSP N° 1, Párrafos 95 A. DGCN

Además de las revelaciones requeridas en los capítulos específicos que tratan sobre Instrumentos Financieros, deberá revelarse el importe reclasificado dentro y fuera de cada categoría y el momento y razón de esa reclasificación, en el caso que la entidad hubiera reclasificado entre pasivos financieros y activos netos/patrimonio:

- un instrumento financiero con opción de venta clasificado como un instrumento de patrimonio, o
- un instrumento que impone a la entidad una obligación de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad sólo en el momento de la liquidación y se clasifica como instrumento de patrimonio.

Norma / Concepto		Referencia	
Política		Norma	Política
6	21.	Información a presentar en las Notas al ESF	NICSP N° 1, Párrafo 93 a 96 y 98. NICSP N° 21, Párrafo 72 A. NICSP N° 23, Párrafo 106. DGCN

Las entidades revelarán en el ESF o en las Notas, el detalle de las cuentas o subcuentas de los rubros presentados.

El detalle de las clasificaciones adicionales dependerá de los requerimientos de cada una de las NICSP, así como la naturaleza, proporción y función de los importes afectados, por lo cual el nivel de información a suministrar variará para cada rubro en función de:

- las partidas de propiedades, planta y equipo se desagregarán por clases;
- los criterios desarrollados por la entidad para distinguir los activos no generadores de efectivo de los activos generadores de efectivo;
- el importe de los activos reconocidos que están sujetos a restricciones y la naturaleza de dichas restricciones;
- las cuentas por cobrar se desagregarán en concepto de:
 - impuestos y otros ingresos sin contraprestación,
 - de partes relacionadas,
 - pagos anticipados, y
 - otros importes;
- los inventarios se clasificarán en categorías tales como mercaderías, materias primas, materiales, productos en curso y productos terminados;
- las cuentas por pagar por impuestos y transferencias, se desagregarán en:
 - devoluciones de impuestos,

- ii. por transferencias;
- g) importes a pagar a otras entidades pertenecientes a la entidad económica;
- h) las provisiones se desagregarán en provisiones por beneficios a los empleados y otras partidas;
- i) el importe de los pasivos reconocidos con respecto a los activos transferidos sujetos a condiciones;
- j) la existencia e importes de cualquier cobro anticipado con respecto a las transacciones sin contraprestación;
- k) el importe de cualquier pasivo condonado; y
- l) los componentes del patrimonio se desagregarán en capital aportado, resultados acumulados y reservas, mostrando por separado:
 - i. el capital aportado, que deberá ser igual al total acumulado, de las contribuciones de los propietarios menos las distribuciones realizadas por los mismos; para aquellas entidades que no cuenten con capital social la participación del gobierno en los activos netos/patrimonio de la entidad será probablemente una combinación de capital aportado más la acumulación de resultados y reservas de la entidad, lo cual reflejará los activos netos/patrimonio atribuibles a las operaciones de la entidad;
 - ii. los resultados acumulados;
 - iii. las reservas, incluyendo una descripción de la naturaleza y destino de cada reserva que figure en el patrimonio; y
 - iv. los intereses minoritarios.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
6	22.		Modelo de ESF	DGCN	
6	22	1	Exposición de saldo nulo		DGCN

En el Anexo I se adjunta el modelo que rige la presentación de un ESF y la información en él contenida, es la mínima que las entidades gubernamentales deben cumplir.

Política Contable

1. En los Estados a presentar a la DGCN deberá establecerse, en nota aclaratoria, si la entidad no presenta saldos ni ha tenido transacciones en algunas de sus partidas o componentes, debiendo exponer las mismas aún teniendo saldo nulo.

Estado de Rendimiento Financiero

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
6	23.		Resultado (ahorro / desahorro) del período	NICSP N° 1, Párrafo 99.	

Todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas en un período deberán incluirse en el resultado del mismo, a menos que una NICSP establezca lo contrario.

Norma / Política			Concepto	Referencia
				Norma Política
6	24.		Información a presentar en el ERF	NICSP N° 1, Párrafos 102, 103 y 109. DGCN.

Las entidades agruparán en el ERF los gastos e ingresos en Resultados por Operaciones y Resultados Distintos de Operaciones, utilizando una **clasificación basada en la naturaleza** de los mismos. Ambos constituyen el resultado del período.

En el ERF se incluirán, como mínimo, en cuentas que presenten los importes siguientes para el período:

- a) ingresos;
- b) costos financieros;
- c) el importe de ingresos de transacciones sin contraprestación reconocidos durante el período en función de las principales clases, mostrando por separado:
 - i. impuestos, conforme a las principales clases de impuestos; y
 - ii. transferencias, conforme a las principales clases de ingresos por transferencias;
- d) participación en el resultado de las asociadas y negocios conjuntos contabilizados por el método de la participación;
- e) resultado (ahorro o desahorro); y
- f) distribuciones del resultado del período:
 - i. resultado del período atribuido a los intereses minoritarios; y
 - ii. resultados atribuibles a los propietarios de la entidad controladora.

Norma / Política			Concepto	Referencia
				Norma Política
6	25.		Resultado (ahorro / desahorro)	NICSP N° 1. DGCN.

De las operaciones:

Es la diferencia entre los ingresos y gastos provenientes de las actividades que el ente lleva a cabo con el fin de alcanzar los objetivos básicos.

Distinto de las operaciones:

Es la diferencia entre los ingresos y gastos provenientes de las actividades de inversión (tenencia de activos) y de financiación de las operaciones del ente.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
6	26.		Instrumentos Financieros	NICSP N° 28, Párrafo 44. NICSP N° 30, Párrafo 24.	

Las entidades deberán revelar en el ERF o en Notas a dicho estado la siguiente información relacionada con instrumentos financieros, sin perjuicio de lo requerido en otros Capítulos del presente PGCN:

- a) ganancias o pérdidas netas por:
 - i. activos financieros o pasivos financieros al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro), mostrando de forma separada las correspondientes a los activos financieros o pasivos financieros designados como tales en el reconocimiento inicial, y las de los activos financieros y pasivos financieros que se hayan clasificado como mantenidos para negociar;
 - ii. activos financieros disponibles para la venta, mostrando por separado el importe de la ganancia o pérdida reconocida directamente en los activos netos/patrimonio durante el período y el importe que ha sido reclasificado de los activos netos/patrimonio y reconocido directamente en resultados (ahorro o desahorro) del período;
 - iii. inversiones mantenidas hasta el vencimiento;
 - iv. préstamos y cuentas por cobrar; y
 - v. pasivos financieros medidos al costo amortizado;
- b) importes totales de los ingresos y de los gastos por intereses (calculados utilizando el método de la tasa de interés efectiva) producidos por los activos financieros y los pasivos financieros que no se midan al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro);
- c) ingresos y gastos por comisiones (distintos de los importes incluidos al determinar la tasa de interés efectiva) que surjan de:
 - i. activos financieros o pasivos financieros que no se midan al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro); y
 - ii. actividades fiduciarias o de administración que supongan la tenencia o inversión de activos por cuenta de individuos, fideicomisos, planes de prestaciones por retiro y otras instituciones;
- d) ingresos por intereses sobre activos financieros deteriorados, devengados;
- e) el importe de las pérdidas por deterioro para cada clase de activo financiero; y
- f) el importe de los costos de la transacción que se hayan contabilizado como deducciones de los instrumentos de patrimonio

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
6	27.		Imputación al resultado del ejercicio de planes de beneficios definidos	NICSP N° 25, Párrafo 74.	

Sujeto a las NPC a través de las cuales se identifiquen las entidades, situaciones y criterios específicos para aplicar la metodología integral de medición y reconocimiento de planes post-empleo de beneficios definidos, una entidad deberá reconocer en el resultado (ahorro / desahorro) del ejercicio, el total neto de los siguientes montos, excepto que el presente PGCN permita su inclusión en el costo de un activo, conforme al siguiente detalle:

- a) el costo de servicio actual;
- b) el costo de intereses;
- c) la recuperación esperada de cualquier activo del plan y sobre cualquier derecho de reembolso;
- d) las ganancias y pérdidas actuariales, según lo requerido por las políticas contables de la entidad;
- e) el costo de servicio pasado;
- f) el efecto de cualquier recorte o cancelación; y
- g) el efecto del límite establecido en la medición de un activo, a menos que se lo reconozca en el Estado de Cambios del Patrimonio.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
6	28.	Información a revelar sobre beneficios a los empleados	NICSP N° 25, Párrafo 141. DGCN	

Sujeto a las limitaciones indicadas anteriormente, en el ERF deberá informarse el gasto total reconocido para cada uno de los conceptos siguientes, y la partida o partidas en las que se han incluido:

- a) costo de los servicios del período corriente;
- b) costo por intereses;
- c) rendimiento esperado para los activos del plan;
- d) rendimiento esperado de cualquier derecho de reembolso reconocido como un activo;
- e) ganancias y pérdidas actuariales;
- f) costo de los servicios pasados; y
- g) el efecto de cualquier reducción o liquidación.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
6	29.	Información a revelar en Notas	NICSP N° 1, Párrafos 106 a 109.	

Las entidades deberán revelar en Notas al ERF la siguiente información, salvo que la misma fuera presentada en el ERF:

- a) se expondrán por separado las partidas de ingresos y gastos que sean materiales o que tengan importancia relativa, teniendo en cuenta las siguientes circunstancias para la separación de las partidas de ingresos y gastos, a saber:

- i. la rebaja del valor de los inventarios hasta su valor realizable neto, o de los elementos de propiedades, planta y equipo hasta su importe recuperable o importe recuperable de servicio, lo que sea apropiado, así como la reversión de tales rebajas;
 - ii. reestructuración de las actividades de una entidad y la reversión de cualquier provisión dotada para hacer frente a los costos de la misma;
 - iii. la disposición de partidas de propiedades, planta y equipo;
 - iv. privatizaciones u otras disposiciones de inversiones;
 - v. operaciones en discontinuación;
 - vi. cancelaciones de pagos por litigios; y
 - vii. otras reversiones de provisiones;
- b) la subclasificación del total de ingresos clasificada de forma apropiada para las operaciones de la entidad; y
- c) un desglose de los gastos, utilizando una clasificación basada en la naturaleza de los mismos o en su función dentro de la entidad.

Norma / Política			Concepto	Referencia Norma	Referencia Política
6	30.		Modelo de ERF	DGCN	
6	30	1	Exposición de saldo nulo		DGCN

En el Anexo I se adjunta el modelo que rige la presentación del ERF y la información en él contenida, es la mínima que las entidades gubernamentales deben cumplir.

Política Contable

1. En los Estados a presentar a la DGCN deberá establecerse, en nota aclaratoria, sí la entidad no ha tenido transacciones en algunas de sus partidas o componentes, debiendo exponer las mismas aún teniendo saldo nulo.

Estado de Cambios en el Patrimonio

Norma / Política			Concepto	Referencia Norma	Referencia Política
6	31.		Información a incluir en el ECP	NICSP N° 1, Párrafos 118 y 120 a 125.	

Se presentará un ECP donde se informará:

- a) el resultado del período;
- b) los ajustes a los resultados acumulados;
- c) cada partida de ingresos y gastos del período que, según lo requerido por otras Normas, se reconozcan directamente en el patrimonio, y el total de estas partidas;

- d) el total de los ingresos y gastos del período;
- e) para cada componente del patrimonio revelado por separado, los efectos de los cambios en las políticas contables y en la corrección de errores reconocidos;
- f) los gastos e ingresos totales de la entidad, incluyendo en ellos los importes que se hayan reconocido directamente en las cuentas del patrimonio ; y
- g) los ajustes y las reexpresiones retroactivas que se realizan sobre el saldo de los resultados acumulados.

También deberá mostrarse:

- a) el cambio global en el patrimonio durante un período representado por:
 - i. el importe del resultado total del período (diferencia entre otros ingresos y gastos reconocidos directamente como cambios en el patrimonio);
 - ii. las contribuciones de los propietarios y distribuciones a los mismos, que incluyen las transferencias efectuadas por el gobierno, actuando en su condición de propietario, a un organismo gubernamental; y
- b) los incrementos o disminuciones de revaluación y ciertas diferencias de cambio, que se reconozcan directamente como cambios en el patrimonio.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
6		Reconocimiento de resultados actuariales de planes de beneficios definidos	NICSP N° 25, Párrafos 107 a 109.	

Sujeto a las NPC a través de las cuales se identifiquen las entidades, situaciones y criterios específicos para aplicar la metodología integral de medición y reconocimiento de planes post-empleo de beneficios definidos, si una entidad adopta la política de reconocer las ganancias y pérdidas actuariales en el período en el que ocurren las mismas, se imputarán como un ítem separado directamente en el patrimonio, siempre que se haga lo mismo para:

- a) todos sus planes de beneficios definidos; y
- b) todas las ganancias y pérdidas actuariales.

Las pérdidas y ganancias actuariales que hayan sido reconocidas directamente en el ECP, deberán reconocerse inmediatamente en los resultados acumulados y no se reconocerán en los resultados de ningún período posterior.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
6	33.	Información a revelar	NICSP N°. 25. Párrafo 141	

Sujeto a las limitaciones indicadas anteriormente, deberá revelarse con respecto a los planes de beneficios definidos, el importe total reconocido en el ECP de las ganancias y pérdidas actuariales, tanto las producidas en el ejercicio como los importes acumulados reconocidos en dicho ECP.

Norma / Política			Concepto	Referencia Norma	Política
6	34.		Información a incluir en las Notas	NICSP N° 1, Párrafo 119.	

Cada partida del ECP se relacionará con la información correspondiente en las Notas. También deberá presentarse en las notas la siguiente información:

- las transacciones con los propietarios, si las hubiese, mostrando separadamente las distribuciones a los mismos;
- el saldo de los resultados acumulados al inicio del período y a la fecha sobre la que se informa, y los cambios operados durante el período;
- los ajustes y las reexpresiones retroactivas que se realizaron sobre el saldo de los resultados acumulados; y
- los cambios más significativos operados en el patrimonio entre el inicio el cierre.

Norma / Política			Concepto	Referencia Norma	Política
6	35.		Modelo de ECP	DGCN	
6	35	1	Exposición saldo nulo		DGCN

En el Anexo I se adjunta el modelo que rige la presentación del ECP y la información en él contenida, es la mínima que las entidades gubernamentales deben cumplir.

Política Contable

- En los Estados a presentar a la DGCN deberá establecerse, en nota aclaratoria, si la entidad no presenta saldos ni ha tenido transacciones en algunas de sus partidas o componentes, debiendo exponer las mismas aún teniendo saldo nulo.

Estado de Flujos de Efectivo

Norma / Política			Concepto	Referencia Norma	Política
6	36.		Información sobre flujos de efectivo	NICSP N° 2, Párrafos 1 y 2.	
6	36	1	Beneficios		NICSP N° 2, Párrafos 5 a 7.

La información sobre los flujos de efectivo de las entidades del sector público debe ser útil para los usuarios de los EEEF, al proporcionarles información respecto a la forma en que la entidad genera y usa su efectivo y equivalentes al efectivo.

Política Contable

1. El EFE debe proporcionar, entre otros, los siguientes beneficios:
 - a) permitir a los usuarios determinar:
 - i. la forma en que la entidad que informa ha obtenido el efectivo que necesitaba para financiar sus actividades;
 - ii. la forma en que ha usado dicho efectivo;
 - iii. las fechas en que se producen los flujos de efectivo; y
 - iv. el grado de certidumbre relativa de su generación;
 - b) ayudar a predecir las necesidades futuras de efectivo de la entidad, la capacidad de la misma para generar flujos de efectivo en el futuro y para financiar los cambios que se produzcan en el alcance y naturaleza de sus actividades;
 - c) proporcionar los medios a través de los que la entidad puede sustentar su rendición de cuentas por los flujos de entrada y salida de efectivo durante el ejercicio sobre el que se informa;
 - d) suministrar información que permita a los usuarios evaluar los cambios en el patrimonio de la entidad, su estructura financiera (incluyendo su liquidez y solvencia) y su capacidad para modificar tanto los importes como las fechas de cobros y pagos, a fin de adaptarse a la evolución de las circunstancias y a las oportunidades que se puedan presentar;
 - e) fortalecer la comparabilidad de la información sobre el resultado de las operaciones de diferentes entidades, puesto que elimina los efectos de utilizar distintos tratamientos contables para las mismas transacciones y hechos económicos; y
 - f) como información histórica los flujos de efectivo se usa como indicador del importe, oportunidad y certidumbre de los flujos de efectivo futuros.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
6	37.		Información a presentar en el EFE	NICSP N° 2, Párrafo 18.	
6	37	1	Significatividad o materialidad		DGCN

El EFE debe informar acerca de los flujos de efectivo habidos durante el período, clasificándolos por **actividades de operación, de inversión y de financiación**.

Política Contable

1. Las entidades deberán aplicar los criterios establecidos en el MCC punto 7.2 *Relevancia / Importancia relativa o Materialidad o Significatividad*, cuando definan la apertura a exponer de las partidas incluidas en las actividades (operación, inversión y de financiación). Cuando el monto a imputar a las cuentas

supere el 15% del total imputado a la actividad de la cual depende, deberán exponerse en aperturas adicionales.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
6	38.		Actividades de Operación	NICSP N° 2, Párrafos 21 y 22.	
6	38	1	Autorizaciones presupuestarias		NICSP N° 2, Párrafo 24.

El importe de los flujos de efectivo procedentes de actividades de operación es un indicador clave del grado en que las operaciones de la entidad se hallan financiadas por:

- a) impuestos (directa e indirectamente); o
- b) los receptores de los bienes y servicios suministrados por la entidad.

Los flujos de efectivo procedentes de actividades de operación se derivan fundamentalmente, de las transacciones que constituyen la principal fuente de generación de efectivo de la entidad, pudiéndose identificar dentro de dichos flujos:

- a) cobros en efectivo en concepto de impuestos, contribuciones y multas;
- b) cobros en efectivo en concepto de cargos por bienes y servicios suministrados por la entidad;
- c) cobros en efectivo en concepto de subvenciones o transferencias y otras asignaciones o dotaciones presupuestarias hechas por el gobierno central o por otras entidades del sector público;
- d) cobros en efectivo procedentes de regalías, cuotas, comisiones y otros ingresos;
- e) pagos en efectivo a otras entidades del sector público para financiar sus operaciones (sin incluir los préstamos);
- f) pagos en efectivo a proveedores por el suministro de bienes y servicios;
- g) pagos en efectivo a y por cuenta de los empleados;
- h) pagos en efectivo por concepto de jubilaciones;
- i) cobros y pagos en efectivo de las entidades de seguros por primas y prestaciones, anualidades y otras obligaciones derivadas de las pólizas suscritas;
- j) pagos en efectivo en concepto de los impuestos a la propiedad, beneficios o a la renta (según proceda), en relación con las actividades de operación;
- k) cobros y pagos en efectivo derivados de contratos que se tienen para intermediación o para negociar con ellos;
- l) cobros o pagos en efectivo por operaciones en discontinuación; y
- m) cobros o pagos en efectivo derivados de resolución de litigios.

Política Contable

1. Cuando la entidad no pueda identificar separadamente las asignaciones o autorizaciones presupuestarias como actividades corrientes, inversiones de capital y contribuciones de capital, dichas asignaciones o autorizaciones presupuestarias

deberán clasificarse como flujos de efectivo provenientes de las actividades de operación y este hecho deberá revelarse en las notas a los EEEF, explicando las razones de tal impedimento.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
6	39.	Actividades de Inversión	NICSP N° 2, Párrafo 25.	

Son los flujos de efectivo que representan los desembolsos realizados para constituir los recursos con que se pretende contribuir a la prestación de servicios de la entidad en el futuro. Constituyen flujos de efectivo provenientes de las actividades de inversión los siguientes:

- a) pagos en efectivo para adquirir bienes concesionados y no concesionados. Estos pagos incluyen los relacionados con los costos de desarrollo capitalizados y los activos fijos construidos por la propia entidad;
- b) cobros en efectivo por ventas de activos fijos;
- c) pagos en efectivo por la adquisición de instrumentos de pasivo o de patrimonio, emitidos por otras entidades, así como participaciones en negocios conjuntos (distintos de los pagos por esos mismos títulos e instrumentos que sean considerados efectivo y equivalentes al efectivo, y de los que se tengan para intermediación u otros acuerdos comerciales habituales);
- d) cobros en efectivo por venta de instrumentos de pasivo o de patrimonio emitidos por otras entidades, así como inversiones en negocios conjuntos (distintos de los cobros por esos instrumentos considerados efectivo y otros equivalentes al efectivo, y de los que se posean para intermediación);
- e) anticipos de efectivo y préstamos a terceros (distintos de anticipos y préstamos hechos por instituciones financieras públicas);
- f) cobros en efectivo derivados del reembolso de anticipos y préstamos a terceros (distintos de anticipos y préstamos hechos por instituciones financieras públicas);
- g) pagos en efectivo de contratos de futuros, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantengan por motivos de intermediación, o los pagos se clasifican como actividades de financiación; y
- h) cobros en efectivo procedentes de contratos de futuros, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantengan por motivos de intermediación, o bien cuando los cobros se clasifican como actividades de financiación.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
6	40.	Actividades de Financiación	NICSP N° 2, Párrafo 26.	

La información sobre los flujos de efectivo procedentes de las actividades de financiación, es importante, ya que resulta de utilidad al efectuar la predicción de necesidades de efectivo para cubrir compromisos con los suministradores de capital a la entidad. Los flujos de efectivo que surgen de actividades de financiación son:

- a) cobros en efectivo procedentes de la emisión de obligaciones, préstamos, bonos, cédulas hipotecarias y otros fondos tomados en préstamo, a largo o a corto plazo;
- b) reembolsos de los fondos tomados en préstamo; y
- c) pagos realizados por el arrendatario para reducir la deuda pendiente procedente de un arrendamiento financiero.

Norma / Política		Concepto		Referencia
				Norma Política
6	41.		Método para la elaboración del EFE	NICSP N° 2, Párrafo 27. DGCN
6	41	1	Procedimientos del Método Directo	NICSP N° 2, Párrafo 28.
6	41	2	Actividades de operación bajo el método directo	NICSP N°. 2, Párrafo 29.
6	41	3	Criterio transitorio	DGCN

Como criterio general el método a utilizar para la elaboración del EFE será el **“Método Directo”**, tomando los montos brutos a incorporar en dicho Estado de la base de datos del subsistema de contabilidad.

Políticas Contables

1. En el método directo, la información acerca de las principales categorías de cobros o pagos en términos brutos puede ser obtenida por uno de los siguientes procedimientos:
 - a) utilizando los registros contables de la entidad, o
 - b) ajustando los ingresos y gastos de operación, así como otras partidas del ERF, en relación con:
 - i. los cambios habidos durante el período en los inventarios y en las cuentas por cobrar y por pagar derivadas de las actividades de operación;
 - ii. otras partidas distintas del efectivo; y
 - iii. otras partidas cuyos efectos monetarios se consideran flujos de efectivo, de inversión o financiación.
2. Las entidades que presentan flujos de efectivo provenientes de las actividades de operación aplicando el método directo, deben suministrar una conciliación entre el resultado de las actividades ordinarias y el flujo de efectivo neto de las actividades

de operación. Esta conciliación puede presentarse como parte del EFE o en las notas a los EEFF.

3. Para los tres primeros años desde el inicio de aplicación de las NICSP y hasta tanto se tenga la base contable completa y apta para producir en forma automática la presentación del EFE por el “Método Directo”, se realizará en forma manual.

Norma / Política			Concepto	Referencia
				Norma Política
6	42.		Flujos de efectivo en términos netos	NICSP N° 2, Párrafos 32 a 34.

Los siguientes flujos de efectivo procedentes de los diferentes tipos de actividades de operación, de inversión y de financiación, pueden presentarse en términos netos:

- a) cobros y pagos por cuenta de clientes, contribuyentes o beneficiarios, siempre y cuando los flujos de efectivo reflejen la actividad de la otra parte más la correspondiente a la entidad.
Se refiere sólo a las transacciones en que los saldos de efectivo resultantes son controlados por la entidad que informa, por ejemplo:
 - i. la recaudación de impuestos efectuada por un nivel del gobierno por cuenta de otro nivel del mismo, no incluyéndose aquí los impuestos recaudados por un gobierno para su propio uso, como parte de algún acuerdo de coparticipación en la recaudación;
 - ii. la aceptación y reembolso de depósitos a la vista por parte de una institución financiera pública;
 - iii. los fondos de clientes que posee una entidad dedicada a la inversión financiera o fiduciaria; y
 - iv. los alquileres cobrados por cuenta y pagados a los poseedores de propiedades de inversión;
- b) cobros y pagos procedentes de partidas en las que la rotación es elevada, los importes grandes y el vencimiento próximo. Por ejemplo:
 - i. la compra y venta de inversiones financieras; y
 - ii. otros préstamos a corto plazo, por ejemplo los que tienen un período de vencimiento de tres meses o menos.

Norma / Política			Concepto	Referencia
				Norma Política
6	43.		Flujos de efectivo en moneda extranjera	NICSP N° 2, Párrafos 36 y 39.
6	43	1	Pérdidas y ganancias no realizadas	NICSP N° 2, Párrafo 39.

Los flujos de efectivo procedentes de transacciones en moneda extranjera se convertirán a moneda funcional (Colones) aplicando al importe en moneda extranjera

la tasa de cambio entre ambas monedas en la fecha en que se produjo cada flujo en cuestión. El efecto que la variación en las tasas de cambio tiene sobre el efectivo y los equivalentes al efectivo, mantenidos o debidos en moneda extranjera, será objeto de presentación en el EFE para permitir la conciliación entre las existencias de efectivo al inicio y al final del período. Este importe se presentará por separado de los flujos procedentes de las actividades de operación, de inversión y de financiación, y en el mismo se incluirán las diferencias que, en su caso, hubieran resultado de haber presentado esos flujos al tipo de cambio de cierre.

Política Contable

1. Las pérdidas o ganancias no realizadas, por diferencias de cambio en moneda extranjera, no generan flujos de efectivo.

Norma / Política		Concepto		Referencia
				Norma Política
6	44.		Variaciones en la tasa de cambio	NICSP N° 4, Párrafo 26.
6	44	1	Identificación	DGCN

Las **variaciones en la tasa de cambio** pueden tener efectos en el efectivo o equivalentes de efectivo que la entidad tiene o adeuda en moneda extranjera. Aunque estos cambios no son flujos de efectivo, el efecto de las variaciones de las tasas de cambio sobre el efectivo y los equivalentes al efectivo, mantenidos o adeudados en moneda extranjera, será objeto de presentación en el EFE para permitir la conciliación entre el efectivo y equivalentes al efectivo al principio y al final del período. Estos importes se presentan separadamente, según provengan de las actividades de operación, inversión o financiación, e incluyen las diferencias que se hubieran producido si dichos flujos de efectivo se hubieran presentado al tipo de cambio del final del ejercicio.

Política Contable

1. Como caso de excepción, si resultare complejo o costoso la identificación separada de las actividades de operación, inversión o financiación, las diferencias de cambios serán imputadas como de financiación, debiendo explicar en Nota las razones de tal impedimento.

Norma / Política		Concepto		Referencia
				Norma Política
6	45.		Intereses	NICSP N° 2, Párrafos 40 y 41.

Los flujos de efectivo provenientes de intereses recibidos y pagados, deben ser clasificados, período a período, como pertenecientes a actividades de operación, de inversión o de financiación.

El importe total de intereses pagados durante el ejercicio se presentará, en el EFE, tanto si ha sido reconocido como gasto del mismo o si ha sido capitalizado.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
6	46.		Transacciones no monetarias	NICSP N° 2, Párrafos 54 y 55.	

Las operaciones de inversión o financiación, que no han supuesto el uso de efectivo o equivalentes al efectivo, deben excluirse del estado de flujos de efectivo. Son ejemplos de transacciones no monetarias:

- la adquisición de activos mediante su intercambio por otros activos, asumiendo directamente los pasivos por su financiación o por medio de operaciones de arrendamiento financiero; y
- la conversión de deuda en patrimonio.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
6	47.		Componentes de la partida de efectivo y equivalentes al efectivo	NICSP N° 2, Párrafo 56.	

Las entidades deben revelar los componentes de la partida de efectivo y equivalentes al efectivo, y deben presentar una conciliación de los saldos que figuran en su EFE con las partidas equivalentes en el ESF.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
6	48.		Otra información a revelar	NICSP N° 2, Párrafos 59 y 61.	
6	48	1	Gestión de la Tesorería		CGR⁷⁶

Cada partida del EFE se relacionará con la información correspondiente en las Notas. Las entidades también deberán reflejar en las mismas los siguientes casos:

- las transacciones no monetarias que no han supuesto el uso de efectivo o equivalentes de efectivo;
- cualquier importe significativo de sus saldos de efectivo y equivalentes al efectivo que no esté disponible para ser utilizado por la entidad económica a la que pertenece;
- el importe de los préstamos no dispuestos, que se habiliten o estén disponibles para actividades de operación o para el pago de operaciones

⁷⁶ Oficio N° 8949 de la Contraloría General de la República de fecha 18 de septiembre 2009.

de inversión o financiación, indicando las restricciones sobre el uso de tales medios financieros;

- d) el importe agregado de los flujos de efectivo, distinguiendo los de actividades de operación, de inversión y de financiación, relacionados con participaciones en negocios conjuntos que se integran en los EEEF mediante consolidación proporcional; y
- e) el importe y naturaleza de los saldos de efectivo sobre los que existan restricciones.

Política Contable

1. El EFE debe ir acompañado por un análisis de gestión del Tesoro Nacional, que será elaborado por la Tesorería Nacional de la República.

Norma / Política		Concepto	Referencia
			Norma Política
7		Flujos de efectivo con entidades controladas, asociadas y negocios conjuntos	NICSP N° 2, Párrafos 47 y 48.

Cuando una entidad inversora, contabilice las inversiones en entidades controladas o en asociadas usando el método del costo o el de la participación, limitará su información en el EFE, a los flujos de efectivo habidos entre ella misma y las entidades participadas (ej. incluir en el flujo de efectivo los anticipos y dividendos). En el caso que una entidad informe sobre su participación en una **entidad controlada conjuntamente**, utilizando la consolidación proporcional, incluirá en su EFE consolidado su parte proporcional de los flujos de efectivo de la citada entidad. La entidad que informe sobre dicha participación, utilizando el método de participación, incluirá en su EFE consolidado los flujos de efectivo habidos por inversiones en la mencionada entidad controlada conjuntamente y las distribuciones de ganancias y otros pagos o cobros entre ambas entidades.

Norma / Política		Concepto	Referencia
			Norma Política
7	50.	Flujos de efectivo en las adquisiciones y disposición o enajenación de entidades controladas	NICSP N° 2, Párrafos 49 y 50.

Los flujos de efectivo agregados derivados de adquisiciones y disposición o enajenación de entidades controladas u otras unidades operativas deben ser

presentados por separado, y clasificados como actividades de inversión. La entidad deberá revelar en forma agregada lo siguiente:

- a) la contraprestación total derivada de la compra o disposición o enajenación;
- b) la proporción de la contraprestación anterior satisfecha o cobrada mediante efectivo o equivalentes al efectivo;
- c) el importe de efectivo y equivalentes con que contaba la entidad controlada o unidad operativa adquirida o enajenada; y
- d) el importe de los activos y pasivos, distintos de efectivo y equivalentes al efectivo, correspondientes a la entidad controlada o unidad operativa adquirida o enajenada, agrupados por cada una de las categorías principales.

Norma / Política			Concepto	Referencia Norma	Política
6			Modelo de EFE	DGCN	
6	51	1	Exposición saldo nulo		DGCN

En el Anexo I se adjunta el modelo que rige la presentación del EFE y la información en él contenida, es la mínima que las entidades gubernamentales deben cumplir.

Política Contable

1. En los Estados a presentar a la DGCN se deberá establecer, en nota aclaratoria, si la entidad no presenta saldos ni ha tenido transacciones en algunas de sus partidas o componentes, debiendo exponer las mismas aún teniendo saldo nulo.

Notas a la IFPG

Norma / Política			Concepto	Referencia Norma	Política
6	52.		Notas	NICSP N° 1, Párrafo 127.	

Deben contener información adicional en los estados principales y complementarios. Éstas proporcionan descripciones narrativas o desagregaciones de partidas reveladas en dichos estados y contienen información sobre las que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en los estados. La estructura de las notas deberá:

- a) presentar información acerca de las bases para la preparación de los EEEF y sobre las políticas contables específicas utilizadas, a saber:
 - i. la base o bases de medición utilizadas al preparar los EEEF;
 - ii. el grado en que la entidad ha aplicado alguna de las disposiciones transitorias de alguna de las NICSP;
 - iii. las demás políticas contables utilizadas que sean relevantes para la comprensión de los EEEF; y

- iv. revelar las diferencias entre los juicios profesionales y las estimaciones utilizadas, que tengan un efecto significativo sobre los importes reconocidos en los EEEF;
- b) revelar la información requerida por las NICSP que no se presenta en los estados principales y complementarios de los EEEF; y
- c) suministrar la información adicional que, no presentándose en los estados principales y complementarios de los EEEF, sea relevante para la comprensión de alguno de ellos.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
6	53.	Orden de presentación de las Notas	NICSP N° 1, Párrafo 129,	

1. Cumplimientos de las NICSP: en las Notas, se efectuará una declaración explícita y sin reservas, del cumplimiento completo de las NICSP, como así también se deberán destacar las NICSP que no se aplican porque la entidad no realiza la transacción que la Norma regula y su posible reversión. Los EEEF cumplen con las NICSP siempre y cuando se cumplan con todos los requisitos solicitados en las mismas, en la medida que las entidades realicen todas las transacciones en ellas dispuestas.
2. Un resumen de las políticas contables significativas aplicadas.
3. Información de apoyo para las partidas presentadas en los estados principales y complementarios de los EEEF.
4. Otras revelaciones de información, que incluyan:
 - a) pasivos contingentes; y
 - b) revelaciones de información no financiera, por ejemplo los objetivos y políticas de gestión del riesgo financiero.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
6	54.	Materialidad	NICSP N° 1, Párrafo 46. MCC	

Una partida que no tenga la suficiente materialidad o importancia relativa como para requerir presentación separada en los EEEF puede, sin embargo, tenerla para ser presentada en las notas.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
6	55.	Estimaciones	NICSP N° 1, Párrafo 140.	

Se revelará en las notas información sobre los supuestos clave acerca del futuro, así como otros datos clave para la estimación de la incertidumbre en la fecha sobre la que

se informa, siempre que lleven asociado un riesgo significativo de suponer ajustes materiales en el valor en libros de los activos o pasivos dentro del año próximo. Con respecto a esos activos y pasivos, las notas incluirán detalles de:

- a) su naturaleza; y
- b) su importe en libros en la fecha sobre la que se informa.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
6	56.		Modificaciones	NICSP N° 1, Párrafos 55 y 56.	

Modificaciones: Cuando se modifique la forma de presentación o la clasificación de las partidas de los EEFF, también deberán reclasificarse los importes correspondientes a la información comparativa, a menos que resultase impracticable hacerlo.

Cuando dichos importes se reclasifiquen, deberá revelarse:

- a) la naturaleza de la reclasificación;
- b) el importe de cada partida o grupo de partidas que se han reclasificado; y
- c) el motivo de la reclasificación.

Cuando la reclasificación de los importes comparativos resulte impracticable, deberá revelarse:

- a) el motivo para no reclasificar los importes; y
- b) la naturaleza de los ajustes que tendrían que haberse efectuado si los importes hubieran sido reclasificados.

Políticas Contables

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
6	57.		Políticas contables	NICSP N° 3, Párrafo 3.	
6	57	1	Selección y aplicación de las políticas contables		NICSP N° 3, Párrafos 9 y 11. DGCN
6	57	2	Directrices de la DGCN		NICSP N° 3, Párrafo 12.
6	57	3	Juicio profesional		NICSP N° 3, Párrafos 14 y 15.

En el presente PGCN se establece, conjuntamente con las NICSP, la normativa que se deberá aplicar ante las siguientes situaciones:

- a) la selección y aplicación de políticas contables;
- b) la contabilización de los cambios en las mismas, en las estimaciones contables; y
- c) la corrección de errores de períodos anteriores.

Políticas Contables

1. Las políticas contables aplicables a las transacciones están sustentadas en el presente PGCN, basado en las NICSP, considerando además cualquier Guía de Implementación que resulte de aplicación obligatoria por el IPSASB para la misma y, supletoriamente, en las NIIF/NIC, en el MCC y en las directrices y Guía emitidas por de la DGCN.
2. Las directrices de la DGCN que sean aplicables específicamente a una transacción o a otros hechos o condiciones, deberán estar sustentadas en el juicio profesional sobre el desarrollo y aplicación de una política contable, a fin de suministrar información que sea:
 - a) relevante para el proceso de toma de decisiones de los usuarios; y
 - b) fiable, en el sentido de que los estados financieros:
 - i. presenten de forma fidedigna la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad;
 - ii. reflejen la esencia económica de las transacciones, otros eventos y condiciones y no simplemente su forma legal;
 - iii. sean neutrales, es decir, libres de prejuicios o sesgos;
 - iv. sean prudentes; y
 - v. estén completos en todos sus términos materiales y significativos.
3. Al realizar los juicios profesionales, la DGCN se referirá y considerará su aplicabilidad, en orden descendente, sobre la base de las siguientes fuentes:
 - a) MCC;
 - b) los requisitos establecidos por las NICSP que traten temas similares o relacionados;
 - c) las definiciones, criterios de reconocimiento y medición de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en otras NICSP;
 - d) cuando no se tenga NICSP, se aplicará NIIF/NIC; y
 - e) podría considerar también los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas y las prácticas aceptadas del sector público o privado, sólo en la medida que estas no entren en conflicto.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
6	58.	Uniformidad de las políticas contables	NICSP N° 3, Párrafo 16.	

Las políticas contables se seleccionarán y aplicarán de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, a menos que una NICSP o el presente PGCN exija o permita específicamente establecer categorías de partidas para las cuales podría ser apropiado aplicar diferentes políticas. Si una Norma exige o permite establecer esas categorías, se seleccionará una política contable adecuada, y se aplicará de manera uniforme a cada categoría.

Norma / Política			Concepto	Norma	Referencia Política
6	59.		Cambios en las políticas contables	NICSP N° 3, Párrafo 17.	
6	59	1	Constituyen cambios		NICSP N° 3, Párrafos 19, 20 y 22.
6	59	2	No constituyen cambios		NICSP N° 3. Párrafo 21.

Una política contable sólo se cambiará si tal cambio:

- a) se requiere por una NICSP o por el presente PGCN; o
- b) lleva a que los EEEF suministren información más fiable y relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos y condiciones que afecten a la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.

Políticas Contables

1. Constituyen cambios en las políticas contables:

- a) un cambio de una base contable a otra base; y
- b) un cambio en el tratamiento contable, reconocimiento o medición de una transacción o hecho, dentro de la aplicación de un mismo método contable.

La aplicación por primera vez de una política que consista en la revaluación de activos, de acuerdo con la NICSP N° 17 “Propiedades, Planta y Equipo” o la NICSP N° 31 “Activos Intangibles”, es un cambio de política contable que ha de ser tratado como una revaluación, de acuerdo con dichas Normas o con lo establecido en el presente PGCN.

2. No constituyen cambios en las políticas contables:

- a) la aplicación de una política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que difieren sustancialmente de aquéllos que han ocurrido previamente; y
- b) la aplicación de una nueva política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que no han ocurrido anteriormente o que, de ocurrir, carecieron de materialidad.

Norma / Política			Concepto	Norma	Referencia Política
6	60.		Aplicación de cambios en las políticas contables	NICSP N° 3, Párrafo 24.	
6	60	1	Aplicación retroactiva		NICSP N° 3, Párrafos 27 y 31.

6	60	2	Limitaciones a la aplicación retroactiva		NICSP N° 3, Párrafo 28.
6	60	3	Concepto de aplicación impracticable		NICSP N° 3, Párrafo 7.
6	60	4	Ajuste a los saldos iniciales		NICSP N° 3, Párrafo 29.
6	60	5	Aplicación prospectiva		NICSP N° 3, Párrafo 7.
6	60	6	No realización de ajustes		NICSP N° 3, Párrafos 30 y 32.

Las entidades contabilizarán un cambio en las políticas contables derivado de:

- a) la aplicación inicial de una NICSP, de acuerdo con las disposiciones transitorias específicas de tal Norma, si las hubiere; y
- b) cuando una entidad cambie una política contable, ya sea por la aplicación inicial de una NICSP que no incluya una disposición transitoria específica aplicable a tal cambio, o porque haya decidido cambiarla de forma voluntaria, en cuyo caso aplicará dicho cambio retroactivamente.

Políticas Contables

- 1 Cuando un cambio en una política contable se aplique retroactivamente⁷⁷, la entidad deberá:
 - a) ajustar los saldos iniciales de cada componente afectado del patrimonio para el período anterior más antiguo que se presente;
 - b) revelar información acerca de los demás importes comparativos para cada período anterior presentado, como si la nueva política contable se hubiese estado aplicando siempre; y
 - c) ajustar los resultados (ahorro / desahorro) acumulados del período. Sin embargo, los ajustes pueden hacerse contra otro componente del patrimonio, cuando así lo estipulen las NICSP y el presente PGCN.
- 2 Cuando sea requerida la aplicación retroactiva, el cambio en la política contable se aplicará retroactivamente, salvo y en la medida en que fuera impracticable determinar los efectos del cambio en cada período específico o el efecto acumulado.
- 3 La aplicación de un requerimiento es impracticable cuando la entidad no puede aplicarlo después de haber hecho un esfuerzo razonable para hacerlo. Para un período anterior en particular, es impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente o realizar una reexpresión retroactiva para corregir un error si:

⁷⁷ La *aplicación retroactiva* consiste en aplicar una nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones, como si ésta se hubiera aplicado siempre. Consiste en corregir el reconocimiento, medición e información a revelar de los importes de los elementos de los EEEF, como si el error cometido en períodos anteriores no se hubiera cometido nunca.

- a) los efectos de la aplicación o de la reexpresión retroactiva no son determinables;
 - b) la aplicación o la reexpresión retroactivas implican establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de la gerencia en ese período; o
 - c) la aplicación o la reexpresión retroactivas requieren estimaciones de importes significativos y que sea imposible distinguir objetivamente información de tales estimaciones que:
 - i. suministre evidencia de las circunstancias que existían en la fecha o fechas en que tales importes fueron reconocidos, medidos o revelados en la correspondiente información; y
 - ii. tendría que haber estado disponible cuando los estados financieros del período previo fueron autorizados para su emisión.
- 4 Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada período específico, del cambio de una política contable sobre la información comparativa en uno o más períodos anteriores para los que se presente información, la entidad aplicará la nueva política contable a los saldos iniciales de los activos y pasivos al principio del período más antiguo para el que la aplicación retroactiva sea practicable -que podría ser el propio período corriente- y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente del patrimonio que se vea afectado para ese período.
- 5 La aplicación prospectiva de un cambio en una política contable y del reconocimiento del efecto de un cambio en una estimación contable consiste, respectivamente, en:
- a) la aplicación de la nueva política contable a las transacciones, otros sucesos y condiciones ocurridos tras la fecha en que se cambió la política; y
 - b) el reconocimiento del efecto del cambio en la estimación contable para el período corriente y los futuros, afectados por dicho cambio.
- 6 Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del período corriente, por la aplicación de una nueva política contable a todos los períodos anteriores, la entidad ajustará la información comparativa aplicando la nueva política contable de forma prospectiva, desde la fecha más antigua en que sea practicable hacerlo. En consecuencia, se ignorará la porción del ajuste acumulado de los activos, pasivos y patrimonio surgido antes de esa fecha.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
6	61.	Información a revelar	NICSP N° 3, Párrafos 33 a 36.	

Las entidades deberán presentar información en el ejercicio en que se produce el cambio y podrá omitirse en los EEEF de períodos posteriores, en la medida en que el cambio responda a los siguientes requisitos:

a) Cuando la **aplicación por primera vez de una NICSP** tenga efecto en el período corriente o en alguno anterior, salvo que fuera impracticable determinar el importe del ajuste o pudiera tener un efecto sobre períodos futuros, una entidad revelará:

- i. el título de la Norma;
- ii. en su caso, que el cambio en la política contable se ha efectuado de acuerdo con su disposición transitoria;
- iii. la naturaleza del cambio en la política contable;
- iv. cuando resulte aplicable, una descripción de la disposición transitoria;
- v. cuando resulte aplicable, la disposición transitoria que podría tener efectos sobre períodos futuros;
- vi. para el período corriente y para cada período anterior del que se presente información, en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste para cada línea de partida de los estados financieros afectados;
- vii. el importe del ajuste relativo a períodos anteriores presentados, en la medida en que sea practicable; y
- viii. si la aplicación retroactiva, fuera impracticable para un período previo en concreto, o para períodos anteriores sobre los que se presente información, las circunstancias que conducen a la existencia de esa situación y una descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable.

b) Cuando un **cambio voluntario en una política contable** tenga efecto en el período corriente o en algún período anterior, excepto que fuera impracticable determinar el importe del ajuste, o pudiera tener efecto sobre períodos futuros, la entidad revelará:

- i. la naturaleza del cambio en la política contable;
- ii. las razones por las que la aplicación de la nueva política contable suministra información más fiable y relevante;
- iii. para el período corriente y para cada período anterior del que se presente información, en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste para cada línea de partida de los estados financieros afectados;
- iv. el importe del ajuste relativo a períodos anteriores presentados, en la medida en que sea practicable; y
- v. si la aplicación retroactiva fuera impracticable para un período anterior en particular, o para períodos anteriores presentados, las circunstancias que conducen a la existencia de esa condición, y una descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable.

c) Cuando una entidad no haya **aplicado una nueva NICSP** que habiendo sido emitida todavía no ha entrado en vigor, la entidad revelará:

- i. este hecho;
- ii. información relevante, conocida o razonablemente estimada, para evaluar el posible impacto que la aplicación de la nueva Norma tendría sobre los EEEF de la entidad en el período en que se aplique por primera vez; y
- iii. como mínimo la siguiente información:
 - a) el título de la nueva NICSP;
 - b) la naturaleza del cambio o cambios inminentes en la política contable;

- c) la fecha en la cual es requerida la aplicación de la Norma;
- d) la fecha a partir de la cual está previsto aplicar la Norma por primera vez; y
- e) una u otra de las siguientes informaciones:
 - 1 una explicación del impacto esperado, derivado de la aplicación inicial de la Norma o Interpretación, sobre los EEFF de la entidad;
 - o
 - 2 si el impacto fuera desconocido o no pudiera ser estimado razonablemente, una declaración a tal efecto.

Cambios en las estimaciones contables

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
6	62.		Estimaciones contables	NICSP N° 3, Párrafos 37 y 38.	
6	62	1	Cambios en las estimaciones		NICSP N° 3, Párrafo 39.
6	62	2	Dificultad de distinción		NICSP N° 3, Párrafo 40.

El uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la preparación de los EEFF y no perjudica su fiabilidad. El proceso de estimación implica la utilización de juicios profesionales basados en la información fiable disponible más reciente. Podrían requerirse estimaciones para:

- a) ingresos fiscales adeudados al gobierno;
- b) deuda sobre tributos de dudoso cobro;
- c) el valor razonable de activos o pasivos financieros;
- d) las vidas útiles o patrones previsibles de consumo de los beneficios económicos futuros o potencial de servicio incorporado en los activos depreciables, o sobre el porcentaje de terminación de la carretera en construcción; y
- e) las obligaciones por garantías concedidas.

Políticas Contables

- Las entidades revisarán sus estimaciones como consecuencia de nueva información obtenida o de poseer más experiencia. La revisión de la estimación, por su propia naturaleza, no está relacionada con períodos anteriores ni tampoco es una corrección de un error.
- Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, el mismo se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
6	63.	Efectos de cambios en las estimaciones contables	NICSP N° 3, Párrafos 41 a 43.	

El efecto de un cambio en una estimación contable, se reconocerá en forma prospectiva:

- a) en **el resultado** (ahorro / desahorro) del:
 - i. período en que tiene lugar el cambio, si éste afecta a un sólo período; o
 - ii. período del cambio y períodos futuros, si el mismo afectase a todos ellos. El efecto, si lo hubiera, sobre períodos futuros, se reconocerá en dichos períodos.
- b) en los activos y pasivos, o si se refiere a una partida del patrimonio, deberá ser reconocido ajustando **el valor en libros** de la correspondiente partida de **activo, pasivo o patrimonio** en el período en que tiene lugar el cambio.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
6	64.	Información a revelar	NICSP N° 3, Párrafos 44 y 45.	

La entidad revelará la naturaleza e importe de cualquier cambio en una estimación contable que haya producido efectos en el período corriente, o que se espere vaya a producirlos en períodos futuros, excepto por la revelación de información del efecto sobre períodos futuros, en el caso de que fuera impracticable estimar ese efecto.

Si no se informa el importe del efecto en períodos futuros debido a que la estimación es impracticable, la entidad revelará este hecho.

Errores

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
6	65.	Errores del período corriente	NICSP N° 3, Párrafo 46.	

Los errores pueden surgir al reconocer, medir, presentar o revelar la información de los elementos de los EEEF. Los errores potenciales del período corriente, descubiertos en este mismo período, se corregirán antes de que los estados financieros se autoricen para su emisión.

Norma / Política			Concepto	Norma	Referencia Política
6	66.		Errores de períodos anteriores	NICSP N° 3, Párrafo 47.	
6	66	1	Limitaciones de una reexpresión retroactiva		NICSP N° 3, Párrafo 48.
6	66	2	Impracticabilidad de determinar los efectos que se derivan		NICSP N° 3, Párrafo 49.
6	66	3	Impracticabilidad de determinar los efectos acumulados		NICSP N° 3, Párrafo 50.
6	66	4	AREA		NICSP N° 3, Párrafo 51.
6	66	5	No realización de ajustes		NICSP N° 3, Párrafo 52.
6	66	6	Diferencia con estimaciones contables		NICSP N° 3, Párrafo 53.

Si una entidad corrigiese los errores materiales de períodos anteriores, de forma retroactiva, en los primeros EEEF formulados después de haberlos descubierto, deberá:

- a) reexpresar la información comparativa para el período o períodos anteriores en los que se originó el error; o
- b) si el error ocurrió con anterioridad al período más antiguo para el que se presenta información, reexpresar los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho período.

Políticas Contables

1. El error correspondiente a un período anterior se corregirá mediante una reexpresión retroactiva, salvo que sea impracticable determinar los efectos en cada período específico o el efecto acumulado del error.
2. Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada período específico, de un error sobre la información comparativa de uno o más períodos anteriores para los que se presente información, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para los períodos más antiguos en los cuales tal reexpresión retroactiva sea practicable (que podría también ser el propio período corriente).
3. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del período corriente, de un error sobre todos los períodos anteriores, la entidad reexpresará la

información comparativa corrigiendo el error de forma prospectiva, desde la fecha más remota en que sea posible hacerlo.

4. El efecto de la corrección de un error de períodos anteriores, no se incluirá en el resultado (ahorro / desahorro) del período en el que se descubra el error, afectando los resultados de ejercicios anteriores a través de Ajustes de Resultados de Ejercicios Anteriores (AREA).
5. Cuando sea impracticable determinar el importe de un error para todos los períodos previos, la entidad reexpresará la información comparativa de forma prospectiva desde la fecha más remota posible. En consecuencia, se ignorará la porción del ajuste acumulado de activos, pasivos y patrimonio que haya surgido antes de esa fecha.
6. La corrección de errores puede distinguirse con facilidad de los cambios en las estimaciones contables. Las estimaciones contables son, por su naturaleza, aproximaciones que pueden necesitar revisión cuando se tenga conocimiento de información adicional.

Norma / Política		Concepto	Referencia
			Norma Política
6	67.	Información a revelar sobre errores de períodos anteriores	NICSP N° 3, Párrafo 54.

Las entidades revelarán, en el período en que lo detectan, pudiendo omitirse en los EEEF de períodos posteriores, la siguiente información:

- a) la naturaleza del error del período anterior;
- b) para cada período anterior presentado, en la medida que sea practicable, el importe de la corrección por cada línea de partida del estado financiero afectado;
- c) el importe del ajuste al principio del período anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) si fuera impracticable la reexpresión retroactiva para un período anterior en particular, las circunstancias que conducen a esa situación, junto con una descripción de cómo y desde cuándo se ha corregido el error.

Impracticabilidad de la aplicación y de la reexpresión retroactivas

Norma / Política		Concepto	Referencia
			Norma Política
6	68.	Algunos casos	NICSP N° 3, Párrafo 55, 57 y 58.

- En algunas circunstancias, cuando se desea conseguir la comparabilidad con el período corriente, el ajuste de la información comparativa de uno o más períodos

anteriores es impracticable. Por ejemplo, los datos podrían no haberse obtenido en el período o períodos anteriores, de forma que permitan la aplicación retroactiva de una nueva política contable, o la reexpresión retroactiva para corregir un error de un período anterior, como consecuencia de lo cual la reconstrucción de la información es impracticable.

- Cuando la aplicación o la reexpresión retroactivas exijan efectuar estimaciones significativas, para las que sea imposible distinguir aquellos dos tipos de información, resultará impracticable aplicar la nueva política contable o corregir el error del período previo de forma retroactiva.
- Cuando se esté aplicando una nueva política contable o se corrijan importes de un período anterior, no deberán establecerse hipótesis retroactivas, ya sea que consistan en suposiciones acerca de las intenciones de la gerencia en un período previo o en estimaciones de los importes que se hubieran reconocido, medido o revelado en tal período anterior.

Estado de Ejecución Presupuestaria

Norma / Política		Concepto	Referencia
6	69.		Norma Política
		Información a revelar	NICSP N° 24, Párrafo 14. DGCN Art. 131 Decreto Reg. de la LAFRPP

Las entidades deberán presentar una comparación entre los importes del presupuesto aprobado por la Asamblea Legislativa y la CGR, conjuntamente con las modificaciones efectuadas durante el ejercicio, con los importes que surgen de la ejecución del presupuesto. La presente norma se aplicará a las entidades que tienen como obligación poner a disposición pública su presupuesto aprobado o que el mismo sea aprobado por la Legislatura. Dichas entidades también deberán explicar, en Notas, las razones de las diferencias materiales entre los montos presupuestados y los montos ejecutados. La comparación de los importes del presupuesto y los realizados se presentará separadamente para cada nivel de supervisión legislativa según el siguiente detalle:

- a) los importes iniciales y finales del presupuesto;
- b) los importes ejecutados según una base comparable; y
- c) por medio de una nota de información a revelar, una explicación de las diferencias materiales entre el presupuesto para el que la entidad tiene la obligación pública de rendir cuentas y los importes que surgen de la ejecución del presupuesto.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
6	70.		Notas al EEP	NICSP N° 24, Párrafos 14, 15, 19, 29, 31, 32, 39, 43 y 45.	

Cada diferencia que surja del EEP, se relacionará con la información correspondiente en las notas. Las entidades también deberán reflejar en notas los siguientes casos:

- una explicación de si los cambios entre el presupuesto inicial y final son una consecuencia de redistribuciones dentro del presupuesto, o de otros factores;
- las diferencias entre los montos del presupuesto ejecutado (devengado) y el presupuesto final;
- la base de registro del presupuesto, su clasificación presupuestaria y si la misma está integrada con el Plan de Cuentas Contable;
- el período del presupuesto aprobado;
- un detalle por entidad de los principales compromisos no devengados al cierre;
- las entidades incluidas en el presupuesto aprobado; y
- las diferencias que surjan de la utilización de bases de registro diferentes.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
6	71.		Bases Comparables	NICSP N° 24, Párrafo 31.	

Todas las comparaciones de los importes presupuestados (finales) y ejecutados se presentarán sobre bases comparables al presupuesto inicial y referidos a igual período.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
6	72.		Compromisos no devengados al cierre	RLAFRPP	

Son los compromisos contractuales no reconocidos contablemente al cierre del ejercicio.

Norma / Política		Concepto		Norma	Referencia Política
6	73.		Información presupuestaria integrada con los EEFF principales	NICSP N° 24, Párrafos 21 y 22.	
6	73	1	Presentación del EEP e información según otros clasificadores		NICSP N° 24, Párrafo 23. DGCN
6	73	2	Exposición saldo nulo		DGCN
6	73	3	Conciliación de flujos de efectivo con información presupuestaria		NICSP N° 24, Párrafos 47 y 48. DGCN

Las entidades presentarán una comparación con los importes del presupuesto y los ejecutados como columnas adicionales en los estados financieros principales, sólo cuando los estados financieros y el presupuesto se preparen sobre bases comparables.

Políticas Contables

1. En tanto y en cuanto los estados financieros y el presupuesto se preparen sobre bases no comparables, se presentará el EEP como un estado individual, conjuntamente con los EEFF principales, y su exposición se apoyará sobre la base de los clasificadores presupuestarios vigentes.

Sin perjuicio de la presentación de información presupuestaria clasificada según diferentes finalidades (objetos del gasto, funcional, fuentes de financiamiento, entre otras), se considerará EEP aquél a través del cual se presente el resultado financiero presupuestado y ejecutado (desagregado en sus componentes corriente y de capital), así como las fuentes y aplicaciones financieras presupuestadas y ejecutadas. A efectos de la presentación y desagregación de la información del EEP, se utilizará el clasificador económico de ingresos y de gastos.

2. En los Estados a presentar a la DGCN deberá establecerse en nota aclaratoria si la entidad no presenta saldos ni ha tenido transacciones en algunas de sus partidas o componentes, debiendo exponer las mismas aún teniendo saldo nulo.
3. Mientras se presente el EEP en los términos de la Política 1 anterior, deberá exponerse en Notas una conciliación entre los flujos de efectivo totales y los gastos presupuestarios pagados e ingresos presupuestarios percibidos, conforme lo estipulado a continuación:
 - a. la información se comparará a nivel de flujos de operación, de inversión y de financiamiento que surgen del EFE;

- b. los gastos pagados e ingresos percibidos presupuestarios se reexpresarán a efectos de ser agrupados en las tres clases de flujos anteriores;
- c. se identificarán las diferencias entre los flujos de fondos del EFE y los presupuestarios;
- d. se clasificarán dichas diferencias, sobre la base de lo desarrollado en el apartado siguiente, en:
 - i. diferencias en las bases;
 - ii. diferencias temporales; y
 - iii. diferencias en las entidades.

La DGCN, a través de NPC, podrá establecer un modelo de presentación de la información requerida en la presente Política, e incluso establecer la obligatoriedad de su presentación en un estado separado, en lugar de en las Notas.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
6	74.	Información comparativa	NICSP N° 24, Párrafos 52 y 53.	

No se requiere que la información del presente apartado se presente en términos comparativos con respecto al período anterior.

Estado de Conciliación de Resultados Contable y Presupuestario

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
6		Conciliación	RLAFRPP NICSP N° 24, Párrafo 52. DGCN	

A efectos de cumplir con la integración del presupuesto y contabilidad, deberá formularse y exponerse una conciliación entre los resultados contable y presupuestario, según las pautas y definiciones que establezca la DGCN a través de NPC. No se requiere que dicha conciliación se presente en términos comparativos con respecto al período anterior.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
6	76.	Clasificación de las diferencias	NICSP N° 24, Párrafo 48. DGCN	

Las diferencias totales que surjan de dicha conciliación, se agruparán en:

- **Diferencias en las bases:** que tienen lugar cuando el presupuesto aprobado (así como su ejecución) se prepara con una base distinta de la base contable.

- **Diferencias temporales:** que tienen lugar cuando el período del presupuesto difiere del período de presentación reflejado en los EEFF.
- **Diferencias de las entidades:** que tienen lugar cuando el presupuesto omite programas o entidades que son parte de la entidad para la cual se preparan los EEFF.
- **Diferencias en las metodologías:** que tiene lugar cuando se utilizan metodologías diferentes en el registro.
- **Diferencias por movimientos sin impacto presupuestario:** que tiene lugar cuando se efectúan ajustes contables, registros de depreciaciones y amortizaciones, pérdidas por deterioro y otros movimientos sin incidencia presupuestaria.
- **Diferencias por Formatos:** que tienen lugar en los casos de presentaciones con esquemas de formatos y/o clasificaciones adoptados en forma diferente para la presentación de los EEFF y el presupuesto (así como su ejecución).
- **Otras Diferencias:** que pueden tener lugar en la operatoria específica de la Administración Financiera de Costa Rica.

Norma / Política			Concepto	Referencia Norma	Política
6	77.		Notas	NICSP N° 24, Párrafo 14. DGCN	

Cada diferencia que surja del ECRCyP, se relacionará con la información correspondiente en las notas, debiéndose identificar las principales causales de las diferencias, agrupadas según lo indicado anteriormente, a menos que esta explicación se incluya en otros documentos públicos emitidos junto con los EEFF y se haga una referencia cruzada a esos documentos en las notas.

Norma / Política			Concepto	Referencia Norma	Política
6	78.		Modelo del ECRCyP	DGCN	

El Modelo de presentación del ECRCyP será aprobado oportunamente por la DGCN a través de NPC, no siendo obligatoria su presentación sino hasta una vez aprobado dicho modelo.

Estado de la Deuda Pública

Norma / Política			Concepto	Referencia Norma	Política
6			Cumplimiento legal	LAFEPPP	
6	79	1	Responsable de la elaboración		DGCN

			del EDP		

La DGCN deberá presentar el Estado de la Deuda Pública.

Política Contable

1. La Dirección General de Crédito Público, como Órgano Rector del Subsistema de Crédito Público, será la responsable de la elaboración del mencionado Estado, sobre la base de las pautas dadas en el presente PGCN y con el alcance, contenido y aclaraciones que requiera la DGCN.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
6			Contenido	DGCN	

En el EDP se expondrá la deuda pública total, separada en deuda pública interna y externa y, dentro de esta última, se efectuará una desagregación por sectores, detallando los saldos iniciales, los ajustes a dicho saldo, los movimientos (incrementos y disminuciones), los intereses y los gastos para arribar a la deuda al cierre del ejercicio.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
6	81.		Base de datos	DGCN	

Los datos expuestos en el EDP deben surgir de la integración de las bases de datos de los subsistemas de contabilidad y de crédito público (SIGADE), para lo cual los movimientos de las cuentas que componen dicho estado y todas las aperturas expuestas deben estar relacionadas con el Plan de Cuentas Contable que es parte integrante del presente PGCN.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
6	82.		Notas	DGCN	

Cada rubro expuesto en el EDP, se relacionará con la información correspondiente en las notas.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
6	83.		Modelo de EDP	DGCN	
6	83	1	Exposición saldo nulo		DGCN

En el Anexo I se adjunta el modelo que rige para la presentación del EDP y la información en él contenida, es la mínima que debe informarse.

Política Contable

1. Deberá establecerse, en nota aclaratoria, si no se presentan saldos ni han existido transacciones en algunas de las partidas o componentes del EDP, debiendo exponer las mismas aún teniendo saldo nulo.

Estado de Información Financiera por Segmentos

Norma / Política			Concepto	Norma	Referencia Política
6			EIFS	NICSP N° 18, Párrafos 6 y 7.	

Son EIFS para el SPC:

- a) los EIFS del Gobierno de la República: los elaborará la DGCN;
- b) los EIFS de los Gobiernos Locales: los elaborarán cada uno de los municipios;
- y
- c) los EIFS consolidados del Gobierno General: los elaborará la DGCN.

Norma / Política			Concepto	Norma	Referencia Política
6	85.		Definición de segmento	NICSP N° 18, Párrafo 9 y 12.	
6	85	1	Segmentos para la administración financiera de Costa Rica		DGCN

Se define al segmento como una actividad o grupo de actividades de la entidad, que son identificables y para las cuales es apropiado presentar información financiera separada con el fin de:

- a) evaluar el rendimiento pasado de la entidad en la consecución de sus objetivos;
- y
- b) tomar decisiones respecto de la futura asignación de recursos.

Política Contable

1. La información financiera por segmentos en Costa Rica se presentará con la clasificación de funciones establecida en el Clasificador Funcional del Gasto para el Sector Público Costarricense.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
6	86.		Atribución de partidas a un segmento	NICSP N° 18, Párrafo 28.	
6	86	1	Asignación de las partidas a los segmentos		NICSP N° 18, Párrafo 31. DGCN
6	86	2	Segmento financiero		DGCN

En los ingresos, gastos, activos y pasivos de los segmentos, se incluyen tanto los importes de las partidas que le son directamente atribuibles, como los que pueden asignárseles utilizando una base razonable de reparto.

Políticas Contables

- La asignación de partidas a los segmentos podrá ser:
 - Partidas directamente atribuibles a los segmentos:** A efectos de la asignación directa de los ingresos, gastos, activos y pasivos a los segmentos, todas las transacciones registradas deben hacerse con la carga del código de funciones establecido en el Clasificador Funcional del Gasto.
 - Partidas indirectas asignadas a los segmentos:** Cuando los ingresos, gastos, activos y pasivos son comunes a varios segmentos (gastos administrativos), se establecerá una “base razonable”⁷⁸ de asignación o distribución en los distintos segmentos.
 - Partidas no asignadas a los segmentos:** Los ingresos, gastos, activos y pasivos que no hayan sido atribuidos o asignados, pueden presentarse como importes no asignados al hacer la conciliación de las revelaciones del segmento con el ingreso total de la entidad.
- Segmento Financiero:** La función de financiamiento no está contemplada dentro del Clasificador Funcional del Gobierno de Costa Rica. Dado que es necesaria su identificación, a los efectos de la presente información se incluirán y contemplarán todas las actividades necesarias de financiación (intereses, préstamos, dividendos, adelantos, etc.). Las Normas Particulares de Contabilidad establecerán el código a ingresar para dicho segmento.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
6	87.		Ingreso por segmento	NICSP N° 18, Párrafo 27.	

⁷⁸ Bases Razonable: se estipulará en las Normas Particulares de Contabilidad

Son los ingresos que, figurando en el ERF, son directamente atribuibles al segmento, más la parte relevante de los ingresos generales de la entidad que puedan ser distribuidos al mismo, utilizando una base razonable de reparto y que provengan, o bien de asignaciones presupuestarias o similares, o de subsidios, transferencias, multas, derechos o ventas a clientes externos, o bien de transacciones con otros segmentos de la misma entidad. Se incluyen, entre otros, los siguientes:

- a) la participación de la entidad en el resultado neto de las asociadas, negocios conjuntos u otras inversiones contabilizadas mediante el método de la participación, siempre y cuando tales partidas se incluyan en los ingresos consolidados o totales de la entidad; y
- b) la porción de los ingresos correspondientes a los negocios conjuntos que se contabilizan por el método de consolidación proporcional, de acuerdo con la NICSP N° 8 *Participaciones en Negocios Conjuntos*.

Norma / Política		Concepto	Referencia Norma Política	
6	88.	Transferencias inter-segmentos	NICSP N° 18, Párrafo 67.	

Al medir e informar sobre el ingreso del segmento procedente de transacciones con otros segmentos, los precios de venta inter-segmentos (o transferencias inter-segmentos) deben fijarse sobre las mismas bases en que ellas se produjeron. Tanto las bases de fijación de los precios inter-segmentos, como cualquier cambio en los criterios utilizados, deben ser objeto de revelación en los EEFF.

Norma / Política		Concepto	Referencia Norma Política	
6	89.	No se consideran ingresos por segmento	NICSP N° 18, Párrafo 27.	

No son considerados ingresos del segmento los siguientes:

- a) los ingresos por intereses o dividendos;
- b) los que procedan de anticipos o préstamos a otros segmentos, salvo que las actividades del segmento sean de naturaleza financiera; y
- c) las ganancias procedentes de ventas de inversiones o de las operaciones de rescate o extinción de una deuda, salvo que las actividades del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera.

Norma / Política		Concepto	Referencia Norma Política	
6	90.	Gasto por segmento	NICSP N° 18, Párrafo 27.	

Están constituidos por los gastos derivados de las actividades de operación del mismo, que le son directamente atribuibles, más la parte relevante de gastos que puedan ser distribuidos al segmento utilizando una base razonable de reparto, y comprende tanto

los gastos relativos al suministro de bienes y servicios a terceros externos, como los gastos relacionados con las transacciones efectuadas con otros segmentos de la misma entidad. También se incluirá de la misma forma, la parte de los gastos que correspondan a la entidad en los negocios conjuntos, que se contabilizan por el método de consolidación proporcional, de acuerdo con la NICSP N° 8 “Participaciones en Negocios Conjuntos”.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
6	91.	No se consideran gastos por segmento	NICSP N° 18, Párrafo 27.	

No son considerados gastos del segmento los siguientes:

- los intereses, incluidos los que procedan de anticipos o préstamos de otros segmentos, salvo que las actividades del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera;
- las pérdidas procedentes de ventas de inversiones o de las operaciones de rescate o extinción de una deuda, salvo que las actividades del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera;
- la participación de la entidad en resultados negativos netos o pérdidas de asociadas, negocios conjuntos u otras inversiones contabilizadas por el método de la participación;
- el impuesto a las ganancias o gasto equivalente al impuesto a las ganancias, a los ingresos o a las utilidades que esté reconocido de conformidad con las normas de contabilidad respecto a las obligaciones de pagar el impuesto a las ganancias o equivalentes del mismo; o
- los gastos generales de administración, los correspondientes a la sede central u otros gastos que se relacionan con el funcionamiento de la entidad en su conjunto. No obstante, en ocasiones existen costos incurridos al máximo nivel de la entidad por cuenta de un segmento. Tales costos serán gastos del segmento si están relacionados con sus actividades de operación y pueden serle directamente atribuidos o distribuidos según una base razonable de reparto.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
6	92.	Compensación entre ingresos y gastos	NICSP N° 18, Párrafo 27.	

En los segmentos que sean de naturaleza financiera, el ingreso por intereses y el gasto por intereses pueden ser incluidos como una sola partida neta, en la información segmentada, sólo si tales partidas se presentan también compensadas en los EEFF, individuales o consolidados, de la entidad.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
6	93.	Activos del segmento	NICSP N° 18, Párrafo 27.	

Son los correspondientes a la operación de la entidad, que el segmento emplea para llevar a cabo su actividad, incluyendo tanto los directamente atribuibles al segmento en cuestión como los que se puedan distribuir al mismo, utilizando bases razonables de reparto. Los activos del segmento se presentan después de deducir las provisiones u otras disminuciones de valor relacionadas con ellos, siempre que las mismas sean objeto del mismo tipo de compensación en el ESF de la entidad.

Se incluyen entre otros:

- las inversiones que se contabilicen utilizando el método de la participación, sólo si el resultado neto de tales inversiones se ha incluido en el ingreso de actividades ordinarias del segmento; y
- la parte del participante en los activos de operación de cualquier negocio conjunto que se contabilice por el método de consolidación proporcional, de acuerdo con la Norma NICSP N° 8 “*Participaciones en Negocios Conjuntos*”.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
6	94.	Activos conjuntos	NICSP N° 18, Párrafo 47.	

Los activos que sean utilizados conjuntamente por dos o más segmentos deben ser distribuidos entre los mismos si, y sólo si, los ingresos y gastos relacionados con dichos activos son también objeto de reparto entre los segmentos.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
6	95.	Pasivos del segmento	NICSP N° 18, Párrafo 27.	

Son los que se derivan de las actividades operativas del segmento y que le son directamente atribuibles o pueden asignársele utilizando bases razonables de reparto.

Se incluyen entre otros:

- si se han incluido en el resultado del segmento costos por intereses, los pasivos del segmento incluirán las deudas causantes de tales intereses; y
- la parte que corresponda a la entidad participante en los pasivos de los negocios conjuntos que se contabilicen por el método de consolidación proporcional, de acuerdo con la NICSP N° 8 “*Participaciones en Negocios Conjuntos*”.

Norma / Política		Concepto	Referencia
			Norma Política
6	96.	Exclusiones a los pasivos del segmento	NICSP N° 18, Párrafo 27.

No incluyen las deudas por impuestos a las ganancias, a las utilidades o sus equivalentes que estén reconocidos de conformidad con las normas de contabilidad sobre dichas obligaciones.

Norma / Política		Concepto	Referencia
			Norma Política
6	97.	Nuevos Segmentos	NICSP N° 18, Párrafo 49.

A posteriori de la fecha del primer ejercicio de aplicación de las NICSP, los datos comparativos del período anterior correspondiente a los segmentos nuevos que surjan, deberán reexpresarse para reflejar el nuevo segmento como un segmento separado, salvo que la reexpresión no sea factible, en cuyo caso y a efectos de la comparación, la entidad debe informar los datos del segmento sobre las antiguas y nuevas bases de segmentación en el año en el que cambia la identificación de sus segmentos.

Norma / Política		Concepto	Referencia
			Norma Política
6	98.	Información a revelar	NICSP N° 18, Párrafos 51 a 55, 61 a 64, 68, 73 y 74.

Para cada segmento se deberá identificar y revelar la siguiente información:

- a) el ingreso y gasto correspondiente, separados en aquéllos provenientes de las aplicaciones presupuestarias, de los de otras fuentes externas y de los provenientes de las transacciones con otros segmentos;
- b) el importe de los activos en libros que le corresponden;
- c) el importe contable total de los pasivos que le corresponden;
- d) el costo total incurrido en el período para adquirir activos del segmento cuya duración esperada sea mayor de un período contable;
- e) los objetivos operativos generales establecidos para cada segmento al inicio del ejercicio de presentación y el grado en el que se han alcanzado dichos objetivos;
- f) el total de su participación en el resultado neto de las entidades asociadas, negocios conjuntos u otras, de sus inversiones que estén contabilizadas por el método de la participación, siempre y cuando las operaciones de esas entidades se encuentren, dentro del segmento en cuestión. Si se revelara información agregada, deberá presentar también, en la información del segmento, el importe agregado que corresponda a las inversiones en tales entidades;
- g) una conciliación entre la información correspondiente a cada uno de los segmentos y la información agregada que aparece en los EEEF, individuales o consolidados de la entidad;

- h) los cambios en las políticas contables adoptados para la información segmentada, siempre que tengan un efecto significativo sobre los importes de la misma, y la información de períodos anteriores presentada con fines comparativos, que debe ser reexpresada cuando haya algún cambio de este tipo, salvo cuando sea impracticable hacerlo. Esta información a revelar debe contener una descripción de la naturaleza del cambio efectuado, las razones del mismo, el hecho de que la información comparativa haya sido reexpresada o de que es impracticable hacerla, así como el efecto financiero del cambio, si se puede determinar razonablemente; y
- i) el tipo de bienes y servicios incluidos en cada segmento de servicios sobre el que se informa, la composición de cada segmento geográfico incluido en la información financiera y en caso de no haberse adoptado una base de segmentación por servicios o por localización geográfica, la naturaleza de los segmentos y las actividades que abarcan.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
6	99.		Modelo de EIFS	DGCN	
6	99	1	Exposición saldo nulo		DGCN

En el Anexo I se adjunta el modelo que rige la presentación del EIFS y la información en él contenida, es la mínima que debe cumplirse.

Política Contable

- Deberá establecerse, en nota aclaratoria, si no se presentan saldos ni han existido transacciones en algunas de las partidas o componentes del EIFS, debiendo exponer las mismas aún teniendo saldo nulo.

Estado de Situación y Evolución de Bienes (No Concesionados y Concesionados)

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
6	100.		Información a presentar en el ESEB	DGCN	

Información a presentar en el *Estado de Situación y Evolución de Bienes (No Concesionados y Concesionados)*:

Información detallada por cada cuenta de bienes, agrupando separadamente los concesionados de los no concesionados) y, dentro de ellas, por cada subcuenta de acuerdo con su significatividad. Las entidades deberán separar los activos entre los que generen efectivo y los que no generen efectivo.
El importe de los desembolsos reconocidos en libros para construcción en proceso.

El saldo al inicio, discriminando las pérdidas por deterioro que haya tenido.
Detallar los movimientos del ejercicio, reflejando: 1. Inversiones, (Altas) 2. Disposiciones (Bajas) 3. Revalúo (incrementos y disminuciones). 4. Pérdidas por deterioro. 5. Reversión de pérdidas por deterioro. 6. Diferencias de Cambio. 7. Otros movimientos.
El saldo al cierre producto de los movimientos acontecidos en el ejercicio.
La depreciación/amortización del período, independientemente de que se reconozca en el resultado o como parte del costo de otros activos.
La depreciación acumulada al término del período.
Vida útil o porcentaje de depreciación/amortización utilizadas.
Valor residual final.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
6	101.		ESEB	NICSP N° 17, Párrafos 88 a 91 y 94. NICSP N° 31, Párrafos 117 a 119 y 123. DGCN	
6	101	1	Exposición saldo nulo		DGCN

En el Anexo I se adjunta el modelo que rige la presentación del ESEB y la información en él contenida, es la mínima que las entidades gubernamentales deben cumplir.

Política Contable

1. Deberá establecerse, en nota aclaratoria, si no se presentan saldos ni han existido transacciones en algunas de las partidas o componentes del ESEB, debiendo exponer las mismas aún teniendo saldo nulo.

Reexpresión de los EEFF

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
6			Economías hiperinflacionarias	NICSP N° 10, Párrafos 4 y 5.	
6	102	1	Aplicación de la normativa		DGCN
6	102	2	Juicio profesional		NICSP N° 10, Párrafo 5.

En una economía hiperinflacionaria, no resulta útil presentar los resultados de las operaciones y la situación financiera en la moneda local, sin someterlos a un proceso de reexpresión. En este tipo de economías, la unidad monetaria pierde poder de compra a un ritmo tal que la comparación de montos de transacciones y otros eventos que ocurrieron en diferentes momentos, aún durante el período sobre el que se informa, resulta distorsionada.

La hiperinflación es identificada por características del entorno económico del país, que incluye, pero no se limita, a las siguientes:

- a) la población en general prefiere conservar su riqueza en forma de activos no monetarios o en una moneda extranjera relativamente estable. La tenencia de moneda local es inmediatamente invertida para mantener el poder de compra;
- b) la población no toma en consideración las cantidades monetarias en términos de la moneda local, sino en función de una moneda extranjera relativamente estable;
- c) las ventas y compras a crédito tienen lugar a precios que compensan la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, incluso cuando el período es corto;
- d) las tasas de interés, salarios y precios se ligan a la evolución de un índice de precios; y
- e) la tasa de inflación acumulada durante un período de tres años se aproxima o sobrepasa el 100%.

Políticas Contables

1. Lo estipulado en la NICSP N° 10, sólo se aplicará cuando la economía de Costa Rica se encuentre dentro de los parámetros establecidos para considerarla como una economía hiperinflacionaria.
2. A los efectos de determinar si se encuentra en una economía de hiperinflación, la DGCN sustentará, su juicio profesional, en la opinión emitida por el Banco Central de la República de Costa Rica.

Norma / Política		Concepto	Referencia
			Norma Política
6	103.	Moneda funcional correspondiente a una economía hiperinflacionaria	NICSP N° 4, Párrafo 48.

Los resultados y situación financiera de una entidad, cuya moneda funcional es la correspondiente a una economía hiperinflacionaria, se convertirán a una moneda de presentación diferente utilizando los siguientes procedimientos:

- a) todos los importes (es decir, activos, pasivos, partidas del patrimonio, gastos e ingresos, incluyendo también las cifras comparativas correspondientes) se

convertirán a la tasa de cambio de cierre correspondiente a la fecha del ESF más reciente, excepto cuando:

- b) los importes sean convertidos a la moneda de una economía no hiperinflacionaria, en cuyo caso las cifras comparativas serán las que fueron presentadas como importes corrientes del año en cuestión, dentro de los EEFF correspondientes del período precedente (es decir, estos importes no se ajustarán por las variaciones posteriores que se hayan producido en el nivel de precios o en las tasas de cambio).

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
6	104.	EEFF expresados en moneda funcional de economía hiperinflacionaria	NICSP N° 4, Párrafo 49.	

Cuando la moneda funcional de la entidad se corresponda con la de una economía hiperinflacionaria, reexpresará sus EEFF antes de aplicar el método de conversión establecido en la normativa anterior, excepto las cifras comparativas en el caso de conversión a la moneda de una economía no hiperinflacionaria. Cuando la economía en cuestión deje de ser hiperinflacionaria y la entidad deje de reexpresar sus EEFF, utilizará como costos históricos para convertirlos a la moneda de presentación, los importes reexpresados según el nivel de precios a la fecha en que la entidad dejó de reexpresar dichos Estados.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
6	105	Reexpresión de los EEFF	NICSP N° 10, Párrafos 9 y 10.	

- En una economía hiperinflacionaria, los EEFF solamente resultan de utilidad si se encuentran expresados en términos de unidades de medida corrientes a la fecha de presentación de los mismos.
- Por ello, cuando la economía del país está en una etapa de hiperinflación se aplicará la normativa expuesta en el presente PGCN a los EEFF principales y complementarios de las entidades gubernamentales.
- No está permitida la presentación de la información exigida en esta Norma como un suplemento a los EEFF sin reexpresar.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
6	106	Unidad de medida	NICSP N° 10, Párrafo 11.	

Los EEFF principales y complementarios de las entidades gubernamentales que presenten información en la moneda de una economía hiperinflacionaria, quedarán establecidos en **términos de la unidad de medida corriente** en la fecha de

presentación de los EEFF. Tanto las cifras comparativas correspondientes al período anterior, como cualquier otra información referente a otros períodos precedentes, también quedarán establecidas en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de presentación de los EEFF.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
6	107	ESF	NICSP N° 10, Párrafos 14 a 18 y 21 a 26.	

Las cifras del ESF, no expresadas todavía en términos de la unidad de medida corriente en la fecha del ESF, se reexpresarán aplicando un **índice general de precios**, teniendo en cuenta lo siguiente:

- Las partidas monetarias no serán reexpresadas, puesto que ya se encuentran expresadas en la unidad de medida corriente a la fecha del ESF.
- Los activos y las obligaciones vinculadas, mediante acuerdos o convenios, a cambios en los precios, tales como los bonos o préstamos indexados, se ajustan en función del acuerdo o convenio para expresar el saldo pendiente a la fecha de presentación de los EEFF.
- Algunas partidas no monetarias se registran por sus valores corrientes a la fecha de presentación de los EEFF, tales como el valor realizable neto o el valor de mercado, de forma que no es necesario reexpresarlas. Todos los demás activos y pasivos no monetarios habrán de ser reexpresados.
- La mayoría de las partidas no monetarias se llevan al costo o al costo menos la depreciación acumulada, y por tanto están expresadas a valores corrientes al momento de su adquisición. El costo reexpresado de cada partida, o el costo menos la depreciación acumulada reexpresado de la misma, se determinan aplicando al costo histórico y a la depreciación, en su caso, la variación de un índice general de precios desde la fecha de adquisición hasta la de presentación de los EEFF. Por tanto, las partidas que contienen las propiedades, la planta y el equipo, las inversiones, los inventarios de materias primas y mercancías, las patentes, las marcas y otros activos similares, serán objeto de reexpresión a partir de la fecha misma de su adquisición.
- Los inventarios de producción en proceso y de productos terminados se reexpresarán desde las fechas en que fueron incurridos los gastos de compra y conversión que se encuentren acumulados en ellos.
- Algunas partidas no monetarias se llevan a valores corrientes a fechas distintas de la de presentación de los EEFF o la de adquisición; por ejemplo, esto puede aparecer cuando los elementos componentes de las propiedades, planta y equipo se han revaluado en una fecha previa. En tales casos, los valores en libros se reexpresarán desde la fecha de la revaluación.
- Para determinar si el valor reexpresado de una partida no monetaria ha sufrido un deterioro de su valor y debe ser reducido, se establecerán las pruebas de deterioro de valor de los activos establecidas en las NICSP correspondientes, en cuyo caso, los saldos reexpresados de los elementos componentes de las propiedades, planta y equipo, de las patentes y de las marcas serán reducidos hasta su importe recuperable, los saldos reexpresados de los inventarios serán rebajados hasta su

valor realizable neto, y los saldos reexpresados de las inversiones poseídas serán rebajados hasta su valor de mercado.

- h) Una entidad participada que se contabilice según el método de la participación, puede presentar su información financiera en la moneda de una economía hiperinflacionaria. A fin de calcular la participación del inversionista en el patrimonio y en los resultados de la entidad participada, el ESF y el ERF de la misma serán objeto de reexpresión.
- i) No es apropiado proceder simultáneamente a reexpresar los desembolsos efectuados en las inversiones financiadas con préstamos y, de forma simultánea, capitalizar aquella parte de los costos por préstamos que compensa al prestamista por la inflación en el mismo período. Esta parte de los costos por préstamos se reconoce como un gasto en el mismo período en que se incurren los mencionados costos.
- j) Una entidad puede adquirir activos por medio de un acuerdo que le permita diferir los pagos, sin incurrir explícitamente en cargo alguno por intereses. Cuando no se pueda separar el monto de intereses implícitos, tales activos se reexpresarán utilizando las fechas de pago y no las de adquisición.
- k) Al comienzo del primer período de aplicación de esta Norma, los componentes del patrimonio, excepto los resultados acumulados y las reservas de revaluación de activos, se reexpresarán aplicando un índice general de precios a las diferentes partidas, desde las fechas en que fueron aportados, o desde el momento en que surgieron por cualquier otra vía.
- l) Los resultados acumulados reexpresados se determinarán a partir de los montos reexpresados del resto de las partidas en el estado de situación financiera.
- m) Al final del primer período de aplicación, así como en los períodos subsiguientes, se reexpresarán todos los componentes del patrimonio aplicando un índice general de precios a las partidas desde el principio del período, o desde la fecha de contribución si es posterior.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
6	108		ERF	NICSP N° 10, Párrafo 27.	

Todas las partidas del ERF deberán encontrarse expresadas en la unidad monetaria corriente a la fecha de presentación de los EEFF. Para ello, todos los importes necesitan ser reexpresados mediante la utilización de la variación experimentada por el índice general de precios, desde la fecha en que los gastos e ingresos fueron incurridos y recogidos en la contabilidad.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
6	109		EFE	NICSP N° 10, Párrafo 30.	

Todas las cuentas del EFE se reexpresarán en términos de la unidad de medida corriente a la fecha de presentación de los EEFF.

Norma / Política		Concepto		Referencia
				Norma Política
6	110		Cifras comparativas de períodos anteriores	NICSP N° 10, Párrafo 31.

Las cifras correspondientes a los rubros del período anterior, estén basadas en el método del costo histórico o del costo corriente, se reexpresarán aplicando un índice general de precios, de forma que los EEFF comparativos resultantes se presenten en términos de la unidad de medida corriente a la fecha de cierre del período sobre el que se informa. Toda otra información que se ofrezca respecto a períodos anteriores se expresará también en términos de la unidad de medida corriente a la fecha de cierre del período sobre el que se informa.

Norma / Política		Concepto		Referencia
				Norma Política
6	111		EFC	NICSP N° 10, Párrafo 32.

Una entidad controladora que informa en la moneda de una economía hiperinflacionaria, puede tener entidades controladas que también informan en monedas de economías hiperinflacionarias. Los EEFF de tales entidades controladas necesitarán ser reexpresados, mediante la aplicación de un índice general de precios correspondiente al país en cuya moneda presentan la información, antes de incluirse en los EFC a presentar por la controladora.

Norma / Política		Concepto		Referencia
				Norma Política
6	112.		Índice general de precios	NICSP N° 10, Párrafo 34.
6	112	1	Uniformidad del índice	DGCN

La reexpresión de los EEFF, conforme a lo establecido en esta Norma, exige el uso de un índice general de precios que refleje los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda a partir de un año base determinado.

Política Contable

1. A efectos de que todas las entidades gubernamentales apliquen el mismo índice de precios, la DGCN indicará el índice general de precios que se tomará.

Norma / Política		Concepto	Referencia
			Norma Política
6	113.	Economías que dejan de ser hiperinflacionarias	NICSP N° 10, Párrafo 35.

Cuando una economía deje de ser hiperinflacionaria y la entidad, por consiguiente, discontinúe la preparación y presentación de EEFF elaborados conforme a lo establecido en esta Norma, debe tratar las cifras expresadas en la unidad de medida corriente al final del período previo, como base para los valores de las partidas en libros en sus EEFF posteriores.

Norma / Política		Concepto	Referencia
			Norma Política
6	114.	Información a revelar	NICSP N° 10, Párrafo 36

Deberá revelarse la siguiente información en los EEFF:

- el hecho de que los EEFF, así como las cifras correspondientes para períodos anteriores, han sido reexpresadas para considerar los cambios en el poder adquisitivo general de la unidad monetaria de medida y que, como resultado, están expresados en términos de la unidad de medida corriente a la fecha de presentación de los EEFF; y
- la identificación y valor del índice general de precios a la fecha de presentación de los EEFF, así como el movimiento del mismo durante el período corriente y el anterior.

Capítulo XI

Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables – Estados Financieros Consolidados

7. Estados Financieros Consolidados (EEFFC)

Responsabilidad de emisión de los EEFFC

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
7	1.		Responsabilidad de emisión de los EEFFC	NICSP N° 1, Párrafo 20. LAFRPP Art. 95, y 124 y RLLAFRPP. DGCN	

La responsabilidad de la preparación de los EEFFC del Sector Público en su conjunto estará a cargo de la DGCN, sobre la base de los EEFF suministrados por: Otros Entes del Gobierno de la República, las Instituciones Descentralizadas no Empresariales, los Municipios y las Empresas Públicas (Financieras y) no Financieras del Sector Público.

Tal como lo establece la LAFRPP y su Reglamento la DGCN tiene la facultad de obtener EEFF Agregados⁷⁹ del Sector Público que, a los efectos del presente PGCN, se definen desde un punto de vista contable como “Estados Financieros Consolidados”⁸⁰ del Sector Público Costarricense”.

Estructura Organizacional para la Consolidación

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
7	2.		Sector Gobierno General (SGG)	NICSP N° 22, Párrafos 15, 17 y 18. MEFP - Capítulo 2 y CISPC.	

⁷⁹ Según la Real Academia Española: **6. m.** Conjunto de cosas homogéneas que se consideran formando un cuerpo.

⁸⁰ Según la Real Academia Española: **Econ.** Integrar en uno solo los balances de una sociedad matriz con los de sus empresas filiales.

7	2	1	Instituciones privadas con fines públicos		DGCN
7	2	2	IDNOE a incluir		

El SGG, que está integrado por todas las entidades organizativas del gobierno general definidas en las bases estadísticas de información financiera, comprende:

1. **Gobierno de la República (SGR):** Está conformado por las instituciones agrupadas dentro de la Administración Central, incluyendo los Órganos Desconcentrados y otros entes del Gobierno de la República:
 - a. **Administración Central:** Está conformado por el Poder Ejecutivo y las instituciones que cumplen funciones de gobierno en el ámbito nacional y los órganos desconcentrados (OD), que conforman aquellas instituciones que se han creado para ejecutar actividades específicas con el fin de lograr una mayor agilidad en su ejecución, bajo la premisa de que una autoridad superior les ha otorgado, en su calidad de subordinada, competencias sobre una materia en particular que tiene un alcance nacional. Comprende aquellas organizaciones vinculadas al Gobierno Central o a otra institución pública a las que por ley o reglamento, se les ha otorgado un nivel de desconcentración mínimo o máximo.
 - b. **Otros entes del Gobierno de la República:** Comprenden el Poder Legislativo, el Poder Judicial y el Tribunal Supremo de Elecciones. Incluye además a la Contraloría General de la República y la Defensoría de los Habitantes de la República.
2. **Instituciones Descentralizadas no Empresariales (IDNOE):** Son instituciones con personalidad jurídica plena y patrimonio propio que realizan funciones de gobierno en el ámbito nacional, a las cuales les ha sido asignada una competencia específica en la satisfacción de un fin público determinado. Además, presentan cierto grado de autonomía administrativa, política y organizativa, aunque se encuentren sujetas a la tutela administrativa del Estado. A efectos del presente PGCN, se incluyen en este subsector a las Instituciones de la Seguridad Social, como es la Caja Costarricense del Seguro Social.
3. **Gobiernos Locales (SGL):** Son entes autónomos con jurisdicción territorial determinada, encargados de la administración de los intereses y servicios locales de cada cantón o distrito, considerándose en este último caso, aquellos consejos municipales de distrito que tienen presupuesto independiente. Incluye otras instituciones tales como: Instituciones Descentralizadas no Empresariales Municipales, Consejos Municipales, Comités Cantonales de Deportes, Federaciones Municipales, Ligas Municipales, Juntas Municipales y Uniones relacionadas con los Gobiernos locales.

Políticas Contables

1. A los efectos del presente PGCN, las IDNOE incluidas en la estructura serán aquellas Instituciones de carácter público (por ejemplo, Universidades Nacionales), quedando excluidas las Instituciones Privadas con fines Públicos, por ejemplo: Colegios Profesionales, Juntas de Educación, etc., incluidas dentro de las IDNOE

en el CISPC. La exclusión se funda en que estas últimas instituciones, si bien pueden llevar adelante algunas políticas gubernamentales, por su carácter privado deben ser consideradas no gubernamentales.

2. La DGCN determinará por NPC las Instituciones que deben ser incluidas.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
7	3.		Unidad de consolidación (UC) y Centros de consolidación	DGCN	

La Unidad de Consolidación (UC) es la DGCN, como responsable del proceso de consolidación de la información financiera del SPC. Los Centros de Consolidación son las entidades, cualquiera que sea del sector al que pertenezcan, que tengan la responsabilidad de consolidar información de acuerdo con lo establecido en el presente PGCN, dentro de las cuales se encuentran las siguientes:

a) Centros de Consolidación Municipal

b) Centros de Consolidación de las EP Financieras y no Financieras

Asimismo, las IDNOE que tuvieran una o más entidades controladas dependientes, serán consideradas con carácter de UC a efectos del presente PGCN.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
7	4.		Control	NICSP N° 6, Párrafos 29 a 31.	
7	4	1	Condiciones de poder y de beneficio		NICSP N° 6, Párrafos 38 y 39.
7	4	2	Indicadores de poder y de beneficio		NICSP N° 6, Párrafo 40.
7	4	3	Diagrama de control		NICSP N° 6, Párrafo 41. DGCN

Para los fines de la presentación de información financiera consolidada, el control de una entidad sobre otra emana de la capacidad que la primera de ellas tiene para dirigir las políticas financieras y operativas de la otra entidad y no necesariamente se requiere una participación mayoritaria por parte de la controladora en su Patrimonio, como así tampoco que la controladora tenga responsabilidad en la gestión de las operaciones cotidianas de la entidad controlada. Dicho control debe habersele conferido por ley o por algún acuerdo formal.

En ese sentido, la entidad controladora debe tener:

- a) el poder de dirigir las políticas financieras y de operación de la otra entidad (elemento “poder”);
- b) la capacidad para beneficiarse de las actividades de la otra entidad (elemento “beneficio”), lo cual puede materializarse a través de la distribución de resultados o bien sin mediar beneficios financieros, como por ejemplo mediante su capacidad para dirigir a la otra entidad en el trabajo conjunto con el fin de alcanzar sus objetivos.

Políticas Contables

1. En el caso que no sea evidente la existencia de control, se deberán examinar las relaciones entre dos entidades, presumiéndose que existe control cuando se cumple al menos una de las condiciones de poder y una de las de beneficio que se enumeran a continuación, salvo que exista una evidencia clara de que es otra entidad la que mantiene el control:

Condiciones de Poder:

- a) La entidad tiene directa o indirectamente, a través de entidades controladas, la propiedad de una participación mayoritaria con derecho a voto en la otra entidad.
- b) La entidad tiene la potestad, bien sea concedida o bien sea ejercida de acuerdo con la legislación vigente, de nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del órgano de dirección de la otra entidad.
- c) La entidad tiene poder de controlar o regular el control de la mayoría de los votos que sería posible emitir en una junta general de la otra entidad.
- d) La entidad tiene el poder para emitir la mayoría de los votos en las reuniones del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente, y el control de la otra entidad se ejerce mediante dicho consejo u órgano.

Condiciones de Beneficio:

- a) La entidad tiene la potestad de disolver la otra entidad y obtener un nivel importante de beneficios económicos residuales o asumir obligaciones importantes.
 - b) La entidad tiene la potestad de acceder a la distribución de los activos de la otra entidad, y/o puede ser responsable de ciertas obligaciones de la otra entidad.
2. De no existir una o más de las circunstancias enumeradas precedentemente, es probable que, bien individualmente, o bien colectivamente, los siguientes factores constituyan indicios de la existencia de control:

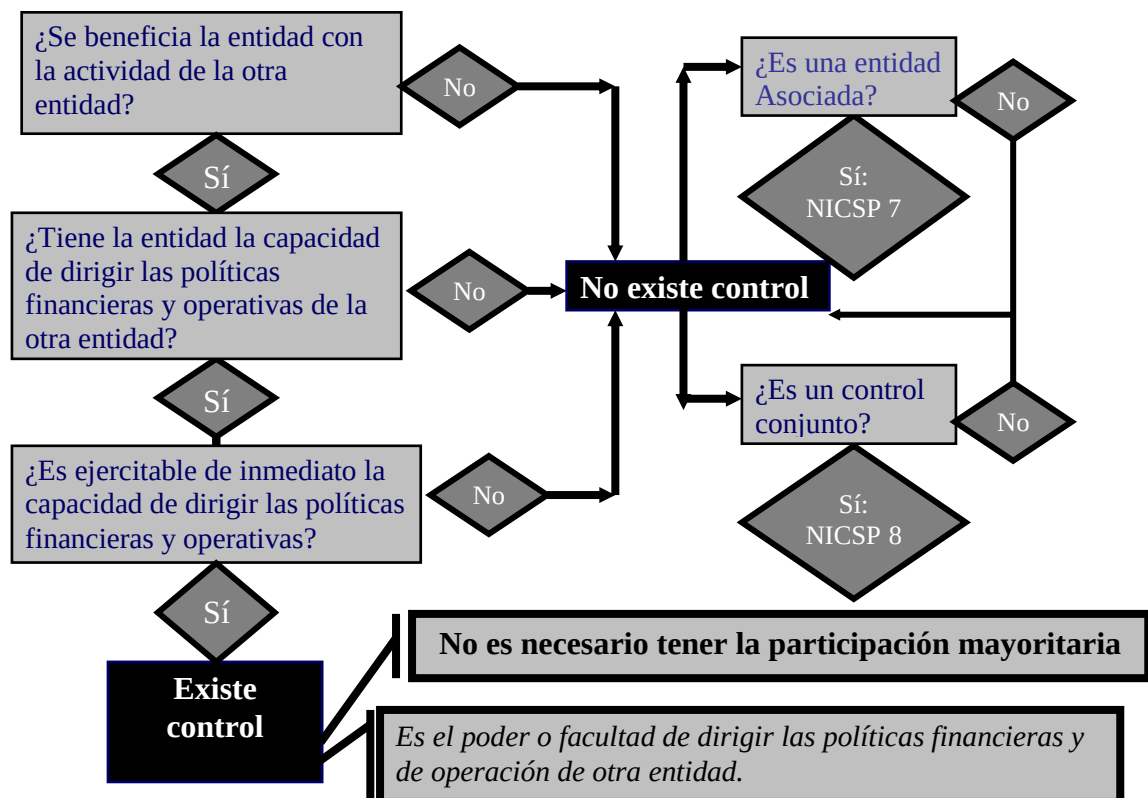
Indicadores de Poder:

- a) La entidad tiene la capacidad de vetar los presupuestos operativos y de capital de la otra entidad.
- b) La entidad tiene la capacidad de vetar, invalidar o modificar las decisiones del órgano de dirección de la otra entidad.
- c) La entidad tiene la capacidad de aprobar la contratación, reasignación y destitución del personal clave de la otra entidad.

- d) La autoridad o mandato de la otra entidad es establecido y limitado por ley.
- e) La entidad posee “acciones de oro”⁸¹ (o equivalentes) en la otra entidad, que le confieren el derecho a dirigir las políticas financieras y de operación de dicha entidad.

Indicadores de Beneficio:

- a) La entidad mantiene un derecho directo o indirecto sobre el patrimonio de la otra entidad, con capacidad vigente de acceder al mismo.
 - b) La entidad tiene derecho a una parte significativa sobre el patrimonio de la otra entidad, en caso de liquidación u otro tipo de distribución que no sea una liquidación.
 - c) La entidad es capaz de dirigir a la otra entidad para que coopere en el logro de los objetivos de la entidad.
 - d) La entidad está expuesta a las obligaciones residuales de la otra entidad.
3. El diagrama que sigue muestra las etapas básicas inherentes al establecimiento de la existencia de control sobre otra entidad:



⁸¹ Es la acción con derechos especiales de voto, que le dan a su tenedor un poder especial con respecto a los demás accionistas. Este término se aplica especialmente a las acciones retenidas por los gobiernos después de una privatización.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
7	5.	No constituye control	NICSP N° 6, Párrafo 37.	

Para los fines de la presentación de información financiera consolidada, los siguientes aspectos no determinan la existencia de control:

- a) **Poder de regulación:** la potestad legislativa de establecer el marco legal dentro del cual operan las entidades y la de imponer condiciones o sanciones sobre las operaciones de las entidades; y
- b) **Poder de compra:** entidades que dependen económicamente de una entidad gubernamental, pero mantienen la potestad final de dirigir sus propias políticas financieras o de operación (por ejemplo: entidades no gubernamentales sin fines de lucro que dependen de una financiación continua o prácticamente continua del Sector Público).

Entidades controladoras y controladas

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
7	6.	Entidades controladoras y controladas	DGCN	
7	6	1 Información a presentar		DGCN
7	6	2 Presentación		
7	6	3 NPC		

En el SPC las entidades controladoras son:

- El **Poder Ejecutivo**, por ser el responsable de la Administración Financiera del País, cuyos EEFF madre son los: “**Estados Financieros con Propósito de Información General (EFPIG) de la Administración Central**”
- Las entidades centrales de las entidades económicas que forman las **UC**.
- En el Sector Local, los **Municipios**.

Políticas Contables

1. Las entidades públicas designadas como controladoras, deben disponer lo necesario para acopiar técnicamente y al inicio del período que la DGCN establezca, la información contable básica requerida de sus respectivas entidades consolidadas, la cual les será suministrada en soporte magnético e impreso, debidamente rubricado por autoridad competente, o por medios electrónicos, según lo estime oportuno y pertinente la DGCN. Además, deben ejecutar la fase del proceso de consolidación de la cual son responsables y remitirán a la DGCN en soporte magnético e impresos, debidamente rubricados por autoridad competente, o

por medios electrónicos, según lo estime oportuno y pertinente la DGCN, la siguiente información:

- a) los EEFFC resultantes, junto con las respectivas notas;
 - b) las hojas de trabajo, con el alcance que defina oportunamente la DGCN;
 - c) la relación de las entidades que fueron objeto de la consolidación; y
 - d) si se trata de EP, deberán adjuntar los EFS de cada una de las entidades consolidadas.
2. Las entidades deberán, a más tardar en la primera semana del mes de febrero, presentar a la DGCN, la siguiente información:
- a) EEFF Consolidados;
 - b) EFS;
 - c) Auxiliares;
 - d) Notas y políticas aplicadas;
 - e) otra información, requerida por la DGCN, necesaria para el proceso de consolidación
3. La DGCN, a través de los procedimientos y las NPC, determinará los diferentes auxiliares a requerir y toda otra información contable intermedia.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
7	7.		EEFFC	DGCN	
7	7	1	Niveles de consolidación		DGCN
7	7	2	Excepción de presentar EEFFC		NICSP N° 6, Párrafo 16.
7	7	3	Autorización para no elaborar EEFFC		DGCN

Los EEFFC comprenden los EEFF principales y complementarios desarrollados en el presente PGCN.

Políticas Contables

1. Los EEFFC son los EEFF de las entidades económicas organizadas en UCs comprende:
 - a) La DGCN elaborará y presentará EEFFC conforme al siguiente detalle:
 - i. **Estados Financieros con Propósito de Información General (EFPIG) de la Administración Central**, considerando como “entidad controladora” al Ministerio de Hacienda, en su carácter de órgano rector del sistema de administración financiera, y consolidando en los mismos a los organismos desconcentrados de la Administración Central. El Patrimonio de las restantes entidades controladas se integrará por el método de la participación.
 - ii. **Estados Financieros Consolidados del SGR**, consolidando a los otros Entes del Gobierno de la República y a las Instituciones descentralizadas

no empresariales. El Patrimonio de las restantes entidades controladas se integrará por el método de la participación.

iii.Estados Financieros Consolidados del SGG⁸², consolidando los EEFFC municipales, e integrando el Patrimonio de las EP Financieras y No Financieras por el método de la participación. Habiéndose adoptado como política contable la aplicación de la NICSP N° 22, los Estados Financieros Consolidados del SGG servirán de base para proceder a complementar el proceso de consolidación de la información financiera, y así elaborar los Estados Financieros Consolidados del SPC.

iv.Estados Financieros Consolidados del SPC.

b) Las Municipalidades elaborarán:

i.Estados Financieros Consolidados del Sector Gobierno Local integrados por el Patrimonio de las Empresas Municipales. Los Municipios (como CCs) elaborarán y presentarán EEFFC municipales, incluyendo en ellos a las Instituciones descentralizadas no empresariales municipales, los Consejos Municipales, los Comités Cantonales, las Federaciones, las Juntas, Ligas y Uniones e integrando el patrimonio de las EPM por el método de la participación, cuyos EEFF deberán presentarse a la DGCN. Habiéndose adoptado como política contable la aplicación de la NICSP N° 22, los Estados Financieros Consolidados del Sector Gobierno Local servirán de base para proceder a complementar el proceso de consolidación de la información financiera, y así elaborar los Estados Financieros Consolidados Municipales.

ii.Estados Financieros Consolidados Municipales.

c) Las EP (Financieras y No Financieras) presentarán EEFFC, si alguna de ellas cumple con la condición de controladora de una o más entidades.

2. Una entidad controladora está eximida de presentar EEFFC si, y sólo si:

a) la entidad controladora es:

- i. en sí misma, una entidad totalmente controlada y es improbable que existan usuarios de sus EEFF, o bien las necesidades de información de estos últimos se satisfacen a través de los EEFFC de la entidad controladora final;
- ii. una entidad parcialmente participada por otra entidad y estos otros propietarios y/o participantes, con o sin derecho a voto, han sido informados que la entidad controladora no presenta EEFFC y no se oponen a ello.

3. Los Municipios y las EP, a efectos de no elaborar EEFFC, deberán recibir autorización expresa en tal sentido por parte de la DGCN. A tales fines, deberán presentar siguiente información:

- a) un detalle de las entidades controladas y susceptibles de ser incorporadas en sus EEFFC;
- b) identificar en forma precisa la entidad controladora de la entidad y, en su caso, la controladora última y las controladoras intermedias, y acreditar que la o las mismas presentan EEFFC;

⁸² En los términos de la NICSP N°22, según se desarrolla en el presente capítulo.

- c) acreditar las razones por las cuales es improbable que existan usuarios de sus EEEF o, en su caso, las razones por las cuales las necesidades de información de aquéllos se satisfacen a través de los EEEFC de la entidad controladora intermedia o última;
- d) de ser necesario acreditar, con debido respaldo documental, la notificación a otras entidades participantes o inversionistas y la conformidad de éstas para la no presentación de EEEFC;
- e) acreditar la ausencia de cotización de sus instrumentos de pasivo y, de ser necesario de patrimonio, en un mercado público; y
- f) acreditar y/o suministrar toda otra información y documentación que requiera la DGCN.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
7	8.		Entidades excluidas de la consolidación	NICSP N° 6, Párrafos 21 y 22. NICSP N° 8, Párrafo 47.	
7	8	1	Notificación a la DGCN		DGCN
7	8	2	Cambio en las cláusulas de exclusión.		NICSP N° 6, Párrafos 24 y 25,

Deberán excluirse de la consolidación a las entidades controladas (incluyendo las controladas conjuntamente) cuando haya evidencia de que:

- a) el control se pretende que sea temporal, porque la entidad controlada o controlada conjuntamente se adquiere y mantiene exclusivamente para su disposición dentro de los doce meses siguientes desde la adquisición; y
- b) el órgano de dirección está activamente buscando un comprador de la misma.

A dichos efectos, las entidades controladas (incluyendo las controladas conjuntamente) excluidas se deberán tratar como instrumentos financieros.

Políticas Contables

1. La entidad que ejerza el control de una entidad que quedase excluida de la consolidación en los términos antes expuestos, deberá presentar ante la DGCN un plan fehaciente que incluya el cronograma de actividades tendientes a la disposición, aprobado por autoridad competente, tal como Directores, Gerentes, Administradores, etc., (según la estructura orgánica de cada entidad).
2. Cuando se haya excluido de la consolidación a una entidad controlada y no se produzca su disposición dentro de los doce meses siguientes, se consolidará desde la fecha de adquisición, ajustándose los EEEF de los períodos desde dicha fecha, excepto en el caso que no se haya completado la venta porque se requiera la aprobación de organismos reguladores u otros, y siempre que la venta esté en curso

a la fecha de presentación y no existan razones para creer que la misma no se concretará en breve.

Operaciones de Consolidación

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
7	9.	Condiciones previas para la consolidación	NICSP N° 6, Párrafos 47 y 49.	
7	9	1 Diferencias en la fecha de presentación		NICSP N° 6, Párrafo 48.
7	9	2 Diferencias en las políticas contables		NICSP N° 6, Párrafo 50.

Los estados financieros de la controladora y de sus entidades controladas, utilizados para la elaboración de los estados financieros consolidados, deben referirse a la misma fecha de presentación. Cuando las fechas de presentación de la controladora y de la controlada sean diferentes, ésta última elaborará, a efectos de la consolidación, estados financieros adicionales a la misma fecha que los de la controladora, a menos que sea impracticable hacerlo.

Además, los estados financieros consolidados deben elaborarse utilizando políticas contables uniformes para transacciones y otros eventos que, siendo similares, se hayan producido en circunstancias parecidas.

Políticas Contables

1. En los casos que los estados financieros de una controlada que se utilicen en la elaboración de los estados financieros consolidados, se refieran a una fecha de presentación diferente a la utilizada por la controladora, se practicarán los ajustes pertinentes para reflejar los efectos de las transacciones y eventos significativos ocurridos entre las dos fechas citadas. En ningún caso la diferencia entre las fechas de presentación de la controladora y la entidad controlada podrá ser mayor de tres meses.
2. Si un miembro de la entidad económica utiliza políticas contables diferentes de las adoptadas en los estados financieros consolidados, para transacciones y otros eventos similares que se hayan producido en circunstancias parecidas, se realizarán los ajustes oportunos adecuados en sus estados financieros al elaborar los consolidados.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
7	10.	Operaciones de consolidación	NICSP N° 6, Párrafos 43 a 46, 51 y 54 a 57. NICSP N° 16, Párrafo 19. NICSP N° 28 Párrafo GA53.	
7	10	1 Conciliación previa	DGCN	

La DGCN y los otros CCs, al elaborar los EEFFC, combinarán los EFPIG de la entidad controladora y sus controladas⁸³, línea a línea, agregando las partidas que representen activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de contenido similar.

Los ingresos y gastos de una entidad controlada se incluirán en los EEFFC desde la fecha de adquisición, hasta la fecha en la que la entidad controladora cesa de controlar a la entidad controlada.

Las operaciones de consolidación a efectos de elaborar los EEFFC son las siguientes:

1. Respecto de la inversión en entidades controladas y sus patrimonios:
 - a) eliminar el valor en libros de la inversión de la controladora en cada entidad controlada, así como la porción de patrimonio de cada una de dichas entidades controladas que pertenece a la entidad controladora;
 - b) identificar, si los hubiere, los intereses minoritarios en los resultados del período de las entidades controladas consolidadas;
 - c) identificar, si los hubiere, los intereses minoritarios⁸⁴ en los patrimonios de las entidades controladas consolidadas, separadamente de los patrimonios de la entidad controladora.

Las proporciones del resultado del período y de los cambios en el patrimonio asignadas a la entidad controladora y a los intereses minoritarios, se determinarán sobre la base de las participaciones en la propiedad que existan a ese momento, y no reflejarán el posible ejercicio o conversión de los derechos de voto potenciales que podrían surgir de la tenencia de certificados de opción para suscripción de acciones, opciones de compra de acciones u otros instrumentos convertibles.

2. Respecto de saldos, transacciones y resultados entre entidades que pertenecen a la entidad económica:
 - a) eliminar en su totalidad los saldos y transacciones entre entidades pertenecientes a una misma entidad económica, incluyendo ingresos por ventas y transferencias, ingresos reconocidos producto de una asignación u

⁸³ Los estados financieros de las entidades controladas que se considerarán a efectos de la combinación, estarán ajustados, de ser necesario, producto de la utilización de fechas distintas de presentación y/o de la aplicación de políticas contables diferentes.

⁸⁴ Los intereses minoritarios en los patrimonios están compuestos por: (i) los importes de dichos intereses minoritarios a la fecha de la combinación original; y (ii) la participación minoritaria en los cambios habidos en los patrimonios desde la fecha de combinación.

- otra autorización presupuestaria, gastos y dividendos o distribuciones similares⁸⁵;
- b) eliminar en su totalidad los resultados que se deriven de las transacciones dentro de la entidad económica que se hayan reconocido como activos, tales como los inventarios y activos fijos;
 - c) si existieran pérdidas dentro de la entidad económica que indiquen la existencia de un deterioro en el valor, deberá reconocerse el mismo en los EEFFC.
3. Respecto de los intereses minoritarios;
- a) los intereses minoritarios en el patrimonio de las entidades controladas se presentarán en el estado consolidado de situación financiera dentro del patrimonio, separadamente de los de la entidad controladora;
 - b) los intereses minoritarios en el resultado de la entidad económica también deberán presentarse separadamente, y no serán considerados ni gasto ni ingreso;
 - c) las pérdidas y resultados negativos aplicables a la minoría de una entidad controlada consolidada podrían exceder a la participación minoritaria en el patrimonio de la misma. Este exceso, así como cualquier pérdida posterior que corresponda a la minoría, se asignará como disminución de las partidas correspondientes a la mayoría, salvo que la citada minoría tenga una obligación vinculante de cubrir una parte o la totalidad de esas pérdidas, y siempre que tenga capacidad para realizar la inversión adicional necesaria. Si con posterioridad, la entidad controlada obtuviera ganancias, éstas se asignarán a la mayoría hasta recuperar el importe de la participación de la minoría en las pérdidas que previamente fueron absorbidas por los intereses mayoritarios.
 - d) si una entidad controlada tuviera en circulación acciones preferentes con derechos acumulativos que hayan clasificado como patrimonio, y cuyos tenedores sean los intereses minoritarios, la entidad controladora computará su participación en las pérdidas o ganancias después de ajustar los dividendos de tales acciones, con independencia de que éstos hayan sido declarados.
4. Respecto de otros aspectos:
- a) las propiedades que una entidad arriende a otra integrante de la entidad económica y sea ocupada por esta última, no serán imputadas como Propiedades de Inversión en los EEFFC, sino que se reclasificarán en Propiedades, Planta y Equipo;
 - b) al clasificar un instrumento financiero en el ESFC, deberán considerarse los plazos y condiciones acordados entre los integrantes del grupo y los tenedores del instrumento, a fin de determinar si el grupo en su conjunto, está obligado a entregar efectivo u otro activo financiero, o liquidarlo de manera que implique su clasificación como pasivo. En la medida en que exista una obligación o cláusula de liquidación, dicho instrumento se clasificará como un pasivo financiero en el ESFC.

⁸⁵ Según lo dispuesto en la NICSP N° 6 - Las entidades controladoras que adopten por primera vez las NICSP pueden tener muchas entidades controladas y un número significativo de transacciones entre ellas que pueden ser difícil de identificar, por lo cual su efectiva aplicación puede ser dentro de los 3 años posteriores a su adopción.

Política Contable

1. Con carácter previo a las operaciones de consolidación descritas anteriormente, se deberá llevar a cabo un proceso de conciliación de saldos entre entidades que conforman la entidad económica.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
7	11.	Eliminación de transacciones y saldos entre controladas en el EIFS	NICSP N° 18, Párrafo 41.	

Si bien en los EEFFC, se eliminarán las transacciones y saldos entre controladas (intragrupa), los ingresos, gastos, activos y pasivos de los segmentos, se determinarán antes de la eliminación de los saldos y las transacciones intragrupa, salvo que dichos saldos o transacciones hayan sido realizados entre entidades del mismo segmento.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
7	12.	Negocio en el extranjero	NICSP N° 4, Párrafos 10 y 13. DGCN	

Negocio en el extranjero es una entidad controlada, asociada, negocio conjunto o sucursales de la entidad que informa, cuyas actividades están basadas o se llevan a cabo en un país o moneda distintos a los de la entidad que informa.

La entidad controladora es la que tiene el negocio en el extranjero a través de entidades controladas, independientemente del grado de autonomía de las controladas, ellas pueden ser:

- a) asociadas,
- b) negocios conjuntos;
- c) instituciones descentralizadas;
- d) administración central, por ejemplo:
 - i. Departamento de defensa (bases militares en el extranjero);
 - ii. Delegaciones del país en el extranjero (Embajadas, Consulados, etc.);
 - iii. Oficinas de Turismo, y
 - iv. Toda otra organización estatal que represente al país en el exterior.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
7	13.	Diferencias de cambio de una inversión neta en un negocio en el extranjero	NICSP N° 4, Párrafos 37 y 38.	

Las diferencias de cambio surgidas en una partida monetaria que forme parte de la inversión neta en un negocio en el extranjero, se reconocerán en el resultado;

- a) de los EEEF separados de la entidad que informa: si la partida está expresada en la moneda funcional del negocio en el extranjero; o
- b) de los EEEF individuales del negocio en el extranjero: si la partida está expresada en la moneda funcional de la entidad que informa.

En los EEEFC de la entidad que informa, si el negocio en el extranjero es una entidad controlada, dichas diferencias de cambio se reconocerán inicialmente como un componente separado de los activos netos/patrimonio y cuando se disponga del negocio en el extranjero serán reconocidas en el resultado.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
7	14.	Conversión de un negocio en el extranjero	NICSP N° 4, Párrafo 51.	

La incorporación del rendimiento financiero y de la situación financiera de un negocio en el extranjero a los de la entidad que informa, seguirá los procedimientos normales de consolidación estipulados en el presente PGCN.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
7	15.	Resultados de las variaciones en las tasas de cambio	NICSP N° 4, Párrafo 52.	

No se podrá eliminar un activo (o pasivo) monetario dentro de una entidad económica, ya sea a corto o a largo plazo, contra el correspondiente pasivo (o activo) dentro de una entidad económica, sin mostrar los resultados de las variaciones en las tasas de cambio dentro de los EEEFC.

Por ello, en los EEEFC de la entidad que informa, tal diferencia de cambio deberá seguir reconociéndose en el resultado, o bien, se clasificará como un componente de los activos netos/patrimonio, según corresponda, hasta la disposición del negocio en el extranjero.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
7	16.	Baja en cuentas de un activo financiero en los EEEFC	NICSP N° 29, Párrafo 17.	

Los criterios para baja en cuentas de un activo financiero estipulados en el presente PGCN, se aplicarán con posterioridad a las operaciones de consolidación desarrolladas en el presente Capítulo.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
7	17.	Consolidación en Contabilidad de Cobertura	NICSP N° 29, Párrafo 89.	

Para los propósitos de la contabilidad de coberturas, sólo podrán ser designados como partidas cubiertas, los activos, pasivos, compromisos firmes o las transacciones previstas altamente probables que impliquen a una parte externa a la entidad, por lo cual en el caso de la información consolidada de una entidad económica, sólo podrán ser designados como partidas cubiertas, los activos, pasivos, compromisos firmes o las transacciones previstas altamente probables que impliquen a una parte externa a la entidad.

Como excepción, el riesgo de tasa de cambio de un elemento monetario de la entidad económica puede cumplir los requisitos como partida cubierta en los EEFFC siempre que la transacción se haya denominado en una moneda distinta a la funcional de la entidad que la haya realizado y que el riesgo de tasa de cambio afecte al resultado del período consolidado.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
7	18.	Estados Financieros Separados	NICSP N° 6, Párrafos 8, 9 y 11.	

Una entidad controladora o alguna de sus controladas pueden ser inversionistas en una *asociada* o partícipes en una *entidad controlada de forma conjunta*; en estos casos las entidades que tengan dichas inversiones o participaciones, prepararán EFS que serán diferentes de los EEFFC.

Las entidades controladoras que están exentas de elaborar EEFFC presentarán los EFS como sus únicos EEFF.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
7	19.	Reconocimiento y valoración de participaciones de capital	NICSP N° 6, Párrafo 58.	
7	19	1 Criterio general		NICSP N° 7, Párrafo 17. DGCN
7	19	2 Método de la		

			participación		
7	19	3	Condiciones previas para la aplicación del método de la participación		NICSP N° 7, Párrafos 30 y 32.
7	19	4	Ajustes a los EEFF		NICSP N° 7, Párrafos 31 y 33. DGCN

Cuando las entidades gubernamentales elaboren sus EEFF o se elaboren EFS, las inversiones en entidades controladas, entidades conjuntamente controladas y entidades asociadas, se contabilizarán:

- a. **utilizando el método de la participación;**
- b. **al costo; o**
- c. **como instrumentos financieros.**

Se aplicará el mismo tipo de contabilización a cada una de las categorías de inversiones.

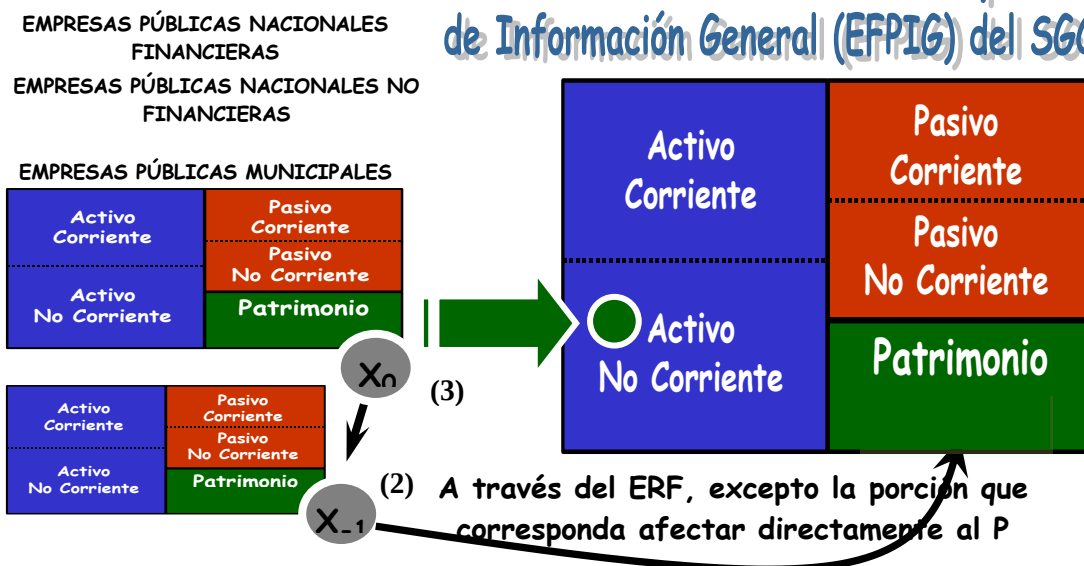
Políticas Contables

1. El criterio general para valuar la totalidad de las inversiones en entidades controladas, entidades conjuntamente controladas y entidades asociadas, la contabilización en los EFS de la entidad controladora, participante o inversora, se realizará utilizando el **método de la participación**, excepto que expresamente lo estipule una NICSP o el presente PGCN.
2. Según el método de la participación, la entidad que efectúa la inversión deberá:
 - a) registrar la inversión al costo en la fecha de adquisición;
 - b) en la fecha posterior a la adquisición, se incrementará o disminuirá el importe en libros para reconocer la porción que corresponde al inversionista en el resultado de la entidad que los ha emitido;
 - c) si el inversionista recibe distribuciones de la entidad participada, éstas deberán reducir el importe de la inversión en libros;
 - d) la porción que corresponda al inversionista en el resultado de la entidad controlada o participada, se reconocerá como resultado del inversionista; y
 - e) los cambios en el patrimonio de la entidad participada que no hubieran afectado los resultados de ésta (por ejemplo revaluación de propiedades, planta y equipo), se reconocerán directamente en el patrimonio del inversionista.

En el siguiente “*Esquema del método de participación*” se grafica el proceso a efectos de su mayor claridad:

Inversiones Patrimoniales ⁽¹⁾

Estados Financieros con Propósito de Información General (EFPIG) del SGC



(1): También incluirá las entidades del SGG que consolidan línea a línea en el EDPIG del SGC

(2): Patrimonio al inicio

(3): Patrimonio al cierre.

3. Análogamente con las condiciones para la consolidación, al aplicar el método de la participación:
 - a) se utilizarán los EEFF disponibles más recientes de la entidad participada, y cuando las fechas de los informes del inversionista y de la participada sean diferentes, la participada elaborará, para ser utilizados por el inversionista, EEFF referidos a la misma fecha que los EEFF del inversionista, a menos que resulte impracticable hacerlo;
 - b) los estados financieros del inversor se elaborarán aplicando políticas contables uniformes para transacciones y otros eventos que, siendo similares, se hayan producido en circunstancias parecidas.
4. Cuando los EEFF de una participada, que se utilicen para aplicar el método de la participación, se refieran a una fecha diferente de la utilizada por el inversor y/o estén elaborados aplicando políticas contables diferentes:
 - a) se practicarán los ajustes pertinentes para reflejar los efectos de las transacciones o eventos significativos que hayan ocurrido entre esa fecha y la fecha de los EEFF del inversor. En ningún caso la diferencia entre la fecha del informe de la participada y del inversor podrá ser mayor de tres meses; y/o
 - b) se realizarán los ajustes oportunos, en los EEFF de la entidad participada que el inversor utilice para aplicar el método de la participación, a fin de conseguir que las políticas contables de la asociada se correspondan con las empleadas por el inversor.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
7	20.		Reconocimiento de participaciones de capital como instrumentos financieros	NICSP N° 6, Párrafos 21 y 22. NICSP N° 7, Párrafos 19 (inciso a), 20, 24 y 25. NICSP N° 8, Párrafo 47.	
7	20	1	Notificación a la DGCN y desaparición de causales de exclusión		NICSP N° 6, Párrafos 24 y 25. NICSP N° 7, Párrafos 21 y 22. NICSP N° 8, Párrafos 49 y 50. DGCN
7	20	2	Estimación fiable		DGCN

Las inversiones en entidades controladas, entidades controladas conjuntamente y entidades asociadas, respecto de las cuales haya evidencia que la inversión se adquiere y mantiene exclusivamente con la intención de su disposición dentro de los doce meses siguientes desde la adquisición y que el órgano de dirección está buscando activamente un comprador, se deberán tratar y reconocer como instrumentos financieros.

En el mismo sentido se procederá respecto de una asociada, desde la fecha en que cese la influencia significativa del inversionista, contabilizando la inversión como un instrumento financiero, siempre que la asociada no se haya convertido en una subsidiaria o en un negocio conjunto, según se definen en la NICSP N° 8.

El importe en libros de la inversión en la fecha en que deja de ser una asociada, se considerará como su costo, a efectos de la medición inicial como un activo financiero.

Políticas Contables

1. Para la contabilización como instrumento financiero, será condición que exista y pueda acreditarse fehacientemente un plan firme para disponer de la inversión dentro del plazo de doce meses desde la adquisición.
2. A efectos de la valoración de la inversión como instrumento financiero, salvo mejor estimación o valoración de mercado, se considerará estimación suficientemente fiable de su valor razonable el valor que surja de la aplicación del método de la participación a la fecha en la que se informa.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
7	21.	Información a revelar	NICSP N° 6, Párrafos 62 a 64 y 67.	

Además de lo requerido en el Capítulo “Estados Financieros” y en particular para cada clase de activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, deberá revelarse la siguiente información:

En Notas a los EEEFC:

- una lista de entidades controladas significativas;
- las razones por las cuales una entidad controlada no se consolide;
- información financiera resumida de las entidades controladas, tanto individualmente como en grupo, que no se consoliden, incluyendo los importes de los activos y pasivos totales, ingresos y gastos;
- la identificación de cualquier entidad controlada en la que la entidad controladora mantenga una participación del 50% o menos, junto con una explicación de cómo se efectúa el control;
- las razones por las que la entidad, aún teniendo más del 50% de participación o potencial de la entidad objeto de inversión, no posee el control de la misma;
- si adopta la opción de la NICSP N° 6 “Disposiciones Transitorias” tomando el período de tres años para la eliminación completa de saldos y transacciones entre entidades dentro de la entidad económica a la fecha de su primera aplicación de NICSP;
- cualquier cambio de fechas en las entidades controladas a efectos de ajustarla a la de la entidad controladora;
- la naturaleza y alcance de cualquier restricción significativa (por ejemplo, las que se podrían derivar de acuerdos de préstamo o requerimientos de regulación), relativa a la capacidad de la entidad controlada para transferir fondos comprometidos a otras entidades del SPC;
- toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

En Notas a los EFS de una controladora que haya optado por no presentar EEEFC:

- una lista de entidades controladas significativas;
- si una entidad no se consolida, las UC revelarán el motivo por el cual no se consolidan;
- información financiera resumida de las entidades controladas que no se consoliden, tanto individualmente como en grupo, incluyendo los importes de los activos totales, pasivos totales, ingresos y gastos;
- el nombre de cualquier entidad controlada en la que la entidad controladora mantenga una participación y/o derechos de voto del 50% o menos, junto con una explicación de cómo se produce el control;

- e) las razones por las que la entidad, aún teniendo más del 50% del poder de voto actual o potencial de la entidad objeto de inversión, no posee el control de la misma;
- f) la fecha de presentación de los EEFF de la entidad controlada, cuando los mismos hayan sido utilizados para elaborar los EEFFC y correspondan a una fecha de presentación o a un período que no coincida con los utilizados por la controladora, así como las razones para utilizar esta fecha o este período diferente;
- g) la naturaleza y alcance de cualquier restricción significativa, (por ejemplo, como las que se podrían derivar de acuerdos de préstamo o requerimientos de regulación) relativa a la capacidad de las subsidiarias para transferir fondos a la controladora, ya sea en forma de dividendos en efectivo o de reembolsos de préstamos o anticipos; y
- h) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

En Notas a los EFS de una entidad controladora, que además elabore EEFFC:

- a) el hecho de que se trata de EEFF separados, así como las razones por las que se han preparado, en caso de que no fueran obligatorios por ley, legislación u otra disposición;
- b) una lista de las entidades controladas significativas, así como las controladas conjuntamente y asociadas de tal carácter, en la que figure el nombre, la jurisdicción en que operan (si operan en una jurisdicción diferente de la de la entidad controladora), la proporción de participación en la propiedad y, cuando esta participación se dé bajo la forma de acciones, la proporción de los derechos de voto que posea (sólo si la proporción en los derechos de voto es diferente de la proporción de participación en la propiedad);
- c) una descripción del método utilizado para contabilizar las entidades incluidas en la lista del apartado (b) anterior; y
- d) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Plan de Beneficios definidos entre entidades bajo control

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
7	22.		Planes de beneficios definidos en los que las entidades participantes están bajo un control común	NICSP N° 25, Párrafo 39.	
7	22	1	Existencias de acuerdos contractuales		NICSP N° 25, Párrafo 40.

7	22	2	Entidad controladora y controlada		NICSP N° 25, Párrafo 41.

Los planes de beneficios definidos en los cuales se comparten los riesgos entre varias entidades bajo control común (entidades controladoras y controladas), **no son planes multi-patronales** y hasta tanto la DGCN emita las NPC a través de las cuales se identifiquen las entidades, situaciones y criterios específicos para aplicar la metodología integral de medición y reconocimiento de planes post-empleo de beneficios definidos, los mismos se medirán y reconocerán de acuerdo a las políticas aplicables a los planes de contribuciones definidas.

Políticas Contables

1. Una entidad que participa en un plan de beneficios definidos deberá tener en cuenta:
 - a) **Si existe un acuerdo contractual**, acuerdo vinculante o política fijada para cargar el costo neto del beneficio definido para el plan en su conjunto dentro de la entidad económica, **la entidad deberá reconocer, en sus EEFF separados o individuales, el costo neto del beneficio definido que se aplicó.**
 - b) **Si no existe un acuerdo** o política contractual:
 - b.1.)** La entidad que sea legalmente el empleador patrocinante del plan deberá **reconocer el costo neto** del beneficio definido **en los EEFF individuales o separados.**
 - b.2)** Las otras entidades deberán reconocer, en sus EEFF separados, **un costo igual a su contribución pagadera** en el período.
2. Si una entidad controladora y una o más entidades controladas participan en un plan de beneficios definidos, sin que exista un acuerdo o política contractual, se deberá proceder de la siguiente forma:
 - a) **la entidad controlada deberá:**
 1. contabilizar sobre una base de contribución definida;
 2. revelar que contabiliza sobre una base de contribuciones definida en sus EEFF separados;
 3. proporcionar información de la entidad controladora y,
 4. revelar la información requerida en el presente plan.
 - b) **la entidad controladora deberá:** contabilizar sobre una igual base que la controladora hasta tanto la DGCN emita las NPC que trate la base de beneficios definida en sus EEFFC.

Integración de Empresas Públicas en los EEEFC del SGG

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
7	23.		Empresas Públicas	NICSP N° 1, Párrafo 6. NICSP N° 22, Párrafo 16. DGCN	

Las Empresas Públicas (EP), dado su objetivo comercial y sin dejar por ello de ser parte del SPC, aplican las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Por lo tanto, tienen la responsabilidad de preparar sus EEFF, que deben estar claramente identificados y se deben distinguir de cualquier otra información que se presente junto con ellos.

A los efectos del presente PGCN, se considerarán también EP a las entidades financieras públicas del SPC.

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
7	24.		SGG	NICSP N° 22, Párrafos 10 y 15. DGCN	
7	24	1	Sector público y SGG		MEFP, Párrafos 1.2. y 2.9.

Según las bases estadísticas de información financiera (MEFP del FMI), se requiere que los Gobiernos presenten información financiera sobre el Sector Público, centrándose en el SGG, complementado con las EP (que a los efectos del presente PGCN se integra con las corporaciones públicas financieras y las corporaciones públicas no financieras). El CISPC se ajusta, razonablemente, a dicho requerimiento y la NICSP N° 22 procura armonizar la información del sistema de contabilidad con la requerida por el MEFP.

Por su parte, el SGG comprende todas las entidades organizativas del gobierno general definidas en las bases estadísticas de información financiera.

La revelación de información, ordenada de acuerdo con el concepto de SGG, tiene como beneficio significativo una mejora en la transparencia de la información financiera y ayuda a los usuarios de los EEFF a comprender mejor:

- los recursos destinados a sustentar las actividades de prestación de servicios por el SGG, y el rendimiento financiero del gobierno en la prestación de dichos servicios; y
- la relación entre el SGG y los sectores de las corporaciones, y el impacto de cada uno de ellos, sobre el rendimiento financiero global.

Política Contable

1. Conforme lo estipulado en el MEFP: el “**sector público** comprende el sector gobierno general y las entidades controladas por el gobierno, conocidas como corporaciones públicas, cuya principal función es realizar actividades comerciales”, mientras que el “**sector gobierno general**, comprende las entidades cuya actividad primaria es desempeñar las funciones de gobierno”.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
7	25.	Política Contable	NICSP N° 22, Párrafos 23 a 25.	

La información financiera sobre el SGG deberá revelarse de acuerdo con las políticas contables adoptadas para preparar y presentar los EEFFC, excepto en relación con las entidades de los sectores de las EPNF y EPF, incluyendo EP Municipales, que se deberán integrar al SGG a través de su patrimonio, utilizando para su medición **el método de la participación**.

En tal sentido, la inversión en EPNF y EPF, incluyendo EP Municipales, se reconocerán en los EEFFC del SGG como un activo, por el importe en libros del patrimonio/activos netos de aquellas entidades empresariales.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
7	26.	Conciliación de los EEFFC	NICSP N° 22, Párrafos 43 y 44. DGCN	
7	26	1 Bases estadísticas del MEFP		NICSP N° 22, Párrafos 45 y 46. DGCN

La información a revelar sobre el SGG se conciliará en los EEFFC del gobierno, mostrando de manera separada el importe del ajuste de cada partida equivalente en estos estados financieros.

El alcance y contenido de la conciliación a revelar será determinada por la DGCN a través de NPC.

Política Contable

1. La información sobre bases estadísticas de información financiera, requeridas por el MEFP y las NICSP tienen muchas similitudes en el tratamiento de determinadas transacciones y eventos, así como también presentan algunas diferencias. Por ejemplo, las bases estadísticas de información financiera tratan los dividendos como gastos mientras que las NICSP los tratan como distribuciones. Las bases estadísticas de información financiera también realizan una distinción entre transacciones y otros flujos económicos para presentación de información financiera que no están actualmente reflejados en los EEFFC, y se centran en

determinadas mediciones relevantes para el análisis de la política fiscal tales como préstamo/endeudamiento netos y superávit/déficit de efectivo. Por tal motivo:

- a) no se requiere una conciliación con las cifras de las bases estadísticas de información financiera solicitadas por MEFP.
- b) se requiere revelar información de las principales diferencias por Notas en los EEEFC del Gobierno.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
7	27.	Información a revelar	NICSP N° 22, Párrafo 35.	
7	27	1 Información sobre entidades integrantes del SGG		NICSP N° 22, Párrafo 40. DGCN

La información a revelar respecto al SGG incluirá al menos lo siguiente:

- a) activos en función de sus principales clases, mostrando de manera separada la inversión en otros sectores;
- b) pasivos en función de sus principales clases;
- c) patrimonios;
- d) incrementos y disminuciones totales de revaluación y otras partidas de ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio ;
- e) ingresos en función de sus principales clases;
- f) gastos en función de sus principales clases;
- g) resultados; y
- h) flujos de efectivo:
 - a. de las actividades de operación en función de sus principales clases;
 - b. de las actividades de inversión; y
 - c. de las actividades de financiación.

Política Contable

1. La DGCN, responsable de preparar la información a exponer del SGG, revelará las entidades controladas significativas que se incluyen en dicho sector y cualquier cambio en estas entidades desde el período anterior, junto con una explicación de las razones por las que eventualmente ya se no incluyan en el SGG entidades que previamente estaban incluidas.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
7	28.	Plazos	RLAFRPP	

Con el fin de compatibilizar los plazos de presentación de la información con el proceso de consolidación por fases, desde las entidades controladas hacia las respectivas entidades controladoras y desde éstas hacia la DGCN, las entidades

públicas deberán remitir la información contable básica requerida y la correspondiente a los EEFFC, atendiendo las fechas de corte y presentación establecidas, según lo dispuesto por el artículo 124 del Reglamento de la Ley de la LAFRPP, para la primera quincena del mes de febrero de cada período. La DGCN, como órgano rector del subsistema de contabilidad, podrá anticipar dicha fecha si lo estima necesario.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
7	29.	Obligaciones de presentar información	LAFRPP	

La presentación de la información financiera contable básica requerida, con sus anexos y notas, será efectuada en forma oportuna y sin errores técnicos de validación por parte de las entidades controladas en la respectiva entidad controladora y en la DGCN, a efectos de que esta última cumpla con lo dispuesto en el artículo 95 de la LAFRPP.

Las entidades gubernamentales están obligadas a cumplir con lo requerido por la DGCN según lo dispone el artículo 94 de la LAFRPP: “**Obligación de atender requerimientos de información:** Las entidades y los órganos comprendidos en el Artículo 1 de esta Ley, estarán obligados a atender los requerimientos de información de la Contabilidad Nacional para cumplir con sus funciones”, sin perjuicio de la aplicación de las demás acciones a que puedan dar lugar como consecuencia de imprecisiones en la información contable reportada y que sean detectadas con posterioridad.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
7	30.	Incumplimiento de la presentación de información	LAFRPP	

A las entidades o instituciones del Sector Público que no cumplan con el requerimiento de información financiera solicitada por la DGCN en las fechas indicadas, se les aplicará el Régimen de Responsabilidad establecido en los artículos 110 y siguientes de la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos N° 8131 y sus normas complementarias y modificatorias, independientemente de las sanciones específicas que podrá determinar el Órgano Rector del Sistema de Administración Financiera de Costa Rica.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
7	31.	EEFF Auditados	DGCN	

Los EEFF de las entidades sobre las que se ejerce control o control conjunto, utilizados para la consolidación deberán contar con un informe de auditoría conforme a las Directrices que emita la DGCN en las NPC.

Parte relacionada

Norma / Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
7	32.		Parte relacionada	NICSP N° 20, Párrafo 4.	
7	32	1	Grado de consanguinidad		DGCN
7	32	2	Personal clave de la gerencia		NICSP N° 20, Párrafos 4, 6 y 7.
7	32	3	Familiares próximos		NICSP N° 20, Párrafos 4 y 5.

Una parte se considera relacionada con otra si una de ellas tiene la posibilidad de ejercer el control sobre la misma, o de ejercer influencia significativa sobre ella al tomar sus decisiones financieras y operativas, o si la parte relacionada y otra entidad están sujetas a control común. Las partes relacionadas incluyen:

- entidades que directa o indirectamente, a través de uno o más intermediarios, controlan o son controladas por la entidad que presenta los EEFF;
- asociadas;
- individuos que posean, directa o indirectamente, alguna participación en una entidad, de manera que les permita ejercer **influencia significativa** sobre la misma, así como los familiares próximos de tales individuos;
- personal clave de la gerencia u órgano de dirección de la entidad y familiares próximos a los mismos;** y
- entidades en las cuales cualquiera de las personas descritas en c) o d) posea, directa o indirectamente, una participación sustancial, o sobre las que tales personas pueden ejercer influencia significativa⁸⁶.

Políticas Contables

- Un familiar se considera parte relacionada cuando el mismo está en un tercer grado de consanguinidad con respecto al funcionario responsable de la toma de decisiones financieras y operativas.
- Se considera como personal clave de la gerencia o dirección de una entidad gubernamental a:
 - todos los directivos o miembros del órgano de dirección de la entidad; y
 - otras personas que tienen autoridad y responsabilidad en la planificación, la gerencia y el control de las actividades de la entidad que informa.

El personal clave de la gerencia incluye a todos los directivos o miembros del órgano de gobierno de la entidad que informa, cuando el mismo tiene la autoridad y responsabilidad de la planificación, la gerencia y el control de las actividades de la entidad.

Si una entidad está sometida a la supervisión de un representante electo o nombrado del órgano de gobierno o gobierno al cual pertenece la misma, esa

⁸⁶ Influencia significativa: desarrollado en “Inversiones en Asociadas” dentro del Capítulo V.

persona se incluirá en el personal clave de la gerencia si la función de vigilancia incluye la autoridad y responsabilidad en la planificación, la gerencia y el control de las actividades de la entidad.

3. Los familiares próximos son parientes cercanos del individuo o miembros de la familia inmediata del mismo, de quienes puede esperarse que influyan sobre el individuo, o sean influidos, en la interacción de ese individuo con la entidad. Los siguientes miembros próximos a la familia y parientes cercanos tienen o están sujetos a una influencia tal, como para satisfacer la definición de familiares próximos de un individuo:

- a) un cónyuge o pareja, hijos a su cargo o parientes que viven en el hogar común;
- b) un abuelo/a, padre o madre, los hijos que no estén a su cargo, nietos, hermano o hermana; y
- c) el cónyuge o pareja de un hijo/a, un suegro/a, un cuñado/a.

7	Norma / Política		Concepto	Referencia	
				Norma	Política
			Relaciones entre partes relacionadas en el Sector Público	NICSP N° 20, Párrafo 18.	

Las relaciones entre partes relacionadas existen en el sector público, por las siguientes razones:

- a) las unidades administrativas están sujetas a la dirección general del poder ejecutivo y del Poder Legislativo u órgano similar de dirigentes electos o nombrados, y operan conjuntamente para cumplir con las políticas del gobierno;
- b) los ministerios y agencias⁸⁷ (Órganos Desconcentrados) del gobierno frecuentemente llevan a cabo actividades necesarias para el logro de los distintos componentes de sus responsabilidades y objetivos a través de entidades controladas separadas, y a través de entidades sobre las que ejercen una influencia significativa; y
- c) los ministros u otros miembros electos o nombrados del gobierno y del grupo de altos cargos pueden ejercer una influencia significativa sobre las operaciones de un ministerio o agencia.

7	Norma / Política		Concepto	Referencia	
				Norma	Política
	34.		Relación de la vinculación	NICSP N° 20, Párrafo 10.	
	34	1	No son partes relacionadas		NICSP N° 20, Párrafo 12.

⁸⁷ Real Academia Española; Agencia: *Organización administrativa especializada a la que se confía la gestión de un servicio.* *Agencia estatal de la Administración tributaria.* *Agencia de medio ambiente.*

7	34	2	Dependencia económica		NICSP N° 20, Párrafo 14.

Las entidades deberán considerar cada posible relación de vinculación, ya sea a través del control o del ejercicio de influencia significativa, para lo cual pondrán el énfasis en la esencia económica de la relación y no meramente en la forma legal de la misma.

Políticas Contables

1. Los siguientes casos no se consideran partes relacionadas:
 - a) proveedores de financiación en el curso de su actividad;
 - b) los sindicatos; y
 - c) una entidad con la cual la relación sea meramente la de una agencia.
2. La dependencia económica, en el caso de que una entidad sea dependiente de otra, producto de un volumen significativo de su financiación o venta de bienes y servicios, no necesariamente origina una relación entre partes relacionadas. Sin embargo, la dependencia económica junto con otros factores, puede originar una influencia significativa y, por lo tanto, una relación entre partes relacionadas. Se requiere del juicio profesional para valorar el impacto de la dependencia económica de una relación.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
7	35.	Información a revelar	NICSP N° 20, Párrafos 25, 27, 28 y 30.	

Cuando exista control, la identidad de las partes relacionadas debe ser objeto de revelación en los EEEF, con independencia de que se hayan producido transacciones entre las mismas.

Además, exista o no control, para las transacciones entre partes relacionadas distintas a las transacciones que tendrían lugar dentro de la relación normal entre un proveedor y un cliente en condiciones de independencia mutua, deberá revelarse la siguiente información:

- a) la naturaleza de la relación con las partes relacionadas involucradas en las transacciones;
- b) los tipos de transacciones que han tenido lugar, como por ejemplo:
 - i. prestación o recepción de servicios;
 - ii. compras o transferencias/ventas de bienes (terminados o no);
 - iii. compras o transferencias/ventas de propiedades y otros activos;
 - iv. acuerdos o contratos de agencia⁸⁸;
 - v. acuerdos sobre arrendamientos financieros;
 - vi. transferencias de investigación y desarrollo;

⁸⁸ Real Academia Española: Contrato de agencia: El que, a cambio de una remuneración, obliga a un profesional o a un empresario a promover, y en su caso concluir, de forma continuada operaciones de comercio por cuenta y en nombre ajenos.

- vii. acuerdos o contratos sobre licencias;
 - viii. financiación (incluyendo préstamos y aportes de capital, donaciones, ya sean en efectivo o especie, y otro tipo de soporte financiero incluyendo acuerdos para compartir costos); y
 - ix. garantías y avales;
- c) los elementos de las transacciones necesarios para clarificar el significado de las mismas para sus operaciones y suficientes como para permitir que los estados financieros proporcionen información relevante y fiable para la toma de decisiones y a efectos de la rendición de cuentas. En tal sentido, deberá revelarse:
- i. una descripción de la naturaleza de la relación existente entre las partes relacionadas involucradas en esas transacciones;
 - ii. una descripción de las transacciones entre partes relacionadas dentro de cada clase general de transacción y una indicación sobre el volumen de las transacciones, ya sea en cuantía absoluta o como una proporción en esa clase de transacciones y/o saldos;
 - iii. un resumen de los plazos y condiciones generales de las transacciones con partes relacionadas, incluyendo la revelación de cómo dichos plazos y condiciones difieren de los asociados normalmente con transacciones similares con partes no relacionadas; y
 - iv. las cuantías absolutas o las proporciones, sobre una base apropiada de las partidas más importantes; y
- d) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
7	36.	Información a revelar sobre personal clave	NICSP N° 20, Párrafo 34.	

Deberá revelarse en Nota a los EEFF la siguiente información:

- a) identificación del personal clave de la gerencia;
- b) la remuneración total del personal clave de la gerencia y el número de individuos dentro de esa categoría, incluyendo una descripción de cada clase;
- c) el importe total del resto de remuneraciones y compensaciones suministradas al personal clave de la gerencia y sus familiares próximos por la entidad que presenta los EEFF durante el período, mostrando separadamente los importes agregados suministrados a:
 - i. el personal clave de la gerencia; y
 - ii. los familiares próximos del personal clave de la gerencia;
- d) con respecto a los préstamos que generalmente no están a disposición de personas que no pertenezcan al personal clave de la gerencia, y préstamos cuya disponibilidad no es muy conocida por el público en general, debe revelarse para cada individuo del personal clave de la gerencia y cada familiar próximo del personal clave de la gerencia:

- i. el importe de los préstamos anticipados durante el período y sus plazos y condiciones;
 - ii. el importe de los préstamos que han sido devueltos durante el período;
 - iii. el importe, en la fecha de cierre del EEFF, de los préstamos y cuentas por cobrar; y
 - iv. si el individuo no es un directivo o un miembro del órgano de gobierno o del grupo de altos cargos de la entidad, la relación existente entre el individuo y la entidad; y
- e) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Capítulo XII

Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables – Contabilidad de Coberturas

8. Contabilidad de Coberturas

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
8	1.		Contabilidad de Coberturas	NICSP N° 29, IN 15. DGCN	

A menudo las entidades adquieren instrumentos de cobertura (básicamente instrumentos derivados) con el fin de que el cambio de valor razonable de dichos instrumentos, compense el cambio en el valor razonable o en los flujos de efectivo de una partida cubierta, que es atribuible a un determinado riesgo.

Establecida una relación de cobertura, la misma debe ser tratada como contabilidad de coberturas en tanto cumpla con los requisitos para tal fin y en particular el requisito de documentarla formalmente.

La contabilidad de coberturas pretende reducir la volatilidad del rendimiento financiero de una entidad, compensando ganancias y pérdidas de los instrumentos de cobertura y de las partidas cubiertas.

Instrumentos de Cobertura

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
8	2.		Instrumentos que cumplen los requisitos	NICSP N° 29, Párrafos 10, 81 y 82.	

Instrumentos que cumplen los requisitos para ser designados instrumentos de cobertura:

- un instrumento derivado (con excepción de opciones emitidas, a menos que dicha opción emitida se designe para cubrir una opción comparada); y
- un activo financiero o un pasivo financiero que no sean derivados, en el caso de cobertura de riesgo en moneda extranjera;

Estos instrumentos pueden ser designados como instrumentos de cobertura, en tanto involucren a una parte externa a la entidad que informa (es decir, externa a la entidad económica o individual sobre la que se está informando).

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
8	3.		Designación de instrumentos de cobertura	NICSP N° 29, Párrafos 83 a 86.	
8	3	1	Excepciones para tratar un instrumento de cobertura en forma separada		NICSP N° 29, Párrafo 83.
8	3	2	Período de cobertura		NICSP N° 29, Párrafo 84.
8	3	3	Opción emitida neta		NICSP N° 29, Párrafo 86.

- La relación de cobertura debe ser designada por la entidad para un instrumento de cobertura en su totalidad ya que normalmente existe una única medida del valor razonable para cada instrumento de cobertura.
- Una proporción de un instrumento de cobertura completo, tal como el 50 % del importe nominal, puede ser designada como instrumento de cobertura en una relación de cobertura.
- Un instrumento de cobertura único puede ser designado como cobertura de más de una clase de riesgo siempre que:
 - a) los riesgos cubiertos puedan ser identificados claramente;
 - b) la eficacia de la cobertura puede ser demostrada; y
 - c) sea posible asegurar que existe una designación específica del instrumento de cobertura y de las diferentes posiciones de riesgo.
- Dos o más derivados, o proporciones de ellos (o, en el caso de una cobertura del riesgo de cambio, dos o más partidas que no sean derivados, o proporciones de ellas, o una combinación de derivados y no derivados, o bien proporciones de unos y otros) pueden ser considerados en combinación y designarse conjuntamente como instrumentos de cobertura, incluyendo el caso en que los riesgos de unos derivados compensen los procedentes de otros.

Políticas Contables

1. En forma excepcional, en los siguientes casos es posible designar en la relación de cobertura, solo una parte del instrumento de cobertura:

- a) la separación del valor intrínseco⁸⁹ y del valor temporal⁹⁰ de un contrato de opción, y la designación como instrumento de cobertura del cambio en el valor intrínseco de una opción, mientras que se excluye el cambio en el valor temporal; y
- b) la separación del componente de interés y el precio de contado en un contrato a término.

Estas excepciones se permiten porque el valor intrínseco en una opción y el valor de la prima de un contrato a término generalmente pueden ser medidos de forma separada.

2. Una relación de cobertura no puede ser designada sólo para una parte del período durante el cual el instrumento de cobertura permanece emitido.
3. Una opción emitida neta (por la cual se recibe una prima neta), no cumple los requisitos para ser designada como instrumento de cobertura. Por ejemplo un contrato que asegure unas tasas de interés máxima y mínima o cualquier otro contrato que combine una opción emitida y una comprada, no cumplirá los requisitos para ser designado como instrumento de cobertura, en tanto se trate efectivamente de una opción emitida neta. Sin embargo la combinación de una opción emitida y una comprada si podría ser designada como instrumento de cobertura, en tanto resulte en una opción comprada neta (por la que se paga una prima neta) o en un contrato a costo cero que asegura un precio que esté entre un máximo y un mínimo.

Partidas cubiertas

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
8	4.		Partidas que cumplen requisitos	NICSP N° 29, Párrafos 87, 88 y 89.	
8	4	1	Partidas que no cumplen requisitos		NICSP N° 29, Párrafos 88 y 89.

Una partida cubierta puede ser:

- a) un único activo o pasivo, compromiso firme, transacción prevista altamente probable o inversión neta en un negocio en el extranjero;

⁸⁹ Valor intrínseco: Es el valor de la opción si fuera ejercida en forma inmediata, así: 1) En una opción de Compra, el valor intrínseco es el exceso (si existiera) del valor de mercado del subyacente sobre el precio de ejercicio y 2) En una opción de venta, es el exceso (si existiera) del precio de ejercicio sobre el valor de mercado del subyacente.

⁹⁰ Valor temporal: También conocido como el valor extrínseco es la diferencia entre el precio de la opción y su valor intrínseco. Es entonces la parte del valor de la opción atribuible al tiempo faltante para su vencimiento.

- b) un grupo de activos, pasivos, compromisos firmes, transacciones previstas altamente probables o inversiones netas en negocios extranjeros con similares características de riesgo; o
- c) una cartera cubierta sólo por el riesgo de tasa de interés, una parte de la cartera de activos o pasivos financieros que compartan el riesgo que se está cubriendo.

Política Contable

1. No cumplen los requisitos para ser partidas cubiertas, ~~son~~:

- a) una inversión mantenida hasta el vencimiento en lo referente al riesgo de tasas de interés y al riesgo de pago anticipado. Esto se debe a que la designación de una inversión como mantenida hasta el vencimiento requiere la intención de retenerla hasta su vencimiento, con independencia de los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de dicha inversión atribuibles a cambios en las tasas de interés; y
- b) activos, pasivos, compromisos firmes o transacciones previstas altamente probables que no involucren a una parte externa a la entidad. Por ello, una partida que involucre solo a partes que forman una misma unidad económica y que no implique a una parte externa, no puede ser designada como partida cubierta en los estados consolidados, aunque si puede serlo en el caso de los estados financieros separados o individuales de las entidades que conforman esa entidad económica. Sin embargo:
 - i. El riesgo de tasa de cambio de un elemento monetario de una entidad económica que no involucra a una parte externa (por ejemplo, una partida por cobrar o pagar entre dos entidades controladas) puede cumplir los requisitos como partida cubierta en los estados consolidados, si produce una exposición a las ganancias o pérdidas por tasas de cambio que no son completamente eliminadas en la consolidación.
 - ii. El riesgo de tasa de cambio de transacciones previstas altamente probables dentro de la entidad económica, podría cumplir los requisitos para ser partida cubierta en los estados financieros consolidados, si la transacción se halla denominada en una moneda distinta de la funcional de la entidad que la haya realizado y ese riesgo afecte el resultado del período consolidado.

Norma Política		Concepto		Referencia	
				Norma	Política
8	5.		Designación de partidas financieras como partidas cubiertas	NICSP N° 29, Párrafos 90 y 91.	

Si la partida cubierta es un activo financiero o un pasivo financiero, puede ser una partida cubierta con respecto a los riesgos que estén asociados únicamente con una parte de los flujos de efectivo o del valor razonable, siempre que la eficacia de la cobertura pueda medirse.

En una cobertura del valor razonable de la exposición a la tasa de interés de una cartera de activos o pasivos financieros, la parte cubierta se designará en términos de un importe monetario (por ejemplo, un importe en colones, dólares, euros, libras o rands), y no en términos de activos (o pasivos) individuales.

Si la cartera incluye tanto activos como pasivos, el importe designado será un importe de activos o de pasivos. No está permitida la designación de un importe neto que incluya activos y pasivos.

Norma Política		/ Concepto	Referencia Norma	Política
8	6.	Designación de partidas financieras como partidas cubiertas	NICSP N° 29, Párrafo 92.	

Un activo no financiero o un pasivo no financiero, será designado como partida cubierta:

- a) por los riesgos asociados con las monedas extranjeras, o
- b) por todos los riesgos que soporte, debido a la dificultad de aislar y medir de manera adecuada los cambios en los flujos de efectivo o en el valor razonable, atribuibles a riesgos específicos distintos de los relacionados con las monedas extranjeras.

Norma Política		/ Concepto	Referencia Norma	Política
8	7.	Designación de grupos de elementos como partidas cubiertas	NICSP N° 29, Párrafos 93 y 94.	

Los activos y pasivos similares solo serán agregados y cubiertos en grupo cuando compartan la exposición al riesgo que está designado como cubierto.

Los requisitos de la contabilidad de coberturas no se cumplen si la comparación del instrumento de cobertura se realiza con la posición neta general (por ejemplo, el neto de todos los activos y pasivos de renta fija con vencimiento similar) en lugar de hacerlo con una partida cubierta específica.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
8	8.	Reconocimiento de la contabilidad de coberturas	NICSP N° 29, Párrafo 95.	

En la contabilidad de coberturas se reconoce, en el resultado del ejercicio, el efecto de la compensación de los cambios en los valores razonables de los instrumentos de cobertura y de las partidas cubiertas.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
8	9.	Clases de Coberturas	NICSP N° 29, Párrafo 96.	

- **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 parte identificada de dichos activos, pasivos o compromisos en firme, que puede atribuirse a un riesgo en particular y puede afectar al resultado del período.
- **Cobertura del flujo de efectivo:** es una cobertura de la exposición a la variación de los flujos de efectivo que:
 - a) 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
 - b) puede afectar al resultado del período.
- **Cobertura de la inversión neta en un negocio en el extranjero⁹¹.**

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
8	10.	Requisitos para la contabilización de cobertura	NICSP N° 29, Párrafo 98.	
8	10	1 Cobertura altamente eficaz		NICSP N° 29, GA 145.
8	10	2 Medición fiable de la cobertura eficaz		NICSP N° 29, GA 146. DGCN
8	10	3 Métodos para		NICSP N° 29,

⁹¹ Según NICSP N° 4 “Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera”: Inversión neta en un negocio en el extranjero: es el importe que corresponde a la participación de la entidad que informa, en los activos netos/patrimonio del citado negocio.

		evaluar la eficacia de las coberturas		GA 147.

Una relación de cobertura cumplirá los requisitos para ser contabilizada si se cumplen todas las condiciones siguientes:

- a) Al inicio de la cobertura, existe una designación y una documentación formales de la relación de cobertura y del objetivo y estrategia de gestión del riesgo de la entidad para emprender la cobertura. Esa documentación incluirá:
 - i. la identificación del instrumento de cobertura,
 - ii. la partida o transacción cubierta,
 - iii. la naturaleza del riesgo que se está cubriendo, y
 - iv. la forma en que la entidad medirá la eficacia del instrumento de cobertura para compensar la exposición a los cambios en el valor razonable de la partida cubierta o a los cambios en los flujos de efectivo atribuibles al riesgo cubierto.
- b) Se espera que la cobertura sea altamente eficaz en la consecución de la compensación de los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo atribuibles al riesgo cubierto.
- c) La eficacia de la cobertura debe poder medirse de forma fiable. Esto significa que debe poderse medir en forma fiable, tanto el valor razonable o los flujos de efectivo de la partida cubierta que sean atribuibles al riesgo cubierto, como el valor razonable del instrumento de cobertura.
- d) Para las coberturas del flujo de efectivo, la transacción prevista que es objeto de la cobertura, deberá ser altamente probable y presentar además una exposición a las variaciones en los flujos de efectivo que podrían, a la postre, afectar al resultado (ahorro o desahorro) del período.
- e) La cobertura se evalúa en un contexto de negocio en marcha, y realmente se puede concluir que ha sido altamente eficaz a lo largo de todos los periodos para los cuales ha sido designada.

Políticas Contables

1. Una cobertura **se considerará altamente eficaz efectiva** si se cumplen las dos condiciones siguientes:
 - a) Al inicio de la cobertura y en los períodos siguientes, se espera que ésta sea altamente eficaz para lograr compensar los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo atribuibles al riesgo cubierto, durante el período para el que se haya designado la cobertura. Tal expectativa puede demostrarse, entre otras de las siguientes formas:
 - i. realizando de una comparación de los cambios pasados en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura, que sean atribuibles al riesgo cubierto, con los cambios que hayan experimentado en el pasado este valor razonable o los flujos de efectivo, respectivamente; o
 - ii. mediante la demostración de una elevada correlación estadística entre el valor razonable o los flujos de efectivo de la partida cubierta y los que corresponden al instrumento de cobertura.

- b) La eficacia real de la cobertura tanto en su origen, como en el resto de la vida de la misma, está en un rango tal que los ~~sus~~ cambios en el valor razonable del instrumento de cobertura, compensan entre un 80% y un 125% los cambios (en el VR o en los flujos de efectivo) en el sentido contrario del ~~al~~ ítem o partida cubierta.
 - c) La entidad puede escoger una razón de cobertura distinta de uno a uno, con el fin de mejorar la eficacia de la cobertura.
2. La medición fiable de una cobertura eficaz, será aquella que cumpla con los requerimientos de reconocimiento y medición en la determinación del valor razonable y de los flujos de efectivo especificados para las partidas cubiertas y en el valor razonable de los instrumentos de cobertura establecidos en el presente PGCN. La eficacia se debe evaluar al inicio de la cobertura y en cada uno de los momentos en que una entidad prepare sus EEEF.
3. La DGCN determinará el método a aplicar a través de la NPC, según corresponda, teniendo en cuenta, entre otros, los siguientes métodos para evaluar la eficacia de las coberturas:
- a) Dollar off-set: compara los cambios en el valor razonable o flujos de efectivo del subyacente que se desea cubrir y el instrumento financiero derivado.
 - b) Reducción de volatilidad
 - c) Análisis de regresión

Los métodos descriptos en b) y c) están relacionados. La diferencia reside en que el método de reducción de volatilidad, asume que la posición derivada que reduce el riesgo se mueve en igual forma pero en sentido opuesto al al subyacente que se cubre. Es decir, una cobertura uno-a-uno. El método de regresión por su parte, supone que una cobertura más eficaz se basa en una estimación estadística de la relación de cobertura entre el instrumento adquirido para tal fin y la partida cubierta.

Norma Política		Concepto		Referencia Norma	Política
8	11.		Contabilización de una cobertura del valor razonable	NICSP N° 29, Párrafo 99.	
8	11	1	Ajuste al importe en libros de una partida cubierta		NICSP N° 29, Párrafo 103.
8	11	2	Discontinuidad de la contabilidad de coberturas de valor razonable		NICSP N° 29, Párrafo 102.
8	11	3	Exposición de la pérdida o ganancia atribuible a la		NICSP N° 29, Párrafo 100.

			partida cubierta reconocida en el resultado		
8	11	4	Exposición de los riesgos particulares atribuibles a una partida cubierta		NICSP N° 29, Párrafo 101.

Si una cobertura del valor razonable cumple, durante el período, con los requisitos para la contabilización de coberturas, se contabilizará de la siguiente forma:

Cobertura del valor razonable	Contabilización
a) En el caso en que el instrumento de cobertura es un derivado	La ganancia o pérdida procedente de la revalorización del instrumento de cobertura al valor razonable se reconocerá en el resultado del período.
b) En el caso de un instrumento de cobertura que no sea un derivado	La ganancia o pérdida procedente del componente de moneda extranjera se reconocerá en los resultados del período.
c) Partida cubierta atribuible al riesgo cubierto	La ganancia o pérdida de la partida cubierta atribuible al riesgo cubierto ajustará el importe en libros de la partida cubierta y se reconocerá en el resultado del período. Esto se aplicará incluso si la partida cubierta se midiese al costo. El reconocimiento de la ganancia o pérdida atribuible al riesgo cubierto en los resultados del periodo se aplicará si la partida cubierta es un activo financiero disponible para la venta.

Políticas Contables

1. Cualquier ajuste al importe en libros de una partida cubierta que mida por el método de la tasa de interés efectiva se amortizará contra el resultado del período. Dicha amortización deberá contemplar lo siguiente:
 - a) se inicia tan pronto como se realice el ajuste, y deberá comenzar a más tardar cuando la partida cubierta deje de ser ajustada por los cambios en el valor razonable que sean atribuibles al riesgo cubierto.
 - b) el ajuste estará basado en la tasa de interés efectiva, recalculada en la fecha que comience la amortización.
 - c) si la amortización utilizando una tasa de interés efectiva recalculada sea impracticable, el ajuste será amortizado utilizando un método lineal.

En todo caso, los ajustes quedarán amortizados totalmente al vencimiento del instrumento financiero o bien, en el caso de una cartera cubierta sólo por el riesgo de tasa de interés, a la expiración del período de revisión de intereses.

2. Una entidad discontinuará de forma prospectiva la contabilidad de coberturas de valor razonable cuando:
 - a) el instrumento de cobertura expire, fuere vendido, resuelto o ejercido (excepto que exista una renovación o sustitución sucesiva de un instrumento de cobertura por otro como parte de la estrategia de cobertura documentada por la entidad);
 - b) la cobertura dejase de cumplir los requisitos para la contabilización de coberturas; o
 - c) la entidad revoca la designación.

3. En el caso de una cobertura del valor razonable de la exposición a la tasa de interés, de una parte de una cartera de activos financieros o pasivos financieros (y sólo para esta forma de cobertura), la contrapartida de la pérdida o ganancia atribuible a la partida cubierta reconocida en el resultado del período, no se necesita distribuir entre los activos y pasivos que conforman la cartera cubierta ajustándolos en forma individual. Puede por ende presentarse la contrapartida de dicha ganancia o pérdida de la siguiente manera:
 - a) en una única línea que muestre la partida separada dentro de los activos, en aquellos periodos de revisión de intereses en que la partida cubierta sea un activo; o
 - b) en una única línea que contenga una partida separada dentro de los pasivos, para aquéllos periodos de revisión de intereses en los que la partida cubierta sea un pasivo.

Las partidas separadas referidas en los apartados (a) y (b) anteriores, se presentarán junto a los activos financieros o los pasivos financieros. Los importes que se hayan incluido en estas partidas se eliminarán del ESF cuando los activos o pasivos con los que se relacionan sean dados de baja en cuentas.

4. Cuando sólo se cubran riesgos particulares atribuibles a una partida cubierta, los cambios reconocidos en su valor razonable, que no se relacionen con el riesgo cubierto, se reconocerán conforme deben reconocerse los cambios en el valor razonable de cualquier activo o pasivo financiero que no forma parte de una operación de cobertura.

Norma Política		Concepto	Referencia Norma	Política
8	12.	Contabilización de una cobertura de flujo de efectivo	NICSP N° 29, Párrafos 106 y 107.	

Si una cobertura de flujo de efectivo cumple, durante el período, con los requisitos para la contabilización de coberturas, se contabilizará de la siguiente forma:

- a) la parte de la pérdida o ganancia del instrumento de cobertura que se haya determinado que es **cobertura eficaz** se reconocerá directamente en activos netos/~~el~~ **patrimonio, a través del ECP**. El componente separado de activos netos/patrimonio asociado con la partida cubierta se ajustará por el menor de los siguientes importes (en términos absolutos):

- i. el resultado acumulado del instrumento de cobertura desde el inicio de la cobertura; o
 - ii. el cambio acumulado en el valor razonable (valor presente) de los flujos de efectivo futuros esperados de la partida cubierta, desde el inicio de la cobertura.
- b) Tanto la **parte ineficaz** de la pérdida o ganancia del instrumento de cobertura, como cualquier componente específico de la ganancia o pérdida del instrumento de cobertura excluida de la evaluación de la eficacia de la cobertura, como cualquier otra ganancia o pérdida del instrumento de cobertura no reconocida directamente en activos neto/patrimonio conforme al punto a). se reconocerán en el **resultado del período**.

Norma / Política			Concepto	Referencia	
				Norma	Política
8	13.		Reconocimiento posterior de transacciones imputadas en el patrimonio	NICSP N° 29, Párrafos 108, 109 y 111.	
8	13	1	Tratamiento para el reconocimiento posterior de un activo o pasivo no financiero		NICSP N° 29, Párrafo 110. DGCN
8	13	2	Uniformidad		NICSP N° 29, Párrafo 110.

El tratamiento contable de la pérdida o ganancia del instrumento de cobertura (cobertura eficaz) reconocida en el patrimonio se efectuará de la siguiente forma:

Cobertura de una transacción	Pérdida o Ganancia reconocida en Activos Netos/el-Patrimonio	Período afectado
Si la transacción cubierta da lugar al reconocimiento posterior de un activo o pasivo financiero	Reclasificará en el resultado	En el mismo período donde el activo adquirido o el pasivo asumido afecte al resultado
Si la transacción prevista da lugar al reconocimiento posterior de un activo o pasivo NO financiero	Dos alternativas: a) Reclasificará en el resultado ,	En el caso de adoptarse la alternativa a): En el mismo período o períodos durante los

La transacción prevista para un activo o pasivo no financiero se convirtiese en un compromiso en firme al que le sea aplicable la contabilidad de la cobertura del valor razonable	b) Dará de baja las pérdidas o ganancias relacionadas que se hubieran reconocido directamente en el patrimonio y las incluirá en el costo inicial o en el importe en libros del activo o pasivo.	cual es el activo adquirido o el pasivo asumido afecte a los resultados del periodo (tal como el periodo en el que se reconozca el gasto por depreciación o el costo de las ventas).
Todo importe que no se espere recuperar	Reclasificará en el resultado	En el mismo período donde se estime que no se recupera
Otras coberturas de flujo de efectivo	Reclasificará en el resultado	En el mismo período o períodos en los que la operación cubierta prevista afecte al resultado del periodo (por ejemplo, cuando una venta prevista ocurra).

Políticas Contables

- El reconocimiento posterior de activos o pasivos no financieros imputado originalmente en el patrimonio se reclasificará al resultado del período o períodos durante los cuales el activo adquirido o el pasivo asumido afecte a los resultados del período.
- La alternativa elegida respecto al tratamiento de la pérdida o ganancia reconocida en activos netos/patrimonio, para transacciones previstas que den lugar a un activo o pasivo no financiero o transacciones previstas para activos o pasivos no financieros que se convirtiese en un compromiso en firme, al que le sea aplicable la contabilidad de la cobertura del valor razonable deberá aplicarse para todas las coberturas de este tipo, designadas como cobertura eficaz.

Norma / Política		Concepto	Referencia	
			Norma	Política
8	14.	Discontinuidad de la contabilidad de coberturas de flujo de efectivo	NICSP N° 29, Párrafo 112.	

Una entidad discontinuará de forma prospectiva la contabilidad de flujo de efectivo sí:

Hecho que genera la discontinuidad		Tratamiento de los saldos de ganancia o pérdida
a)	el instrumento de cobertura expirase, fuese vendido, resuelto o ejercido (excepto que exista una renovación o sustitución sucesiva de un instrumento de cobertura por otro, como parte de la estrategia de cobertura documentada por la entidad).	La ganancia o pérdida acumulada del instrumento de cobertura que continúe reconocida directamente en el patrimonio, desde el período en que la cobertura fue eficaz, continuará siendo reconocido de manera separada en el patrimonio hasta que la transacción prevista tenga lugar. Cuando tenga lugar la transacción, se imputará a resultado.
b)	la cobertura dejase de cumplir los requisitos para el uso de la contabilidad de coberturas	
c)	ya no se espera que la transacción prevista ocurra	La ganancia o pérdida acumulada relacionada del instrumento de cobertura que continúe reconocida directamente en el patrimonio desde el período en que la cobertura fue eficaz, se reconocerá en el resultado del período.
d)	la entidad revoca la designación.	La ganancia o pérdida acumulada del instrumento de cobertura que continúe reconocida directamente en el patrimonio, desde el período en que la cobertura fue eficaz, continuará siendo reconocida de manera separada en el patrimonio hasta que la transacción ocurra o deje de esperarse que ocurra. Cuando tenga lugar la transacción, se imputará a resultados. Si ya no se espera que la transacción prevista ocurra, la ganancia o pérdida acumulada que había sido reconocida directamente en el patrimonio deberá reconocerse en el resultado del período.

Norma / Concepto				Referencia	
Política				Norma	Política
8	15.		Cobertura del riesgo de moneda extranjera	NICSP N° 29, Párrafo 97.	
8	15	1	Tratamiento por valor razonable		DGCN

La cobertura del riesgo de moneda extranjera de un compromiso en firme puede ser contabilizada como una cobertura del valor razonable o como una del flujo de efectivo.

Política Contable

1. La cobertura del riesgo de moneda extranjera de un compromiso en firme será contabilizada como una cobertura del valor razonable.

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
8	16.		Coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero	NICSP N° 29, Párrafo 113.	

Las coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero, incluyendo la cobertura de una partida monetaria que se contabilice como parte de una inversión neta, se contabilizarán de manera similar a las coberturas de flujo de efectivo:

- a) La parte de la ganancia o pérdida del instrumento de cobertura que se determina que es una cobertura eficaz se reconocerá directamente en el patrimonio a través del estado de cambios en el patrimonio; y
- b) La parte ineficaz se reconocerá en los resultados del periodo.

La ganancia o pérdida del instrumento de cobertura relativa a la parte eficaz de la cobertura que ha sido reconocida directamente en el patrimonio se reconocerá en los resultados del período en el período en que se produzca la venta o disposición del negocio en el extranjero.

Información a Revelar

Norma Política		/ Concepto		Referencia Norma	Política
8	17.		Información a Revelar sobre contabilidad de coberturas	NICSP N° 30, Párrafos 26 a 28.	

Las entidades revelarán información, por separado de las:

- Coberturas del valor razonable,
- Coberturas de los flujos de efectivo, y
- Cobertura de la inversión neta en negocios en el extranjero.

Para cada una de estas coberturas deberá informar:

- a) una descripción de cada tipo de cobertura;
- b) una descripción de los instrumentos financieros designados como instrumentos de cobertura y de sus valores razonables al final del período sobre el que se informa; y
- c) la naturaleza de los riesgos que han sido cubiertos.

Para las **coberturas de flujos de efectivo**, una entidad revelará:

- a) los períodos en los que se espera que se produzcan los flujos de efectivo, así como en los que se espera que afecten a los resultados;
- b) una descripción de las transacciones previstas para las que se haya utilizado previamente la contabilidad de coberturas, pero cuya ocurrencia ya no se espere;
- c) el importe que se reconoció en el patrimonio durante el período;
- d) el importe que se reclasificó del patrimonio y se incluyó en los resultados del período, mostrando el importe incluido en cada partida del ERF; y
- e) el importe que, durante el período, se haya eliminado del patrimonio y se haya incluido en el costo inicial o en otro importe en libros de un activo no financiero o de un pasivo no financiero adquirido o en el que se haya incurrido y que hayan sido tratados como transacciones previstas altamente probables cubiertas.

Una entidad revelará por separado:

- a) en las coberturas del valor razonable, las ganancias o pérdidas:
 - i. del instrumento de cobertura; y
 - ii. de la partida cubierta que sea atribuible al riesgo cubierto;
- b) la ineficacia reconocida en los resultados que surja de coberturas de los flujos de efectivo; y
- c) la ineficacia reconocida en los resultados que surja de coberturas de inversiones netas en negocios en el extranjero.

Capítulo XIII

Glosario de Términos Contables

Término	Definición
A	
Acción de oro	Es la acción con derechos especiales de voto, que le otorga a su tenedor un poder especial con respecto a los demás accionistas. Este término se aplica especialmente a las acciones retenidas por los gobiernos después de una privatización.
Actividades de financiación	Son los flujos de efectivo procedentes de actividades distintas de aquéllas de inversión y de operación, puesto que resulta útil para realizar la predicción de necesidades de efectivo para cubrir compromisos con los suministradores de capital a la entidad; por ejemplo, los flujos de efectivo que surgen de actividades de financiación son: • cobros en efectivo procedentes de la emisión de obligaciones, préstamos, bonos, cédulas hipotecarias y otros fondos tomados en préstamo, a largo o a corto plazo; • reembolsos de los fondos tomados en préstamo; y • pagos realizados por el arrendatario para reducir la deuda pendiente procedente de un arrendamiento financiero.
Actividades de inversión	Son las actividades de adquisición y disposición de activos a largo plazo, así como otras inversiones no consideradas como equivalentes al efectivo. Son flujos de efectivo que representan la medida en que se han hecho desembolsos para constituir los recursos con que se pretende contribuir a la prestación de servicios de la entidad en el futuro.
Actividades de operación	Son las actividades de la entidad que no son de inversión o financiación, que derivan fundamentalmente de las transacciones que constituyen la principal fuente de generación de efectivo de la entidad, tal el caso de los impuestos (directa e indirectamente); o la venta de los bienes y servicios suministrados por la entidad.
Actividad agrícola	Es la gestión, por parte de una entidad, de las transformaciones de carácter biológico realizadas con los activos cultivados, incluidas las transacciones sin contraprestación, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros activos cultivados diferentes.
Activos	Son los bienes, derechos y otras pertenencias de carácter

Término	Definición
	tangible e intangible del ente público, que tienen la capacidad de generar hechos económico-financieros de los que se espera produzcan beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, que contribuyan al desarrollo de la gestión del ente o cometido estatal.
Activo de concesión de servicios	Es un activo utilizado para proporcionar servicios públicos en un acuerdo de concesión de servicios que: (a) es proporcionado por el concesionario (operador), de forma que: (i) el concesionario (operador) construye, desarrolla o adquiere de un tercero; o (ii) es un activo ya existente del concesionario (operador); o (b) es proporcionado por la concedente, de forma que: (i) es un activo ya existente de la concedente; o (ii) es una mejora de un activo ya existente de la concedente.
Activos del segmento	Son los activos correspondientes a la operación de la entidad, que el segmento emplea para llevar a cabo su actividad, incluyendo tanto los directamente atribuibles al segmento en cuestión como los que puedan distribuirse al mismo, utilizando bases razonables de reparto. Si el ingreso del segmento incluye ingresos por intereses o dividendos, sus activos correspondientes deben incluir las cuentas por cobrar, préstamos, inversiones o cualesquiera otros activos productores de ingresos. En los activos del segmento no deben incluirse los activos por impuesto a las ganancias o equivalentes al mismo, que estén reconocidos de conformidad con las normas de contabilidad que se ocupan de las obligaciones de pagar el impuesto a las ganancias o equivalentes. En los activos del segmento se incluirán las inversiones que se contabilicen utilizando el método de la participación, sólo si el resultado neto de tales inversiones se ha incluido en el ingreso del segmento. Los activos del segmento incluyen la parte del participante en los activos de la explotación de cualquier negocio conjunto que se contabilice por el método de consolidación proporcional, de acuerdo con la NICSP 8, <i>Participaciones en Negocios Conjuntos</i>. Los activos del segmento se presentan después de deducir las provisiones relacionadas con ellos, siempre que las mismas sean objeto del mismo tipo de compensación en el estado de situación financiera de la entidad.
Activos financieros	Cualquier activo que es: (a) efectivo;

Término	Definición
	(b) un instrumento de patrimonio de otra entidad; (c) un derecho contractual: (i) a recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad; o (ii) a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente favorables para la entidad; o (d) un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propios de la entidad, y sea: (i) un instrumento no derivado, según el cual la entidad está o puede estar obligada a recibir una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propios, o (ii) un instrumento derivado que será o podrá ser liquidado mediante una forma distinta al intercambio de un importe fijo de efectivo, o de otro activo financiero, por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propios de la entidad. A estos efectos los instrumentos de patrimonio propios de la entidad no incluyen los instrumentos financieros con opción de venta clasificados como instrumentos de patrimonio, instrumentos que imponen una obligación a la entidad de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad sólo en el momento de la liquidación y se clasifican como instrumentos de patrimonio, o los instrumentos que son contratos para la recepción o entrega futura de instrumentos de patrimonio propios de la entidad.
Activo financiero a valor razonable o pasivo financiero con cambios en el resultado (ahorro o desahorro)	Un activo financiero o un pasivo financiero que cumpla alguna de las siguientes condiciones: (a) se clasifica como mantenido para negociar. Un activo o pasivo financiero se clasificará como mantenido para negociar si: (i) se adquiere o se incurre en él principalmente con el objetivo de venderlo o volver a comprarlo en un futuro inmediato; (ii) en su reconocimiento inicial es parte de una cartera de instrumentos financieros identificados, que se gestionan conjuntamente y para la cual existe evidencia de un patrón real reciente de obtención de beneficios a corto plazo; o (iii) es un derivado (excepto un derivado que sea un contrato de garantía financiera o haya sido designado como un instrumento de cobertura

Término	Definición
	eficaz). (b) En el momento del reconocimiento inicial sea designado por la entidad para ser contabilizado al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro). Una entidad sólo podrá realizar esta designación cuando esté permitido o cuando al hacerlo se obtenga información más relevante debido a que: (i) con ello se elimine o reduzca significativamente alguna incoherencia en la medición o en el reconocimiento (a veces denominada “asimetría contable”) que de otra manera surgiría al utilizar diferentes criterios para medir activos y pasivos, o para reconocer ganancias y pérdidas en los mismos sobre bases diferentes; o (ii) el rendimiento de un grupo de activos financieros, de pasivos financieros o de ambos, se gestione y evalúe según el criterio del valor razonable, de acuerdo con una estrategia de inversión o de gestión del riesgo que la entidad tenga documentada, y se facilite internamente información sobre ese grupo, de acuerdo con el criterio del valor razonable, al personal clave de la dirección de la entidad como, por ejemplo, el órgano de dirección y el director general.
Activo financiero monetario y pasivo financiero (también referidos como instrumentos financieros monetarios)	Activos y pasivos financieros a ser cobrados o pagados por un importe fijo o determinable de dinero.
Activos financieros disponibles para la venta	Aquellos activos financieros no derivados que se designan específicamente como disponibles para la venta o que no son clasificados como: (a) préstamos y cuentas por cobrar. (b) inversiones mantenidas hasta el vencimiento, o (c) activos financieros al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro).
Activos contingentes	Son activos de naturaleza posible, surgidos a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo cuando sucedan o, en su caso, no sucedan uno o más sucesos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.
Activos generadores de efectivo	Son aquéllos que se mantienen para obtener un rendimiento comercial, como objetivo primario. Dicho rendimiento comercial generará, en forma independiente, entrada de efectivo por el uso del activo.

Término	Definición
Activos intangibles	Son activos identificables de carácter no monetario que por sus características intrínsecas no son susceptibles de cuantificar físicamente.
Activos mantenidos por un fondo de beneficios a largo plazo para los empleados	Activos (diferentes de los instrumentos financieros no transferibles emitidos por la entidad que informa) que: (a) son poseídos por una entidad (un fondo) que está separada legalmente de la entidad que presenta sus EEFF, y existen solamente para pagar o financiar beneficios para los empleados, y (b) están disponibles para ser usados sólo con el fin de pagar o financiar beneficios a los empleados, no están disponibles para hacer frente a las deudas con los acreedores de la entidad que informa (ni siquiera en caso de quiebra) y no pueden retornar a esta entidad salvo cuando: i. los activos que quedan en el plan son suficientes para cumplir todas las obligaciones relacionadas con los beneficios de los empleados del plan o de la entidad que informa; o ii. los activos retornen a la entidad que informa para reembolsarla por los beneficios a los empleados ya pagados.
Activos que no generan efectivo	Son aquellos activos que se mantienen bajo un supuesto de ente en marcha para proporcionar servicios especializados o bienes públicos a la comunidad.
Activo que aun no cumple las condiciones de plazo	Es el activo que necesariamente requiere un período de tiempo sustancial antes de estar listo para el uso o venta a que está destinado.
Acuerdo de concesión de servicios	Es un acuerdo vinculante entre una concedente y un concesionario (operador) en el que: (a) el concesionario (operador) utiliza el activo de concesión de servicios para proporcionar un servicio público en nombre de la concedente durante un período determinado; y (b) el concesionario (operador) es compensado por sus servicios durante el período del acuerdo de concesión del servicio.
Acuerdo o contrato de agencia	Es el que, a cambio de una remuneración, obliga a un profesional o a un empresario a promover, y en su caso concluir, de forma continuada operaciones de comercio por cuenta y en nombre ajenos.
Acuerdo Vinculante	Describe contratos y otros acuerdos que confieren a las partes derechos y obligaciones similares a los que tendrían si la forma fuera la de un contrato.

Término	Definición
Aplicación prospectiva	La aplicación prospectiva de un cambio en una política contable y del reconocimiento del efecto de un cambio en una estimación contable consiste, respectivamente, en: (a) la aplicación de la nueva política contable a las transacciones, otros sucesos y condiciones ocurridos tras la fecha en que se cambió la política; y en (b) el reconocimiento del efecto del cambio en la estimación contable para el periodo corriente y los futuros, afectados por dicho cambio.
Aplicación retroactiva	Aplicación de una nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones, como si ésta se hubiera aplicado siempre.
Arrendamiento	Es un acuerdo en el que el arrendador conviene con el arrendatario en percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, por cederle el derecho a usar un activo durante un período de tiempo determinado.
Arrendamiento financiero	Es un tipo de arrendamiento en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. La propiedad del mismo puede o no ser eventualmente transferida.
Arrendamiento no cancelable	Un arrendamiento que sólo es revocable: (a) si ocurriese alguna contingencia remota; (b) con el permiso del arrendador; (c) si el arrendatario realizase un nuevo arrendamiento, para el mismo activo o para otro equivalente, con el mismo arrendador; o bien (d) si el arrendatario pagase una cantidad adicional tal que, al inicio del arrendamiento, la continuación de éste quede asegurada con razonable certeza.
Arrendamiento operativo	Un arrendamiento se clasificará como operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.
Asignaciones presupuestarias	Una autorización concedida por un organismo legislativo para asignar fondos para propósitos especificados por la autoridad legislativa o similar.
Asociada	Es una entidad, incluyendo aquella sin forma corporativa, tal como una fórmula asociativa, sobre la que el inversionista posee influencia significativa, y no es ni una entidad controlada ni constituye una participación en un negocio conjunto.
Asumir una deuda	Ocurre cuando una entidad se hace cargo de la deuda

Término	Definición
	originalmente contraída por otra entidad, pública o privada, controlada o no, previamente reconocida en los EEFF de esta última. La entidad pasa a ocupar ante el acreedor el lugar de deudor que antes revestía la entidad originariamente endeudada.
B	
Baja en cuentas de un activo o pasivo financiero	Es la eliminación de un activo o pasivo financiero previamente reconocido en el balance de la entidad.
Base contable de acumulación (o devengo)	Es el método contable por el cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa su cobro o su pago en efectivo o su equivalente). Por ello, las transacciones y otros hechos se registran en los libros contables y se reconocen en los EEFF de los ejercicios con los que guardan relación. Los elementos reconocidos, según la base contable de acumulación (o devengo) son: activo, pasivo, patrimonio, ingresos y gastos.
Base comparable	Significa la comparación entre los importes ejecutados del presupuesto, presentados según la misma base contable y la misma base de clasificación, para las mismas entidades y para el mismo período que el presupuesto aprobado, con los importes que surgen de los EEFF.
Base contable	La base contable de acumulación (o devengo) o de efectivo tal como se definen en las NICSP de acumulación (o devengo) y en la NICSP de Base de efectivo.
Base presupuestaria	La base contable de acumulación (o devengo), de efectivo u otra base contable adoptada en el presupuesto, que ha sido aprobada por el órgano legislativo.
Beneficios económicos futuros	Son portadores de beneficios económicos futuros los activos que son utilizados para generar entradas de efectivo.
Beneficios a empleados	Son todas las formas de pago dadas por una entidad a cambio de servicios prestados por los empleados.
Beneficios a los empleados a corto plazo	Beneficios a los empleados (diferentes de los beneficios por terminación) cuyo pago ha de ser liquidado en el término de los doce meses siguientes al cierre del período en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.
Beneficios consolidados (irrevocables) de los empleados	Remuneraciones que no están condicionadas por la existencia de una relación de empleo en el futuro.
Beneficios post-empleo	Beneficios a los empleados (diferentes de los beneficios por terminación) que se pagan después de completar su período de empleo en la entidad.
Beneficios por despido	Son beneficios a empleados pagaderos como resultado de:

Término	Definición
	(a) La decisión de una entidad de terminar con el empleo de un empleado antes de la fecha normal de jubilación; o (b) Una decisión del empleado de aceptar un retiro voluntario a cambio de dichos beneficios.
Beneficios por terminación	Beneficios a los empleados a pagar como consecuencia de: (a) la decisión de la entidad de resolver el contrato de un empleado antes de la edad normal de retiro; o bien (b) la decisión de un empleado de aceptar voluntariamente la conclusión de la relación de trabajo a cambio de tales beneficios.
Bienes en especie.	Son activos tangibles transferidos a una entidad en una transacción sin contraprestación, sin cargo alguno, pero pudiendo estar sujetos a estipulaciones.
C	
Cambio en una estimación contable	Ajuste al importe en libros de un activo o de un pasivo, o al importe del consumo periódico de un activo, que se produce tras la evaluación de la situación actual del elemento, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes. Los cambios en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o de nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.
Centros de consolidación	Son los centros, distintos de la DGCN, sin personería jurídica, responsables de la agrupación de las entidades gubernamentales o empresas públicas, formando “entidades económicas”, que permitan consolidar su información financiera por subsectores, grupos o instituciones sobre la base de: (i) criterios económicos, (ii) criterios de competencia en administración de recursos y (iii) criterios políticos administrativos, según lo establece el Clasificador Institucional Costarricense, a lo que se agrega (iv) la existencia de control ejercido sobre las entidades controladas.
Clase de propiedades, planta y equipo	Un grupo de activos de naturaleza o función similar en las operaciones de una entidad, que se muestra como una partida única a efectos de revelación en los EEEF.
Compra convencional	Una compra o venta de un activo financiero bajo un contrato cuyas condiciones requieren la entrega del activo durante un período que generalmente está regulado o surge de una convención establecida en el mercado correspondiente.
Comienzo del plazo del	La fecha a partir de la cual el arrendatario tiene el derecho

Término	Definición
arrendamiento	de utilizar el activo arrendado. Es la fecha del reconocimiento inicial del arrendamiento (es decir, del reconocimiento de activos, pasivos, ingresos o gastos derivados del arrendamiento, según proceda).
Compromiso en firme	Un acuerdo vinculante para intercambiar una determinada cantidad de activos a un precio determinado, en una fecha o fechas futuras prefijadas.
Compromisos no devengados	Son compromisos en firme donde aún no se ha producido el hecho que genera su devengo contable, por lo cual no afectarán los Estados Financieros, pudiendo exponerse en Notas.
Condonación de deuda	Es el condonación, emitida por parte de una entidad, respecto de la deuda que otra entidad, pública o privada, controlada o no, mantiene con aquélla.
Contabilidad de Coberturas	La contabilidad de cobertura reduce la volatilidad del rendimiento financiero de una entidad, compensando ganancias y pérdidas de los instrumentos de cobertura y de las partidas cubiertas.
Consolidación proporcional	Es un método de contabilización según el cual la porción de un participante en un negocio conjunto en los activos, pasivos, gastos e ingresos de la entidad controlada conjuntamente, se combina línea por línea con las partidas similares en sus propios EEEF o son informados en líneas de partidas separadas dentro de tales estados.
Concedente	Es la entidad que concede el derecho de uso del activo de concesión de servicios al operador.
Concesionario (operador)	Es la entidad que utiliza el activo de concesión de servicios para proporcionar servicios públicos, sujeto al control del activo por la concedente.
Contratista	Una entidad que realiza trabajos de construcción de obras conforme a un contrato de construcción.
Contrato [de carácter] oneroso	Un contrato para el intercambio de activos o servicios, en el que los costos inevitables para cubrir las obligaciones establecidas en el contrato exceden a los beneficios económicos o al potencial de servicio que se espera recibir bajo el mismo.
Contrato de construcción	Es el específicamente negociado para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización.
Contrato de garantía financiera	Un contrato que requiere que el emisor efectúe pagos específicos para reembolsar al tenedor por la pérdida en la que incurre cuando un deudor específico incumpla su obligación de pago a su vencimiento, de acuerdo con las condiciones, originales o modificadas, de un instrumento de

Término	Definición
	deuda.
Contrato de precio fijo	Es aquél en el que el contratista acuerda un precio fijo, o una cantidad fija por unidad de producto, estando tales precios en algunos casos sujetos a cláusulas de revisión si aumentan los costos.
Contrato de margen sobre Contrato basado en el costo	Es un contrato de construcción en el que se reembolsan al contratista los costos satisfechos por él y definidos previamente en el contrato, y en el caso de un contrato de características comerciales, más un porcentaje adicional de esos costos o una cantidad fija si correspondiere.
Contrato de seguro	Un acuerdo que expone al asegurador a riesgos definidos de pérdida por sucesos o circunstancias ocurridos o descubiertos a lo largo de un período determinado, incluyendo muerte (en el caso de pagos periódicos, supervivencia del asegurado), enfermedad, discapacidad, daños en propiedades, daños a terceros o interrupción de las operaciones.
Contratos pendientes de ejecución	Contratos en los cuales no se han cumplido, total o parcialmente, las obligaciones de las partes.
Contribuciones de los propietarios	Los beneficios económicos o potencial de servicio futuros que han sido aportados a la entidad por parte de terceros ajenos a la misma, distintos de los que dan lugar a pasivos, que establecen una participación financiera en los activos netos/patrimonio de la entidad, que: (a) conlleva derechos sobre (i) la distribución de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros de la entidad durante su existencia, haciéndose tal distribución a discreción de los propietarios o sus representantes, e (ii) la distribución de cualquier excedente de activos sobre pasivos en caso de liquidación de la entidad; y/o (b) puede ser objeto de venta, intercambio, transferencia o devolución.
Contribuciones sociales	Son los ingresos obtenidos por el ente público, derivados de contribuciones al seguro de pensiones y a diferentes regímenes de pensiones especiales a cargo del Gobierno Central de funcionarios activos como de pensionados, provenientes de varios regímenes de pensiones de carácter contributivo
Control	Es el poder o facultad de dirigir las políticas financieras, de operación y de gestión de otra entidad.
<i>Control Conjunto</i>	Es el acuerdo de compartir el control sobre una actividad, mediante un convenio vinculante.
Control de un activo	Es la facultad que tiene la entidad de usar o beneficiarse de otra manera del activo para conseguir sus objetivos y puede

Término	Definición
	excluir o regular de otra manera el acceso de otros a este beneficio.
Cosecha o recolección	La separación del producto del activo biológico del que procede, o el cese de los procesos vitales de un activo biológico.
Costos de transacción	Son los costos incrementales que sean directamente atribuibles a la compra, emisión, venta o disposición por otra vía de un activo o pasivo financiero. Un costo incremental es aquel en el que no se habría incurrido si la entidad no hubiese adquirido, emitido, vendido o dispuesto por otra vía el instrumento financiero.
Costos por préstamos	Intereses y otros gastos en que incurre una entidad en relación con operaciones de endeudamiento.
Comienzo del plazo del arrendamiento	Es la fecha a partir de la cual el arrendatario tiene la facultad de utilizar el activo arrendado, donde se reconoce inicialmente el arrendamiento, ya sea el reconocimiento de activos, pasivos, ingresos o gastos derivados del arrendamiento, según corresponda.
Condiciones sobre Activos Transferidos	Son convenios donde se especifica y requiere que los beneficios económicos futuros o potencial de servicios incorporados en el activo se consuman por el receptor de la forma especificada o que se devuelvan los mismos al cedente.
Contrato de construcción	Es aquél específicamente negociado para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización.
Cuotas contingentes por arrendamientos	Constituyen los pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo, sino que se basa en un importe futuro de un factor cambiante distinto del mero paso del tiempo (por ejemplo, un tanto por ciento de las ventas futuras, importes de utilización futura, índices de precios futuros, tasas de intereses de mercado futuras.).
Contratista	Una entidad que realiza trabajos de construcción de obras conforme a un contrato de construcción.
Costo	Es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo, o bien el valor razonable de otra contraprestación entregada, para adquirir o construir un activo.
Costo amortizado de un activo financiero o de un pasivo financiero	Importe al cual dicho activo financiero o pasivo financiero se mide al reconocimiento inicial menos los reembolsos del principal, más o menos la amortización acumulada, calculada con el método de la tasa de interés efectiva, de cualquier diferencia existente entre el importe inicial y el valor al reembolso en el vencimiento, y menos cualquier disminución por deterioro del valor o incobrabilidad

Término	Definición
	(reconocida directamente o mediante una cuenta correctora).
Costo corriente de reposición	Es el costo en el que la entidad incurriría al adquirir el activo en la fecha de presentación.
Costo de los servicios del período corriente	Incremento, en el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos, que se produce como consecuencia de los servicios prestados por los empleados en el período corriente.
Costo de servicio pasado	El cambio en el valor presente de las obligaciones de beneficios definidos por los servicios prestados por los empleados en períodos anteriores, puesto de manifiesto en el período corriente por la introducción o modificación de beneficios post-empleo o de otros beneficios a empleados a largo plazo. El costo de servicios pasados puede ser positivo (cuando los beneficios se introducen o cambian de forma que el valor presente de la obligación por beneficios definidos se incrementa) o negativo (cuando los beneficios existentes cambian de forma que el valor presente de la obligación por beneficios definidos disminuye).
Costo por intereses	El incremento producido durante un período en el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos, como consecuencia de que tales beneficios se encuentran un período más próximo a su vencimiento.
Costos de disposición	Costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo, excluyendo los costos financieros y los gastos por impuestos a las ganancias.
Costos de transacción	Costos incrementales directamente atribuibles a la compra, emisión, disposición de un activo financiero o de un pasivo financiero. Un costo incremental es aquél en el que no se habría incurrido si la entidad no hubiese adquirido, emitido o dispuesto del instrumento financiero.
Costos de venta	Los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo, excluyendo los costos financieros y los impuestos a las ganancias. La disposición puede ocurrir mediante la venta o mediante la distribución sin contraprestación a cambio, o por una contraprestación insignificante.
Costos directos iniciales	Son costos incrementales directamente imputables a la negociación y contratación de un arrendamiento, salvo cuando tales costos han sido incurridos por un arrendador que es a la vez fabricante o distribuidor.
Costos por préstamos	Intereses y otros gastos en que incurre una entidad en relación con operaciones de endeudamiento.
Cuotas contingentes por arrendamientos	Parte de los pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo, sino que se basa en el importe futuro de un factor cambiante distinto al mero paso del tiempo (por ejemplo, un

Término	Definición
	tanto por ciento de las ventas futuras, grado de uso futuro, índices de precios futuros, tasas de intereses de mercado futuras).
Corredores	Personas que efectúan transacciones con activos por cuenta de otras personas, recibiendo por ello una comisión.
D	
Depreciación y amortización	Representa la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil. En el caso de un activo intangible, generalmente se utiliza el término “amortización” en lugar del término “depreciación”. Ambos términos tienen el mismo significado.
Derivado	Un instrumento financiero u otro contrato que está dentro del alcance de la NICSP 29 que cumpla las tres características siguientes: (a) su valor cambia en respuesta a los cambios en una tasa de interés especificada, en el precio de un instrumento financiero, en el de una materia prima cotizada, en una tasa de cambio, en un índice de precios o de tasas de interés, en una calificación o índice de carácter crediticio o en función de otra variable, que en el caso de no ser financiera no sea específica para una de las partes del contrato (a veces se denomina “subyacente” a esta variable); (b) no requiere una inversión inicial neta, o bien requiere una inversión inferior a la que se requeriría para otros tipos de contratos, en los que se podría esperar una respuesta similar ante cambios en las condiciones de mercado; y (c) se liquida en una fecha futura.
Desarrollo	La aplicación de los resultados de la investigación u otro conocimiento, a un plan o diseño para la producción de materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios, nuevos o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.
Desembolsos por impuestos	Disposiciones preferentes de la legislación fiscal que da concesiones a ciertos contribuyentes que no están disponibles para otros.
Deterioro del valor	Es una pérdida en los beneficios económicos futuros o potenciales de servicio de un activo, adicional y por encima del reconocimiento sistemático de la pérdida de beneficios económicos futuros o potencial de servicio que se lleva a cabo a través de la depreciación.
Diferencia de cambio	Es la diferencia que surge al convertir un determinado número de unidades de una moneda a otra moneda, utilizando tasas de cambio diferentes.
Distribuciones a los	Son aquellos beneficios económicos futuros o el potencial

Término	Definición
propietarios	de servicio que la entidad distribuye a todos o algunos de sus propietarios, sea como rendimiento de la inversión, o como devolución de la misma.
E	
Efectivo	Comprende tanto la existencia de dinero en caja como los depósitos bancarios a la vista.
Eficacia de la cobertura	El grado en el que los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta, directamente atribuibles al riesgo cubierto, se compensan con los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura.
Empresas públicas	Son aquellas que reúnen todas o algunas de las siguientes características: a) Efectúa operaciones de mercado vendiendo bienes y prestando servicios a otras entidades, obteniendo un beneficio o recuperando el costo total de los mismos; b) Tiene la facultad de contratar en su propio nombre; c) Cuenta con capacidad financiera y operativa para llevar a cabo una actividad específica; d) No depende de una financiación continua por parte del gobierno para permanecer como un negocio en marcha; y e) Es controlada por una entidad del sector público.
Emular	Imitar las acciones de otro procurando igualarlas e incluso excederlas.
Enajenación	Se entiende a la acción de pasar o transmitir a alguien el dominio de algo o algún otro derecho sobre ello.
Endeudamiento público	Comprende las obligaciones contraídas legalmente por el gobierno o por las entidades gubernamentales celebradas mediante contratos de endeudamiento público, con emisión y colocación de títulos y bonos de la deuda pública, empréstitos internos y externos, y otras operaciones de crédito con organismos financieros nacionales e internacionales.
Ente contable	Son aquellas unidades contables de las entidades del Sector Público que cumplen con las siguientes características: a) naturaleza jurídica independiente, b) administran recursos, obligaciones y sus patrimonios, c) tienen bajo su responsabilidad el registro contable de la universalidad de sus transacciones, y d) satisfacen todos los requisitos de presentación de los EFPIG según lo dispuesto por la NICSP 1 – “Presentación de Estados Financieros”.

Término	Definición
Entidad controlada	Es aquella que, incluyendo una entidad sin forma corporativa, tal como una fórmula asociativa, que está bajo control de otra (a la que se le denomina entidad controladora).
Entidad controladora	Es la entidad que tiene una o más entidades bajo su control.
Entidades del Gobierno (o entidades gubernamentales)	Todas las instituciones que reúnen las siguientes características: • tienen como función primaria las de Gobierno Central y/o Local, • proveen bienes y servicios a la comunidad, • no reúnen las características de una EP, • son controladas por una unidad del Gobierno, • se financian principalmente con fondos provenientes de la recaudación de impuestos, • administran sus recursos, ya sean propios o recibidos por transferencias, • administran sus activos y pasivos, y • son parte del SGG.
Entidad económica	Es el grupo de entidades que comprende a una entidad controladora y una o más entidades controladas.
Entidad del Sector Público que Informa	Una entidad del sector público que informa es una organización gubernamental que prepara Informe Financiero con Propósito General (IFPG).
Entidad del Sector Público que Informa del Grupo	Una entidad del sector público que informa puede comprender dos o más entidades separadas que presentan Informe Financiero con Propósito General (IFPG) como si fueran una sola entidad. A dicha entidad se hace referencia como una entidad que informa acerca del grupo.
En mora	Un activo financiero está en mora cuando la contraparte ha dejado de efectuar un pago cuando contractualmente debía hacerlo.
Equivalente de efectivo	Son inversiones a corto plazo de gran liquidez, fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo, estando sujetos a un riesgo despreciable de cambios en su valor.
Errores de períodos anteriores	Omisiones e inexactitudes en los EEFF de una entidad, para uno o más ejercicios anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable que: (a) estaba disponible cuando los EEFF para tales períodos fueron autorizados para su emisión; y (b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos EEFF. Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables,

Término	Definición
	la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.
Estados Financieros Consolidados (EEFFC)	Son los EEFF de una entidad económica, que se presentan como estados de una sola entidad.
Estados Financieros (EEFF)	Los EEFF deben ser preparados sobre la base contable del devengado y son parte del Informe Financiero con Propósito General (IFPG) como núcleo principal de la información financiera. Los EEFF deben ser el medio para que los funcionarios gubernamentales respondan por la administración de los recursos públicos, transformándose de esta manera en una herramienta de rendición de cuentas claras y transparentes, por los recursos que le han sido confiados.
Estados Financieros Separados (EEFFS)	Son los presentados por una entidad controladora, un inversionista en una asociada o un partícipe en una entidad controlada conjuntamente, en los que las inversiones correspondientes se contabilizan a partir de la participación directa en el patrimonio neto, en lugar de en función de los resultados obtenidos y de los activos netos de las entidades en las que se ha invertido.
Estipulaciones sobre activos transferidos	Términos de leyes o regulaciones, o un acuerdo vinculante, impuestos sobre el uso de un activo transferido por las entidades externas a la entidad que informa.
Estimaciones contables	Son las estimaciones realizadas cuando las partidas de los EEFF no pueden ser medidas con precisión, producto de la incertidumbre inherente a la actividad.
F	
Familiares cercanos a una persona	Aquellos miembros de la familia inmediata de una persona o familiares cercanos que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus relaciones con la entidad.
Fecha sobre la que se informa	Es la que corresponde al último día del período al que se refieren los EEFF. Dicha fecha es el 31 de diciembre.
Flujos de efectivo	Son las entradas y salidas de efectivo y equivalentes de efectivo.
Fideicomiso	Es un acuerdo escrito, con valor jurídico, donde el fideicomitente transfiere al fiduciario bienes y/o derechos; por el cual este último queda obligado a emplearlos para la realización de fines predeterminados en el acto constitutivo generando un derecho para el fideicomitente.
G	
Ganancias y pérdidas	Comprenden:

Término	Definición
actuariales	(a) ajustes por la experiencia (que miden los efectos de las diferencias entre las suposiciones actuariales previas y los sucesos efectivamente ocurridos); y (b) los efectos de cambios en las suposiciones actuariales.
Gastos	Reducciones de los beneficios económicos o del potencial de servicio, acaecidos durante el ejercicio sobre el que se informa y que toman la forma de flujos de salida o consumo de activos o incremento de pasivos, produciendo una disminución en los activos netos/patrimonio, excepto los relativos a lo distribuido a los propietarios.
Gasto del segmento	Un gasto derivado de las actividades de operación de un segmento que le son directamente atribuibles, más la parte correspondiente de gastos que puedan serle distribuidos utilizando una base razonable de reparto, incluidos los gastos relativos al suministro de bienes y servicios a terceros y los gastos relacionados con las transacciones efectuadas con otros segmentos de la misma entidad. En el gasto del segmento no se incluyen: (a) Los intereses, incluidos los que procedan de anticipos o préstamos de otros segmentos, salvo que las actividades del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera; (b) Las pérdidas procedentes de ventas de inversiones o de las operaciones de rescate o extinción de una deuda, salvo que las actividades del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera; (c) La participación de la entidad en el resultado negativo neto (desahorro) o pérdidas de asociadas, negocios conjuntos u otras inversiones contabilizadas por el método de la participación; (d) El impuesto a las ganancias o gasto equivalente al impuesto a las ganancias que esté reconocido de conformidad con las normas de contabilidad que se ocupan de las obligaciones de pagar el impuesto a las ganancias o equivalentes del mismo; ni (e) Los gastos generales de administración, los correspondientes a la sede central u otros gastos que se relacionan con el funcionamiento de la entidad en su conjunto. No obstante, en ocasiones existen costos incurridos al máximo nivel de la entidad por cuenta de un segmento. Estos costos serán gastos del segmento si están relacionados con sus actividades de operación y pueden serle directamente atribuidos o distribuidos según una base razonable de reparto. El gasto del segmento debe incluir la parte de los gastos que correspondan a la entidad en los negocios conjuntos, que se contabilizan por el método de consolidación proporcional,

Término	Definición
	de acuerdo con la NICSP 8. En los segmentos que sean de naturaleza fundamentalmente financiera, el ingreso por intereses y el gasto por intereses pueden ser incluidos como una sola partida neta, en la información segmentada, sólo si tales partidas se presentan también compensadas en los EEFF, individuales o consolidados, de la entidad.
Gastos pagados a través del sistema impositivo	Importes que están disponibles para los beneficiarios independientemente de que paguen impuestos o no.
Grupo de activos biológicos	Agrupación de animales, o de plantas vivas, similares.
H	
Hecho imponible	Es el hecho que el gobierno, órgano legislativo u otra autoridad ha determinado que esté sujeto a imposición.
Hechos ocurridos después de la fecha de presentación	Aquellos sucesos, ya sean favorables o desfavorables que se han producido entre la fecha de presentación y la fecha de autorización de los estados financieros para su emisión. Pueden identificarse dos tipos de hechos: (a) aquellos que suministran evidencia de condiciones que ya existían en la fecha de presentación (hechos posteriores a la fecha de presentación que implican ajuste); y (b) aquéllos que son indicativos de condiciones que han aparecido después de la fecha de presentación (hechos posteriores a la fecha de presentación que no implican ajuste).
I	
Informes Financieros con Propósito General (IFPG)	Los IFPG apoyan y mejoran la transparencia de la información financiera de los gobiernos y otras entidades del sector público, constituyendo informes financieros y no financieros que pretenden satisfacer las necesidades de información de los usuarios que no tienen autoridad para requerir la preparación de informes financieros específicos.
Importes contables	Son los importes que surgen de los EEFF.
Importes ejecutados	Son los importes que resultan de la ejecución del presupuesto.
Importe depreciable / amortizable	El costo de un activo u otra cantidad que lo sustituya, una vez deducido su valor residual.
Importe de servicio recuperable	Es el importe mayor entre el valor razonable de un activo no generador de efectivo menos los costos necesarios para la venta y su valor en uso.

Término	Definición
Importe recuperable	Es el importe mayor entre el valor razonable de un activo generador de efectivo menos los costos necesarios para la venta y su valor en uso.
Importe en libros de un activo	Es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.
Importe en libros de un pasivo	Es el importe por el que se reconoce un pasivo en el estado de situación financiera.
Importe sujeto a depreciación/amortización	Es la parte del costo de un activo sobre el cual se calcula su depreciación.
Impracticable (1)	La aplicación de un requerimiento es impracticable cuando la entidad no puede concretarlo después de haber hecho todo esfuerzo razonable para hacerlo.
Impracticable (2)	La aplicación de un requerimiento es impracticable cuando la entidad no puede aplicarlo después de haber hecho cualquier esfuerzo razonable para hacerlo. Para un período anterior en particular, es impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente o realizar una reexpresión retroactiva para corregir un error si: (a) los efectos de la aplicación o de la reexpresión retroactivas no son determinables; (b) la aplicación o la reexpresión retroactivas implican establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de la gerencia en ese período; o (c) la aplicación o la reexpresión retroactivas requieren estimaciones de importes significativos, y es imposible distinguir objetivamente información de tales estimaciones que: (i) suministre evidencia de las circunstancias que existían en la fecha o fechas en que tales importes fueron reconocidos, medidos o fue revelada la correspondiente información; y (ii) tendría que haber estado disponible cuando los EEEF del período previo fueron autorizados para su emisión de otro tipo de información.
Impuestos	Son beneficios económicos futuros o potencial de servicios pagados o por pagar compulsivamente a las entidades del sector público, de acuerdo con leyes o regulaciones, establecidas para proporcionar ingresos al gobierno. Los impuestos no incluyen multas u otras sanciones impuestas por infringir la ley.

Término	Definición
Indexación	Mecanismo mediante el cual los precios fijados en un contrato se van ajustado de acuerdo en los cambios del índice de precios.
Influencia significativa	Es la capacidad de intervenir en las decisiones de políticas financieras y de operación de la entidad participada, sin llegar a tener el control sobre la misma.
Ingreso	Es la entrada bruta de beneficios económicos o potencial de servicio habida durante el período sobre el que se informa, en forma de aumento de activo o disminución de pasivo que se origina en la producción o entrega de bienes o en la prestación de servicios, siempre que dé lugar a un aumento en el patrimonio neto, que no esté relacionado con las contribuciones de los propietarios.
Ingreso del segmento	Es el ingreso que figura en el estado de rendimiento financiero de la entidad que es directamente atribuible a un segmento, más la parte correspondiente de los ingresos de la entidad que puedan ser atribuibles al mismo, utilizando una base razonable de reparto y que proviene, o bien de asignaciones presupuestarias o similares, subvenciones, transferencias, multas, honorarios o ventas a clientes externos; o bien de transacciones con otros segmentos de la misma entidad. El ingreso del segmento no comprende: (a) los ingresos por intereses o dividendos, incluidos los que procedan de anticipos o préstamos a otros segmentos, salvo que las actividades del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera; ni (b) las ganancias procedentes de ventas de inversiones o de las operaciones de rescate o extinción de una deuda, salvo que las actividades del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera. El ingreso del segmento incluye la participación de la entidad en el resultado neto de las asociadas, negocios conjuntos u otras inversiones contabilizadas mediante el método de la participación, siempre y cuando tales partidas se incluyan en los ingresos consolidados o totales de la entidad. El ingreso del segmento debe incluir la parte de los ingresos que correspondan a la entidad en los negocios conjuntos, que se contabilizan por el método de consolidación proporcional, de acuerdo con la NICSP 8.
Ingresos financieros no acumulados (no devengados)	La diferencia entre: (a) la inversión bruta en el arrendamiento; y (b) la inversión neta en el arrendamiento.
Instrumento con opción de venta	Un instrumento financiero que proporciona al tenedor el derecho a devolver el instrumento al emisor a cambio de efectivo o de otro activo financiero o es devuelto

Término	Definición
	automáticamente al emisor en el momento en que tenga lugar un suceso futuro incierto o la muerte o jubilación del tenedor de dicho instrumento.
Instrumento de cobertura	Un derivado designado o bien (sólo en el caso de la cobertura del riesgo de tipo de cambio) un activo financiero o un pasivo financiero no derivado cuyo valor razonable o flujos de efectivo generados se espera que compensen los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta, respectivamente.
Instrumento de patrimonio	Es cualquier contrato que ponga de manifiesto una participación residual en los activos de una entidad, una vez que hayan sido deducidos todos sus pasivos.
Instrumento financiero	Es un contrato que da lugar, simultáneamente, a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio en otra entidad.
Intereses minoritarios	Constituyen aquella parte del resultado neto, así como del patrimonio neto de las entidades controladas atribuibles a la participación en el patrimonio neto que no pertenece, directa o indirectamente a través de otras entidades controladas, a la entidad controladora.
Inventarios	Son activos: a) En la forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción; b) En la forma de materiales o suministros, para ser consumidos o distribuidos en la prestación de servicios; c) Conservados para su venta, o distribución en el curso ordinario de las operaciones; o d) En proceso de producción para la venta o distribución.
Inversionista	En un negocio conjunto es una de las partes implicadas en el mismo, que no participa en su control conjunto.
Inversión bruta en el arrendamiento	La suma de: (a) los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento financiero, y (b) cualquier valor residual no garantizado que corresponda al arrendador.
Inversión neta en el arrendamiento	La inversión bruta en el arrendamiento, descontada a la tasa de interés implícito en el arrendamiento.
Inversión neta en un negocio en el extranjero	El importe que corresponde a la participación de la entidad que informa en los activos netos/patrimonio del citado negocio.
Inversiones mantenidas hasta el vencimiento	Activos financieros no derivados con una fecha de vencimiento fijada, cuando los pagos son de cuantía fija o determinable y la entidad tiene tanto la intención efectiva como la capacidad de conservarlos hasta su vencimiento,

Término	Definición
	distintos de aquéllos que: (a) en el momento de reconocimiento inicial, la entidad haya designado para contabilizar al valor razonable con cambios en el resultado (ahorro o desahorro); (b) la entidad haya designado como activos disponibles para la venta; y (c) cumplan con la definición de préstamos y cuentas por cobrar. Una entidad no podrá clasificar ningún activo financiero como inversión mantenida hasta el vencimiento si, durante el ejercicio corriente o durante los dos anteriores, ha vendido o reclasificado un importe no insignificante de inversiones mantenidas hasta el vencimiento (la significatividad debe establecerse en relación con el importe total de inversiones mantenidas hasta el vencimiento), distinto de aquellas ventas o reclasificaciones que: (a) estén tan cerca del vencimiento o de la fecha de rescate del activo financiero (por ejemplo, antes de tres meses del vencimiento), que los cambios en las tasas de interés del mercado no tendrían un efecto significativo en el valor razonable del activo financiero; (b) ocurran después de que la entidad haya cobrado sustancialmente todo el principal original del activo financiero a través de las amortizaciones previstas o mediante amortizaciones anticipadas; o (c) sean atribuibles a un suceso aislado que no esté sujeto al control de la entidad, no sea recurrente y no pueda ser razonablemente anticipado por la entidad.
Investigación	Estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.
J	
K	
L	
M	
Material (o con importancia relativa)	Omisiones o inexactitudes de partidas son materiales o tendrán importancia relativa si pueden, individualmente o

Término	Definición
	en su conjunto, influir en las valoraciones o en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base en los EEFF. La importancia relativa depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciada en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. La magnitud o la naturaleza de la partida o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.
Mercado activo	Un mercado en el que se dan todas las condiciones siguientes: (a) las partidas objeto de transacción son homogéneas; (b) siempre es posible encontrar compradores y vendedores; - y (c) los precios están disponibles para el público.
Método de la Participación (referido a inversiones en asociadas)	Un método de contabilización según el cual la inversión se reconoce inicialmente al costo, y es ajustada posteriormente en función de los cambios que experimenta, tras la adquisición, la porción de activos netos/patrimonio de la entidad que corresponde al inversionista. El resultado (ahorro o desahorro) del inversor incluye la porción que le corresponda en el resultado (ahorro o desahorro) de la participada.
Método de la participación (referido a participaciones en negocios conjuntos)	Un método de contabilización según el cual la participación en un negocio conjunto se registra inicialmente al costo, y es ajustada posteriormente en función de los cambios que experimenta, tras la adquisición, en la porción de los activos netos/patrimonio de la entidad controlada conjuntamente que corresponde al participante. El resultado (ahorro o desahorro) del participante incluye la porción que le corresponda en el resultado (ahorro o desahorro) de la entidad controlada conjuntamente.
Método de la tasa de interés efectiva	Un método de cálculo del costo amortizado de un activo financiero o un pasivo financiero (o de un grupo de activos financieros o pasivos financieros) y de imputación del ingreso o gasto financiero a lo largo del período relevante. La tasa de interés efectiva es la tasa de descuento que iguala exactamente los flujos de efectivo por cobrar o por pagar estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento financiero (o, cuando sea adecuado, en un período más corto) con el importe neto en libros del activo financiero o pasivo financiero. Para calcular la tasa de interés efectiva, una entidad estimará los flujos de efectivo teniendo en cuenta todas las condiciones contractuales del instrumento financiero (por ejemplo, pagos anticipados, rescates y opciones de compra o similares), pero no tendrá en cuenta

Término	Definición
	las pérdidas crediticias futuras. El cálculo incluirá todas las comisiones y puntos de interés pagados o recibidos por las partes del contrato, que integren la tasa de interés efectiva, así como los costos de transacción y cualquier otra prima o descuento. Se presume que los flujos de efectivo y la vida esperada de un grupo de instrumentos financieros similares pueden ser estimados con fiabilidad. Sin embargo, en aquellos raros casos en que esos flujos de efectivo o la vida esperada de un instrumento financiero (o de un grupo de instrumentos financieros) no puedan ser estimados con fiabilidad, la entidad utilizará los flujos de efectivo contractuales a lo largo del período contractual completo del instrumento financiero (o grupo de instrumentos financieros).
Método del Costo	Es un método de contabilización según el cual la inversión se registra por su costo. El inversionista reconoce los ingresos de la inversión sólo en la medida en que tiene derecho a recibir distribuciones de las ganancias acumuladas de la entidad participada, originadas después de la fecha de adquisición. Los derechos a percibir o percibidos en exceso respecto a tales resultados se considera que son una recuperación de la inversión y se reconocen como una reducción del costo de la misma.
Moneda de presentación	Es la moneda en que se presentan los EEFF.
Moneda extranjera	Es cualquier otra moneda distinta de la moneda funcional de la entidad.
Moneda funcional	Es la moneda del entorno económico principal en el que opera el Sector Público Costarricense. Para este PGCN es la moneda de curso legal de Costa Rica.
Multas	Son beneficios económicos o potenciales de servicios recibidos o por recibir por una entidad del sector público, por decisión de un tribunal u otro organismo responsable de hacer cumplir la ley, como consecuencia de infringir leyes o regulaciones.
N	
Negocio conjunto	Es un acuerdo vinculante en virtud del cual dos o más partes se comprometen a emprender una actividad que se somete a control conjunto.
Negocio en el extranjero	Una entidad controlada, asociada, negocio conjunto o sucursal de la entidad que informa, cuyas actividades están basadas o se llevan a cabo en un país o moneda distintos a los de la entidad que informa.
Notas	Contienen información adicional a la presentada en los estados de situación financiera, estado de rendimiento financiero y estado de cambios en los activos

Término	Definición
	netos/patrimonio y el estado de flujos de efectivo. Éstas proporcionan descripciones narrativas o desagregaciones de partidas reveladas en dichos estados y contienen información sobre las partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en estos estados.
O	
Objetos de valor	Son activos producidos, de considerable valor que se adquieren y se mantienen principalmente como depósitos, en lugar de usarse para fines de producción o consumo.
Obligación implícita	Es aquella que se deriva de las actuaciones de la propia entidad, en las que: a) Por 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.
Obligación legal	Una obligación que se deriva de: (a) un contrato (ya sea a partir de sus condiciones explícitas o implícitas); (b) la legislación; u (c) otra causa de tipo legal.
Otro riesgo de precio	El riesgo de que el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero puedan fluctuar como consecuencia de variaciones en los precios de mercado (diferentes de las que provienen del riesgo de tasa de interés y del riesgo de tasa de cambio), sea que estas variaciones estén causadas por factores específicos al instrumento financiero en concreto o a su emisor, o por factores que afecten a todos los instrumentos financieros similares negociados en el mercado.
Otros beneficios a los empleados a largo plazo	Beneficios a los empleados (diferentes de los beneficios post-empleo y beneficios por terminación) cuyo pago no ha de ser liquidado en el término de los doce meses siguientes al cierre del período en el que los empleados hayan prestado los servicios.
P	
Pagos mínimos del arrendamiento	Los pagos que, durante el plazo del arrendamiento, hace o puede ser requerido para que haga el arrendatario,

Término	Definición
	excluyendo tanto las cuotas de carácter contingente, como los costos de los servicios y, donde sea aplicable, los impuestos a pagar por el arrendador y a rembolsar a éste, junto con: (a) en el caso del arrendatario, cualquier importe garantizado por él mismo o por un tercero vinculado con él; o (b) en el caso del arrendador, cualquier valor residual que le garantice: (i) parte del arrendatario; (ii) una parte relacionada con éste; o (iii) un tercero independiente que tenga la capacidad financiera de atender las obligaciones asumidas bajo la garantía. Sin embargo, si el arrendatario posee la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente más reducido que el valor razonable del activo en el momento en que la opción sea ejercitable, de forma que, al inicio del arrendamiento, se puede prever con razonable certeza que la opción será ejercida, los pagos mínimos por el arrendamiento comprenderán tanto los pagos mínimos a satisfacer en el plazo del mismo hasta la fecha esperada de ejercicio de la citada opción de compra, como el pago necesario para ejercitar esta opción de compra.
Parte relacionada	Una parte se considera relacionada con otra parte si una de ellas tiene la posibilidad de: (a) de ejercer el control sobre la otra, o (b) de ejercer influencia significativa sobre ella al tomar sus decisiones financieras y operativas, o si la parte relacionada y otra entidad están sujetas a control común. Las partes relacionadas incluyen: (a) entidades que directamente, o indirectamente a través de uno o más intermediarios, controlan o son controladas por la entidad que presenta los EEFF; (b) asociadas (NICSP 7, <i>Inversiones en Asociadas</i>); (c) individuos que posean, directa o indirectamente, alguna participación en la entidad que informa, de manera que les permita ejercer influencia significativa sobre la misma, así como los familiares próximos de tales individuos; (d) personal clave de la gerencia y familiares próximos a los mismos; y (e) entidades en las cuales cualquiera de las personas descritas en c) o d) posea, directa o indirectamente, una participación sustancial, o sobre las que tales personas pueden ejercer influencia significativa.

Término	Definición
Participante en un negocio conjunto	Una de las partes implicadas en un negocio conjunto que tiene control conjunto de la misma.
Participación residual	Es el derecho que se tiene sobre los activos, de una entidad, una vez deducido todos los sus pasivos (Activo Neto), a través de un instrumento de patrimonio.
Partida cubierta	Un activo, pasivo, compromiso en firme, transacción prevista altamente probable o inversión neta en un negocio en el extranjero que: (a) expone a la entidad al riesgo de cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo futuros, y (b) es designado para ser cubierto.
Partida monetaria.	Es el dinero en efectivo, así como los activos y pasivos que se van a recibir o pagar, al vencimiento, mediante una cantidad fija o determinable de dinero.
Partida no monetaria	Es la ausencia de un derecho a recibir (o una obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias
Pasivos	Son las obligaciones presentes de la entidad que surgen de hechos pasados, y cuya liquidación se espera represente para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio.
Pasivos del segmento	Aquellos pasivos que derivan de las actividades de operación de un segmento y que le son directamente atribuibles, o bien pueden asignársele utilizando bases razonables de reparto. Si se han incluido en el resultado del segmento costos por intereses, los pasivos del segmento incluirán las deudas causantes de tales intereses. Los pasivos de un segmento incluyen la parte que corresponda a la entidad participante en los pasivos de los negocios conjuntos que se contabilicen por el método de consolidación proporcional, de acuerdo con la NICSP 8. Los pasivos del segmento no incluyen las deudas por impuestos a las ganancias o equivalentes al impuesto a las ganancias que estén reconocidas de conformidad con las normas de contabilidad que se ocupan de las obligaciones de pagar el impuesto a las ganancias o equivalentes al mismo.
Pasivos Contingentes	Un pasivo contingente es: a) Una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia (o en su caso por la no ocurrencia) de uno o más sucesos futuros inciertos, que no están enteramente bajo el control de la entidad, o bien b) Una obligación presente surgida a raíz de sucesos pasados, que no se han reconocido contablemente

Término	Definición
	porque: - i.No es probable que una salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio sea exigida estableciendo una obligación; o bien, - ii.El monto de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad.
Pasivos financieros	Cualquier pasivo que representa una obligación contractual: (a) entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad; - o (b) intercambiar instrumentos financieros con otra entidad, bajo condiciones que son potencialmente desfavorables. Una entidad puede tener una obligación contractual que puede liquidar bien por medio de pago con activos financieros, o mediante la entrega de sus propias acciones. En tal caso, si el número de acciones propias exigidas para liquidar la obligación se modifica con los cambios en el valor razonable de las mismas, de manera que el valor razonable total de las acciones entregadas sea igual al monto de la obligación contractual a satisfacer, el tenedor de la obligación no está expuesto al riesgo de pérdidas o ganancias por fluctuaciones en el valor de las acciones. Esta obligación debe ser contabilizada como si fuera un pasivo financiero de la entidad.
Patrimonio (o Activos netos/patrimonio)	Es la porción residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. Si bien se incluyen como parte integrante del Patrimonio en sentido amplio, los intereses minoritarios en entidades controladas, a efectos de exposición deben mostrarse por separado del Patrimonio atribuible a los propietarios de la entidad controladora. A tales efectos, se denominará a este último “Patrimonio Público”.
<i>Participante</i>	Es una de las partes implicadas en una actividad conjunta que participa en el control conjunto de la misma.
Pérdida por deterioro	Es el monto que exceda el importe en libros de un activo a su importe recuperable.
Pérdida por deterioro de un activo generador de efectivo	Es el monto en que el importe de un activo en libros excede su importe recuperable.
Pérdida por deterioro de un activo no generador de efectivo	Es el monto en que el importe de un activo en libros excede su importe de servicio recuperable.

Término	Definición
Permuta	Es un trueque donde se entrega un bien o servicio a cambio de otro, eventualmente acompañado por la entrega o recepción de efectivo o de algún activo financiero que compense las diferencias de valor entre los elementos trocados.
Permuta financiera	Contrato por el cual dos partes acuerdan el intercambio de flujos de efectivo (de los cuales al menos uno debe ser variable) en fecha o fechas determinadas.
Permuta de tasas de interés	Permuta financiera en la que los flujos de efectivo intercambiados se determinan aplicando distintas tasas de interés a un mismo capital (imaginario).
Personal clave de la gerencia	(a) Todos los directivos o miembros del órgano de gobierno de la entidad; y (b) otras personas que tienen autoridad y responsabilidad en la planificación, la gerencia y el control de las actividades de la entidad que informa. Cuando se cumple esta exigencia, el personal clave de la gerencia incluye: (i) cuando haya un miembro del órgano de gobierno de una entidad con autoridad y responsabilidad en la planificación, la gerencia y el control de las actividades de la entidad que presenta los EEFF, ese miembro; (ii) cualquier consejero clave de ese miembro; y (iii) a menos que ya esté incluido en (a), el grupo de altos cargos de la entidad que presenta los EEFF, incluyendo el director general o principal responsable de la entidad que informa.
Planes de contribución definidos	Son planes de beneficios posteriores al empleo, bajo los cuales una entidad paga contribuciones fijas a una entidad separada (un fondo) y que no tendrán una obligación legal o presunta de pagar mayores contribuciones si el fondo no tiene suficientes activos para pagar la totalidad de dichos beneficios
Planes de beneficios definidos	Son los planes de beneficios posteriores al empleo que no sean los planes de contribuciones definidos.
Planes de beneficios posteriores al empleo	Son acuerdos formales o informales bajo los que una entidad provee beneficios posteriores al empleo para uno o más empleados.
Planes gubernamentales	Planes distintos de los programas combinados de seguridad social, establecidos por la legislación y que operan como si fueran planes multipatronales para todas las entidades de las categorías económicas establecidas por la legislación.
Planes multipatronales	Planes de aportaciones definidas (diferentes de los planes gubernamentales y los programas combinados de seguridad

Término	Definición
	social) o planes de beneficios definidos (diferentes de los planes gubernamentales), en los cuales: (a) se juntan los activos aportados por distintas entidades que no están bajo control común; y (b) se utilizan dichos activos para proporcionar beneficios a los empleados de más de una entidad, teniendo en cuenta que tanto las aportaciones como los niveles de beneficios se determinan sin tener en cuenta la identidad de la entidad que emplea a los empleados afectados.
Plazo del arrendamiento	El período no cancelable, por el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo, junto con cualquier cláusula adicional mediante la cual éste tenga derecho a continuar con el arrendamiento, con o sin pago adicional, siempre que al inicio del arrendamiento se tenga la razonable certeza de que el arrendatario ejercerá tal opción.
Políticas contables	Son los principios específicos, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de los EEFF.
Políticas contables del segmento	Políticas contables adoptadas para la preparación y presentación de los EEFF del grupo consolidado o de los EEFF de la entidad, así como las políticas contables que tienen que ver específicamente con la presentación de información por segmentos.
Prestaciones de la seguridad social	Son las prestaciones realizadas por una entidad de gobierno, a favor de los empleados del gobierno y de toda la comunidad, dentro del marco de las políticas del gobierno relativas al Sistema de Seguridad Social.
Póliza de seguro apta	Una póliza de seguro emitida por un asegurador que no es una parte relacionada con la entidad que informa, cuando las indemnizaciones de la póliza: (a) sólo pueden usarse para pagar o financiar beneficios para los empleados en virtud de un plan de beneficios definidos; y (b) no están disponibles para los acreedores de la entidad que informa (ni siquiera en caso de quiebra) y no pueden ser pagadas a esta entidad, a menos que: (i) las indemnizaciones representan activos excedentarios que no son necesarios para que la póliza cumpla con todas las obligaciones relacionadas con el plan de beneficios de los empleados; o (ii) las indemnizaciones retornan a la entidad que informa para reembolsarla por beneficios a los empleados ya pagados.

Término	Definición
Préstamos por pagar	Pasivos financieros diferentes de las cuentas comerciales por pagar a corto plazo en condiciones normales de crédito.
Préstamos y cuentas por cobrar	Activos financieros no derivados con pagos fijos o determinables, que no se negocian en un mercado activo, distintos de: (a) los que la entidad tenga la intención de vender inmediatamente o en un futuro próximo, que serán clasificados como mantenidos para negociar, y (b) los que la entidad, en el momento del reconocimiento.
Presupuesto anual	Un presupuesto aprobado para un año. No incluye las estimaciones o proyecciones futuras publicadas para períodos posteriores al período del presupuesto.
Presupuesto aprobado	La autorización de desembolso derivada de leyes, leyes de asignación presupuestaria, ordenanzas del gobierno y otras decisiones relacionadas con los ingresos o cobros anticipados del período presupuestario.
Presupuesto ejecutado	Son los presupuestos que incluyen los importes ejecutados o realizados presupuestariamente.
Presupuesto final	El presupuesto inicial ajustado por todas las reservas, importes remanentes, transferencias, distribuciones, asignaciones de suplementos presupuestarios y otros cambios legislativos autorizados o autorizaciones similares, aplicables al período del presupuesto.
Presupuesto inicial	El presupuesto inicial aprobado para el período presupuestario.
Presupuesto plurianual	Un presupuesto aprobado para más de un año. No incluye las estimaciones o proyecciones futuras publicadas para períodos posteriores al período del presupuesto.
Producto agrícola	Es el producto ya recolectado, procedente de los activos biológicos de la entidad.
Programas combinados de seguridad social	Programas establecidos por la legislación y que: (a) operan como planes multipatronales para proporcionar beneficios post-empleo, y que (b) proporcionan beneficios que no son contraprestación a cambio de servicios prestados por los empleados.
Propiedades de inversión	Son propiedades (terrenos o un edificio, en su totalidad o en parte, o ambos) que se tienen para obtener rentas ⁹² o plusvalía ⁹³ o ambas, en lugar de: a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios o para fines administrativos; (Propiedades, planta y equipo) o bien para

⁹² Renta: Ingresos por Alquileres o Arrendamientos Operativos.

⁹³ Plusvalía: Acrecentamiento del valor de una cosa por causas extrínsecas a ella. (Real Academia Española).

Término	Definición
	b) su venta en el curso ordinario de las operaciones (Inventario).
Propiedades ocupadas por el dueño	Propiedad que se tiene (por parte del dueño o por parte del arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos.
Propiedades, planta y equipo	Activos tangibles que: (a) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y (b) se espera que serán utilizados durante más de un período contable.
Provisión	Es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su monto o vencimiento.
Potencial de servicio	Los activos que son utilizados para la distribución de bienes o prestación de servicios de acuerdo con los objetivos de una entidad, pero no generan directamente entradas de efectivo, son descritos como portadores de un potencial de servicio.
Q	
R	
Recursos naturales	Son las reservas naturales en minas, canteras, yacimientos, bosques y otro tipo de recursos naturales, que han sido estimados mediante estudios técnicos y científicos o a través de metodologías de valoración de uso y aceptación internacional, y que se encuentren en uso o en condiciones de explotación.
Recursos naturales en conservación	Son las reservas naturales en minas, canteras, yacimientos, bosques y otro tipo de recursos naturales, que han sido estimados mediante estudios técnicos y científicos o a través de metodologías de valoración de uso y aceptación internacional, y que no se encuentren sujetos a explotación alguna, sino en mero estado de conservación.
Recursos naturales en explotación	Son las reservas naturales en minas, canteras, yacimientos, bosques y otro tipo de recursos naturales, que han sido estimados mediante estudios técnicos y científicos o a través de metodologías de valoración de uso y aceptación internacional, y que se encuentren en uso o en condiciones de explotación. Se incluye el valor de todas aquellas inversiones realizadas para la explotación de dichos recursos, hasta el momento en que comienza la etapa de producción.

Término	Definición
Recursos naturales no renovables	Valor de las reservas en minas, canteras, yacimientos y otros recursos naturales cuya existencia se agota progresivamente con su utilización.
Recursos naturales renovables	Valor de las reservas en recursos naturales cuya existencia no se agota con su utilización, ya que vuelven a su estado original o bien se regeneran a una tasa mayor a la tasa con que los recursos no renovables disminuyen mediante su utilización.
Reestructuración	Un programa planificado y controlado por la gerencia cuyo efecto es un cambio significativo: (a) en el alcance de la actividad llevada a cabo por la entidad; o (b) en la manera en que esas actividades se lleva a cabo.
Reexpresión retroactiva	Corrección del reconocimiento, medición e información a revelar de los importes de los elementos de los EEEF, como si el error cometido en ejercicios anteriores no hubiera ocurrido nunca.
Remuneración del personal clave de la gerencia	Cualquier prestación o beneficio pagado por la entidad que informa al personal clave de la gerencia, que se deriva directa o indirectamente de los servicios suministrados en su condición de miembros del órgano de gobierno, o de cualquier otro modo como empleados de la entidad que informa.
Rendimientos de los activos del plan	Los intereses, dividendos y otros ingresos derivados de los activos del plan, junto con las pérdidas o ganancias de esos activos, realizadas o no, menos los costos de administrar el plan (distintos de los incluidos en las suposiciones actuariales utilizadas para medir la obligación por beneficios definidos) y menos los impuestos a pagar por el plan en sí mismo.
Restricciones sobre activos transferidos	Son estipulaciones que limitan o dirigen los propósitos para los cuales puede usarse un activo transferido, pero no especifican que se requiera que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio deban devolverse al transferidor si no se hace el uso especificado.
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.
Riesgo de liquidez	El riesgo de que una entidad encuentre dificultad para cumplir con obligaciones asociadas con pasivos financieros que se liquiden mediante la entrega de efectivo u otro activo financiero.
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

Término	Definición
	riesgo de mercado comprende tres tipos de riesgos: riesgo de tasa de cambio, riesgo de tasa de interés y otros riesgos de precio.
Riesgo de tasa de cambio	El riesgo de que el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero puedan fluctuar como consecuencia de variaciones en las tasas de cambio de una moneda extranjera.
Riesgo de tasa de interés	El riesgo de que el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero puedan fluctuar como consecuencia de variaciones en las tasas de interés de mercado.
S	
Sector Gobierno Central (Administración Central)	Comprende las instituciones que cumplen funciones de gobierno en el ámbito nacional y que no son desconcentradas ni descentralizadas. Está conformado por el Poder Ejecutivo, el Poder Legislativo y sus órganos auxiliares, el Poder Judicial y el Tribunal Supremo de Elecciones. Incluye además a la Contraloría General de la República y la Defensoría de los Habitantes de la República.
Sector Gobierno de la República	Está conformado por las instituciones agrupadas dentro del Gobierno Central y los Órganos Desconcentrados, las cuales cumplen funciones de gobierno.
Sector Gobierno General	Agrupar las instituciones que se dedican a cumplir las funciones de Gobierno y comprende todas las unidades gubernamentales conforme a las siguientes características: • No realizan operación en el mercado; • Son controladas por unidades gubernamentales; • Son financiadas principalmente por otra unidad de gobierno, pero pueden generar recursos propios; • Desempeñan funciones de Gobierno; y • No son EP.
Sector Gobierno Local	Comprende a los entes autónomos con jurisdicción territorial determinada, encargados de la administración de los intereses y servicios locales de cada cantón o distrito, considerándose en este último caso, aquellos consejos municipales de distrito que tienen presupuesto independiente. Incluye otras instituciones tales como Comités Cantonales de Deportes, federaciones, ligas y uniones relacionados con los Gobiernos locales.
Segmentos	Es una actividad o grupo de actividades de las entidades, que son identificables por atributos afines y para las cuales es apropiado presentar información financiera separada con el fin de evaluar el rendimiento pasado de dichas entidades

Término	Definición
	en la consecución de sus objetivos, y para tomar decisiones respecto a la futura asignación de recursos.
Servicios en especie	Son servicios suministrados por individuos a entidades del sector público en una transacción sin contraprestación.
Significatividad (o importancia relativa)	Las omisiones o inexactitudes de partidas son significativas o tendrán importancia relativa si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios sobre la base de los EEFF. La significación o importancia relativa depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, considerada en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. La magnitud o la naturaleza de la partida o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.
Suceso que da origen a la obligación	Un suceso que crea una obligación legal o implícita, a consecuencia de lo cual a una entidad no le queda otra alternativa más realista que cancelar esa obligación.
Supervisión	La supervisión de las actividades de una entidad, con la autoridad o responsabilidad de controlar, o ejercitar una influencia significativa sobre las decisiones financieras y operativas de la entidad.
T	
Tasa de cambio	Es la relación de cambio entre dos monedas.
Tasa de cambio de cierre	Es el cambio existente al momento de la fecha de presentación de los EEFF.
Tasa de cambio de contado	La tasa de cambio utilizada en las transacciones con entrega inmediata.
Tasa de interés implícita en el arrendamiento	La tasa de descuento que, al inicio del arrendamiento, produce que el valor presente agregado de: (a) los pagos mínimos por el arrendamiento, y (b) el valor residual no garantizado sean iguales a la suma de: (i) el valor razonable del activo arrendado y (ii) cualquier costo directo inicial del arrendador.
Tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario	La tasa de interés que el arrendatario habría de pagar en un arrendamiento similar o, si no fuera determinable, la tasa en la que, al inicio del arrendamiento, incurriría aquél si pidiera prestados, en un plazo y con garantías similares, los fondos necesarios para comprar el activo.
Transacciones con contraprestación	Son transacciones en las cuales una entidad recibe activos o servicios, o ha cancelado pasivos, y entrega a cambio un valor aproximadamente igual (principalmente en efectivo, bienes, servicios o uso de los activos) directamente a otra entidad.
Transacción con partes relacionadas	Una transferencia de recursos u obligaciones entre partes relacionadas, con independencia de que se cargue, o no, un

Término	Definición
	precio. Las transacciones entre partes relacionadas excluyen transacciones con cualquier otra entidad que solamente es una parte relacionada debido a su dependencia económica de la entidad que informa o del gobierno del que forma parte.
Transacciones de intercambio	Transacciones en las cuales una entidad recibe activos o servicios, o cancela pasivos, y entrega a cambio un valor aproximadamente igual (principalmente en efectivo, bienes, servicios o uso de los activos) directamente a otra entidad.
Transacción prevista	Una transacción futura anticipada pero no comprometida.
Transacciones sin contraprestación	En una transacción sin contraprestación, una entidad recibe valor de otra entidad sin entregar a cambio un valor aproximadamente igual directamente a cambio, o da valor a otra entidad sin recibir un valor aproximadamente igual directamente a cambio.
Transferencias	Son entradas de recursos de beneficios económicos futuros o potencial de servicio de transacciones sin contraprestación, distintas de impuestos.
Transformación biológica	Comprende los procesos de crecimiento, degeneración, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en un activo biológico.
U	
Unidad de consolidación	Es la DGCN, como órgano rector del subsistema de contabilidad pública, sin personería jurídica, y responsable de la agrupación de las entidades gubernamentales, formando “entidades económicas”, que permitan consolidar su información financiera por subsectores, grupos o instituciones sobre la base de: (i) criterios económicos, (ii) criterios de competencia en administración de recursos y (iii) criterios políticos administrativos, según lo establece el Clasificador Institucional Costarricense, a lo que se agrega (iv) la existencia de control ejercido sobre las entidades controladas, según la NICSP 6 -“Estados Financieros Consolidados y Separados”.
Unidades de medida corriente	Son unidades de medida de un mismo valor adquisitivo a una fecha determinada. En una economía hiperinflacionaria, los EEFF solamente resultan de utilidad si se encuentran expresados en términos de unidades de medida corrientes a la fecha de presentación de los mismos.
Unidad generadora de efectivo	Es el grupo identificable de activos más pequeño, que tiene como objetivo primario generar un retorno comercial, donde su uso continuo genera ingreso de efectivo y que son principalmente independientes de otros flujos de fondos generados por otros activos o grupos de activos.

Término	Definición
V	
Valor de mercado	El importe a obtener por la venta, o a pagar por la adquisición de un instrumento financiero en un mercado activo.
Valor en uso de un activo generador de efectivo	El valor presente de los flujos futuros estimados de efectivo que se espera se derive del uso continuado de un activo y de su disposición al final de su vida útil.
Valor en uso de un activo no generador de efectivo	El valor presente del potencial de servicio restante del activo.
Valor específico para una entidad	El valor presente de los flujos de efectivo que una entidad espera obtener del uso continuado de un activo y de su disposición al término de su vida útil, o bien de los desembolsos que espera realizar para cancelar un pasivo.
Valor presente de una obligación por beneficios definidos	El valor presente, sin deducir ningún activo del plan, de los pagos futuros esperados necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el período corriente y en los anteriores.
Valor razonable	El importe por el que puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.
Valor razonable menos los costos de venta	El importe que se puede obtener por la venta de un activo en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos para su disposición.
Valor residual de un activo	Es el importe estimado que una entidad podría obtener en un determinado momento por la disposición del activo, después de deducir los costos estimados de la disposición y las depreciaciones acumuladas por los años de vida útil del activo.
Valor residual (de propiedades, planta y equipo o de un activo intangible)	El importe estimado que una entidad podría obtener en el momento presente de la disposición del activo, después de deducir los costos estimados por dicha disposición, si el activo hubiera alcanzado ya la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.
Valor residual garantizado	(a) Para el arrendatario, la parte del valor residual que ha sido garantizada por él mismo o por un tercero relacionado con él (el importe de la garantía es la cuantía máxima que podría, en cualquier caso, convertirse en pagadero); y (b) para el arrendador, la parte del valor residual que le ha sido garantizada por el arrendatario o por un tercero no relacionado con el arrendador, que tenga la capacidad financiera de atender las obligaciones asumidas debido a la

Término	Definición
	garantía.
Valor residual no garantizado	La parte del valor residual del activo arrendado, cuya realización por parte del arrendador no está asegurada o queda garantizada exclusivamente por un tercero relacionado con el arrendador.
Venta convencional	Es la venta de un activo financiero cuya entrega debe efectuarse dentro de un período que generalmente está establecido por una regulación o por una convención del mercado correspondiente.
Vida económica	Es: a) el período durante el cual se espera que un activo produzca beneficios económicos o potencial de servicio para uno o más usuarios; b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios
Vida útil (de propiedades, planta y equipo o de un activo intangible)	Indistintamente: (a) el período durante el cual se espera que un activo esté disponible para su uso por una entidad; o bien (b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del activo por parte de la entidad.
Vida útil (de un activo no generador de efectivo)	Indistintamente: (a) el período en el cual el activo se espera que sea utilizado por la entidad; o (b) el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener del activo.
Vida útil (de un arrendamiento)	El período de tiempo estimado, desde el inicio del plazo del arrendamiento pero sin estar limitado por él, a lo largo del cual se esperan consumir los beneficios económicos o potencial de servicio que representa el activo.
VV	
X	
Y	
Z	

Anexos

Anexo I: Modelo de Estados Financieros