Manual de Políticas Contables Generales

Sustentadas en NICSP adoptadas el Tribunal Registral Administrativo

DEPARTAMENTO: Administrativo

PROCESO: Contabilidad

CONDICIÓN: (Nuevo o Actualización)	Actualización
VERSION:	002

ELABORADO POR:	**PROCESO DE CONTABILIDAD** Vanessa Rodríguez Mora Profesional Administrativo A	**REVISADO POR:**	Comisión de NICSP

APROBACIÓN: (Por el órgano Colegiado)	**Sesión**	**Acuerdo**	**Fecha**

TABLA DE CONTENIDO

CONTROL DE VERSIONES Y CAMBIOS 5

RESPONSABLE DE ACTUALIZACION 5

OBJETIVO 6

ALCANCE 6

JUSTIFICACION 6

NORMATIVA 7

DEFINICIONES 9

ABREVIATURAS 73

Manual de Políticas Contables Generales Sustentadas en NICSP adoptadas el Tribunal Registral Administrativo 80

Introducción 80

Capítulo I: Marco jurídico institucional 83

1. Misión y visión 87

1.1. Misión 87

1.2. Visión 87

2. Prioridades institucionales 87

3. Objetivos estratégicos 88

4. Organigrama institucional 89

Capítulo II: Contexto Nacional e Internacional 91

1. Contexto Nacional 91

1.1. Marco Legal 91

1.2 Sistema Integrado de Contabilidad (SIC) 95

2. Contexto Internacional 106

2.1. Organización Internacional de la Profesión Contable 107

2.2. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) 112

2.3. Desarrollo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público 117
2.4. Otros aportes del IPSASB 129
3. Bibliografía 133
Capítulo III: Marco Conceptual Contable del Sector Público Costarricense. 134
1. ANTECEDENTES 134
2. PROPÓSITO Y JUSTIFICACIÓN 134
3. MATERIALIDAD E IMPORTANCIA RELATIVA 135
Capítulo IV: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables – Activo 140
1. ACTIVO 140
Capítulo V: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Pasivo 484
2. PASIVO 484
Capítulo VII: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables – Ingresos 614
Capítulo VI: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Patrimonio 614
3. PATRIMONIO 614
4. INGRESOS 638
Capítulo VIII: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables – Gastos 716
5. GASTOS 716
Capitulo IX: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables para la elaboración de EEFF 778
6. ESTADOS FINANCIEROS (EEFF) 778
Capítulo X: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables – Estados Financieros Consolidados 890
7. ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS (EEFFC) 890
Capítulo XI: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables – Contabilidad de Coberturas 934
6. CONTABILIDAD DE COBERTURAS 934
Capítulo XII: Normas Generales de Contabilidad y Políticas – Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de base de acumulación (o devengo) (NICSP) 961
7. ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ. 961
Capítulo XIII: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables – Disposiciones Transitorias 971

8. DISPOSICIONES TRANSITORIAS 971

Capítulo XV: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Combinaciones del Sector Público 981

9. COMBINACIONES Y FUSIONES 981

CONTROL DE VERSIONES Y CAMBIOS

Número de versión	Fecha de aprobación	Sesión en que se aprueba	Acuerdo de aprobación	Razón del cambio
001	02 de noviembre del 2017	16-2015	SE-373-2017	Procedimiento inicial
002	03 de febrero de 2022	Ordinaria -04-2022	TRA-SE-019-2022	Adopción de la Políticas Contables Generales (Plan General de Contabilidad Nacional Versión 2021) emitidas por la DGCN y basadas en NICSP versión 2018
003				

RESPONSABLE DE ACTUALIZACION

Vanessa Rodríguez Mora, Profesional Administrativo A

OBJETIVO

Prescribir las políticas contables que incluyan todos los criterios y lineamientos establecidos por la Dirección General de Contabilidad Nacional como ente rector, para asegurar que la administración a través del Órgano Colegiado tenga plena seguridad que la información financiera y contable registrada y presentada en los estados financieros institucionales sea confiable y efectiva para la toma de decisiones.

ALCANCE

Las Políticas Contables son de acatamiento obligatorio y están dirigidas a las personas funcionarias del Tribunal Registral Administrativo del Proceso Contable que elaboran y presentan estados financieros.

JUSTIFICACION

En cumplimiento del marco legal que alcanza a este Tribunal y bajo la rectoría de la Dirección General de Contabilidad Nacional, ante la necesidad de modernizar la gestión gubernamental, se asume la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público y del Manual de Políticas Contables generales basadas en NICSP, las cuales permiten contar con los principios lógicos que dispongan las bases esenciales para la gestión contable institucional.
Acatamiento de la Directriz N°CN-003-2016 “Políticas Contables” en adopción e implementación de las políticas contables publicadas y emitidas por la Dirección General de Contabilidad Nacional en el ámbito de las Instituciones del Sector Público Costarricense.

NORMATIVA

- Constitución de la República.
- Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos N°8131 y su Reglamento N°32988.
- Decreto Ejecutivo N°34029-H-2007 Adopción e implementación de NICSP en el Ámbito Costarricense.
- Decreto Ejecutivo N°34918-H-2008 Adopción e implementación de 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.
- Decreto Ejecutivo N°39665-MH-2016 Adopción e implementación de las NCISP traducidas al español por la IFAC con aplicación a partir del ejercicio cerrado al 01/01/2017.
- Decreto Ejecutivo #41039-MH-2018 del 01/02/2018.
- Ley 9635 Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas.
- Clasificador Institucional del Sector Público Costarricense (CSSPC).
- Clasificador Funcional del Sector Público Costarricense (CFSOC).
- Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas.
- Directriz N° CN-003-2016 “Políticas Contables”.
- Circular CN-007-2009 “Suministro de información a la Contabilidad Nacional para el registro de las operaciones contables” del 07 de julio del 2009.
- Resolución de alcance general N° 0002-2021 “Adoptar e implementar en el Sector Público Costarricense las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), procédase con la actualización del Plan General de Contabilidad a la versión 2021 y con la emisión de implementación de las Políticas Contables Generales como el marco de

referencia para el registro contable, que estarán basadas en los estándares de las NICSP.” del 03 de marzo del 2021.

DEFINICIONES

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 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 37, Participaciones en Negocios Conjuntos. 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 del plan: Comprenden:

(a) Activos poseídos por un fondo de beneficios a largo plazo para los empleados, y

(b) Las pólizas de seguro que cumplen los requisitos.

Activos financieros Cualquier activo que es:

(a) efectivo;

(b) un instrumento de patrimonio de otra entidad;

(c) un derecho contractual:

(i) a recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad;

o

(ii) a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente favorables para la entidad; o

(d) un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propios de la entidad, y sea:

(i) un instrumento no derivado, según el cual la entidad está o puede estar obligada a recibir una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propios, o

(ii) un instrumento derivado que será o podrá ser liquidado mediante una forma distinta al intercambio de un importe fijo de efectivo, o de otro activo financiero, por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio 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 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.

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 aún 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.

Acuerdo Conjunto: Un acuerdo por el cual dos o más partes tienen control conjunto.

Amortización: La distribución sistemática del importe depreciable de un activo intangible a lo largo de su vida útil.

Adquirente: La entidad que obtiene el control de una o más operaciones en una adquisición.

Adquisición: Una combinación del sector público en la que una parte de la combinación obtiene el control de una o más operaciones, y en la que existe evidencia de que la combinación no es una fusión.

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 ésa 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 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.

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: Beneficios son las ventajas que obtiene una entidad de su involucración con otras entidades. Los beneficios podrían ser financieros o no financieros. El impacto real de la involucración de una entidad con otra entidad puede tener aspectos positivos o negativos.

Beneficios económicos futuros: Son portadores de beneficios económicos futuros los activos que son utilizados para generar entradas de efectivo.

Beneficios a los empleados: Todas las formas de contraprestación concedida por una entidad a cambio de los servicios prestados por los empleados o por indemnizaciones por cese.

Beneficios a los empleados a corto plazo: Beneficios a los empleados (diferentes de las indemnizaciones por cese) que se deben liquidar totalmente antes de los doce meses siguientes al

final del periodo sobre el que se informa en el que los empleados hayan prestado los servicios relacionados.

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 terminación: Beneficios a los empleados (diferentes de los beneficios por terminación) que se pagan después de completar su periodo de empleo en la entidad.

Bienes en especie: Son activos tangibles transferidos a una entidad en una transacción sin contraprestación, sin cargo alguno, pero pudiendo estar sujetos a estipulaciones.

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.

Combinación del sector público bajo control común: Es aquella en la que las entidades u operaciones implicadas están controladas en última instancia por la misma entidad antes y después de la combinación del sector público.

Combinaciones del Sector Público: Unión de operaciones separadas en una única entidad del sector público.

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 EEFF.

Compra o venta 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 arrendamiento: La fecha a partir de la cual el arrendatario tiene el derecho 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.

Condiciones sobre activos transferidos: Estipulaciones que especifican que los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados en el activo se consuman por el receptor de la forma especificada o que se devuelvan los mismos al transferidor.

Condonación de deuda: Es la 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 EEFF 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 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.

Control Conjunto: Control conjunto es el control compartido de un acuerdo, que existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control. El reparto del control puede haber sido acordado por medio de un acuerdo 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 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.

C**osto 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 (reconocida directamente o mediante una cuenta correctora).

Costo atribuido: Un importe usado como sustituto del costo de adquisición o del costo depreciado en una fecha determinada

Costo corriente de reposición : Es el costo en el que la entidad incurriría al adquirir el activo en la fecha de presentación.

Costo del servicio: Comprende:

(a) Costo de los servicios presente que es el incremento, en el valor presente de una obligación por beneficios definidos, que procede de servicios prestados por los empleados en el periodo presente; de una modificación del plan (la introducción o retirada de un plan de beneficios definidos o cambios en éste) o una reducción (una reducción significativa por la entidad en el número de empleados cubiertos por un plan); y

(c) Las ganancias o pérdidas en el momento de la liquidación.

(b) Costo de servicios pasados que es el cambio en el valor presente de la obligación por beneficios definidos por servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, procedentes

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 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.

Déficit o superávit: es:

(a) El valor presente de la obligación por beneficios definidos menos

(b) El valor razonable de los activos del plan (si los hubiera).

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 propietarios: Son aquellos beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que la entidad distribuye a todos o algunos de sus propietarios, sea como rendimiento de la inversión, o como devolución de la misma.

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".

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 controlada: Una entidad que está controlada por otra entidad

Entidad de inversión: Una entidad que:

(a) obtiene fondos de uno o más inversores con el propósito de prestar a dichos inversores servicios de gestión de inversiones;

(b) tiene el propósito de invertir fondos únicamente para obtener rendimientos por apreciaciones de capital, ingresos de inversiones, o ambos; y

(c) mide y evalúa el rendimiento de prácticamente todas sus inversiones sobre la base del valor razonable.

Entidad que adopta por primera vez las NICSP: Una entidad que adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) por primera vez y presenta sus estados financieros de transición conforme a las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP.

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.

Entidad resultante: La entidad que surge como resultado de dos o más operaciones que se combinan en una fusión.

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, 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.

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 de adopción de las NICSP: La fecha en que una entidad adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) por primera vez, y es el comienzo del periodo sobre el que se informa en el que una entidad que adopta por primera vez las NICSP utiliza las NICSP de base de acumulación (o devengo) y para el cual la entidad presenta sus primeros estados financieros de transición conforme a las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP.

Fecha de adquisición: Fecha en la que la adquirente obtiene el control sobre la adquirida.

Fecha de la fusión: La fecha de fusión es aquella en la que la entidad resultante obtiene el control de las operaciones que se combinan.

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.

Fecha de presentación: La fecha del último día del periodo sobre el que se informa, al que se refieren los estados financieros.

Flujos de efectivo: Son las entradas y salidas de efectivo y equivalentes de efectivo.

Fusión: Da lugar a una entidad resultante y es:

(a) una combinación del sector público en la cual ninguna parte de la combinación obtiene el control de una o más operaciones; o

(b) una combinación del sector público es la que una parte de la combinación obtiene el control de una o más operaciones, y en la que existe evidencia de que la combinación tiene la esencia económica de una fusión.

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.

Ganancias y pérdidas actuariales: Cambios en el valor presente de las obligaciones por beneficios
definidos contraídas por:

(a) los ajustes por experiencia (los efectos de las diferencias entre las suposiciones actuariales previas y los sucesos efectivamente ocurridos en el plan); 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 de este; 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, de acuerdo con la NICSP 37.

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.

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).

Indemnizaciones por cese: Son los beneficios a los empleados proporcionados por el cese del empleo de un empleado como consecuencia de:

(a) la decisión de la entidad de finalizar el contrato de un empleado antes de la edad normal de retiro; o

(b) la decisión del empleado de aceptar una oferta de indemnización a cambio de la finalización del vínculo laboral.

Identificable: Un activo es identificable si:

(a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un acuerdo vinculante, activo o pasivo identificable con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga intención de ejercer estas opciones; o

(b) surge de acuerdos vinculantes (incluyendo derechos procedentes de contratos u otros derechos legales), con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

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.

Importe recuperable de propiedades, planta y equipo: En un activo generador de efectivo, el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta, y su valor en uso.

Importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo: En un activo o en una unidad generadora de efectivo, el mayor entre su valor razonable menos los costos de 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 propiedades de inversión): El importe por el que se reconoce un activo en el estado de situación financiera.

Importe en libros (de un activo intangible): El importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la amortización 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 EEFF 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.

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 referida a participaciones en otras entidades: 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.

Influencia significativa referido a transacciones con partes relacionadas: El poder para intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de una entidad, sin controlarlas. La influencia significativa se puede ejercer de varias formas, normalmente, a través de la representación en el consejo de administración u órgano de gobierno equivalente pero también, por ejemplo, a través de la participación en

(a) el proceso de fijación de políticas,

(b) transacciones de importancia entre entidades que pertenecen a una misma entidad económica,

(c) intercambio de personal directivo, o

(d) dependencia tecnológica. La influencia significativa puede obtenerse a través de una participación en la propiedad, por derecho legal o por acuerdos. En el caso de participación en la propiedad, se presume la existencia de influencia significativa si se cumplen las condiciones dadas en la definición de la NICSP 36.

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 37.

Ingresos financieros no acumulados (no devengados): La diferencia entre:

(a) la inversión bruta en el arrendamiento; y

(b) la inversión neta en el arrendamiento.

Inicio del arrendamiento: La fecha más temprana entre la del acuerdo del arrendamiento y la del compromiso de ejecutar, por las partes, las principales disposiciones del acuerdo que establece el 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.

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 devuelvo 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.

Interés neto sobre el pasivo(activo) de beneficios definidos neto: El cambio durante el periodo en el pasivo (activo) por beneficios definidos neto que surge del paso del tiempo.

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, 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.

Liquidación: Una transacción que elimina todas las obligaciones legales o implícitas posteriores para parte o todos los beneficios proporcionados según un plan de beneficios definidos, distinta de un pago de beneficios a los empleados o en nombre de éstos que está establecida en las condiciones del plan e incluida en los supuestos actuariales.

Material (o con importancia relativa): Omisiones o inexactitudes de partidas son materiales o tendrán importancia relativa si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las valoraciones o en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base en los 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 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 esta.

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.

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 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.

Nuevas mediciones del pasivo (activo) de beneficios definidos neto: Comprenden:

(a) ganancias y pérdidas actuariales;

(b) el rendimiento de los activos del plan, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto; y

(c) los cambios en el efecto del techo del activo, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto.

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.

Operación: Conjunto integrado de actividades y activos o pasivos relacionados susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de lograr los objetivos de una entidad, proporcionando bienes o servicios.

Operación adquirida: La operación en la que la adquirente obtiene el control en una adquisición.

Operación conjunta: Un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos relacionados con el acuerdo.

Operación que se combina: Aquella que se combina con una o más operaciones distintas para formar la entidad resultante en una fusión.

Operador (en un acuerdo de concesión de servicios): Es la entidad que utiliza el activo de concesión de servicios para proporcionar servicios públicos, sujeto al control del activo por la concedente.

Operador conjunto: Una parte de una operación conjunta que tiene control conjunto sobre ésta.

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: Todos los beneficios a los empleados diferentes de los beneficios a los empleados a corto plazo, beneficios posteriores al periodo de empleo e indemnizaciones por cese.

Pagos mínimos del arrendamiento: Los pagos que, durante el plazo del arrendamiento, hace o puede ser requerido para que haga el arrendatario, 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 36, Inversiones en Asociadas);

(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.

Participante en un negocio conjunto: Una de las partes implicadas en un negocio conjunto que tiene control conjunto de la misma.

Parte de un acuerdo conjunto: Una entidad que participa en un acuerdo conjunto, independientemente de si esa entidad tiene control conjunto de dicho acuerdo

Participación en otra entidad: Se refiere a la implicación mediante acuerdos contractuales o de otro tipo que expone a una entidad a la variabilidad de los beneficios procedentes de los de otra entidad. Una participación en otra entidad puede ponerse en evidencia mediante, pero no se limita a, la tenencia de instrumentos de deuda o patrimonio, así como otras formas de implicación tales como la provisión de fondos, apoyo de liquidez, mejora crediticia y garantías. Incluye los medios por los que una entidad tiene control o control conjunto de otra entidad, o influencia significativa sobre ésta. Una entidad no tiene necesariamente una participación en otra entidad por el simple hecho de tener una relación típica de financiador/destinatario o cliente/proveedor.

Participación no controladora Los activos netos/patrimonio en una entidad controlada que no son atribuibles, directa o indirectamente, a una entidad controladora.

Participaciones en el patrimonio: A efectos de esta Norma se utiliza en sentido amplio para referirse a las participaciones en la propiedad de entidades que pertenecen a los inversores y propietarios, participaciones de partícipes o miembros de entidades mutualistas.

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 37. 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.

Pasivo (activo) por beneficios definidos neto: El déficit o superávit ajustado por los efectos de limitar un activo por beneficios definidos neto a un techo del activo. |

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 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".

Participante: Es una de las partes implicadas en una actividad conjunta que participa en el control conjunto de esta.

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.

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 aportaciones definidas: Planes de beneficios post-empleo, en los cuales la entidad realiza contribuciones fijas a una entidad separada (un fondo) y no tiene la obligación legal ni implícita de realizar contribuciones adicionales, en el caso de que el fondo no tenga activos suficientes para atender a los beneficios de los empleados que se relacionen con los servicios que éstos han prestado en el periodo corriente y en los anteriores.

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 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 ejercitará tal opción.

Plantas productoras Una planta viva que:

(a) se utiliza en la elaboración o suministro de productos agrícolas:

(b) se espera que produzca durante más de un periodo; y

(c) tiene una probabilidad remota de ser vendida como productos agrícolas, excepto por ventas incidentales de raleos y podas.

Plusvalía: Un activo que representa los beneficios económicos futuros que surgen de otros activos adquiridos en una adquisición que no están identificados individualmente ni reconocidos de forma separada.

Poder: Está formado por derechos existentes que otorgan la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes de otra entidad.

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 ve 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.

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.

Primeros estados financieros conforme a las NICSP : Primeros estados financieros anuales en los que la entidad cumple con las NICSP de base de acumulación (o devengo) y puede hacer una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con las NICSP porque adoptó una o más exenciones de transición de esta NICSP que no afectan a la presentación razonable de los estados financieros y su capacidad para afirmar el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo).

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[1] o plusvalía[2] 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

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.

Propietarios: A efectos de esta Norma, se usa en un sentido amplio para incluir cualquier parte con participaciones en la propiedad cuantificables en una operación. Esto incluye, pero no se limita a los

poseedores de participaciones en el patrimonio de las entidades que pertenecen a los inversores-propietarios, partícipes o miembros de entidades mutualistas.

Provisión: Es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su monto o vencimiento.

[1] Renta: Ingresos por Alquileres o Arrendamientos Operativos.
[2] Plusvalía: Acrecentamiento del valor de una cosa por causas extrínsecas a ella. (Real Academia Española).

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.

Quien toma decisiones: Una entidad con derechos de toma de decisiones que es un principal o un agente para otras partes.

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.

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 llevan a cabo.

Reexpresión retroactiva: Corrección del reconocimiento, medición e información a revelar de los importes de los elementos de los EEFF, 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 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.

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: Agrupa 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 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.

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 sea igual 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 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.

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 38 -"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 estos.

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.

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 realizable neto: El precio estimado de venta en el curso ordinario de las operaciones, menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta, intercambio o distribución.

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 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.

Vehículo separado: Una estructura financiera identificable de forma separada que incluye entidades legalmente separadas o entidades reconocidas por estatuto, independientemente de si esas entidades tienen personalidad legal.

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.

ABREVIATURAS

SIGLAS	SIGNIFICADO
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

SIGLAS	SIGNIFICADO
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

SIGLAS	SIGNIFICADO
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
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

SIGLAS	SIGNIFICADO
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

SIGLAS	SIGNIFICADO
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
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
PPC	Políticas Particulares de Contabilidad

SIGLAS	SIGNIFICADO
SIC	Sistema Integrado de Contabilidad
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

SIGLAS	SIGNIFICADO
TRA	Tribunal Registral Administrativo

Manual de Políticas Contables Generales Sustentadas en NICSP adoptadas el Tribunal Registral Administrativo

Introducción

El Tribunal Registral Administrativo en concordancia con lo establecido en el Decreto Ejecutivo No. Nº 34918-H – "Adopción e Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), en el Ámbito Costarricense Adopción e Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), en el Ámbito Costarricense y que adicionalmente, de conformidad con el artículo 90 de la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, el Subsistema de Contabilidad estará conformado por un conjunto de principios, normas y procedimientos técnicos que permiten recopilar, registrar, procesar y controlar, en forma sistemática, toda la información referente a las operaciones del sector público, expresables en términos monetarios, así como por los organismos que participan en este proceso y en donde el Tribunal Registral Administrativo es parte de esta estructura del Estado Costarricense.

Que adicionalmente, la Contabilidad Nacional por disposición legal expresa es el Órgano Rector del Subsistema de Contabilidad, por lo que el artículo 93 de la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, le confiere atribuciones, deberes y funciones, dentro de las cuales destacan el proponer las normas generales que rigen el Subsistema de Contabilidad Pública y el establecer procedimientos contables que respondan a normas y principios de aceptación general en el sector público y que indicado la necesidad de aplicar las políticas contables para el Sector Públicos.

Así también, en concordancia con las disposiciones consagradas en la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, así como en su Reglamento, específicamente,

en el artículo 120, dispone que la Contabilidad Nacional adoptará y emitirá la normativa técnica y las disposiciones adicionales que estime pertinentes para el cumplimiento de los objetivos del Subsistema, las que serán sometidas a la aprobación del Ministro de Hacienda, previa consulta a la Contraloría General de la República.

Que a nivel internacional, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB por sus siglas en ingles) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en ingles), ubicado en el Estado de Nueva York, Estados Unidos, ha desarrollado un conjunto de normas de contabilidad aplicables a las entidades del sector público, bajo la denominación de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), cuya última revisión y actualización data de noviembre 2007.

Que la adopción de dicha normativa por parte del Tribunal permitirá la comparabilidad de la información financiera presentada por las entidades del sector público.

Que adicionalmente el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) recomienda la adopción de las NICSP y la armonización de los requisitos nacionales con dicha normativa internacional.

Que la Contabilidad Nacional, como Órgano Rector del Subsistema de Contabilidad Nacional atendiendo sus funciones rectoras, estima de innegable interés público le corresponde el seguimiento, supervisión y adopción de las NIC SP publicadas en español por la IFAC a la fecha de la publicación de este decreto, además de que, el Decreto Ejecutivo N.º 34029-H denominado "Adopción e Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), en el Ámbito Costarricense", publicado en La Gaceta N°196 del jueves 11 de octubre del 2007, que regula la materia no responde a las necesidades vigentes en la actualidad, pues ha sido interés de la Contabilidad Nacional resaltar el hecho de que dentro de las citadas

Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), se incluye el concepto del devengo, mediante el cual se orienta a la aplicación de esta base contable.

Que el presente Manual de Políticas Contable contempla todos los aspectos indicados por la Contabilidad Nacional y que adopta el Tribunal Registral Administrativo para cumplir con los fines establecidos por la Directriz del Gobierno de la República y del cual se hace la presentación respectiva.

Capítulo I: Marco jurídico institucional

El Tribunal Registral Administrativo se crea por medio de la Ley de Procedimientos de Observancia de los Derechos de Propiedad Intelectual, No. 8039, de 12 de octubre de 2000, la cual en su artículo 19, dispone:

> *"Artículo 19. — Creación del Tribunal Registral Administrativo. Créase el Tribunal Registral Administrativo como órgano de desconcentración máxima, adscrito al Ministerio de Justicia y Gracia, con personalidad jurídica instrumental para ejercer las funciones y competencias que le asigna esta Ley. Tendrá la sede en San José y competencia en todo el territorio nacional. Sus atribuciones serán exclusivas y tendrá independencia funcional y administrativa; sus fallos agotarán la vía administrativa (...)."*

Antes de su creación, la materia objeto del conocimiento del Tribunal Registral Administrativo era competencia de la Sección Tercera del Tribunal Contencioso Administrativo. No obstante, con la aprobación del Acuerdo sobre los Aspectos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio (ADPIC) anexo 1C del Acuerdo de la Organización Mundial del Comercio (OMC), el Estado costarricense adquirió una serie de obligaciones en materia de observancia y protección de los derechos de la propiedad intelectual, de tal suerte que el legislador nacional consideró conveniente y oportuna la creación de un órgano independiente, técnico y especializado que garantizara a los titulares, la protección de sus derechos ante las instancias administrativas de una manera efectiva. Dentro de este contexto se promulgó la Ley No. 8039, Ley de Procedimientos de Observancia de los Derechos de Propiedad Intelectual, en la que se crea el Tribunal Registral Administrativo, que inicia funciones en diciembre del año 2002, y en la que se le otorga la competencia para conocer de los recursos de apelación que se presenten contra los actos, resoluciones definitivas y los ocursos provenientes de todos los Registros que conforman el Registro Nacional, dando así por agotada la vía administrativa.

Adicionalmente, con funciones o competencias del Tribunal, se señala en el artículo 25, de la Ley de Procedimientos de Observancia de los Derechos de Propiedad Intelectual, lo siguiente:

Las funciones principales que realiza el Tribunal Registral Administrativo son las siguientes:

- Conocer de los recursos de apelación interpuestos contra los actos y las resoluciones definitivas dictados por todos los Registros que conforman el Registro Nacional, así como los recursos de apelación contra los ocursos provenientes de los Registros que integran el Registro Nacional, sujeto a los principios de oralidad, oficialidad, celeridad e inmediación de la prueba y de conformidad con el procedimiento y las normas de funcionamiento establecidas en la Ley de Procedimientos de Observancia de los Derechos de Propiedad Intelectual, su reglamento y supletoriamente, lo dispuesto en el Libro II de la Ley General de la Administración Pública, N.º 6227, de 2 de mayo de 1978, capítulo "Del Procedimiento Ordinario", en la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y en la Ley Orgánica del Poder Judicial, respectivamente, en cuanto sean aplicables.

- Fijar los plazos comunes e improrrogables a las partes, a fin de que presenten sus alegatos y pruebas de descargo, dentro del principio de búsqueda de la verdad real de los hechos, la celeridad requerida del procedimiento y el principio de oralidad.

- Impulsar los procedimientos y trámites de su competencia, con la celeridad requerida por la situación afectada, a fin de garantizar una respuesta pronta y cumplida.

- Agotar la vía administrativa en los asuntos de su competencia.

- Realizar los actos y contratos que permitan su funcionamiento administrativo, tales como recibir bienes muebles o inmuebles donados, aceptar los traslados de personal, contratar a los asesores y técnicos que requiera para su asesoramiento o el adiestramiento del personal, la capacitación y la investigación que se genere con instituciones públicas o privadas, nacionales o extranjeras.

- Firmar todo tipo de convenios de cooperación con instituciones públicas o privadas.

- Establecer su propio régimen de salarios y contratar al personal técnico y profesional que satisfaga las necesidades del servicio público.

- Adquirir los bienes y servicios que se requieran para la prestación de sus servicios.

- Aprobar y supervisar la ejecución de los diferentes planes y proyectos del Tribunal Registral Administrativo, así como los respectivos Presupuestos Ordinarios y Extraordinarios y cualquier Modificación Presupuestaria.

- Aprobar toda la normativa necesaria para garantizar un mejor servicio público.

Es importante hacer mención de las normas principales, que a continuación se citan:

- Constitución Política de la República de 7 de noviembre de 1949.
- Ley de Procedimientos de Observancia de los Derechos de Propiedad Intelectual, No. 8039 del 12 de octubre del año 2000.
- Ley General de la Administración Pública, No. 6227 del 2 de mayo de 1978.
- Ley de Contratación Administrativa, No. 7494 del 2 de mayo de 1995 y sus reformas.

- Ley de Control Interno; No. 8292 del 27 de agosto de 2002.
- Ley de la Administración Financiera de la República y de Presupuestos Públicos, No. 8131 del 16 de octubre de 2000.
- Reglamento de Contratación Administrativa, Decreto Ejecutivo No. 33411-H, publicado en la Gaceta No. 210 de 2 de noviembre de 2006 y sus reformas.
- Reglamento para el Funcionamiento de las Proveedurías Institucionales de los Ministerios de Gobierno, Decreto Ejecutivo No. 30640 de 30 de agosto de 2002.
- Reglamento sobre el Refrendo de las Contrataciones de la Administración Pública emitido por la Contraloría General de la República.
- Reglamento de gastos de viajes y de transportes para funcionarios públicos, emitido por la Contraloría General de la República.
- Manual sobre Normas y Técnicas de Control Interno para la Contraloría General de la República y las entidades y órganos sujetos a su fiscalización M-1-2002-CO-DD, publicada en La Gaceta No. 107 del 5 de junio de 2002.
- Estatuto de Servicio Civil, Ley No. 1581 y sus reformas, de 30 de mayo de 1953.
- Reglamento del Estatuto de Servicio Civil, Decreto No. 21, de 14 de diciembre de 1954 y sus reformas
- Régimen Salarial de los funcionarios del Tribunal Registral Administrativo, Decreto Ejecutivo No. 31826-J-H, de 15 de marzo de 2004, publicado en La Gaceta No. 114, del 11 de junio de 2004.
- Reglamento de Uso de Vehículos del Tribunal Registral Administrativo, Decreto Ejecutivo No. 31613-J, de 3 de septiembre de 2003, publicado en La Gaceta No. 21, de 30 de enero de 2004.
- Reglamento Operativo del Tribunal Registral Administrativo, Decreto Ejecutivo No. 35456-1, publicado en la Gaceta No. 169 de 31 de agosto de 2009.

1. Misión y visión

Para el desarrollo de la misión, visión y demás componentes se toma en cuenta los lineamientos establecidos por el Ministerio de Planificación y Política Económica, sobre los "Lineamientos Metodológicos para la Programación Estratégica Sectorial e Institucional y Seguimiento y Evaluación Sectorial del Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica" así como las directrices emitidas por la Secretaría Técnica de la Autoridad Presupuestaria del Ministerio de Hacienda.

1.1.Misión

"El Tribunal Registral Administrativo es el Órgano de desconcentración máxima adscrito al Ministerio de Justicia y Paz, superior que conoce de los recursos de apelación contra las resoluciones finales y actos en materia sustantiva que dictan los diferentes Registros que conforman el Registro Nacional, garantizando la seguridad registral y una justicia administrativa pronta y cumplida dentro del país."

1.2.Visión

Y la visión se indica a continuación:

"Ser una institución rectora en justicia administrativa, que coadyuve en la consolidación del sistema registral patrimonial y promotora del desarrollo del país, bajo los principios éticos con proyección nacional e internacional."

2. Prioridades institucionales

Como prioridades institucionales se tienen las siguientes:

1. Resolver los recursos interpuestos por los usuarios en contra de los actos finales emitidos por los Registros que conforman el Registro Nacional con transparencia, celeridad y calidad.

2. Fortalecer el sistema registral patrimonial a nivel nacional, a través de la generación de líneas jurídicas claras y sólidas, que contribuyan a la seguridad jurídica registral para el desarrollo económico del país.

3. Desarrollar y participar en foros de discusión nacional e internacional para conocer, analizar e impactar en materia registral patrimonial.

4. Fortalecer la gestión institucional para el desarrollo de las actividades logísticas y sustantivas.

3. Objetivos estratégicos

Sus objetivos estratégicos también se mantienen y se definen como sigue:

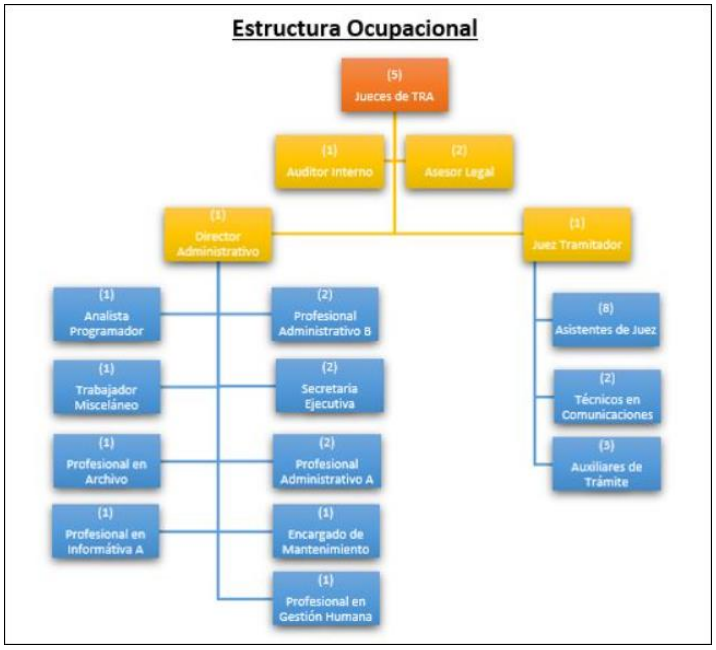
Objetivo estratégico No. 1: Optimizar los procedimientos en la resolución de expedientes ingresados al Tribunal Registral Administrativo.

Objetivo estratégico No. 2: Contribuir al fortalecimiento del Sistema registral patrimonial del país, a través de sus resoluciones.

Objetivo estratégico No. 3: Fortalecer la gestión institucional con acciones y proyectos de Desarrollo.

4. Organigrama institucional

El Tribunal Registral Administrativo es un órgano de desconcentración máxima, adscrito al Ministerio de Justicia y Gracia, con independencia funcional y administrativa.


Estructura Ocupacional
(5) Jueces de TRA
(1) Auditor Interno
(2) Asesor Legal
(1) Director Administrativo
(1) Juez Tramitador
(1) Analista Programador
(2) Profesional Administrativo B
(1) Trabajador Misceláneo
(2) Secretaria Ejecutiva
(1) Profesional en Archivo
(2) Profesional Administrativo A
(1) Profesional en Informática A
(1) Encargado de Mantenimiento
(1) Profesional en Gestión Humana
(8) Asistentes de Juez
(2) Técnicos en Comunicaciones
(3) Auxiliares de Trámite

Capítulo II: 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 Gobierno de Costa Rica decidió adoptar normativa contable internacional en el sector público costarricense mediante la emisión de los decretos que se detallan a continuación:

- El Decreto Ejecutivo N°34029-H del 16/07/2007, publicado en La Gaceta N°196 del 11 de octubre de 2007, denominado "Adopción e Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), en el Ámbito Costarricense" y derogado mediante el artículo 10 del Decreto N°34918-H. Este Decreto es el primero que habla de NICSP.

- El Decreto Ejecutivo N°34918-H del 19/11/2008, publicado en la Gaceta N°238 del 9/12/2008, denominado "Adopción e Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), en el ámbito costarricense", dicho decreto en su artículo 7 establecía el plazo de vigencia para la adopción de las NISP el 02 de enero de2012.

- Mediante el Decreto N°39665-MH del 08 de marzo del 2016, publicado en la Gaceta N°121 del 23/06/2016, se reformaron los artículos 3° y 7° del Decreto N°34918-H y se prorrogó la entrada en vigencia de las NICSP hasta el día 01 de enero de 2017.

- Mediante el Decreto Ejecutivo N°41039-MH del 01 de febrero de 2018, publicado en el Alcance N°92 a la Gaceta N°79 del 07/05/2018, se estableció un cierre de brechas en la Normativa Contable Internacional en el Sector Público costarricense y adopción y/o adaptación de la nueva normativa, para ello se estableció como nueva fecha para la implementación de dicha normativa hasta el 01 de enero de 2020.

- Ley N°9635 del 03/12/2018, denominada Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas,en cuyo artículo 27 establece que todos los entes y los órganos del sector público no financiero deberán adoptar y aplicar las normas internacionales de contabilidad para el sector público en un plazo según periodo transitorio, es decir al año 2023.

Para el caso de las NIIF

- El decreto N° 34918-H, en su artículo 1°, recomendó que por disposición de las NICSP, las empresas públicas y las instituciones bancarias les son aplicables las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), además en su Transitorio IV se estableció que durante el primer semestre del año 2009 la Contabilidad Nacional determinará cuáles instituciones son consideradas Empresas Públicas de acuerdo a sus características, cuál es la normativa contable internacional que las regirá y la fecha respectiva de su implementación, previa observancia del trámite previsto en la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos N° 8131 del 18 de setiembre del 2001.

- El Decreto N° 35616-H del 04 de noviembre del 2009, publicado en LA GACETA N° 234 del 2 de diciembre del 2009, denominado Adopción e implementación de las normas internacionales de información financiera (NIIF) para Empresas Públicas Sector Público Costarricense, en dicho decreto se regula lo correspondiente a la adopción e implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) aplicables a las Empresas Públicas regidas por el Subsistema de Contabilidad en la Ley de Administración Financiera de la Republica y Presupuestos Públicos.

- Mediante el Decreto Ejecutivo N° 38069-H del 25 de octubre de 2013, publicado en la Gaceta N° 24 del 20/12/2013 se reforma el artículo 5 del Decreto N° 35616-H y la implementación de las NIIF fue trasladada hasta el día 01 de enero de 2014.

- Posteriormente a través del Decreto Ejecutivo N° 39665-H del 08 de marzo del 2016, publicado en la Gaceta N° 121 del 23/06/2016, nuevamente se reforma el artículo 5 del Decreto N° 35616-H, y la nueva fecha para la implementación de las NIIF será hasta el día 01 de enero de 2017, además se adoptan las NIIF, emitidas por la International Financial Reporting Standards – IFRs. Finalmente, mediante el Decreto Ejecutivo 41039-MH del 01/02/2018, publicado en el Alcance N° 92 a la Gaceta N° 79 del 07/05/2018, el cual entró a regir precisamente a partir del 07/05/2018, establece el "Cierre de brechas en la Normativa Contable Internacional en el Sector Público Costarricense y Adopción de la Nueva Normativa", señalando en el artículo 3 que "Las instituciones que presenten brechas relacionadas con las prácticas contables actuales y las requeridas según el estándar internacional, tendrán como plazo máximo para implementar dicha normativa hasta el 01 de enero del 2020".

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)3;
- Reglamento de la Ley (RLAFRPP)4;
- 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°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;
  - Decreto Ejecutivo #39665-MH-2016 Adopción e implementación de las NICSP
  - traducidas al español por la IFAC con aplicación a partir del ejercicio cerrado al
  - 01/01/2017
  - Decreto Ejecutivo # 41039-MH-2018 01/02/2018
  - Ley # 9635 Ley de Fortalecimiento a las Finanzas Publicas
- Clasificador Institucional del Sector Público Costarricense (CISPC)
- Clasificador Funcional del Sector Público Costarricense (CFSPC), y
- Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas.

[3] Versión de la norma: del 22/07/2008
[4] Versión de la norma: del 09/01/2007

1.2 Sistema Integrado de Contabilidad (SIC)

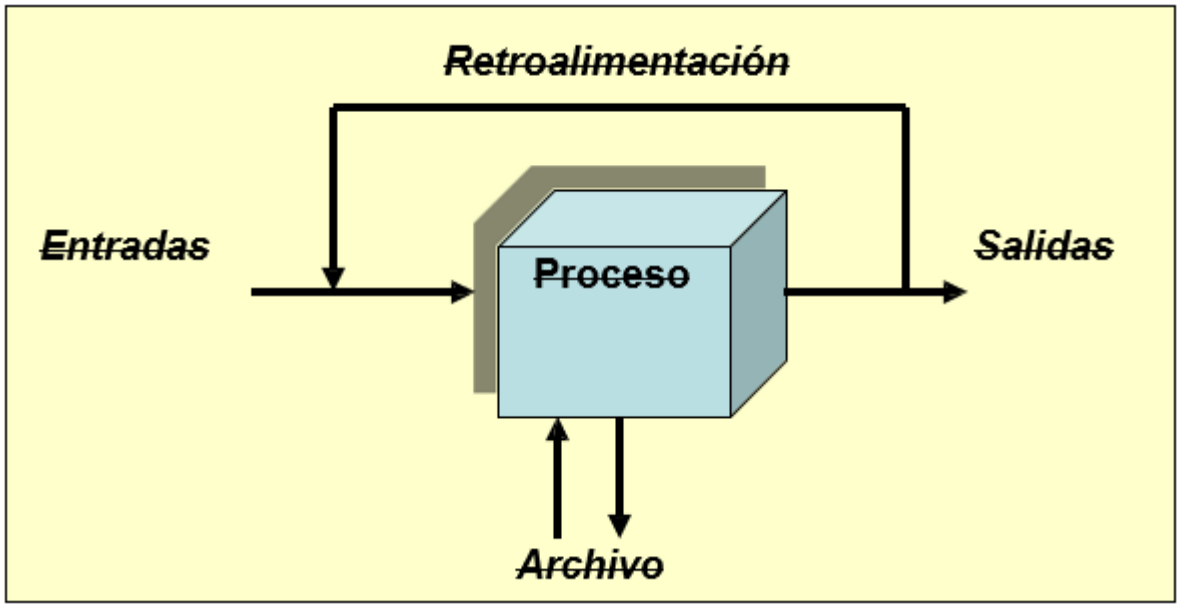
El SIC se sustenta fundamentalmente en los siguientes aspectos:

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

- 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

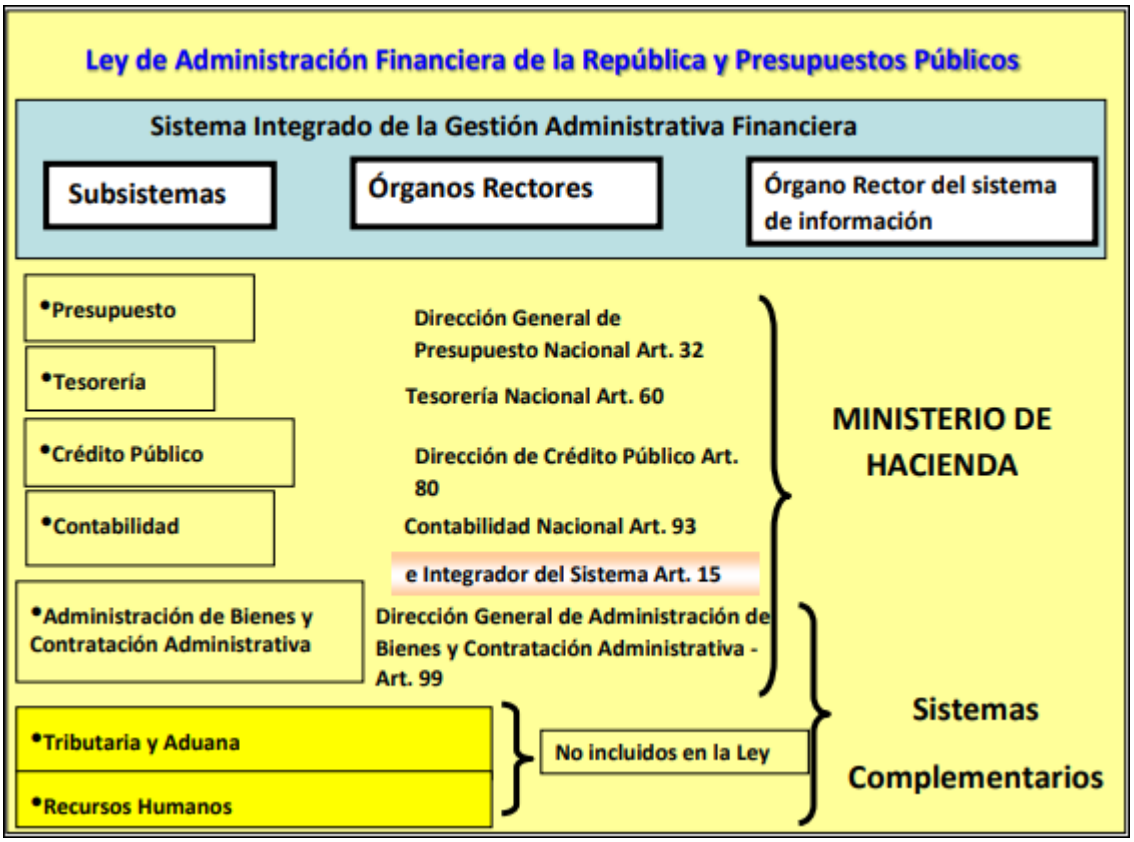
En función de lo expuesto anteriormente, se dice que los sistemas de información están integrados cuando es posible interrelacionar los propios de cada organización objeto de estudio con otros de naturaleza similar y formar un solo sistema, a partir de la identificación de sus elementos básicos.

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, patrimonial, financiera, 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 normativa, esquema:



Nota: El Ministerio de Hacienda se encuentra en el proyecto de Hacienda Digital por lo cual hay información con incertidumbre de la conceptualización de los sistemas informativos.

- Centralización normativa y descentralización operativa[5]

El SIC 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

[5] Art. 2 del RLAFRPP - Definiciones y Art.52 –Centralización Normativa y Descentralización Operativa

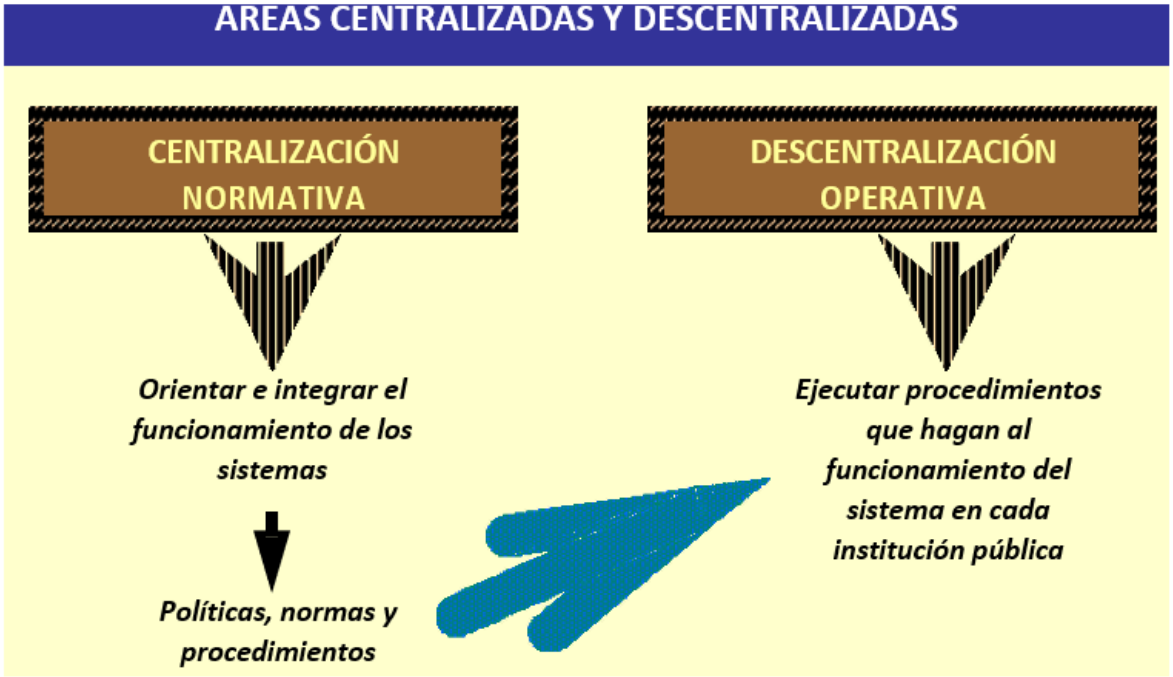
funciones del dictado de normas y metodologías y se desconcentren las funciones operativas o de gestión.

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 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 SIC

El SIC 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 sistema de información

Para que pueda operar automáticamente sistema de información 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 blas 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."

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 y patrimoniales, los 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 estas. 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.

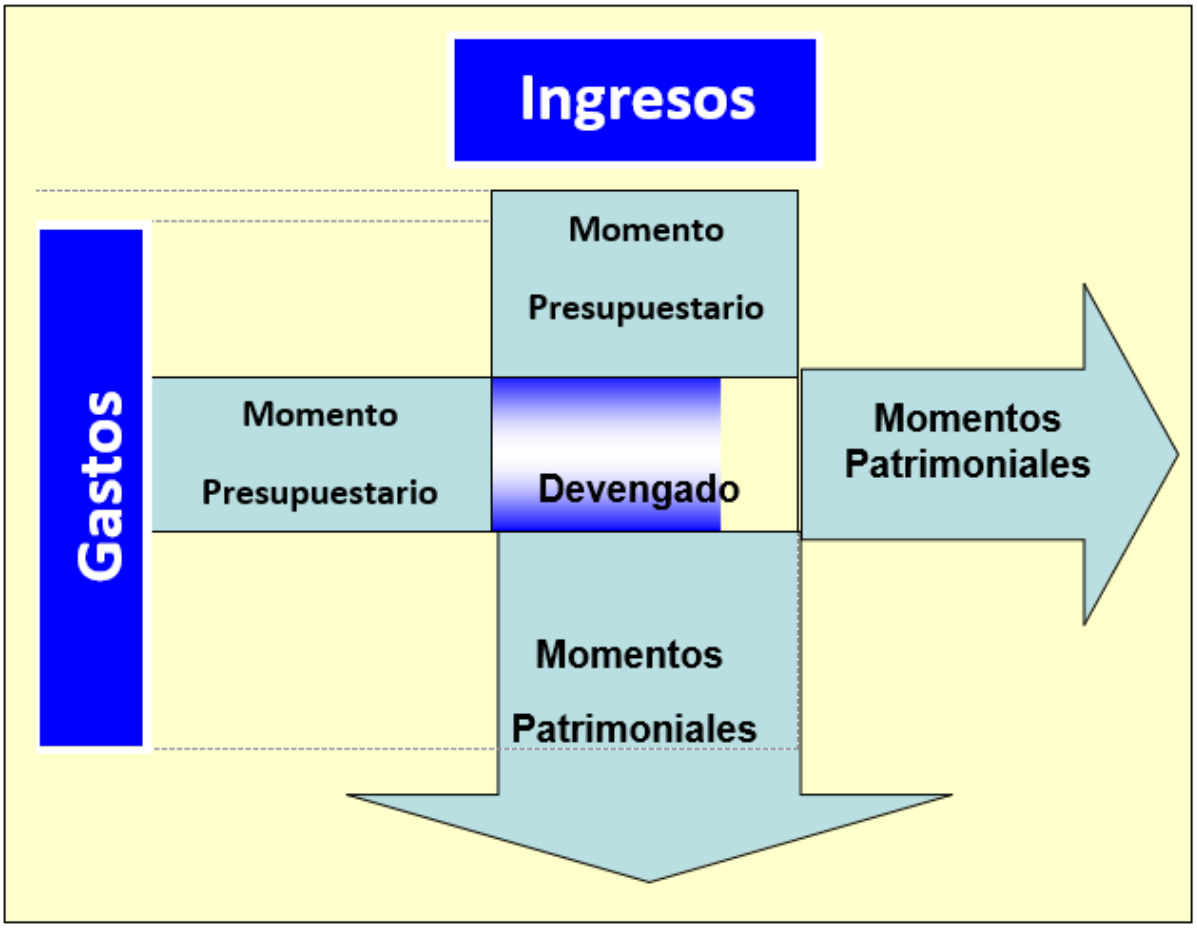
El RLAFRPP en su artículo 22 define las **"Unidades Financieras"** de la Administración Central, que dependerán jerárquicamente del órgano del cual sea parte, pero técnicamente del Ministerio de Hacienda. Estas unidades tienen entre sus funciones el registro electrónico de las operaciones. El
mismo Decreto,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

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, patrimoniales, 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 SIC.

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 SIC 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 SIC 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 Standards[6]), a efectos de dar una visión del tema que permita identificar el contexto internacional[7.]

2.1.Organización Internacional de la Profesión Contable

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

Rol Profesional de la IFAC

La Federación Internacional de Contadores® (IFAC®) sirve al interés público contribuyendo al desarrollo de organizaciones, mercados y economías fuertes y sostenibles. Aboga por la transparencia, la rendición de cuentas y la comparabilidad de la información financiera; ayuda a desarrollar la profesión contable; y comunica la importancia y el valor de los contadores a la infraestructura financiera global. Fundada en 1977, la IFAC está compuesta actualmente por 175 miembros y asociados en 130 países y jurisdicciones, representa aproximadamente 3 millones de contadores en la práctica independiente, educación, servicios gubernamentales, industria y comercio. NICSP versión 2018

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

[6] 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.
[7] La 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.

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.

Organismos de la IFAC

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 Auditoria 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 auditorias 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 auditoria 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 observadores[8] 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

8Los 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).

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 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 auditoria 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 (IASCF, 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 dificultoso adoptar la base de acumulación.

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

Norma sobre la base de acumulación o devengado.

Se han emitido y aprobado[9] cuarenta (40) NICSPs versión 2018 de las cuales se han derogado 5 normas sobre base devengado que regulan distintos aspectos, a saber:

[9] A Setiembre 2018

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:

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	El objetivo de esta Norma es prescribir:

NICSP		**Objetivos**
	Estimaciones Contables y Errores	• 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 capitalización de los costos por préstamos que sean directamente imputables a la adquisición, construcción o producción de algunos activos que cumplan determinadas condiciones.
9	Ingresos de Transacciones con Contraprestación	El objetivo de esta Norma es establecer el tratamiento contable de los ingresos surgidos de las transacciones con contraprestación La norma determina cuándo deber ser reconocidos o contabilizados los ingresos: • cuando es probable que los beneficios económicos o potencial de servicio fluyan a la entidad, y • estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad.

NICSP		**Objetivos**
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. un puente, un edificio, un dique, un oleoducto, una carretera, un barco o un túnel. • 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.

NICSP		**Objetivos**
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: • cuando, una entidad debe proceder a ajustar sus EEFF 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 EEFF han sido autorizados para su emisión, así como respecto a los hechos ocurridos después de la fecha sobre la que se informa.
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 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

NICSP		**Objetivos**
		• 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.
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.

NICSP		**Objetivos**
		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 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 aprobado
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 (aquéllos 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

NICSP		**Objetivos**
		gestión, 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

NICSP		**Objetivos**
		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; 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.
33	Adopción Por Primera vez de las NICSP de Base de Acumulación (o Devengo)	El objetivo de esta Norma es proporcionar guías a una entidad que adopta por primera vez las NICSP para preparar y presentar los estados financieros que surgen

NICSP		**Objetivos**
		de la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo), para facilitar información de alta calidad.
34	Estados Financieros Separados	El objetivo de esta Norma es establecer los requerimientos de contabilización e información a revelar para inversiones en entidades controladas, negocios conjuntos y asociadas cuando una entidad prepara estados financieros separados.
35	Estados Financieros Consolidados	El objetivo de esta Norma es establecer los principios para la presentación y preparación de estados financieros consolidados cuando una entidad controla una o más entidades distintas.
36	Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos	El objetivo de esta Norma es prescribir la contabilización de las inversiones en asociadas y negocios conjuntos y establecer los requerimientos para la aplicación del método de la participación al contabilizar las inversiones en asociadas y negocios conjuntos.
37	Acuerdos	El objetivo de esta Norma es establecer los principios para la presentación de información financiera por las entidades que tengan una participación en acuerdos que son controlados conjuntamente (es decir, acuerdos conjuntos). Para cumplir el objetivo del párrafo 1, esta Norma define control conjunto y requiere que una entidad que forma parte de un acuerdo conjunto determine el tipo de acuerdo conjunto en el que participa mediante la evaluación de sus derechos y obligaciones y que contabilice dichos derechos y obligaciones de conformidad con el tipo de acuerdo conjunto.
38	Información a revelar sobre participaciones en otras entidades.	El objetivo de esta Norma es requerir que una entidad revele información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar:

NICSP		Objetivos
		a. la naturaleza y los riesgos asociados con sus participaciones en entidades controladas, entidades controladas no consolidadas, acuerdos conjuntos y asociadas y entidades estructuradas que no se consolidan; y los efectos de esas participaciones en su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo.
39	Beneficios a los Empleados	El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable y la información a revelar sobre los beneficios a los empleados.
40	Combinaciones del Sector Público	El objetivo de esta Norma es mejorar la relevancia, la representación fiel y la comparabilidad de la información que una entidad que informa proporciona en sus estados financieros sobre una combinación del sector público y sus efectos.

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 Público[10].

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

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

Guías		Resumen
		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 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 auditoria 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 auditoria 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 Auditoria (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

Guías		Resumen
		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 EEFF con propósito general de los gobiernos nacionales y otras entidades públicas no comerciales.
10	Definición y Reconocimiento de Gastos/Desembolsos	Este Estudio examina conceptos, principios y 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

Guías		Resumen
		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 Consejo[11]. 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).

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

Documento	
4	La delegación de Servicios Públicos en Francia: Un Método Original de Administración Pública: Servicios Públicos 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.

3. Bibliografía[12]

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 Auditoria.

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.

[12] Se pueden encontrar en la página *web* del IPSASB: www.ipsasb.org

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

Con la adopción del tratamiento NICSP el marco conceptual de la DGCN está determinado por el IPSASB, junto con las normas correspondientes.

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

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

El Marco Conceptual está desarrollado en las siguientes fases:

Capítulo 1: Función y Autoridad del Marco Conceptual
Capítulo 2: Objetivos y Usuarios de la Información Financiera con Propósito General
Capítulo 3: Características Cualitativas
Capítulo 4: Entidad que Informa
Capítulo 5: Elementos de los Estados Financieros
Capítulo 6: Reconocimiento en los Estados Financieros
Capítulo 7: Medición de activos y pasivos en los estados financieros
Capítulo 8: Presentación en los Estados Financieros con Propósito General. Apéndice A: Publicaciones del procedimiento a seguir para Marco Conceptual

3. Materialidad e importancia relativa

La materialidad, en términos contables, supone el significado que determinados hechos tienen en la toma de decisiones de un usuario razonable. Y como su inclusión o exclusión en los estados financieros va a tener consecuencias en la evaluación de sucesos pasados, presentes y futuros.

El principio de la materialidad se refiere al valor o interés que pueda tener un evento u objeto. En el ámbito de la contabilidad se debe reconocer y presentar los hechos económicos según su importancia relativa.

La materialidad pretende aplicarse como un filtro para asegurar que los estados financieros son un resumen efectivo y comprensible de la información contenida en los registros contables internos de una entidad"

La DGCN dispone considerar tres áreas principales:

- Características de la materialidad o importancia relativa.
- Cómo aplicar el concepto de materialidad al tomar decisiones sobre la presentación y revelación de información en los estados financieros.
- Cómo evaluar si omisiones o inexactitudes de la información son significativas para los estados financieros.

Características de la materialidad

La información es material si su omisión o expresión inadecuada pudiera influir en las decisiones que los usuarios adoptan a partir de la información financiera de una entidad que informa. La expresión "podría influir", se da en el sentido en que los usuarios "podrían esperar ser razonablemente influidos" al tomar decisiones económicas sobre la base de los estados financieros.

La materialidad se basa en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad individual. La materialidad pretende aplicarse como un filtro para asegurar que los estados financieros son un resumen efectivo

y comprensible de la información contenida en los registros contables internos de una entidad, esto es, adecuadamente resumida y agregada.

El concepto de materialidad está presente en la preparación de los estados financieros.

Juicio alrededor de la materialidad

Los responsables contables de un ente contable público, en cada período, considerando el conjunto completo de estados financieros, aplicará el juicio para decidir si la información es material para incluirla, excluirla, la forma de revelarla y la forma de presentarla, considerando:

- Las circunstancias específicas de la entidad.
- El tamaño de la operación de manera aislada y en conjunto con otra información
- La naturaleza.
- La información que podrían razonablemente esperar los usuarios que influya en sus decisiones.
- El equilibrio entre los beneficios de proporcionar información y los costos de cumplir con esos requerimientos.

Evaluación de materialidad en los estados financieros principales

El papel de los estados financieros principales es proporcionar información que facilite una visión global de la situación financiera y rendimiento de una entidad. Para esto, es necesario informar sobre:

- Activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, flujos de efectivo y cambios en el patrimonio y composición del superávit o déficit acumulado
- La situación financiera y el rendimiento pasados de la entidad para que los usuarios puedan pronosticar entradas de efectivo y comprender tendencias.
- Áreas de interés concreto para las que los usuarios podrían esperar encontrar información adicional en las notas.

Evaluación de materialidad en los estados financieros intermedios

Tratándose de estados financieros intermedios, al tomar la decisión de cómo reconocer, medir, clasificar o revelar información, la materialidad debe ser evaluada en relación con los datos financieros del período intermedio en cuestión.

Evaluación de materialidad en las notas

- Las notas amplían y explican la información presentada en los estados financieros con mayor detalle, y algunas veces los complementan con información adicional, tales como sucesos después de la fecha del balance, pasivos contingentes, etc.
- Teniendo en cuenta el objetivo de las notas, la evaluación de la materialidad al elaborarlas y los niveles de desagregación es diferente de la evaluación efectuada en la presentación de los estados financieros.
- Una guía sobre qué revelar la proporciona cada una de las NICSP; sin embargo, en cada caso habrá que considerar los niveles de materialidad de esta y si hay información adicional que se requiere para la comprensión de los estados financieros. En cada período se debe actualizar la información con las nuevas circunstancias.

Evaluación de materialidad en el reconocimiento y medición

- Los requerimientos de reconocimiento y medición conforme a las NICSP se aplican si su efecto es significativo para los estados financieros.
- El Marco Conceptual de las NICSP señala que los estados financieros no cumplen con las NICSP si contienen errores materiales e inmateriales, cuando han sido cometidos intencionadamente para conseguir respecto de una entidad, una determinada presentación de su situación financiera, de su rendimiento financiero o de sus flujos de efectivo.

Es responsabilidad de los encargados contables de los entes utilizar toda su pericia contable con el fin de establecer claramente indicadores de materialidad de acuerdo con las particularidades de la entidad y sus estados financieros. La DGCN recomienda la NIA 320- Importancia Relativa o Materialidad como guía para el tratamiento en este tema.

El Marco Conceptual para la información financiera con propósito general de las entidades del Sector Público es de obligación su atención por parte de todos los entes contables públicos en la elaboración de sus EEFF, Políticas Particulares y Manuales de procedimientos.

Capítulo IV: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables – Activo

1. **Activo**

Activos financieros

Instrumentos Financieros

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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 34 "Estados Financieros Separados", NICSP 35 "Estados Financieros Consolidados", NICSP 36 "Inversiones en Asociadas" o NICSP 37 "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
i. 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 nocional) 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 ESF. 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 de este.

- **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 34 "Estados Financieros Separados", NICSP 35 "Estados Financieros Consolidados" NICSP 36 "Inversiones en Asociadas" o NICSP 37 "Negocios Conjuntos".

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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). Se establecerá la PPC de acuerdo a los requerimientos de las Unidades Primarias de registro.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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,	
1	4	3	Normativa aplicable	Párrafo 12	
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. Se establecerá la PPC de acuerdo con los requerimientos de las Unidades Primarias de Registro.

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.

Política Contable			**Concepto**	**Norma (NICSP)**	**Referencia**
					Normativa técnica y disposiciones
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 34 "Estados Financieros Separados". • NICSP 35 "Estados Financieros Consolidados". • NICSP 36 "Inversiones en Asociadas". • NICSP 37 "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"	1. Baja en cuentas y deterioro (incobrables) de los saldos de cuentas por cobrar derivadas del arrendamiento y

Instrumentos financieros con tratamientos particulares		
		reconocidas por el arrendador; 2. Baja en cuentas de los saldos de cuentas por pagar de las partidas derivadas de un arrendamiento financiero y reconocidas por el arrendatario; y 3. los derivados implícitos en un arrendamiento.
c) Los derechos y obligaciones de los empleadores derivados de planes de beneficios	• NICSP N° 39 "Beneficios a los Empleados".	
d) Los instrumentos financieros emitidos por la entidad que cumplan la definición de un instrumento de patrimonio[13], incluyendo opciones y certificados de opción para la suscripción de acciones o que se requiera que sean clasificados como un instrumento de	• El emisor solo aplica: NICSP N° 28"Instrumentos Financieros–Presentación" y NICSP N° 30"Instrumentos Financieros-Revelación" El tenedor solo aplica si no cae en a excepción inciso a).	

[13] NICSP Nº 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.

Instrumentos financieros con tratamientos particulares		
patrimonio según la NICSP N° 28.		
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[14]; o	Normativa Nacional e Internacional que trate los contratos de seguro.	1. Un derivado que está implícito en un contrato de seguro si el derivado no es en sí mismo un contrato de seguro; 2. una entidad aplicará esta Norma a contratos de garantía financiera; y 3. contratos de seguro que impliquen la transferencia de riesgo financiero.
ii. un contrato que esté dentro del alcance de normativa contable nacional e internacional aplicable que tenga relación con contratos de seguros porque contengan un componente de	Normativa Nacional e Internacional que trate los contratos de seguros.	

[14] NICSP Nº 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		
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 36“Inversiones en Asociadas”, o • NICSP 37 “Negocios Conjuntos”.	
g) Compromisos de Préstamos:		
i. Compromisos de préstamo diferentes de los mencionados en los puntos ii a iv siguientes.	1. NICSP N° 19“Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes”, 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		1. NICSP N° 28 “Instrumentos Financieros – Presentación 2. NICSP N° 29 “Instrumentos”; Financieros - Reconocimiento y Medición”; y 3. NICSP N° 30 “Instrumentos

Instrumentos financieros con tratamientos particulares		
procedentes de sus compromisos de préstamo inmediatamente después de su nacimiento, aplicará las Normas de IF a todos los compromisos de préstamo de la misma clase.		Financieros - Revelación
iii. 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		4. NICSP N° 28 “Instrumentos Financieros – Presentación”; 5. NICSP N° 29 “Instrumentos Financieros - Reconocimiento y Medición”; y 6. NICSP N° 30 “Instrumentos Financieros - Revelación”.”.

Instrumentos financieros con tratamientos particulares		
préstamo se haga en plazos.		
iv. Compromisos de concesión de un préstamo a una tasa de interés inferior a la de mercado.		7. NICSP N° 28 "Instrumentos Financieros – Presentación"; 8. NICSP N° 29 "Instrumentos Financieros - Reconocimiento y Medición"; y NICSP N° 30 "Instrumentos Financieros - Revelación".
h) Instrumentos financieros, contratos y obligaciones derivados de transacciones con pagos basados en acciones.	2. Normativa contable Nacional e Internacional que traten de pagos basados 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.	3. NICSP N° 19 "Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes".	
j) El reconocimiento y medición inicial de los derechos y obligaciones que surgen de ingresos	4. NICSP N° 23"Ingresos de Transacciones sin Contraprestación	

Instrumentos financieros con tratamientos particulares		
de transacciones sin contraprestación.	(Impuestos y Transferencias)”.	
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.		9. NICSP N° 28 “Instrumentos Financieros – Presentación”; 10. NICSP N° 29 “Instrumentos Financieros - Reconocimiento y Medición”; y 11. NICSP N° 30 “Instrumentos Financieros - Revelación” 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	6.		Clasificación para el emisor de un instrumento financiero	NICSP N° 28, Párrafo 13.	DGCN
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. Se establecerá la PPC de acuerdo con los requerimientos de las Unidades Primarias de Registro.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. 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;
2. los que la entidad designe en el momento de reconocimiento inicial como disponibles para la venta; y
3. 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. Se establecerá la PPC de acuerdo a los requerimientos de las Unidades Primarias de Registro.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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 d 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 y 55	

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
   b) de un único instrumento financiero (dando lugar a un "instrumento sintético");
   c) 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;
   d) los activos, financieros u otros, se hubieren pignorados como garantías otorgadas de pasivos financieros que son obligaciones sin recurso;
   e) 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);
   f) 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.
   g) 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
1	9.		Reconocimiento inicial de activos financieros	NICSP N° 29, Párrafo 16.	
1	9	1	Momento del reconocimiento inicial	NICSP N° 29, Párrafos 40 y GA 68 a 70.	DGCN
1	9	2	Medición inicial	NICSP N° 29, Párrafo 45 y 10	
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. Se establecerá la PPC de acuerdo con los requerimientos de las Unidades Primarias de Registro.

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, juntamente con los Organismos que estime pertinente, emitirá las notas técnicas correspondientes, a efectos de establecer criterios específicos, si correspondieren, en materia de valoración inicial y de medición posterior. Se establecerá la PPC de acuerdo con los requerimientos de las Unidades Primarias de Registro.

Política Contable			**Concepto**	**Norma (NICSP)**	**Referencia**
					Normativa técnica y disposiciones
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. Se establecerá la PPC de acuerdo a los requerimientos de las Unidades Primarias de Registro.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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		

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
			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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	12.		Baja en cuentas de un activo financiero	NICSP N° 29, Párrafos 10, 19 y 17	
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

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 con 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 de este, 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. Se establecerá la PPC de acuerdo con los requerimientos de las Unidades Primarias de Registro.

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	13.		Transferencia de instrumentos financieros	NICSP N° 29, Párrafo 20.	

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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. 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 de este), 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
    - sí 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. Se establecerá la PPC de acuerdo con los requerimientos de las Unidades Primarias de Registro.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:
    i. la contraprestación recibida (incluyendo cualquier nuevo activo obtenido menos cualquier pasivo asumido), y

ii. 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:
    a. el importe en libros imputable a la parte que se ha dado de baja, y
    b. la suma de:
        i. la contraprestación recibida por la parte dada de baja (incluyendo cualquier nuevo activo obtenido menos cualquier pasivo asumido), y
        ii. 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:
    a. la experiencia histórica de venta de partes de activos financieros similares a la que continúa reconociendo, y
    b. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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: l**a 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

iii. 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;

iv. 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

v. 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:

1. 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.

2. 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.

3. 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, juntamente con los Organismos que estime pertinente, emitirá las notas técnicas 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. Se establecerá la PPC de acuerdo a los requerimientos de las Unidades Primarias de Registro.

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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,
    g. 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:

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	18.		Revelación General	NICSP N° 30, Párrafos 10 a 12 y 14.	

1. Deberá suministrarse información que permita que los usuarios de los EEFF evalúen la relevancia de los instrumentos financieros en su situación financiera y en su rendimiento.
2. 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:
        i. los designados como tales en el momento de su reconocimiento inicial, y
        ii. 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.

3. 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.

- 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. el importe reclasificado, y
2. 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:

1. el importe reclasificado hacia o fuera de cada una de esas categorías;
2. 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;
3. 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;

4. 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;
5. 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
6. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. la naturaleza de los activos;

2. la naturaleza de los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad a los que la entidad continúe expuesta;
3. cuando la entidad continúa reconociendo la totalidad de los activos, los importes en libros de éstos y de los pasivos asociados; y
4. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	21.		Garantías	NICSP N° 30, Párrafos 18 y 19.	

Deberá revelarse:

1. Respecto de los activos financieros pignorados 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 pignoración.
2. Respecto de las garantías recibidas (consistentes en activos financieros o no financieros) para las que la entidad esté autorizada a venderlas o a pignorarlas 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 pignorada y si la entidad tiene alguna obligación de devolverla; y
c. los plazos y condiciones asociadas a la utilización de la garantía.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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 EEFF.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	23.		Valor Razonable	NICSP N° 30, Párrafos 29 a 31 y 33 a 36.	DGCN

1. 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. Se establecerá la PPC de acuerdo con los requerimientos de las Unidades Primarias de Registro.

2. 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.

3. 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.

4. 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.

5. 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.

6. 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.

7. 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 EEFF 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. 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.
2. valor nominal de los préstamos al final del período;
3. el propósito y términos de los distintos tipos de préstamos; y
4. 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. Se establecerá la PPC de acuerdo con los requerimientos de las Unidades Primarias de Registro.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	26.		Naturaleza y alcance de los riesgos	NICSP N° 30, Párrafos 38 a 42.	DGCN

Se revelará información que permita que los usuarios de sus EEFF 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:

- **riesgo de crédito;**
- **riesgo de liquidez; y**
- **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 (Se establecerá la PPC de acuerdo con los requerimientos de las Unidades Primarias de Registro.), deberá revelarse como mínimo:

1. **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.

2. **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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	27.		Riesgo de crédito	NICSP N° 30, Párrafos 43 a 45.	

Para cada clase de instrumento financiero deberá revelarse:

1. 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);
2. con respecto al importe revelado en (a), una descripción de las garantías tomadas y de otras mejoras crediticias;
3. información acerca de la calidad crediticia de los activos financieros que no estén en mora ni hayan deteriorado su valor; y
4. 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:

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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	28.		Riesgo de mercado	NICSP N° 30, Párrafos 47 a 49.	

Criterio General: deberá revelarse:

a. 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;
b. los métodos y suposiciones utilizados al elaborar el análisis de sensibilidad; y
c. 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:

a) 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
b) una explicación del objetivo del método utilizado, así como de las limitaciones que pudieran hacer que la información no reflejase plenamente el valor razonable de los activos y pasivos implicados.

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 efectivo[15]

[15] Ver Normas Especiales para la elaboración del Estado de Flujos de Efectivo.

Efectivo

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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.** Se establecerá la PPC de acuerdo a los requerimientos de las Unidades Primarias de Registro.

Equivalentes de Efectivo

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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

i. 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. Se establecerá la PPC de acuerdo con los requerimientos de las Unidades Primarias de Registro.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
1	32.		Saldos en moneda extranjera[16]	NICSP N° 4, Párrafo 26.	

[16] Transacciones en moneda extranjera tratadas en Diferencias de Cambio dentro de Gastos.

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 en una entidad asociada e inversiones en negocios conjuntos

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	33.		Inversión en una entidad asociada e inversiones en negocios conjuntos	NICSP N° 36, Párrafo 3 y 4.	DGCN

Son inversiones en una asociada y negocios conjuntos, las realizadas por una entidad del sector público en su carácter de inversionista que le confieren los riesgos y ventajas inherentes a la participación. Esta política contable aplica cuando el inversionista tiene una influencia significativa o control conjunto sobre una participada y se trata de participaciones cuantificables en la propiedad. Esto incluye participaciones que surgen de inversiones en la estructura de patrimonio formal de otra entidad, equivalente de capital, tal como unidades en un fideicomiso de propiedades.

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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	34.		Medición de inversiones en una entidad asociada y negocios conjuntos	NICSP N° 36, Párrafos 24 y 25.	NICSP N° 29

A los efectos del presente PGCN, se utilizará el valor razonable con cambios en el resultado del periodo (ahorro o desahorro) de acuerdo con la NICSP 29, para medir las inversiones en asociadas y negocios conjuntos realizadas a través de:

a) entidades de capital de riesgo; e
b) Instituciones de inversión colectiva, como fondo de inversión, fideicomiso de inversión u otras entidades similares, entre las que se incluyen los fondos de seguro ligados a inversiones,

Independientemente de la influencia significativa sobre esa parte de la inversión.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
1	35.	Influencia Significativa	NICSP N° 36, Párrafos 12 y 13.	NICSP N° 30, Párrafos 29 a 31 y 33 a 36.	
1	35	1	Pérdida de la influencia significativa	NICSP N° 36, Párrafo 15.	

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

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

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

Política Contable

1. Una entidad perderá la influencia significativa sobre una participada cuando pierda el poder de participar en las decisiones de política financiera y de operación de ésta. La pérdida de influencia significativa puede tener lugar con o sin un cambio en los niveles absolutos o relativos de propiedad.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	36.		Clasificación y contabilización de la inversión en una asociada e inversiones en negocio conjunto	NICSP N° 36, Párrafos 21, 22 y 36.	
1	36	1	Excepciones	NICSP N° 36, Párrafo 23 NICSP N° 36, Párrafo 50	NICSP N° 35 NICSP N° 37 Párrafo 31
1	36	2	Medición de una inversión que no se considera inversión en una entidad asociada e inversiones en negocio conjunto	NICSP N° 36, Párrafo 24.	NICSP N° 29

Una inversión en una asociada o negocio conjunto en donde el inversor tiene control conjunto o influencia significativa sobre la participada se contabilizará utilizando el método de la

participación y se clasificará como un activo no corriente. Al aplicar el método de participación, se utilizarán los estados financieros más recientes disponibles de la asociada o negocio conjunto.

Políticas Contables

1. Una entidad no necesitará aplicar el método de la participación a su inversión en una asociada o negocio conjunto si está exenta de la elaboración de estados financieros consolidados según el párrafo 5 de la NICSP 35, o si son aplicables todas las condiciones siguientes:

    a. La entidad en sí misma es una entidad controlada y los EFC de su entidad controladora satisfacen las necesidades de información de los usuarios, y, en el caso de una entidad parcialmente poseída, todos sus otros propietarios, incluyendo los que no tienen derecho a voto, han sido informados de que la entidad no aplicará el método de la participación.
    b. Los instrumentos de deuda o de patrimonio de la entidad 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).
    c. La entidad no registró, ni está en proceso de registrar, sus EEFF en una comisión de valores u otra organización reguladora, con el fin de emitir algún tipo de instrumentos en un mercado público.
    d. La entidad controladora final, o alguna de las entidades controladoras intermedias, elabora EEFF que se encuentran disponibles para uso público y cumplen con las NICSP, en los cuales las entidades controladas se consolidan o miden a valor razonable de acuerdo con la NICSP 35.

Las disposiciones transitorias para cambiar de la consolidación proporcional al método de la participación, o desde el método de la participación a la contabilización de activos y pasivos con respecto a una operación conjunta, se establecen en la NICSP 37.

2. Cuando una inversión en una asociada o negocio conjunto se mantiene directa o indirectamente a través de una entidad que es una organización de capital de riesgo o un fondo de inversión colectiva, fideicomiso de inversión u otra entidad análoga, incluyendo los fondos de seguro ligados a inversiones, la entidad puede optar por medir las inversiones en esas asociadas y negocios conjuntos al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con la NICSP 29.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	37.		Discontinuación del uso del método de la participación	NICSP N° 36, Párrafo 26.	NICSP 35 y 40. NICSP 29 Párrafos GA113 y GA114

Una entidad dejará de utilizar el uso del método de la participación a partir de la fecha en que su inversión deje de ser una asociada o un negocio conjunto de la siguiente forma:

a. Si la inversión pasa a ser una entidad controlada, la entidad contabilizará su inversión de acuerdo con la NICSP 40 Combinaciones de Negocios y la NICSP 35.
b. Si la participación conservada en la anterior asociada o negocio conjunto es un activo financiero, la entidad medirá la participación retenida al valor razonable. El valor razonable de la participación conservada se considerará como su valor

razonable en el momento del reconocimiento inicial como un activo financiero de acuerdo con la NICSP 29. Si los párrafos GA113 y GA114 de la NICSP 29 impiden que una entidad mida la participación conservada a valor razonable, ésta medirá la participación conservada por el importe en libros de la inversión en la fecha en que dejó de ser una asociada o negocio conjunto y ese importe en libros se considerará como su costo en el reconocimiento inicial como un activo financiero de acuerdo con la NICSP 29. La entidad reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo las diferencias entre:

i. el valor razonable (o, cuando corresponda, el importe en libros) de cualquier inversión conservada y cualquier importe resultante de la disposición de una parte de la participación en la asociada o negocio conjunto; y
ii. el importe en libros de la inversión en la fecha en que se dejó de utilizar el método de la participación.

c. Cuando una entidad deja de utilizar el método de la participación, ésta contabilizará todos los importes reconocidos anteriormente directamente en los activos netos/patrimonio en relación con esa inversión sobre la misma base que se habría requerido si la participada hubiera dispuesto directamente de los activos o pasivos relacionados.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
1	38.		Información a revelar sobre Inversiones en asociadas y negocios conjuntos	NICSP N° 38, Párrafos 12, 14, 35 a 39.	DGCN NICSP N° 37

Deberá revelarse la siguiente información:

a. La metodología usada para determinar que tiene influencia significativa sobre otra entidad;
b. la naturaleza, alcance y efectos financieros de sus participaciones en asociadas; incluyendo la naturaleza y efectos de su relación contractual con los otros inversores con control conjunto de las asociadas o influencia significativa sobre éstos;
c. la naturaleza de los riesgos asociados con sus participaciones en negocios conjuntos y asociadas y los cambios en estos;
d. los factores considerados para determinar que no tiene influencia significativa aun cuando mantengan el 20 por ciento o más de los derechos de voto de otra entidad;
e. los factores considerados para determinar si tiene influencia significativa aun cuando mantenga menos del 20 por ciento de los derechos de voto de otra entidad;
f. Para cada asociada que sea significativa para la entidad que informa:
    1. el nombre de la asociada;
    2. la naturaleza de la relación de la entidad que informa con el acuerdo conjunto o asociada;
    3. el domicilio y forma legal del acuerdo conjunto o asociada y jurisdicción en que opera; y

4. la proporción de participación en la propiedad, o la parte con que participa, mantenida por la entidad y, si fuera diferente, la proporción de derechos de voto mantenida si fuera aplicable;

g. Para cada negocio conjunto y asociada que sea significativo para la entidad que informa:

5. si la inversión en el negocio conjunto o asociada se mide utilizando el método de la participación o al valor razonable;
6. información financiera resumida sobre el negocio conjunto o asociada donde se incluirá el importe acumulado de los activos, de los pasivos, de los ingresos, de los gastos y del resultado; y
7. si el negocio conjunto o asociada se contabiliza utilizando el método de la participación, el valor razonable de su inversión en el negocio conjunto o asociada, si existe un precio de mercado cotizado para la inversión;

h. información financiera resumida del importe en libros de sus participaciones en todos negocios conjuntos o asociadas individualmente no significativos que se contabilicen utilizando el método de la participación como se especifica en la norma sobre las inversiones de la entidad en negocios conjuntos y asociadas que no son individualmente significativas:

1. de forma agregada para todos los negocios conjuntos que no son significativos de forma individual; y
2. de forma agregada para todas las asociadas que no son significativas de forma individual. Esta información agregada ha de revelarse de forma separada de la información agregada sobre negocios conjuntos;

i. Una entidad revelará también:

1. La naturaleza y alcance de las restricciones significativas (por ejemplo, procedentes de acuerdos de préstamo, requerimientos regulatorios o acuerdos vinculantes entre inversores con control conjunto de un negocio conjunto o una asociada o influencia significativa sobre ésta) sobre la capacidad de los negocios conjuntos o asociadas de transferir fondos a la

entidad en forma de dividendos en efectivo o distribuciones similares, o reembolso de préstamos o anticipos realizados por la entidad;

2. Cuando los EEFF de un negocio conjunto o asociada utilizados para aplicar el método de la participación están referidos a una fecha o un periodo que es diferente del de la entidad:
    i. La fecha del final del periodo sobre el que se informa de los estados financieros de ese negocio conjunto o asociada; y
    ii. la razón de utilizar una fecha o periodo diferente;
3. La parte no reconocida en las pérdidas de un negocio conjunto o asociada, tanto para el periodo sobre el que se informa como de forma acumulada, si la entidad ha dejado de reconocer su parte de las pérdidas de un negocio conjunto o asociada al aplicar el método de la participación;
4. Los compromisos que tiene la entidad relativos a sus negocios conjuntos por separado de los otros compromisos;
5. Los pasivos contingentes incurridos en relación con sus participaciones en negocios conjuntos o asociadas (incluyendo su participación en pasivos contingentes incurridos juntamente con otros inversores con control conjunto de los negocios conjuntos o asociadas o influencia significativa sobre éstos), de forma separada de otros pasivos contingentes, a menos que la probabilidad de pérdida sea remota;

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

Acuerdos conjuntos

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	39.		Formas de Acuerdos Conjuntos	NICSP N° 37, Párrafos 3, 9, 10 y 11.	

Un acuerdo conjunto es una operación conjunta o un negocio conjunto, mediante el cual dos o más partes mantienen control conjunto, tiene las siguientes características:

a. Las partes están obligadas por un acuerdo vinculante; y
b. El acuerdo vinculante otorga a dos o más de esas partes control conjunto sobre el acuerdo.

Una entidad que prepara y presenta estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta política contable para determinar el tipo de acuerdo conjunto en el cual está involucrada y para contabilizar los derechos y obligaciones del acuerdo conjunto.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	40.		Acuerdo Vinculante[17]	NICSP N° 37, Párrafos 7, 8 y GA4.	

[17] 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.*

Un acuerdo vinculante es un acuerdo que confiere a las partes derechos y obligaciones exigibles como los que tendrían si la forma fuera la de un contrato. Incluye derechos de contratos u otros derechos legales.

El acuerdo vinculante establece los términos de participación de las partes en la actividad que es el objeto del acuerdo.

El acuerdo vinculante generalmente trata aspectos tales como:

a. El propósito, actividad y duración del acuerdo conjunto.
b. La forma en que se nombran los miembros del consejo de administración, u órgano de gobierno equivalente, del acuerdo conjunto.
c. El proceso de toma de decisiones: los temas que requieren decisiones de las partes, los derechos de voto de las partes y el nivel requerido de apoyo a esos temas. El proceso de toma de decisiones reflejado en el acuerdo vinculante establece el control conjunto del acuerdo.
d. El capital u otras aportaciones requeridas de las partes.
e. La forma en que las partes comparten los activos, pasivos, ingresos, gastos o resultado (ahorro o desahorro) del periodo, relativos al acuerdo conjunto.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	41.		Control conjunto[18]	NICSP N° 37, Párrafo 12 y 13.	

[18] Real Academia Española: Acuerdo: *Comprobación, inspección, fiscalización, intervención*. Conjunto: *Unido o contiguo a otra cosa*. Se deduce que control conjunto son: *decisiones sobre las actividades relevantes que requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control*.

Control conjunto es el control compartido de un acuerdo, que existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control. El reparto del control puede haber sido acordado por medio de un acuerdo vinculante.

Una entidad que es una parte de un acuerdo evaluará si el acuerdo vinculante otorga a todas las partes, o a un grupo de las partes, control del acuerdo de forma colectiva. Todas las partes, o un grupo de ellas, controlan el acuerdo de forma colectiva cuando deben actuar conjuntamente para dirigir las actividades que afectan de forma significativa a los beneficios del acuerdo.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	42.		Tipos de acuerdo conjunto	NICSP N° 37, Párrafo 19 y 20.	

Una entidad determinará el tipo de acuerdo conjunto en el que participa. La clasificación de un acuerdo conjunto como una operación conjunta o como un negocio conjunto dependerá de los derechos y obligaciones de las partes con respecto al acuerdo.

Una entidad aplicará el juicio profesional al evaluar si un acuerdo conjunto es una operación conjunta o un negocio conjunto. Una entidad determinará el tipo de acuerdo conjunto en el que está involucrada considerando sus derechos y obligaciones surgidos del acuerdo considerando la estructura y forma legal del acuerdo, los términos acordados por las partes o establecidos por una autoridad legislativa o ejecutiva y, cuando sean relevantes otros hechos y circunstancias.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
1	43.		Operaciones Controladas conjuntamente	NICSP N° 37, Párrafo 7 y 24.	
1	43	1	Reconocimiento en los EEFF del participante	NICSP N° 37, Párrafo 23	

Una operación conjunta es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derechos sobre los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo. Un operador conjunto contabilizará los activos, pasivos, ingresos y gastos relacionados con su participación en una operación conjunta de acuerdo con las NICSP aplicables a los activos, pasivos, ingresos y gastos concretos.

Política Contable

1. Un operador conjunto reconocerá en relación con su participación en una operación conjunta:
    a. sus activos, incluyendo su participación en los activos mantenidos conjuntamente;
    b. sus pasivos, incluyendo su participación en los pasivos incurridos conjuntamente;
    c. sus ingresos procedentes de la venta de su participación en la producción derivada de la operación conjunta;
    d. su participación en los ingresos procedentes de la venta de la producción derivada de la operación conjunta; y
    e. sus gastos, incluyendo su participación en los gastos incurridos conjuntamente.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	44.		Negocios conjuntos	NICSP N° 37, Párrafo 7, 27 y 28.	

Un negocio conjunto es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derechos sobre los activos netos del acuerdo. Un participante en un negocio conjunto reconocerá su participación en un negocio conjunto como una inversión y contabilizará esa inversión utilizando el método de la participación de acuerdo con la NICSP 36 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos.

Una parte que participa en un negocio conjunto, pero no tiene el control conjunto, contabilizará su participación en el acuerdo según las NICSP que tratan de instrumentos financieros, que son la NICSP 28 Instrumentos Financieros: Presentación, NICSP 29 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición, y NICSP 30 Instrumentos Financieros: Información a Revelar, a menos que tenga influencia significativa sobre el negocio conjunto, en cuyo caso la contabilizará de acuerdo con la NICSP 36.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
1	45.		EEFF del Participante Negocios conjuntos	NICSP N° 37, Párrafo 7	
1	45	1	Control Conjunto	NICSP N° 37 párrafo 12 y 13	
1	45	2	Reconocimiento y Medición	NICSP N° 37, Párrafo 19, 27 Y 28	NICSP 28, 29 30 y 36

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

Un negocio conjunto es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derechos sobre los activos netos del acuerdo.

Políticas Contables

1. Control conjunto es el control compartido de un acuerdo, que existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control. El reparto del control puede haber sido acordado por medio de un acuerdo vinculante.

   Una entidad que es una parte de un acuerdo evaluará si el acuerdo vinculante otorga a todas las partes, o a un grupo de las partes, control del acuerdo de forma colectiva. Todas las partes, o un grupo de ellas, controlan el acuerdo de forma colectiva cuando deben actuar

conjuntamente para dirigir las actividades que afectan de forma significativa a los beneficios del acuerdo (es decir, las actividades relevantes).

2. La clasificación de un acuerdo conjunto como una operación conjunta o como un negocio conjunto dependerá de los derechos y obligaciones de las partes con respecto al acuerdo.

   Un participante en un negocio conjunto reconocerá su participación en un negocio conjunto como una inversión y contabilizará esa inversión utilizando el método de la participación de acuerdo con la NICSP 36 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos a menos que la entidad esté exenta de aplicar el método de la participación tal como se especifica en esa Norma.

   Una parte que participa en un negocio conjunto, pero no tiene el control conjunto, contabilizará su participación en el acuerdo según las NICSP que tratan de instrumentos financieros, que son la NICSP 28 Instrumentos Financieros: Presentación, NICSP 29 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición, y NICSP 30 Instrumentos Financieros: Información a Revelar, a menos que tenga influencia significativa sobre el negocio conjunto, en cuyo caso la contabilizará de acuerdo con la NICSP 36.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
1	46.		Exenciones transitorias	NICSP N° 37, Párrafo 31.	NICSP N° 3 Párrafo 33F
1	46	1	Negocios conjuntos—Transición de la consolidación proporcional al método de la participación	NICSP N° 37, Párrafos 32 y 33	
1	46	2	Operaciones conjuntas—Transición del método de la participación a la contabilización de activos y pasivos	NICSP N° 37, Párrafos 37, 38, 39 y 40	NICSP N°36 Párrafo 41

Cuando se aplica por primera vez esta Norma, una entidad necesitará presentar únicamente, en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste para cada línea de partida de los estados financieros afectados para el periodo anual inmediato que precede al primer periodo anual al que se aplique la Norma.

Política Contable

1. Cuando una entidad cambie de la consolidación proporcional al método de la participación, reconocerá su inversión en el negocio conjunto como ocurrido al comienzo del primer

periodo presentado inmediato anterior. Esa inversión inicial se medirá como la acumulación de los importes en libros de los activos y pasivos que la entidad haya consolidado proporcionalmente con anterioridad, incluyendo cualquier plusvalía comprada que surja de las transacciones de adquisición. Si la plusvalía pertenecía con anterioridad a una unidad generadora de efectivo más grande, o a un grupo de unidades generadoras de efectivo, la entidad asignará la plusvalía al negocio conjunto sobre la base de los importes en libros relacionados con el negocio conjunto y la unidad generadora de efectivo o grupo de unidades generadoras de efectivo a las que pertenecía. El saldo de apertura de la inversión determinada se considerará como el costo atribuido de la inversión en el reconocimiento inicial.

2. Cuando una entidad cambie del método de la participación a la contabilización de los activos y pasivos con respecto a su participación en una operación conjunta, dará de baja en cuentas, al comienzo del periodo inmediato anterior, la inversión que estaba contabilizada anteriormente utilizando el método de la participación y cualesquiera otras partidas que formaban parte de la inversión neta de la entidad en el acuerdo según lo dispuesto en la NICSP 36.41:

Si la participación de una entidad en el resultado negativo (desahorro) de una asociada o negocio conjunto iguala o excede su participación en éstos, la entidad dejará de reconocer su participación en los resultados negativos (desahorro) adicionales. La participación en una asociada o negocio conjunto será el importe en libros de la inversión en la asociada o negocio conjunto determinado según el método de la participación, junto con cualquier participación a largo plazo que, en esencia, forme parte de la inversión neta de la entidad en la asociada o negocio conjunto.

La entidad reconocerá su participación en cada uno de los activos y pasivos con respecto a su participación en la operación conjunta, incluyendo cualquier plusvalía que pudo haber formado parte del importe en libros de la inversión.

Una entidad determinará su participación en los activos y pasivos relacionados con la operación conjunta sobre la base de sus derechos y obligaciones en una proporción especificada según el acuerdo vinculante. Una entidad medirá los importes en libros iniciales de los activos y pasivos desagregándolos del importe en libros de la inversión al comienzo del periodo inmediato anterior sobre la base de la información utilizada por la entidad al aplicar el método de la participación.

Cualquier diferencia que surja de la inversión anteriormente contabilizada utilizando el método de la participación según la NICSP 36.41 y el importe neto de los activos y pasivos reconocidos se tratará de la siguiente forma:

Si el importe neto de los activos y pasivos reconocidos, incluyendo la plusvalía, es mayor que la inversión dada de baja en cuentas se compensará contra la plusvalía relacionada con la inversión con cualquier diferencia restante ajustada contra los resultados acumulados al comienzo del periodo inmediato anterior.

Si el importe neto de los activos y pasivos reconocidos, incluyendo la plusvalía, es menor que la inversión dada de baja en cuentas se ajustará contra los resultados acumulados al comienzo del periodo inmediato anterior.

Una entidad que cambie del método de la participación a la contabilización de los activos y pasivos, proporcionará una conciliación entre la inversión dada de baja en cuentas, y los activos y pasivos reconocidos, junto con cualquier diferencia restante ajustada contra los resultados acumulados, al comienzo del periodo inmediato anterior.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	47.		Información a revelar sobre Acuerdos conjuntos	NICSP N° 38, Párrafos 12, 35 a 39.	DGCN

Deberá revelarse la siguiente información:

1. La metodología usada para determinar:
    a. que tiene el control de otra entidad como se describe en la norma;
    b. que tiene el control conjunto de un acuerdo sobre otra entidad; y
    c. el tipo de acuerdo conjunto, es decir, operación conjunta o negocio conjunto cuando el acuerdo ha sido estructurado a través de un vehículo separado;
2. La naturaleza, alcance y efectos financieros de sus participaciones en acuerdos conjuntos, incluyendo la naturaleza y efectos de su relación contractual con los otros inversores con control conjunto sobre éstos;
3. La naturaleza de los riesgos asociados con sus participaciones en acuerdos conjuntos y los cambios en estos;
4. Para cada acuerdo conjunto que sea significativo para la entidad que informa:
    a. el nombre del acuerdo conjunto;
    b. la naturaleza de la relación de la entidad que informa con el acuerdo conjunto;
    c. el domicilio y forma legal del acuerdo conjunto y jurisdicción en que opera; y
    d. la proporción de participación en la propiedad, o la parte con que participa, mantenida por la entidad y, si fuera diferente, la proporción de derechos de voto mantenida si fuera aplicable;

5. Para cada negocio conjunto que sea significativo para la entidad que informa:
    a. si la inversión en el negocio conjunto o asociada se mide utilizando el método de la participación o al valor razonable;
    b. información financiera resumida sobre el negocio conjunto o asociada donde se incluirá el importe acumulado de los activos, de los pasivos, de los ingresos, de los gastos y del resultado; y
    c. si el negocio conjunto o asociada se contabiliza utilizando el método de la participación, el valor razonable de su inversión en el negocio conjunto o asociada, si existe un precio de mercado cotizado para la inversión;
6. Información financiera resumida del importe en libros de sus participaciones en todos negocios conjuntos o asociadas individualmente no significativos que se contabilicen utilizando el método de la participación como se especifica en la norma sobre las inversiones de la entidad en negocios conjuntos y asociadas que no son individualmente significativas:
    a. de forma agregada para todos los negocios conjuntos que no son significativos de forma individual; y
    b. de forma agregada para todas las asociadas que no son significativas de forma individual.

    Esta información agregada ha de revelarse de forma separada de la información agregada sobre negocios conjuntos;
7. Una entidad revelará también:
    a. La naturaleza y alcance de las restricciones significativas (por ejemplo, procedentes de acuerdos de préstamo, requerimientos regulatorios o acuerdos vinculantes entre inversores con control conjunto de un negocio conjunto o una asociada o influencia significativa sobre ésta) sobre la capacidad de los negocios conjuntos o asociadas de transferir fondos a la entidad en forma de dividendos en efectivo o distribuciones similares, o reembolso de préstamos o anticipos realizados por la entidad;

b. Cuando los EEFF de un negocio conjunto o asociada utilizados para aplicar el método de la participación están referidos a una fecha o un periodo que es diferente del de la entidad:
c. La fecha del final del periodo sobre el que se informa de los estados financieros de ese negocio conjunto o asociada; y
d. la razón de utilizar una fecha o periodo diferente;
e. La parte no reconocida en las pérdidas de un negocio conjunto o asociada, tanto para el periodo sobre el que se informa como de forma acumulada, si la entidad ha dejado de reconocer su parte de las pérdidas de un negocio conjunto o asociada al aplicar el método de la participación;

8. Los riesgos asociados con las participaciones de una entidad en negocios conjuntos y asociadas:
   a. los compromisos que tiene relativos a sus negocios conjuntos por separado de los otros compromisos que no ha reconocido en la fecha de presentación incluyendo su participación en compromisos realizados de forma conjunta con otros inversores con control conjunto de un negocio conjunto;
   b. los pasivos contingentes incurridos en relación con sus participaciones en negocios conjuntos o asociadas (incluyendo su participación en pasivos contingentes incurridos juntamente con otros inversores con control conjunto de los negocios conjuntos o asociadas o influencia significativa sobre éstos), de forma separada de los otros pasivos contingentes, de acuerdo con la NICSP 19 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes, a menos que la probabilidad de pérdida sea remota;
9. Toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN

Cuentas a cobrar

Reconocimiento

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
1	48.		Cuentas a Cobrar		DGCN
1	48	1	Reconocimiento		DGCN
1	48	2	Clasificación		DGCN

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 propiedades19;
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

[19] El alquiler de las propiedades se trata en Arrendamiento Operativo

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
1	49.		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.**

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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	DGCN	

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
			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[20].

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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
1	51.		Clasificación de los arrendamientos financieros	NICSP N° 13, Párrafos 8, 15, 16 y 29.	

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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	51	1	Clasificación de los arrendamientos operativos	NICSP N°13 Párrafos 13 y 17	DGCN

Un arrendamiento financiero es aquel en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. La clasificación del arrendamiento en financiero u operativo depende de la esencia de la transacción y no de la forma del contrato.

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 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.

Para clasificar los arrendamientos como financieros es importante observar la existencia de uno o más de los siguientes indicadores:

a. el arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;
b. el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera que sea suficientemente inferior al valor razonable en el momento en que la

opción sea tomada, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevea con razonable certeza que tal opción será ejercida;

c. el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo (esta circunstancia opera incluso en caso de que la propiedad no vaya a ser transferida al final de la operación);
d. 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;
e. los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que sólo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes;
f. los bienes arrendados no pueden ser fácilmente reemplazados por otros bienes;
g. 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;
h. las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario; y/o
i. 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

i. Un arrendamiento se clasificará como operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad. Los indicadores contenidos en la política contable anterior no son siempre concluyentes. Si resulta claro, por otras características, que el

arrendamiento no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, se clasificará como operativo.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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 como contratos de alquiler con opción de compra.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	53.		Normativa internacional aplicada		DGCN

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:

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

Cuentas a cobrar por arrendamiento

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	54.		Cuotas de arrendamiento financiero	NICSP N° 13 Párrafos 48 y 49.	

Los arrendadores deben reconocer las cuentas por cobrar por cuotas de arrendamiento financiero como activos dentro del ESF. Estos activos figurarán como cuentas por cobrar, por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento.

En 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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. En esta fecha se clasificará el arrendamiento como operativo o como financiero.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	56.		Reconocimiento y medición inicial de las cuentas a cobrar por arrendamiento	NICSP N° 13, Párrafo 8 y GI4.	

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

1. Inversión bruta en el arrendamiento, menos
2. Ingresos financieros no devengados

1. **Inversión bruta en el arrendamiento** es igual a:

a. Los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento, más
b. cualquier porción no garantizada del valor residual que corresponda al arrendador.

2. **Ingresos financieros no devengados** es igual a:
   a. 1. Inversión bruta en el arrendamiento, **menos**
   b. 2. el valor presente de la inversión bruta en el arrendamiento.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	57.		Medición posterior a la inicial de las cuentas a cobrar por arrendamiento	NICSP N° 13, Párrafo 52	

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	58.		Valor Residual	NICSP N° 13, Párrafos 8 y 53.	

El valor residual podrá ser:

1. **Valor residual garantizado es:** 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	59.		Información a revelar por parte de la entidad	NICSP N° 13, Párrafo 60.	DGCN

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
			arrendadora sobre el arrendamiento financiero		

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

1. 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;
2. la inversión bruta total en dichos arrendamientos y el valor presente de los pagos mínimos por arrendamiento por cobrar en la fecha de presentación, para cada uno de los siguientes plazos:
    a. hasta un año;
    b. entre uno y cinco años; y
    c. más de cinco años.
3. los ingresos financieros no acumulados (no devengados);
4. el importe de los valores residuales no garantizados, reconocidos a favor del arrendador;
5. las reducciones de valor acumuladas para cubrir insolvencias relativas a los pagos mínimos de arrendamientos financieros por cobrar;
6. las cuotas contingentes reconocidas en el ERF;
7. una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos concluidos por el arrendador; y
8. toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Cuentas por cobrar impositivas

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

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

1. Definición del hecho imponible y mejor estimación del activo impositivo[21]: la DGCN deberá elaborar un programa conjunto con la entidad con competencia en administración y/o

[21] Igual Política Contable aplicable a Ingresos "Devengamiento de los impuestos"

recaudación tributaria correspondiente; mediante los procedimientos contables o normativa contable o tributaria, además, el resto de entidades públicas que administren ingresos tributarios deberán presentar a la DGCN las notas técnicas, donde identifiquen los hechos imponibles 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)

2. Los modelos de estimación para medir la entrada del activo impositivo deberán tener en cuenta[22]:
    a. 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;
    b. que los contribuyentes no presenten las declaraciones en el momento oportuno;
    c. la valoración de activos no monetarios para propósitos de evaluaciones fiscales;
    d. 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 período anteriores, en los casos que

[22] Igual Política Contable aplicable a Ingresos “Devengamiento de los impuestos”

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. i)una variedad de circunstancias particulares de impuestos y jurisdicciones individuales.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	61.		Información a revelar	NICSP N° 23, Párrafo 106.	DGCN

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

1. 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;
2. el importe de los activos reconocidos que están sujetos a restricciones y la naturaleza de dichas restricciones;
3. toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Contribuciones sociales a cobrar

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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. La DGCN aprobará las PPC de acuerdo con los requerimientos técnicos de las Unidades Primarias de Registro.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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. La DGCN aprobará las PPC de acuerdo a los requerimientos técnicos de las Unidades Primarias de Registro.

Transferencias a cobrar

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. 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;
2. es probable que la entrada del recurso ocurra y su valor razonable pueda ser medido con fiabilidad.

Políticas Contables

1. 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.

2. 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. La DGCN aprobará las PPC de acuerdo con los requerimientos técnicos de las Unidades Primarias de Registro.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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		DGCN

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. La DGCN aprobará las PPC de acuerdo con los requerimientos técnicos de las Unidades Primarias de Registro.

Políticas Contables

1. Sólo se reconocerá una cuenta por cobrar por avales ejecutados, cuando el contrato suscripto 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

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

Política Contable

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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

- **Fideicomiso Inmobiliario:** es un contrato emitido por medio de escritura pública, por el cual una entidad que actúa como fideicomitente, transmite la propiedad fiduciaria de bienes determinados al fiduciario, quien estará obligado a ejercerla en beneficio de quien se asigne como beneficiario y transmitirlo al cumplimiento de un plazo o condición del fideicomitente, beneficiario o fideicomisario. Este instrumento es apto para desarrollar emprendimientos inmobiliarios con fondos de terceros.

- **Fideicomiso de flujos futuros:** La titularización consiste en conseguir ingresos instantáneos que fueron obtenidos a través de activos que se utilizarán a futuro y permiten

optimizar cada uno de los activos de origen. Es el proceso mediante el cual se emiten valoren susceptibles de ser colocados y negociados libremente en el mercado bursátil, emitidos con cargo a un patrimonio autónomo. Este tipo de fideicomiso debe mantener la administración de los títulos valores para la recuperación del flujo.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	68.		Objeto de fideicomiso		CC - Art. 634.
1	68	1	Patrimonio autónomo		DGCN
1	68	2	Entidades del SPC		DGCN

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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

La rendición de cuentas del fideicomiso deberá cumplir con la normativa contable internacional que le aplique a cada uno estos, de acuerdo a los contratos legalmente establecidos (NICSP o NIIF) y presentar sus EEFF con la fecha de cierre que estipule el Órgano Rector.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
1	70.		Reconocimiento de los fideicomisos	NICSP N° 35 NICSP N° 36 NICSP N° 37 NICSP N° 28	Nota técnica
1	70		Medición al inicio	NICSP N° 35 NICSP N° 36 NICSP N° 37 NICSP N° 28	Nota técnica
1	70		Medición en ejercicios posteriores	NICSP N° 35 NICSP N° 36 NICSP N° 37 NICSP N° 28	Nota técnica

Las entidades gubernamentales que actúen como Fideicomitentes deberán reconocer en sus EEFF, mediante una metodología de registro acorde a las particularidades del contrato, tomando en cuenta el fin que se ha propuesto y los objetivos de dicho fideicomiso, considerando lo dispuesto ya sea en la NICSP 28, 29, 30, 35, 36 ó 37, con el propósito de hacer una correcta interpretación de cada una de ellas.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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 PPC, requiera.

Activos No Financieros

Inventarios

Catálogo de Bienes

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	72.		Catálogo		DGCN
1	72	1	Integración		DGCN
1	72	2	PPC		DGCN

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, bines no concesionados y bines 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 DGABCA como Órgano Rector de Administración de Bienes y Contrataciones Administrativas, determinará la adopción del Catálogo de Bienes y Servicios desarrollado por la Organización de las Naciones Unidas, así como los requisitos para la integración a los sistemas de Administración Financiera.

Alcance

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	73.		Bienes no incluidos	NICSP N° 12, Párrafo 2.	NICSP N° 11, 23, 27, 28, 29

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
b. Construcción), incluyendo los contratos de servicio directamente relacionados con ellas;
c. 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).

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	74.		Actividades no contempladas	NICSP N° 12, Párrafo 3.	

No es de aplicación en la medición de los inventarios mantenidos por los:

1. Productores:
   a. de productos agrícolas y forestales,

b. de productos agrícolas tras la cosecha, y
c. 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.

2. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. 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;
2. los bienes producidos terminados, o el trabajo en curso producido por la entidad;
3. 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;

4. la prestación de servicios, por los que aún no se ha reconocido el ingreso por la prestación;
5. las obras en curso[23]42, 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;
6. alimentos y productos agrícolas en la etapa posterior al punto de la cosecha y recolección; e
7. inventarios en general que, en el sector público, pueden incluir:
    a. municiones;
    b. materiales consumibles;
    c. materiales de mantenimiento;
    d. piezas de repuesto de planta o equipo que no se tratan en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo;
    e. 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

[23] El tratamiento de las obras en curso, provenientes de contratos de construcción, se desarrolla en el capítulo de Propiedades, planta y equipo.

una presentación ante la DGCN, a efectos de establecer, de ser necesario, el marco normativo aplicable a través de las notas técnicas.

Medición

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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

Inventarios		**Medición Especial**
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

Política Contable			**Concepto**	**Norma (NICSP)**	**Referencia**
					Normativa técnica y disposiciones
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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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

1. 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:
    a. ser reconocidos como gastos del período en que se incurre en ellos;
    b. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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:

1. Costos directos: aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa;
2. 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;
3. 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 PPC solicitada por la entidad afectada, establecerá los parámetros para determinar en 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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.	

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. los costos que se relacionen directamente con el contrato específico;
2. 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
3. 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 de este, 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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 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.

Los costos incurridos por productores o distribuidores que también son arrendadores, en relación con la negociación y contratación de un arrendamiento, se excluyen de la definición de costos directos iniciales. En consecuencia, éstos se excluirán de la inversión neta en el arrendamiento y se reconocerán como gastos cuando se reconozca la ganancia o pérdida en la venta, lo que para un arrendamiento financiero tienen lugar normalmente al comienzo del plazo de arrendamiento.

Para las entidades gubernamentales que venden bienes no producidos por arrendamientos financieros:

1. los costos directos iniciales se incluirán en la medición inicial de los derechos de cobro por el arrendamiento financiero. Estos costos se reducirán del monto de los ingresos reconocidos a lo largo del plazo del arrendamiento;

2. 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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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, de acuerdo a los requerimientos técnicos de las Unidades Primarias de Registro.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

a. los montos anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción;
b. los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios en el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración posterior;
c. los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su
d. condición y ubicación actuales;
e. los costos de venta; y
f. en general, los costos de mano de obra que no interviene en la producción, así como otros costos indirectos no atribuibles.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

a. cuando los inventarios de productos no son habitualmente intercambiables entre sí;
b. cuando los bienes y servicios son producidos y segregados para proyectos específicos; y
c. cuando tengan la misma naturaleza y uso para la entidad.

Políticas Contables

1. La identificación específica de costos no podrá aplicarse cuando en los inventarios haya un gran número de productos.
2. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	89.		Fórmulas del costo para inventarios con similares características	NICSP N° 30, Párrafos 29 a 31 y 33 a 36.	DGCN
1	89	1	Método PEPS	NICSP N° 12,	DGCN
1	89	2	Método general a utilizar		DGCN

El costo de los inventarios se asignará utilizando los métodos de primera entrada primera salida (PEPS).

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. Las entidades deberán aplicar con carácter general el método PEPS.

Reconocimiento de inventarios en resultados

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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.

Hecho generador		Reconocimiento del gasto
f)	Cuando los inventarios se incorporan a otros activos, por ejemplo los inventarios usados como un componente de los trabajos realizados por la entidad, en sus propiedades, planta y equipo.	Se reconocerán como un gasto a lo largo de su vida útil.

Información a Revelar

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	91.		Información a revelar	NICSP N° 12, Párrafo 47.	DGCN

En los EEFF se revelará la siguiente información:

a. las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula de medición de costos utilizada;
b. el importe total en libros de los inventarios y los importes según la clasificación que resulte apropiada para la entidad;
c. el importe en libros de los inventarios que se llevan al valor razonable menos los costos de venta;
d. el importe de los inventarios reconocidos como un gasto durante el período;
e. el importe de las rebajas de valor de los inventarios reconocidas como un gasto en el período;

f. los importes de las reversiones en las rebajas de valor que son reconocidas en el estado de rendimiento financiero del período;
g. las circunstancias o eventos que han producido la reversión de las rebajas de los inventarios;
h. el importe en libros de los inventarios prendados en garantía de deudas;
i. los parámetros utilizados para estimar previsiones por desvalorización y pérdidas de inventario;
j. 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
k. toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Bienes no Concesionados y Concesionados

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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 EEFF, 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

Política Contable			**Concepto**	**Norma (NICSP)**	**Referencia**
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. comprar activos y suministrarlos;
2. traspasar activos mediante venta o arrendamiento financiero; y/o
3. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	95.		Reconocimiento del activo[24]	NICSP N° 17, Párrafo 14. MCC	

[24] Tiene Disposición transitoria

Un elemento del activo se reconocerá como activo si, y sólo si cumple con las siguientes características:

1. es probable que la entidad reciba beneficios económicos o potencial de servicio futuros asociados al activo; y
2. el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.

Propiedades, planta y equipo

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	96.		Bienes contemplados	NICSP N° 17, Párrafos 13, 17 y 52.	DGCN

La propiedades, planta y equipo son activos tangibles que posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y se espera que serán utilizados durante más de un periodo contable.

Los activos contemplados como propiedades, planta y equipo pueden ser, entre otros:

1. tierras y terrenos;
2. edificios operativos;
3. maquinaria y equipos para la producción;
4. 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;
5. maquinarias, equipos y mobiliarios diversos;

6. Piezas de repuesto, equipo de reserva y equipo de auxiliar (cuando cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo, de lo contrario, se clasifican como inventarios);y
7. Plantas Productoras.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	97.		Activos no contemplados	NICSP N° 17, Párrafo 6.	

No se incluyen los siguientes activos:

1. Los activos biológicos relacionados con actividades agrícolas distintos de las plantas de plantas de producción (ver NICSP 27). Esta norma aplica a las plantas productoras, pero no a los productos que se obtienen de la misma.;
2. los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
1	98.		Medición y reconocimiento inicial[25]	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.**

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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

[25] Tiene disposición transitoria.

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	100.	Reconocimiento o medición de activos en periodo de transitorio	NICSP N° 33, Párrafos 9 y 36.	NICSP N° 29, Párrafos 53, 55, 57, 58 y 60.	
1	100	1	Sin costo inicial	NICSP N° 33, Párrafo 64.	DGCN
1	100	2	Información a revelar	NICSP N° 33, Párrafo 137.	

Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP no haya reconocido sus activos según la base contable anterior, no se requiere que reconozca o mida sus activos siguientes para los periodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro del periodo transitorio para la adopción de las NICSP.

La fecha de adopción de las NICSP es la fecha en que una entidad adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) por primera vez, y es el comienzo del periodo sobre el que se informa en el que una entidad que adopta por primera vez las NICSP utiliza las NICSP de base de acumulación (o devengo) y para el cual la entidad presenta sus primeros estados financieros de transición conforme a las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP.

Políticas Contables

1. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede optar por medir sus activos siguientes a su valor razonable cuando no esté disponible información fiable del costo de los activos y usar ese valor razonable como el costo atribuido.

2. En la medida en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP haya aprovechado las exenciones y disposiciones transitorias de esta NICSP que afectan la presentación razonable y conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo) en relación con los activos, revelará:
    a. el progreso realizado hacia el reconocimiento, medición, presentación o revelación de los activos de acuerdo con los requerimientos de las NICSP aplicables;
    b. los activos que hayan sido reconocidos y medidos según una política contable que no es congruente con los requerimientos de las NICSP aplicables;
    c. los activos que no hayan sido medidos, presentados o revelados en el periodo sobre el que se informa anterior, pero que ahora se reconocen o miden, o presentan o revelan;
    d. la naturaleza e importe de cualquier ajuste reconocido durante el periodo sobre el que se informa; y
    e. una indicación de cómo y cuándo tiene intención de cumplir en su totalidad con los requerimientos de las NICSP aplicables.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	101.		Medición y reconocimiento posterior	NICSP N° 17, Párrafo 42.	
1	101	1	Criterio general	DGCN	
1	101	2	Criterio alternativo		

En los ejercicios posteriores a la inicial, los elementos de propiedades, planta y equipo, que cumplan las condiciones para ser reconocidos como un activo, podrán ser medidos por:

1. El Modelo de Costo; o
2. El 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, de acuerdo a los requerimientos técnicos de las Unidades Primarias de Registro.

Modelo de Costo

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
1	103.		Acumulación de costos	NICSP N° 17, Párrafo 34.	
1	103	1	Costo de la sustitución de un elemento	NICSP N° 17, Párrafos 14, 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

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. El costo de una partida de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y sólo si:

a. es probable que la entidad reciba beneficios económicos o potencial de servicio futuros asociados con el elemento; y
b. el costo o el valor razonable del elemento pueden ser medidos de forma fiable1.

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.	

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. 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;
2. todos los costos directamente atribuibles 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:
   a. los costos de beneficios a los empleados, que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo;
   b. los costos de preparación del emplazamiento físico
   c. los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;
   d. los costos de instalación y montaje;
   e. los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente, después de deducir los importes netos de la venta de cualesquiera elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (tales como muestras producidas mientras se probaba el equipo); y

f. los honorarios profesionales incurridos para la ubicación u condiciones necesarios para que el activo pueda operar de la forma prevista; y

3. 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.

c. Si el bien adquirido no se mide por su valor razonable, su costo se medirá por el importe en libros
d. 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 del valor razonable del activo recibido.

Modelo de Revaluación

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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 posterior y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido con posterioridad.

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 determinadas por la DGCN de acuerdo a los requerimientos de las Unidades Primarias de Registro.

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 de acuerdo a los requerimientos técnicos de las Unidades Primarias de Registro.

7. Cuando se revalúe un elemento de propiedades, planta y equipo, la depreciación acumulada el importe en libros de ese activo se ajustará al importe revaluado. En la fecha de la revaluación, el activo puede ser tratado de cualquiera de las siguientes maneras:

a. el importe en libros bruto se ajustará de forma que sea congruente con la revaluación del importe en libros del activo. La depreciación acumulada en la fecha de la revaluación se ajustará para igualar la diferencia entre el importe en libros bruto y el importe en libros del activo después de tener en cuenta las pérdidas por deterioro de valor acumuladas; o
b. la depreciación acumulada se elimina contra el importe en libros bruto del activo.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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 esta, que fue reconocida previamente en

Hecho Generador	Tratamiento Contable	
	General	**Excepción**
		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 de revaluación del patrimonio, hasta agotar el saldo acumulado de las reservas por revaluación reconocidas con anterioridad.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. 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;
2. 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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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 de Propiedades, Planta y Equipo se dará de baja cuando:

1. se disponga del bien; o
2. no se espere obtener ningún beneficio futuro o potencial de servicio por su uso o disposición.

Política Contable

1. La disposición de un elemento de Propiedades, Planta y Equipo puede llevarse a cabo mediante:
    a. venta;
    b. arrendamiento financiero; o
    b. c)donación.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	109.		Información a revelar	NICSP N° 17, Párrafos 88 a 92 y 94.	DGCN - NICSP N° 32

Dado las características y magnitud de los activos y a efectos de mayor claridad en la información a revelar, dicha información se dividirá en:

a. Información a presentar en Notas a los EEFF;
b. Información a presentar en el Estado de Situación y Evolución de Bienes establecido por el MCC[26].

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:

1. las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto;
2. los métodos de depreciación utilizados;
3. las vidas útiles o los porcentajes de depreciación utilizados;
4. 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;

[26] Expuesto en el **Capítulo X:** ***Estados Financieros.***

5. 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;
6. la conciliación entre los valores en libros al principio y al final del período, mostrando:
    a. las inversiones;
    b. las disposiciones (venta, arrendamiento, donación);
    c. las adquisiciones realizadas mediante combinaciones del sector público;
    d. 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;
    e. las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado;
    f. las pérdidas por deterioro de valor que se hayan revertido, y hayan sido reconocidas en el resultado del período;
    g. la depreciación del período;
    h. las depreciaciones acumuladas;
    i. 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
    j. otros movimientos;
7. las adquisiciones realizadas mediante combinaciones del sector público;
8. La existencia y los importes correspondientes a las restricciones de titularidad, así como los activos que están afectados como garantía al cumplimiento de obligaciones;
9. el importe de los desembolsos reconocidos en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo en curso de construcción;
10. el importe de los compromisos de adquisición de activos;

11. el importe de las compensaciones de terceros que se incluyen en el resultado por elementos de propiedades, planta y equipo cuyo valor se hubiera deteriorado, se hubieran perdido o se hubieran retirado;
12. para los bienes concesionados:
    a. las características más significativas del acuerdo;
    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;
13. la adquisición de activos por arrendamiento financiero (más allá del cumplimiento de la norma de información a revelar de activos adquiridos por arrendamiento financiero);
14. el importe en libros de los activos, que se encuentran temporalmente ociosos;
15. el importe en libros bruto de cualquier activo que, estando totalmente depreciados, se encuentran todavía en uso;
16. 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
17. 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:

1. la fecha efectiva de la revaluación;
2. si se han utilizado los servicios de un tasador independiente, en los términos de la política aplicable a revaluaciones;
3. los métodos e hipótesis significativos empleados en la estimación del valor razonable de los activos;
4. en qué medida el valor razonable de los elementos de propiedades, planta y equipo fue

5. 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;
6. 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;
7. la suma de todos los superávits de revaluación para los elementos individuales de cada activo revaluado, por clase de activos;
8. la suma de todo el déficit de revaluación para los elementos individuales de cada activo revaluado, por clase de activos; y
9. toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Propiedades de Inversión

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	110.		Bienes imputados a propiedades de inversión	NICSP N° 16, Párrafo 12.	

Los siguientes bienes deben ser imputados a propiedades de inversión:

1. los tierras y terrenos que se tienen para obtener plusvalías a largo plazo y no para venderse en el corto plazo;
2. 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;
3. las propiedades de inversión existentes que están siendo mejoradas para uso futuro como propiedades de inversión;
4. los edificios que sean alquilados a terceros a través de arrendamientos operativos; y
5. los edificios desocupados que serán arrendados a terceros a través arrendamientos operativos.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. 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);
2. las propiedades que están siendo construidas o mejoradas por cuenta de terceras personas;
3. 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;

4. las propiedades arrendadas a terceros en régimen de arrendamiento financiero;
5. 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;
6. 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
7. las propiedades mantenidas con propósitos estratégicos, que deberán tratarse como propiedades, planta y equipo.

Política Contable			**Concepto**	**Norma (NICSP)**	**Referencia**
					Normativa técnica y disposiciones
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, aun 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 EEFF 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 PPC que oportunamente apruebe la DGCN a solicitud de las entidades, si la afectación resulte significativa o material.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. sea probable que los beneficios económicos o potencial de servicio futuros que están asociados con la propiedad fluyan hacia la entidad; y
2. 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).

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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

Sólo se reconocerán como propiedades de inversión, además de las incorporadas por arrendamientos financieros, aquéllas 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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 una 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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

1. 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.

2. 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, de acuerdo con los requerimientos técnicos de las Unidades Primarias de Registro.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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 de 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
    d. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	123.		Imposibilidad dedeterminar el valor razonable de forma fiable	NICSP N° 16, Párrafos 62 y 62A.	DGCN
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 valuar 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	124.		Transferencias entre partidas	NICSP N° 16, Párrafo 66.	DGCN
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 a venta
c)	El fin del uso de la propiedad por parte de la entidad	Activo fijo	Propiedad, planta y equipo explotados		Propiedad es 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

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. 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;

2. 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;

3. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	128.		Compensaciones de terceros	NICSP N° 16, Párrafo 83.	
1	128	1	Deterioro	NICSP N° 16, Párrafo 84.	NICSP N° 21 y 26

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

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:

1. 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;
2. la compensación de terceros por las propiedades de inversión cuyo valor haya sufrido un

3. deterioro, una pérdida o abandono, se reconocerá en el resultado del período en el que dicha compensación sea exigible; y el costo de los activos rehabilitados, comprados o construidos como sustitutos, se determinará de acuerdo a lo establecido en el presente PGCN.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	129.		Información a revelar general	NICSP N° 16, Párrafo 86.	DGCN

En los EEFF deberá revelarse la siguiente información:

1. si se utiliza el modelo del valor razonable o el modelo del costo;
2. cuando aplique el modelo del valor razonable, si, y en qué circunstancias se clasifican y contabilizan como propiedades de inversión los derechos sobre propiedades mantenidas en régimen de arrendamiento operativo;
3. 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
4. que se tienen para vender en el curso normal de las actividades del negocio;
5. 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;
6. la medida en que el valor razonable de las propiedades de inversión al inicio (tal como han sido medidas o reveladas en los EEFF) 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;

7. los importes reconocidos en el resultado por:
    a. ingresos por alquileres provenientes de las propiedades de inversión;
    b. gastos directos de operación (incluyendo reparaciones y mantenimiento) que surgen de propiedades de inversión que generaron ingresos por alquileres durante el período; y
    c. gastos directos de operación (incluyendo reparaciones y mantenimiento) que surgen de las propiedades de inversión que no generaron ingresos por alquileres durante el período;
8. 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;
9. las obligaciones contractuales para adquisición, construcción o desarrollo de propiedades de inversión, o por concepto de reparaciones, mantenimiento o mejoras; y
10. toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. los métodos de depreciación utilizados;
2. 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;
3. una conciliación del importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del período, que incluya lo siguiente:
    a. altas, revelando por separado las derivadas de adquisiciones y las que se refieran a desembolsos posteriores reconocidos como un activo;
    b. altas derivadas de adquisiciones a través de combinaciones de entidades;
    c. disposiciones;
    d. depreciación del período;
    e. 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;
    f. 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
    g. EEFF;
    h. transferencias hacia y desde inventarios o propiedades plantas y equipo en uso; y
    i. otros cambios;
4. 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:
    a. una descripción de las propiedades de inversión;
    b. una explicación del motivo por el cual el valor razonable no ha podido ser determinado de manera fiable; y

c. si fuera posible, el rango de estimaciones dentro del cual resulta factible que se encuentre el valor razonable.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. una conciliación del importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del período, que incluya lo siguiente:
    a. adquisiciones y desembolsos posteriores reconocidos en el importe en libros de un activo, exponiendo ambos incrementos por separado;
    b. adquisiciones a través de combinaciones de entidades;
    c. disposiciones;
    d. pérdidas o ganancias netas de los ajustes al valor razonable;
    e. las diferencias de cambio netas derivadas 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;
    f. transferencias hacia y de inventarios o de propiedades ocupadas por el dueño; y
    g. otros cambios;

2. cuando la valuación de una propiedad de inversión se haya ajustado de forma significativa a efectos de ser utilizada en los EEFF, se incluirá entre las revelaciones una conciliación entre la evaluación obtenida y la medición ya ajustada que se haya incluido en los dichos EEFF, mostrando por separado el importe agregado de cualquiera obligación reconocida por arrendamiento que se hayan deducido, así como cualquier otro ajuste significativo;
3. 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:
    a. una descripción de las propiedades de inversión;
    b. una explicación del motivo por el cual el valor razonable no puede determinarse de forma fiable;
    c. si fuera posible, el rango de estimaciones dentro del cual es probable que se encuentre el valor razonable; y
    d. en la disposición de propiedades de inversión no registradas por su valor razonable:
        i. el hecho de que la entidad haya dispuesto de propiedades de inversión no registradas en libros a su valor razonable;
        ii. el importe en libros de esas propiedades de inversión en el momento de su venta; y
        iii. el importe de la ganancia o pérdida reconocida.

Arrendamiento

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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 en[27]:
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.

[27] Salvo que la norma que lo trata expresamente lo determine.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. se clasificará el arrendamiento como operativo o como financiero; y
2. en el caso de tratarse de un arrendamiento financiero, se determinarán los importes que se reconocerán al comienzo del plazo de arrendamiento.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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 EEFF por los mismos importes, excepto si existen costos directos iniciales relativos al arrendatario, que se añadirán al importe reconocido como activo.

Política Contable

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
1	136.		Reconocimiento inicial de bienes arrendados	NICSP N° 13, Párrafos 28 y 31.	
1	136	1	Exposición de bienes arrendados por arrendamiento financiero	NICSP N° 13, Párrafo 31.	DGCN
1	136	2	Plazo del arrendamiento		
1	136	3	Pagos mínimos por el arrendamiento	NICSP N° 13, Párrafo 8.	
1	136	4	La tasa de interés implícita		
1	136	5	Métodos de cálculo	NICSP N° 13,	

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 ejercitará 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:
   i. parte del arrendatario;
   ii. un tercero (individuo o entidad) vinculado con el arrendatario; 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 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. la identificación de los bienes adquiridos por arrendamiento financiero, por cada clase de activos y los importes en libros neto que correspondan a los mismos en la fecha de presentación;
   a. una conciliación entre el total de pagos de arrendamiento a la fecha en la que se informa, y su valor presente;
   b. 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:
      i. hasta un año;
      ii. entre uno y cinco años; y
      iii. más de cinco años;
   c. cuotas contingentes reconocidas como gastos en el período;
   d. 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
   e. 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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. Capacidad de cambio: tanto las plantas como los animales vivos son capaces de experimentar transformaciones biológicas.
2. 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
3. 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

En los términos de la NICSP N° 27, la transformación biológica da lugar a los siguientes tipos de resultados:

1. cambios en los activos a través de:
    a. crecimiento (un incremento en la cantidad o una mejora en la calidad de un animal o planta);
    b. degeneración (un decremento en la cantidad o un deterioro en la calidad de un animal o planta); o
    c. procreación (obtención de más plantas o animales vivos);
2. obtención de productos agrícolas, tales como látex, hoja de té, lana y leche.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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 PPC que apruebe la DGCN a solicitud de las entidades.

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. la ganancia o pérdida total agrupadas por:
   a. las surgidas en el reconocimiento inicial;
   b. las surgidas a partir de los cambios en el valor razonable menos los costos de ventas, con posterioridad al reconocimiento inicial;
2. un detalle cuantitativo en forma de cuadro, de la composición de los activos biológicos, distinguiendo:
   a. los consumibles de los que se tienen para producir frutos;
   b. los mantenidos para la venta de los mantenidos para su distribución sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica;
3. la naturaleza de sus actividades relativas a cada grupo de activos biológicos;
4. las mediciones no financieras o las estimaciones de estas, relativas a las cantidades físicas de:
   a. cada grupo de activos biológicos al final del período; y
   b. la producción agrícola del período;

5. 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;
6. 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;
7. la existencia e importe en libros de los activos biológicos sobre cuya titularidad tenga alguna restricción y/o aquéllos ofrecidos en garantía de deudas;
8. los montos de los compromisos para desarrollar o adquirir activos biológicos;
9. las estrategias de gestión del riesgo financiero relacionado con la actividad agrícola;
10. 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:
    a. 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;
    b. los incrementos por compras;
    c. los incrementos derivados de transacciones sin contraprestación;
    d. las disminuciones por ventas o reclasificación de los activos biológicos;
    e. las disminuciones derivadas de transacciones sin contraprestación o por una contraprestación simbólica;
    f. los decrementos debidos a la cosecha o recolección;
    g. los incrementos que procedan de combinación de negocios;
    h. las diferencias netas de cambio;
    i. otros cambios que expliquen la variación del importe en libros de activos biológicos durante el período; y

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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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 EEFF la siguiente información:

1. una descripción de los activos biológicos;
2. una explicación de la razón por la cual no puede medirse con fiabilidad el valor razonable;
3. el método de depreciación utilizado;
4. el rango de estimaciones dentro del cual es posible que se encuentre el valor razonable, si ello fuera posible;
5. la vida útil o las tasas de depreciación utilizadas;
6. el valor bruto en libros y la depreciación acumulada al inicio y al final del período;
7. la depreciación del período;
8. las pérdidas por deterioro acumuladas al inicio y al final del período;
9. las pérdidas por deterioro y las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor, ocurridas durante el período; y

10. 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 EEFF la siguiente información:

1. una descripción de los activos biológicos;
2. una explicación de las razones por las que el valor razonable ha pasado a ser medido con fiabilidad; y
3. el efecto del cambio.

Bienes de infraestructura y de beneficio y uso público

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. son parte de un sistema o red;
2. son de naturaleza especializada y no tienen usos alternativos;
3. son de uso público;
4. no pueden moverse; y
5. pueden estar sujetos a limitaciones con respecto a su disposición.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	149.		Bienes de infraestructura	NICSP N° 13, Párrafo 25.	DGCN NICSP N° 32, Párrafo 1.

Las entidades gubernamentales podrán firmar acuerdos con sujetos privados para la explotación de bienes de infraestructura, tales como:

1. arrendar la autopista con pago de peaje durante períodos prolongados;
2. operar la autopista con peaje y;
3. 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”.

Los acuerdos dentro del alcance de la NICSP 32 implican que el operador proporcione los servicios públicos relacionados con el activo de concesión de servicios en nombre de la concedente.

Bienes históricos y culturales

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	150.		Bienes incluidos y características	NICSP N° 17, Párrafo 10.	DGCN
1	150	1	Declaración		DGCN

Los bienes del patrimonio histórico-artístico y/o cultural 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 ente público para el uso y goce de la comunidad en general.

Dichos bienes cumplen con las siguientes características:

1. 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;
2. las obligaciones legales y/o estatutarias pueden imponer prohibiciones o severas restricciones a su disposición por venta;
3. son a menudo irreemplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo incluso si sus condiciones físicas se deterioran; y
4. puede ser difícil estimar su vida útil, la cual en algunos casos puede ser de cientos de años.
5. rara vez se conservan por su capacidad de generar entradas de efectivo y si lo generan suele ser a modo simbólico;
6. puede haber impedimentos legales o sociales para su utilización para generar entradas de efectivo (por ejemplo, como activo que se pueda vender);

Política Contable

Para ser considerados e imputados como bienes históricos y culturales deben ser declarados como tales por el Estado a través de la normativa pertinente.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	151.		Bienes que cumplen doble función	NICSP N° 17, Párrafo 11	
1	151	1	Exposición	NICSP N° 17, Párrafo 12.	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.

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 EEFF.

Política Contable

Las entidades que reconocen bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural revelarán:

1. la base de medición utilizada;
2. el método de depreciación utilizado, si los hubiere;
3. el valor en libros bruto;
4. la depreciación acumulada al final del período, si la hubiere;
5. una conciliación entre el valor en libros al comienzo y al final del período mostrando determinados componentes de esta; y
6. las revelaciones requeridas para propiedades, planta y equipo no consignadas anteriormente.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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 definición y los criterios de reconocimiento de los elementos de propiedades, planta y equipo. Si una entidad reconoce los bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural:

Aplicara los requerimientos de medición establecidos para propiedades, planta y equipo. De lo contrario, expondrá sin valor dichos activos en Nota a los EEFF.

Políticas Contables

1. 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.
2. El valor razonable debe ser medido por tasador especialista en la materia.
3. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
1	153.		Deterioro		DGCN

A los efectos del cálculo del deterioro de los bienes históricos y culturales, se aplicará NICSP N° 21 “Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo”.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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:

1. identificación precisa de los bienes históricos y culturales, indicando:
   a. tipo o clase de bien;
   b. descripción sintética del mismo;
   c. ubicación y destino; y
   d. antigüedad exacta o, en su defecto, estimada, indicando los criterios aplicados para su estimación;
2. importes en libros de aquellos bienes adquiridos que se encuentren reconocidos en el ESF, detallando:
   a. la base de medición utilizada;
   b. los importes de deterioro;

c. los importes a recuperar de deterioro;
d. el valor en libros bruto; y
e. una conciliación entre el valor en libros al comienzo y al final del período, mostrando determinados componentes de la misma;

3. de resultar factible, valor estimado de los restantes bienes (no reconocidos) y criterios aplicados para su estimación;
4. identificación de aquellos 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
5. toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Recursos Naturales

Recursos Naturales en exploración

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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).

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
1	156.		Medición y Reconocimiento inicial[28]		NIIF N° 6, Párrafo 8. DGCN

La medición inicial de los elementos de recursos naturales en exploración que cumplan las condiciones para ser reconocidos como un activo, se medirán por su costo.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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.

[28] Tiene disposición transitoria.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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:

1. Modelo de Costo; o
2. Modelo de Revaluación.

Política Contable

Para aplicar cualquiera de los modelos, las entidades se ajustarán a lo normado en el presente PGCN para propiedades, planta y equipo.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
1	160.		Características		DGCN

Dichos bienes cumplen con las siguientes características:

1. es poco probable que su valor esté basado puramente en un precio de mercado;
2. las obligaciones legales y/o estatutarias pueden imponer prohibiciones o severas restricciones a su disposición por venta;
3. rara vez se conservan por su capacidad de generar entradas de efectivo y, si lo generan, es a modo simbólico;
4. puede haber impedimentos legales o sociales para su utilización como activo que se pueda vender;
5. son a menudo irreemplazables; y
6. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	161.		Medición y reconocimiento	NICSP N° 13, Párrafo 10.	DGCN
1	161	1	Mediciones fiables		
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:

1. aplicar los requerimientos de medición establecidos en propiedades, planta y equipo; o
2. exponer sin valor dichos activos en Nota a los EEFF.

Políticas Contables

1. 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.

2. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	163.		Contrato de construcción	NICSP N° 11, Párrafos 6 y 7.	

Los contratos de construcción pueden ser, entre otros, los siguientes:

1. 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;
2. los contratos para la demolición o rehabilitación de activos y la restauración del ambiente que puede seguir a la demolición de algunos activos; y
3. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. se han presentado propuestas económicas diferentes para cada activo;
2. 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
3. pueden ser identificados los ingresos y los costos de cada activo.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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:

1. el grupo de contratos se negocia como un único paquete;
2. 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
3. los contratos se ejecutan simultáneamente, o bien en una secuencia continua.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	167.		Activos que cumplen la condición para ser considerados construcciones en proceso	NICSP N° 11,	DGCN

Son consideradas construcciones en proceso:

1. las construcciones en proceso de edificios para la venta;
2. las propiedades que estén siendo construidas o desarrolladas para su uso futuro como propiedades de inversión;
3. los bienes de infraestructura y de beneficio y uso público;
4. los destinados en el futuro a propiedades planta y equipo;
5. los destinados a ser declarados culturales; y
6. los activos intangibles en desarrollo o en proceso.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	168.		Costos del contrato	NICSP N° 11, Párrafos 23, 24, 26 y 27.	

Los costos del contrato deben comprender:

1. los costos que se relacionen directamente con el contrato específico:
   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, por posibles correcciones o ajustes a los trabajos realizados, como así también los costos esperados de las garantías otorgadas; y
   h. reclamos de terceros;
2. 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:
   a. seguros;
   b. costos de diseño y asistencia técnica no relacionados directamente con ningún contrato específico; y
   c. costos indirectos de construcción; y
3. cualesquiera otros costos que se puedan cargar, bajo los términos pactados en el contrato.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. los costos generales de administración, para los que no se haya especificado ningún tipo de reembolso en el contrato;
2. los costos de venta;
3. los costos de investigación y desarrollo para los que, en el contrato, no se especifique reembolso alguno; y
4. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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 intereses y 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 apto[29] deben ser capitalizados como parte del costo de dicho activo.

Políticas Contables

[29] 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 PPC la aplicación del tratamiento alternativo, a solicitud de las entidades.

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:
      i. se haya incurrido en desembolsos con relación al activo;
      ii. se haya incurrido en costos por préstamos; y
      iii. 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:
   i. resulte probable que le generen a la entidad beneficios económicos o potencial de servicio futuros, y
   ii. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	172.		Información a revelar	NICSP N° 5, Párrafo 40.	

Deberá revelarse en los EEFF:

1. las políticas contables adoptadas con relación a los costos por préstamos;
2. el importe de los costos por préstamos capitalizados durante el período; y

3. 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).

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

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;

1. el examen del trabajo ejecutado; o
2. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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:

1. los ingresos deben ser reconocidos sólo en la medida en que sea probable recuperar los costos incurridos por causa del contrato; y
2. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
1	175.		Información a revelar sobre contratos de construcción	NICSP N° 11, Párrafos 50 a 54.	

Deberá revelarse:

1. el importe de los ingresos del contrato reconocidos como tales en el período;

2. los métodos utilizados para determinar la parte de ingreso del contrato reconocido como tal en el período; y
3. 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 EEFF, deberá revelarse la siguiente información:

1. el monto acumulado de costos incurridos y de resultados positivos (menos los resultados negativos reconocidos) hasta la fecha;
2. el monto de los anticipos recibidos; y
3. 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 EEFF:

1. 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;

2. 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).

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	176.		Costos de los activos construidos por la entidad	NICSP N° 17, Párrafo 36. NICSP N° 5, Párrafo 14	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:

1. si la entidad construye activos para uso propio, utilizará los mismos principios que para los activos adquiridos a terceros;
2. 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;

3. si la entidad se ha endeudado para la producción del activo, aun 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 PPC, según sean los casos específicos solicitados por las entidades.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

a) ser proporcionados por el concesionario[30] 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;
b) 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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

[30] En los términos de la NICSP Nº 32, el concesionario es denominado “operador”.

contraprestación, es compensado por sus servicios durante el período del acuerdo de concesión, según las normas nacionales pueden ser de dos tipos:

1. **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, bines de su propiedad, por lo cual recibirá un ingreso en concepto de canon por concesión;
2. **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 bines del Estado.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	180.		Características de la concesión de servicios públicos	NICSP N° 32 GA 3.	
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:

1. propiedades, planta y equipo,

2. activos biológicos,
3. bienes de infraestructura y de beneficio y uso público,
4. recursos naturales, y
5. 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:

1. el acuerdo de servicio obliga contractualmente al concesionario a proporcionar los servicios al público en nombre de la entidad gubernamental;
2. 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;
3. el contrato establece los precios iniciales que debe recaudar el concesionario y regula las revisiones de precios durante el período de acuerdo del servicio;
4. la entidad gubernamental no pierde la propiedad del bien;
5. el potencial de servicio que genera el bien no lo presta la entidad de gobierno; y
6. el concesionario está obligado a:
    a. prestar el servicio a quien se lo requiera;
    b. entregar a la entidad gubernamental, al finalizar la concesión, los activos recibidos al inicio del acuerdo, en las condiciones contractuales acordadas; y

c. 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 estos.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
1	181.		Reconocimiento de activos concesionados	NICSP N° 32, Párrafo 9.	CINIIF N° 12 Párrafo 5

Deberán reconocerse activos concesionados, sea que los mismos fueron aportados por el concedente como por el concesionario, siempre que:

1. se controle o regule qué servicios debe proporcionar el concesionario con el activo, a quién debe proporcionarlos y a qué precio; y

2. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. 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 encontrarán reconocidos (propiedades, planta y equipo, activos intangibles u otros);

2. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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 adquiera 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:

1. serán objeto de reconocimiento por la entidad concedente, clasificándolos como activos concesionados a efectos de reconocer la afectación de estos;
2. serán reconocidos inicialmente al valor razonable de los bienes proporcionados y de las mejoras realizadas;
3. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. concediendo al concesionario el derecho a obtener ingresos de terceros usuarios del activo concesionado, hasta cubrir la deuda;
2. concediendo al concesionario acceso a otro u otros activos generadores de ingresos para uso del concesionario.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. los cargos por financiamiento del pasivo reconocido al concesionario;
2. los cargos por servicios prestados por el concesionario, a los que esté obligado el concedente, según lo estipulado en el acuerdo de concesión;
3. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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 con 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.

Los ingresos deben reconocerse utilizando los siguientes tratamientos contables:

1. los intereses deben reconocerse sobre la base de la proporción de tiempo transcurrido, teniendo en cuenta el rendimiento efectivo del activo;
2. las regalías deben reconocerse cuando se acumulen (o devenguen) de acuerdo con la esencia del acuerdo en que se basan, y
3. los dividendos o distribuciones similares deben reconocerse cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del propietario o de la entidad.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	188.		Información a revelar	NICSP N° 32, Párrafos 32 y 33.	DGCN

En los EEFF deberá revelarse, para cada acuerdo de concesión, la siguiente información:

1. una descripción del acuerdo;
2. los aspectos más significativos del acuerdo que puedan afectar el importe, calendario y la certidumbre de los flujos futuros de efectivo;
3. la naturaleza y período de tiempo de los derechos para utilizar determinados activos;

4. 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;
5. la cantidad e importes de activos concesionados reconocidos durante el período, incluyendo los existentes de la entidad concedente que han sido objeto de reclasificación;
6. 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);
7. 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;
8. las opciones de renovación y terminación;
9. la naturaleza y alcance de otros derechos y obligaciones de las partes del acuerdo;
10. 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
11. 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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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.	DGCN
1	189	2	Activos generadores de efectivo	NICSP N° 26, Párrafos 14 y 15.	
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, aun 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:
   a) generar entradas de efectivo positivas a través de ese activo (o a través de la unidad generadora de efectivo a la que el activo pertenece), y
   b) obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo.

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) sí 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, aun no adquiriendo tal carácter conforme las pautas de los puntos a) y b) anteriores; la DGCN, a través de PPC, establecerá los parámetros para determinar la materialidad antes referida, a solicitud de las entidades;

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 arroje evidencias claras respecto de la clasificación, se presumirá que todo activo es no generador de efectivo.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	190.		Activos sujetos a evaluación de deterioro	NICSP N° 21, Párrafos 2, 6 a y 13. NICSP N° 26, Párrafos 2 y 8 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	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

Activos	Sujetos	No sujetos
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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	192.		Monto recuperable	NICSP N° 21, Párrafo 14. NICSP N° 26, Párrafo 13.	DGCN

A efectos del presente PGCN, la expresión "monto recuperable" resultará comprensiva de los siguientes conceptos:

1. **importe recuperable:** para el caso de activos generadores de efectivo:
2. **importe de servicio recuperable:** para el caso de activos no generadores de efectivo.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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
Fuentes externas de información	

<table>
<tr><th>Activos no generadores de efectivo</th><th>Activos generadores de efectivo</th></tr>
<tr><td>Cese, o próximo cese, o bien una significativa reducción a largo plazo de la demanda o necesidad de los servicios prestados por el activo.</td><td></td></tr>
<tr><td colspan="2">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.</td></tr>
<tr><td colspan="2">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:
1. de la tecnología;
2. del contexto económico (*) o legal;
3. del mercado al que está destinado el activo (*); o
4. de la política gubernamental.</td></tr>
<tr><td></td><td>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.</td></tr>
<tr><td colspan="2">Fuentes internas de información</td></tr>
</table>

Activos no generadores de efectivo	**Activos generadores de efectivo**
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: 1. la ociosidad del activo; 2. planes para interrumpir o reestructurar la operación a la que pertenece un activo; 3. que se haya decidido la disposición de este antes de la fecha prevista; y 4. 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.

Activos no generadores de efectivo	Activos generadores de efectivo
Otras circunstancias provenientes de fuentes internas o externas que puedan ser indicios de que un activo haya perdido valor por deterioro	

(*) 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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

1. 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:
    a. sí 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;

b. 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;

c. 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 PPC, a solicitud de las entidades;

2. 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.

3. 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 sean superiores a su importe en libros, el importe recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca el activo.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.	DGCN

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:

1. 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;
2. 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 PPC, a solicitud de las entidades; y
3. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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 determinarán 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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. importe en libros del activo objeto de evaluación, discriminando su importe bruto y su consumo acumulado (depreciaciones o amortizaciones y pérdidas por deterioro);
2. 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;
3. valor de uso o las razones por las cuales no resulta procedente su determinación, conforme lo establecido en el presente PGCN;
4. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. estimar las entradas y salidas futuras de efectivo inherentes a su uso continuado como a su disposición final, sobre las siguientes bases:
    a. estimación de los flujos de efectivo futuros que se espera obtener del activo;
    b. expectativas sobre posibles variaciones en el importe o en el calendario de esos flujos de efectivo futuros;
    c. precio por soportar la incertidumbre inherente en el activo; y
    d. 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;
2. aplicar la tasa de descuento adecuada a estos flujos de efectivo futuros, la que será determinada según las siguientes bases:
    a. el valor temporal del dinero, representado por la tasa de interés de mercado sin riesgo; y
    b. 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 de que dichos factores no hubieran incidido en la estimación de los flujos de efectivo futuros.

Política Contable

1. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. 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:
    a. se apoyen, en lo posible, en evidencias externas; y
    b. 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;
2. 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

3. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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 inflación general	NICSP N° 26, 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**:

1. 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;
2. proyecciones de entradas de efectivo procedentes de la utilización continuada del activo;
3. 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;
4. 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
5. 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:
    a. 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
    b. 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**:

i. 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);
ii. pagos relacionados con obligaciones que ya han sido reconocidas como pasivos (por ejemplo, cuentas por pagar, pensiones o provisiones);
iii. entradas o salidas de efectivo por actividades de financiación; y
iv. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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	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:

1. el valor temporal del dinero, representado por la tasa de interés de mercado sin riesgo; y
2. 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:

1. para reflejar el modo en que el mercado evalúa los riesgos específicos asociados a los flujos de efectivo estimados de los activos; y
2. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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;

1. incluye el activo, y
2. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. 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

2. 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 sean superiores 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 esta para la unidad generadora de efectivo.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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

El valor en uso se establece como **el valor presente del activo manteniendo su potencial de servicio**.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. **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.

2. **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.
3. **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

La elección del enfoque más adecuado para determinar el valor en uso depende de los datos disponibles y de la naturaleza del deterioro:

1. 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;

2. 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

3. 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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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

En caso que la pérdida por deterioro superase al importe en libros de un activo:

1. el importe en libros del activo se reducirá a cero;

2. 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;
3. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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 deterior se deberá distribuir la misma en función de la proporción asignada en el importe en libro tanto a la proporción de un 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 fuesen inferior a su importe en libros.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	211.		Ajuste de los cargos por depreciación (o amortización) del activo Aspectos generales	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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	216.		Información a revelar general	NICSP N° 21, Párrafos 72A, 73 y 75 a 78. NICSP N° 26, Párrafos 114, 115 y 118 a 121.	DGCN

En los EEFF deberá revelarse, además de la información requerida para cada activo en particular, la que se detalla a continuación en materia de deterioro:

1. los criterios desarrollados para distinguir los activos no generadores de efectivo de los activos generadores de efectivo;
2. 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;
3. para cada clase de activo, distinguiendo los generadores de los no generadores de efectivo:
    a. 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;

b. 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
c. los sucesos y circunstancias más importantes que han llevado al reconocimiento o reversión de pérdidas por deterioro;

4. para cada pérdida por deterioro del valor y para cada reversión que, según la PPC solicitada por la entidad y que oportunamente apruebe 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):
    a. los sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento o a la reversión de la pérdida por deterioro del valor;
    b. el importe de la pérdida por deterioro reconocida o revertida;
    c. la naturaleza del activo o, en su caso, de la unidad generadora de efectivo, incluyendo una descripción de cómo está conformada dicha unidad;
    d. 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;
    e. si el monto recuperable es:
        i. 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
5. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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 PPC que a solicitud de las entidades oportunamente apruebe 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:

1. el importe en libros de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido a la unidad;
2. 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. sí dicho valor razonable menos los costos de venta se hubiesen determinado utilizando proyecciones de flujo de efectivo descontado, se expondrá adicionalmente:

- el período cubierto por la proyección;
- la tasa de crecimiento utilizada para extrapolar las proyecciones;
- la/s tasa/s de descuento aplicada/s a las proyecciones; y

3. sí 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 PPC que soliciten las entidades y que oportunamente apruebe 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:

1. 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;

2. 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 PPC que soliciten las entidades y que oportunamente apruebe 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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
1	218.		Depreciaciones de bienes incorporados por arrendamiento financiero	NICSP N° 13, Párrafo 36.	
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 gasto 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 notas técnicas o normativa contable.

2. Los años de vida útil serán los normados como política contable a los bienes a través de las notas técnicas o normativa contable (considerando las disposiciones en materia tributaria y otras disposiciones legales), 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.

1			219.	**Norma (NICSP)**	**Referencia**
					Normativa técnica y disposiciones
1	189.		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:

1. propiedades, planta y equipos explotados (excluidos las tierras y terrenos libres de mejoras);
2. propiedades, planta y equipos concesionados (excluidos las tierras y terrenos libres de mejoras);
3. propiedades de inversión (excluidos las tierras y terrenos libres de mejoras);
4. bienes de infraestructura y de beneficio y uso público en servicio;
5. bienes de infraestructura y de beneficio y uso público concesionados;
6. 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 depreciables, entre sus 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 PPC solicitada por alguna entidad o la normativa contable emitida para tales efectos, 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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"*.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
1	221.		Distribución del importe sujeto a depreciación	NICSP N° 17, Párrafo 66.	NICSP N° 13, Párrafo 36. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
1	222.		Revisión anual del valor residual y los años de vida útil	NICSP N° 17, Párrafo 67.	
1	222	1	Determinación de Valores Residuales	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

La DGCN, a través de PPC o normativa contable o solicitudes específicas de alguna entidad, 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	226.		Vida útil	NICSP N° 17, Párrafos 72 y 73.	

Para determinar la vida útil de un elemento de los bienes, se tendrán en cuenta todos los factores siguientes:

1. la utilización prevista del activo. El uso debe estimarse con referencia a la capacidad o al desempeño físico que se espere del mismo;
2. 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;
3. 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
4. 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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. los desembolsos por gastos de publicidad;
2. los desembolsos al inicio la actividad;
3. los desarrollos de nuevos conocimientos científicos o tecnológicos;
4. los derechos de concesión o licencia, para productos tales como películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos reprográficos[31];
5. los programas informáticos (excepto los sistemas operativos de los equipos);

[31] Real Academia Española: *Perteneciente a la reprografía.* Reprografía: *Reproducción de los documentos por diversos medios, como la fotografía, la microfilmación, etc.*

6. el diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas;
7. activos intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural, como por ejemplo:
    a. las grabaciones de acontecimientos históricos importantes;
    b. los derechos de uso de la imagen de una persona pública importante;
    c. los sellos de correos; y
    d. las monedas de colección;
8. la propiedad intelectual; y
9. las marcas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales).

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	228.		Activos no comprendidos	NICSP N° 31, Párrafos 3, 18 y 61.	

Activos no comprendidos dentro de activos intangibles:

1. activos para exploración y evaluación de recursos minerales;
2. desembolsos relacionados con el desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares;
3. plusvalía adquirida en una combinación de negocios;
4. poderes y derechos conferidos por la legislación, un estatuto de constitución o promedios equivalentes;
5. activos por impuestos diferidos;
6. costos de adquisición diferidos;
7. activos intangibles, surgidos de los derechos contractuales de una entidad aseguradora;

8. 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;
9. las actividades de investigación para el desarrollo de nuevos conocimientos científicos o tecnológicos; y
10. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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 *"Inventarios"*, y • •NICSP N° 11 "*Contratos de Construcción"*
• Adquiridos bajo el régimen de arrendamientos	• NICSP N° 13 *"Arrendamientos"*
• Procedentes de beneficios a los empleados	• •NICSP N° 39 *"Beneficios a los Empleados"*

• activos financieros	• NICSP N° 38 *"Información a revelar sobre participación en otras entidades"* • NICSP N° 28 *"Instrumentos Financieros:Presentación"* • NICSP N° 29 *"Instrumentos Financieros: Reconocimiento y medición"* • NICSP N° 30 *"Instrumentos Financieros: Información a revelar"* • NICSP N° 34 *"Estados Financieros Separados"*

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. el activo debe ser identificable;
2. la entidad debe tener el control de este;

3. el activo debe ser capaz de generar beneficios económicos o potencial de servicio futuros.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	233.		Activo Identificable	NICSP N° 31, Párrafo 19.	

Un activo satisface el criterio de identificabilidad incluido en la definición de activo intangible cuando:

1. 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
2. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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:

1. se tenga el poder de obtener beneficios económicos o potencial de servicios futuros de los mismos, y
2. 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 de este.

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	235.		Condiciones para el reconocimiento	NICSP N° 31, Párrafos 26 y 28.	
1	235	1	Estimaciones razonables y fundadas	NICSP N° 31, Párrafo 25.	DGCN
1	235	2	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:

1. la definición de activo intangible (condiciones previas al reconocimiento); y b) los criterios para su reconocimiento, a saber:
    a. que sea probable que los beneficios económicos o potencial de servicio futuros inherentes al activo fluyan a la entidad; y
    b. 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 EEFF.

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. 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
2. cualquier costo directamente atribuible a la preparación y ubicación del activo en el lugar y condiciones necesarias para su uso previsto, tales como:
   a. los costos de las remuneraciones a los empleados, derivados directamente de poner el activo en sus condiciones de uso;

b. honorarios profesionales surgidos directamente de poner el activo en sus condiciones de uso; y
c. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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 aplace 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 dichos gastos directamente atribuibles al costo del activo y se opte por su capitalización.

Política Contable

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. los costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible;
2. los costos de los beneficios a los empleados derivados de la generación del activo intangible;
3. los honorarios para registrar los derechos legales; y
4. la amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

Política Contable

No formarán parte del costo de los activos intangibles generados internamente:

1. 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;
2. las ineficiencias identificadas, y los resultados operativos negativos iniciales incurridos antes de que el activo alcance el rendimiento esperado; y
3. los desembolsos de formación del personal que ha de trabajar con el activo.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	242.		Plusvalías generadas internamente	NICSP N° 31, Párrafo 46.	

No se reconocerán como activos intangibles las plusvalías generadas internamente por las entidades.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. fase de investigación; y
2. 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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos;
2. la búsqueda, evaluación y selección final de aplicaciones de resultados de la investigación u otro tipo de conocimientos;
3. la búsqueda de alternativas para materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios; y

4. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. la viabilidad técnica de completar el activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta;
2. la intención de completar el activo intangible y usarlo o venderlo;
3. la capacidad de la entidad para utilizar o vender el activo intangible;
4. 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;
5. 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
6. 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:

1. el diseño, construcción y prueba, anterior a la producción o utilización, de modelos y prototipos;
2. el diseño de herramientas, troqueles, moldes y plantillas que impliquen tecnología nueva;
3. 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;
4. 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
5. los costos de sitios web y de desarrollo de aplicaciones informáticas.

Política Contable			**Concepto**	**Norma (NICSP)**	**Referencia**
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. estén asociados con un proyecto de investigación y desarrollo en curso, adquirido de forma independiente y reconocido como un activo intangible, y

2. 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:
    a. los desembolsos de investigación serán reconocidos como un gasto cuando se incurra en ellos;
    b. los desembolsos de desarrollo serán reconocidos:
        i. como un gasto cuando se incurra en ellos, en caso que no cumplan los requisitos para ser considerado un gasto de desarrollo; o
        ii. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. desembolsos para investigación;
2. desembolsos de establecimiento, entendiendo como tal:
    a. costos de puesta en marcha;
    b. costos legales y administrativos soportados en la creación de una entidad con personalidad jurídica;
    c. costos de preapertura; y
    d. costos previos a la operación;
3. desembolsos por actividades formativas;
4. desembolsos por publicidad y actividades de promoción (incluyendo los catálogos para pedidos por correo panfletos informativos); y
5. desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad.

Políticas Contables

Los desembolsos sobre una partida intangible reconocidos inicialmente como un gasto, no se podrán reconocer posteriormente como parte del costo de un activo intangible.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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 (Anticipos a Proveedores) 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	249.		Medición posterior al inicio	NICSP N° 31, Párrafo 71.	
1	249	1	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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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**.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	251.		Modelo de revaluación	NICSP N° 31, Párrafos 71, 72, 74 y 76.	DGCN
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 EEFF 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 la normativa contable o por la necesidad de alguna entidad cuando se muestren evidencias de deterioro o que algún elemento de alguna clase activo presente un aumento en su valor razonable o de mercado, 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. Re expresado 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
2. eliminada contra el importe en libros bruto del activo y reexpresando el importe neto hasta alcanzar el importe revaluado del activo.

Política Contable

Las revaluaciones de activos intangibles tendrán el siguiente tratamiento:

1. el nuevo importe bruto (antes de amortizaciones y pérdidas por deterioro) será el valor revaluado;
2. se eliminarán las amortizaciones acumuladas hasta el momento de la revaluación;
3. el importe neto en libros coincidirá, al momento del reconocimiento de la revaluación, con el importe bruto del activo intangible.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	253.		Activos intangibles sin mercado activo	NICSP N° 31, Párrafos 80 y 81.	
1	253	1	Deterioro	NICSP N° 31, Párrafo 82	DGCN
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:

1. 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;
2. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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 esta, que fue reconocida previamente en resultados, y hasta el límite de la disminución reconocida.

Hecho Generador	Tratamiento Contable	
	General	**Excepción**
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. cuando, por retiro o disposición, se reconozca la baja de un activo intangible que ha sido revaluado, transfiriéndose a resultados acumulados la diferencia entre en valor en libros del activo y el que resultaría según su costo original;
2. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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.	DGCN
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 útil	NICSP N° 31, 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:

1. 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
2. indefinida, en cuyo caso el activo no se amortizará, debido a 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 notas técnicas o normativa contable los años de vida útil posible para dichos activos a efectos de su amortización, o a solicitud especifica de alguna entidad;

3. Los activos intangibles con vida útil indefinida deberán ser evaluados y autorizados a tener tal carácter por la DGCN a través de PPC o normativa contable, a solicitud de alguna entidad.

4. La vida útil de un activo intangible con vida útil finita se revisará, como mínimo, en cada fecha de presentación, cuando exista evidencia de que han cambiado sus condiciones. Si la nueva vida útil esperada del activo difiere de las estimaciones anteriores, 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 si existe evidencia del cambio en las condiciones, 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	257.		Acuerdos vinculantes	NICSP N° 31, Párrafo 93.	

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.**

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. 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;
2. finalizará en la fecha más temprana de las siguientes:
    a. la fecha en la que el activo se clasifique como mantenido para la venta; y

b. 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.
   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.

2. 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.

3. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. haya un compromiso, por parte de un tercero, de adquirir el activo al final de su vida útil; o
2. exista un mercado activo para el activo, y:
   a. pueda determinarse el valor residual con referencia a este mercado; y
   b. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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:

1. por su disposición (incluyendo la disposición a través de una transacción sin contraprestación); o
2. cuando no se espere obtener ningún beneficio futuro o potencial de servicio por su uso o disposición.

Política Contable

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
1	262.		Información a revelar general	NICSP N° 31, Párrafos 117 a 125 y 126.	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:
    i. 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;
    ii. 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:
    i. los incrementos, con indicación separada de los que procedan de desarrollos internos y de aquéllos adquiridos por separado;
    ii. 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;

iii. los incrementos o disminuciones, durante el período, procedentes de revaluaciones efectuadas;

iv. las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado, identificando los activos afectados y si los mismos son o no generadores de efectivo;

v. las reversiones de deterioros reconocidas durante el período en el resultado;

vi. el importe de la amortización reconocida durante el período;

vii. las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de EEFF a la moneda de presentación, y de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad; y

viii. 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:

i. la evaluación de la vida útil de un activo intangible;

ii. el método de amortización; o

iii. valores residuales;

g. si se cuenta con la información, se podrá exponer la siguiente información:

i. una descripción de los activos intangibles completamente amortizados que se encuentren todavía en uso: y

ii. 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:

i. el importe agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo reconocidos como gastos durante el período; y
ii. 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 EEFF 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:
   i. l valor razonable por el que se han reconocido inicialmente esos activos;
   ii. su importe en libros; y
   iii. 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 Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. para cada clase de activos intangibles:
    a. la fecha efectiva de la revaluación;
    b. el importe en libros de los activos intangibles revaluados; y
    c. el importe en libros que se habría reconocido si los activos intangibles se hubieran medido posteriormente al reconocimiento utilizando el modelo del costo;

2. 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

3. 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 esto 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	264.		Información a revelar sobre bienes intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural	NICSP N° 31, Párrafos 15 y 117.	

En los EEFF, deberá exponerse la siguiente información, respecto de dichos bienes:

1. la base de medición utilizada;
2. el método de amortización utilizado, si lo hubiere;
3. el valor en libros bruto;
4. la amortización acumulada al final del período, si la hubiere;
5. una conciliación entre el valor en libros al comienzo y al final del período mostrando determinados componentes de la misma; y
6. toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Otros activos

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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 2021, 2022 y 2023, 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 2024, 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 2023 sin la asignación cierta correspondiente.

2. En Nota a los EEFF 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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
1	266.		Bienes comprendidos		MEFP 2014 Párrafo 7.87 y 7.88.

Los objetos de valor son activos producidos de considerable valor que no se usan primordialmente para fines de producción o consumo, sino que se mantienen como depósitos de valor a lo largo del tiempo.

Comprenden:

1. 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;
2. pinturas, esculturas y otros objetos reconocidos como obras de arte o antigüedades; y
3. joyas de considerable valor diseñadas con piedras y metales preciosos, colecciones y diversos otros objetos de valor.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
1	267.		Valuación inicial	MEFP 2014 Párrafo 8.48.	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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	268.		Valuación posterior a la inicial	MEFP 2014 Párrafos 7.87 y 7.89. 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 PPC o normas contables que soliciten las entidades y que oportunamente apruebe la DGCN.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	269.		Disposiciones de los objetos de valor	MEFP 2014 Párrafo 8.48	

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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
1	270.		Identificación de activos contingentes	NICSP N° 19, Párrafos 18 y Tabla Activos Contingentes.	

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:

1. si la realización del ingreso es prácticamente cierta: se trata de un activo que es objeto de reconocimiento;
2. sí es probable: se trata de un activo contingente que está sujeto a los requerimientos del presente capítulo;
3. si no es probable: no cumple ninguna de las condiciones de los dos puntos anteriores.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. una breve descripción de la naturaleza de los activos contingentes en la fecha sobre la que se informa;
2. de resultar factible, una estimación de sus efectos financieros, medidos según las estipulaciones aplicables a provisiones;
3. 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;
4. en caso de 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;
5. otras razones por las cuales no resulte factible revelar alguno de los requerimientos de información anteriores; y

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

Política Contable

1. 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:
    a. la naturaleza general del litigio;
    b. el monto demandado;
    c. la probabilidad de obtener una resolución favorable, el monto posible a obtener y el plazo posible para su realización; y
    d. 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 puede tener la entidad para ejecutar o efectivizar la garantía.

Capítulo V: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Pasivo

2. Pasivo

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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:

1. debe existir una obligación presente originada en un suceso ocurrido en el pasado;
2. 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 probable[32] que improbable.

[32] 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.*

Política Contable

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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	2.		Pasivo financiero	NICSP N° 28, Párrafo 9.	
2	2	1	Relación con activos financieros		DGCN

Un pasivo financiero es el pasivo originado en:

1. 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

2. 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

Las normas y políticas sobre pasivos financieros desarrolladas a continuación se complementan con las desarrolladas en el Capítulo "Activo" del presente PGCN.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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

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,	Una obligación contingente puede cumplir, la definición de pasivo

Instrumento de Patrimonio	Instrumento de Pasivo
generalmente, están establecidos en una ley y/o decreto.	financiero, aunque los mismos no siempre se reconozcan en los EEFF.
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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 de 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. la reclasificación tendrá efecto al momento en que el instrumento deje de tener todas las características de instrumento de patrimonio;
2. el pasivo financiero deberá medirse al valor razonable a la fecha de la reclasificación; y
3. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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:

1. la reclasificación tendrá efecto al momento en que el instrumento deje de tener todas las características de instrumento de pasivo; y
2. el instrumento de patrimonio se medirá al valor en libros del instrumento de pasivo a la fecha de la reclasificación.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
2	7.		Elementos clave para identificar	NICSP N° 28, Párrafos 21 y 22.	

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
			un instrumento de pasivo		
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:

1. entregar efectivo u otro activo financiero a la otra parte (el tenedor), o
2. 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

1. Además de las condiciones que debe cumplir un pasivo financiero, deberá considerarse que se está ante tal instrumento en los siguientes casos:
    a. si la entidad no tiene un derecho incondicional de evitar la entrega de efectivo u otro activo financiero para liquidar una obligación contractual; y
    b. sí 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:
        i. 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;
        ii. 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, aun 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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.

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:

1. 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;
2. 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
3. el instrumento reúna todas las características y cumpla con las condiciones para ser considerado un instrumento de patrimonio.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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 y 55	

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:

1. tenga, en el momento actual, el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes reconocidos; y
2. 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. 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 pignorados 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 esta (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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	12.		Pasivos financieros a valor razonable	NICSP N° 29, Párrafo 10.	

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
			con cambios en resultados		
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:

1. 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;

2. 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, juntamente con los Organismos que estime pertinente, emitirá las Notas Técnicas 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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 pignorar[33] 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	Reconoce el activo

[33] Pignorar: Garantizar un préstamo mediante la entrega de un bien en prenda. Dar en garantía.

Operación	Receptor de la transferencia	Transferidor
	•**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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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**.**

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
2	16.		Medición posterior de	NICSP N° 29, Párrafo 49.	

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
			pasivos financieros		
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

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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).

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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 de este) tendrá lugar cuando, y sólo cuando, el mismo se haya extinguido, es decir, cuando la obligación especificada en el correspondiente contrato haya sido pagada, renunciada 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 de este (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.

2. 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.

3. 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.

4. 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.

5. Asimismo, será causal de baja de un pasivo financiero la asunción de este 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.

6. 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.

7. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	21.		Información a revelar	NICSP N° 30, Párrafos 10, 11, 13, 14, 17, 21 y 29 a 36.	DGCN

Deberá revelar:

1. 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.
2. 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:
   1. pasivos financieros al valor razonable con cambios en resultados, mostrando por separado:
      i. los designados como tales en el momento de su reconocimiento inicial; y
      ii. los clasificados como mantenidos para negociación; y
   2. pasivos financieros medidos al costo amortizado.

3. 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 un instrumento financiero de otra entidad, en el precio de una materia prima cotizada, en una tasa de cambio de moneda extranjera o en un índice de precios o tasas.

4. 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
5. la información sobre valor razonable cuya revelación se requiere en el Capítulo 1.a., en la parte atinente a pasivos financieros.
6. 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).
7. 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.

8. Se revelará toda aquella otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	22.		Riesgo de liquidez	NICSP N° 30, Párrafo 46.	

Deberá revelarse:

1. un análisis de vencimientos para pasivos financieros no derivados (incluyendo contratos de garantía financiera emitidos) que muestre los vencimientos contractuales remanentes;
2. 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
3. una descripción de cómo gestiona el riesgo de liquidez inherente a ambas clases de pasivos financieros.

Deudas

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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 propiedades[34];
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

[34] El alquiler de las propiedades se trata en Arrendamiento Operativo.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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 de los pagos mínimos por arrendamiento, determinados cada uno al 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	25.		Reducción del pasivo por arrendamiento financiero	NICSP N° 13 Párrafo 34.	

Los pagos mínimos por el arrendamiento se dividirán en dos partes que representan la carga financiera y la reducción de la deuda viva. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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, el arrendatario se reconocerá un pasivo por la misma cuantía hasta el momento que se haga efectivo el pago a favor del proveedor.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. sea probable que para cancelar la obligación se requiera una salida de recursos, incluyendo beneficios económicos futuros o potencial de servicio; y
2. pueda hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
2	31.		Obligaciones por impuestos y transferencias recibidos	NICSP N° 23, Párrafos 51 y 52.	DGCN
2	31	1	Condiciones en un NICSP N° 23, activo transferido 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:

1. impuestos cuyo uso está limitado por leyes o regulaciones a propósitos específicos;
2. transferencias, establecidas mediante un acuerdo vinculante que incluye condiciones:
    a. del Gobierno Nacional a los Gobiernos Locales;

b. de gobiernos a otras entidades del sector público;
c. 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;
d. de agencias donantes a gobiernos u otras entidades del sector público; y
e. 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.

Política Contable			**Concepto**	**Norma (NICSP)**	**Referencia**
					Normativa técnica y disposiciones
2	32.		Información a revelar sobre pasivos relacionados con transacciones sin contraprestación	NICSP N° 23, Párrafo 106.	

Las entidades deberán revelar en los EEFF:

1. El importe de los pasivos reconocidos con respecto a los préstamos en condiciones favorables que están sujetos a condiciones sobre activos transferidos;
2. la existencia e importes de cualesquiera cobros anticipados con respecto a transacciones sin contraprestación; y
3. el importe de cualquier pasivo condonado.

Moneda Extranjera

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	33.		Saldos en moneda extranjera35	NICSP N° 4, Párrafo 26.27	Diretriz 06-2013

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

El tipo de cambio a utilizar para la conversión de las monedas a la moneda funcional será el siguiente: para las cuentas de activo, el tipo de cambio de compra y para las cuentas de pasivo, el tipo de cambio de venta, que emite el Banco Central de Costa Rica para las operaciones con el

[35] Transacciones en moneda extranjera tratadas en Diferencias de Cambio dentro de Gastos.

Sector Público no bancario. El ajuste por el diferencial cambiario se deberá realizar el último día de cada mes.

Beneficios a los Empleados

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	34.		Beneficios a los empleados	NICSP N° 39, Párrafos 4 y 8 .	

Los beneficios a los empleados comprenden todos los tipos de retribuciones que una entidad proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios, incluyendo:

1. 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;
2. requerimientos legalmente establecidos, o por acuerdos del sector, por los que las entidades están obligadas a contribuir a planes nacionales, gubernamentales, 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
3. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	35.		Alcance	NICSP N° 39, Párrafos , 6, 9 y 26 .	

Se incluyen los beneficios a los empleados proporcionados a los trabajadores o las personas que tienen a su cargo y pueden ser liquidados mediante pagos (o el suministro de bienes o servicios) realizados directamente a los empleados, a sus cónyuges, hijos u otras personas dependientes de aquéllos, o a terceros, tales como compañías de seguros.

Los beneficios a los empleados a corto plazo incluyen elementos tales como los siguientes, si se esperan liquidar totalmente antes de doce meses después del final del periodo sobre el que se informa en el que los empleados presten los servicios relacionados:

1. sueldos, salarios y contribuciones a la seguridad social;
2. ausencias remuneradas anuales y ausencias remuneradas por enfermedad;
3. participación en ganancias e incentivos; y
4. beneficios no monetarios a los empleados actuales (tales como atenciones médicas, alojamiento, automóviles y entrega de bienes o servicios gratuitos o parcialmente subvencionados).

Los beneficios post-empleo incluyen elementos tales como beneficios por retiro y otros beneficios post-empleo, así como seguro de vida y atención médica posteriores al empleo.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
2	36.		Criterio general de reconocimiento	NICSP N° 39, Párrafo 1.	

Deberá reconocerse:

1. un pasivo cuando el empleado ha prestado servicios a cambio de beneficios a los empleados que deban pagarse en el futuro; y
2. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
2	37.		Categorías de beneficios a los empleados	NICSP N° 39, Párrafo 5.	

Los beneficios a los empleados comprenden las siguientes categorías:

1. **Beneficios a los empleados a corto plazo**: si se esperan liquidar totalmente antes de los doce meses posteriores al final del periodo sobre el que se informa en el que los empleados presten los servicios relacionados:

2. sueldos, salarios y contribuciones a la seguridad social;
3. ausencias remuneradas anuales, ausencias remuneradas por enfermedad;
4. participación en ganancias e incentivos; y
5. beneficios no monetarios a los empleados actuales (tales como atenciones médicas, alojamiento, automóviles y entrega de bienes y servicios gratuitos o parcialmente subvencionados):
6. **Beneficios post-empleo:** tales como beneficios por retiro pagos únicos por retiro y pensiones, otros beneficios post-empleo como, seguros de vida y asistencia médica posterior al empleo;
7. **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
8. **L**as indemnizaciones por cese: 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).

Cuentas por Pagar a corto plazo, por concepto de aguinaldo

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	38.		Cuentas por Pagar por concepto de aguinaldo	NICSP N° 39, Párrafo 1(a). Párrafo 4 (a) Párrafo 5 (a, d) Párrafo 6 Párrafo 9(a)	
2	38	1	Reconocimiento	Art.49, Estatuto de	

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
				Servicio Civil	

Deberá reconocerse una cuenta por pagar 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.

Cuando un funcionario ofrece sus servicios a una entidad mediante un contrato celebrado indefinido, o definido y el mismo se rompe por traslado de ese funcionario a otra entidad del sector público se deberán de considerar las siguientes reglas:

1. Si el traslado se da de una entidad del poder ejecutivo a otra del mismo, el cálculo del aguinaldo se registrará en las cuentas contables de acuerdo con como se ejecute presupuestariamente.
2. Si el traslado se da de otras entidades públicas al poder ejecutivo, o al contrario, el aguinaldo se pagará proporcionalmente según corresponda a cada entidad el tiempo efectivamente laborado.
3. Si el traslado se da entre entidades públicas el aguinaldo se pagará proporcionalmente por cada entidad según corresponda el tiempo efectivamente laborado en cada una.

Los beneficios económicos por concepto de aguinaldo los definen 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. En caso de que el trabajador fallezca, se beneficiaran las personas que dependan de ellos directamente, tales como; cónyuges, hijos u otras personas dependientes de ellos.

Política Contable

Comprende el reconocimiento quincenal, mensual y/o conforme lo tenga establecido la institución para el pago de salarios. Esta porción del incentivo salarial del décimo tercer mes, el cual corresponde a un 8,33% del salario total bruto de los funcionarios, según las Leyes y Decretos: N° 1535 del 11 de abril de 1954; N° 1581 de 1953 (Art.49, Estatuto de Servicio Civil); para los servidores del Poder Ejecutivo (incluidos en el régimen del servicio civil,art.2) y N° 1835 de 1954 y sus reformas, que lo dispuso como el "derecho a un sueldo adicional en el mes de diciembre de cada año", para los servidores, exservidores y pensionados del sector público, descritos en el numeral segundo de esa ley; N° 1981 del 9 de noviembre de 1955, para los trabajadores de las instituciones autónomas, siendo aplicados sobre el salario devengado por el funcionario.

Para dicho registro se deben de considerar las deducciones de marco legal aplicadas según las particularidades de cada institución, registrando de forma separada el monto neto de los incentivos de las deducciones correspondientes.

Cálculo de las cuentas por pagar por concepto del aguinaldo a devengar:

1. sobre el salario mensual o quincenal, o de acuerdo a los periodos de pago empleados.
2. sobre el salario escolar devengado mensual o quincenal;
3. el aguinaldo se calcula de los meses de noviembre del año uno a octubre del año dos, para los funcionarios que se encuentran bajo el régimen del Estatuto del Servicio Civil y la ley No.1835(Poderes, Órganos auxiliares y Adscritas); el cálculo del aguinaldo para los funcionarios que se encuentran bajo el régimen de la ley No.1981 se realizara del 1 de diciembre año uno al 30 de Noviembre año dos(Resto del Sector Publico).

4. en el mes de diciembre se debe recalcular el monto total del aguinaldo y se debe ajustar si se requiere por la diferencia entre el monto devengado total y el monto final;
5. se debe aplicar las deducciones de ley al monto total del aguinaldo, especificándose en las cuentas por pagar el monto líquido y las deducciones a favor de terceros;
6. el aguinaldo se cancela en el mes de diciembre de cada año;
7. la parte proporcional del aguinaldo sobre los meses pagados por concepto de remuneraciones y la porción del devengado del salario escolar, se deberán cancelar, cuando se presente el término de la relación laboral por cualquier circunstancia. La cancelación por este concepto se hará cuando se liquiden las prestaciones o de acuerdo a las políticas establecidas por la Administración Activa;
8. por concepto de aguinaldo no se realizan provisiones, excepto cuando se presentan restructuraciones organizacionales o un plan de movilidad laboral.
9. Cuando el trabajador hubiere disfrutado de licencia para no asistir a su trabajo, sin goce de salario, o hubiere sido suspendido, el sueldo adicional se calculará con base en el promedio que resulte durante el respectivo año. En los demás casos de suspensión de la relación de trabajo con responsabilidad para el Estado, tales como la enfermedad del servidor, permisos con goce de salario y otros, el sueldo adicional de diciembre se reconocerá completo. Este punto rige para los funcionarios que están bajo el régimen del Servicio Civil (Reglamento del Estatuto del Servicio Civil, Inciso e, art.49 del reglamento).

Cuentas por Pagar Corto Plazo por concepto de salario escolar

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	39.		Cuenta por Pagar por	NICSP N° 39,	Nota técnica

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
			concepto de salario escolar	Párrafo 1(a). Párrafo 4 (a) Párrafo 5 (a, d) Párrafo 6 Párrafo9(a)	
2	39	1	Reconocimiento	Decreto Ejecutivo 23907-H	

Deberá reconocerse una cuenta por pagar 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.

Cuando un funcionario ofrece sus servicios a una entidad mediante un contrato celebrado indefinido, o definido y el mismo se rompe por traslado de ese funcionario a otra entidad del sector público se deberán de considerar las siguientes reglas:

1. Si el traslado se da de una entidad del poder ejecutivo a otra del mismo, el cálculo del salario escolar se registrará en las cuentas contables de acuerdo a como se ejecute presupuestariamente.
2. Si el traslado se da de otras entidades públicas al poder ejecutivo, o al contrario, el salario escolar se pagará proporcionalmente según corresponda a cada entidad el tiempo efectivamente laborado.
3. Si el traslado se da entre entidades públicas el salario escolar se pagará proporcionalmente por cada entidad según corresponda el tiempo efectivamente laborado en cada una.

Los beneficios económicos por concepto de salario escolar los definen 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. En caso de que el trabajador fallezca, se beneficiaran las personas que dependan de ellos directamente, tales como; cónyuges, hijos u otras personas dependientes de ellos.

Política Contable

Comprende el reconocimiento quincenal, mensual y/o conforme lo tenga establecido la institución para el pago de salarios. Esta porción del salario escolar corresponde al 8.19% del salario total bruto de acuerdo a la siguiente legislación: Decreto Ejecutivo 23907-H, publicado en La Gaceta del 27 de diciembre de 1994, en donde "se adiciona a la partida de Servicios Personales el rubro Salario Escolar, para identificar el gasto por ajuste adicional, para los servidores activos, el aumento de salario otorgado a partir del 1° de julio de 1994, que consiste en un porcentaje del salario nominal de dichos servidores, para que sea pagado en forma acumulativa en el mes de enero de cada año" (Artículo 1). Rige a partir del 1° de julio de 1994 (Artículo 2), siendo aplicados sobre el salario devengado por el funcionario.

Para dicho registro se deben de considerar las deducciones de marco legal aplicadas según las particularidades de cada institución, excepto deducciones sobre el impuesto sobre la renta, registrando de forma separada el monto neto de los incentivos de las deducciones correspondientes.

Cálculo de las cuentas por pagar por concepto de salario escolar a devengar:

1. sobre el salario mensual o quincenal, o de acuerdo a los periodos de pago empleados.
2. el salario escolar se calcula de los meses de enero a diciembre de cada año;

3. en el mes de enero se debe recalcular el monto total del salario escolar y se debe ajustar si se requiere por la diferencia entre el monto devengado total y el monto final;
4. se debe aplicar las deducciones de ley al monto total del salario escolar;
5. el salario escolar se cancela en el mes de enero de cada año;
6. sobre este salario escolar se deberá calcular el devengamiento proporcional del aguinaldo el cual se cancelará en el mismo periodo en que se cancela el salario escolar; es decir el mismo se pagara en el mes de enero y su porción de aguinaldo en el mes de diciembre del mismo año, incluyéndose en el cálculo del aguinaldo;
7. la parte proporcional del salario escolar sobre los meses pagados por concepto de remuneraciones se deberá pagar cuando se presente el término de la relación laboral por cualquier circunstancia. La cancelación por este concepto se hará cuando se liquiden las prestaciones o de acuerdo con las políticas establecidas por la Administración Activa;
8. por concepto de salario escolar no se realizan provisiones, excepto cuando se presentan restructuraciones organizacionales o un plan de movilidad laboral.

Cuentas por Pagar Corto Plazo por concepto de vacaciones:

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
2	40.		Cuenta por Pagar por concepto de vacaciones	NICSP N° 39, Párrafo 11,13,15, 16 y 18	Nota técnica Código de trabajo artículo 156 Reglamento del Estatuto del Servicio Civil artículo 32
2	40	1	Reconocimiento	DGCN	

Los beneficios al personal por ausencias retribuidas se reconocerán de acuerdo al carácter acumulativo o no que tengan las mismas.

• Ausencias acumulativas: Las ausencias retribuidas acumulativas son aquéllas cuyo disfrute se aplaza, de forma que pueden ser utilizadas en periodos futuros si en el periodo corriente no se ha hecho uso del derecho correspondiente.

Se deberá reconocer como un pasivo (gasto acumulado o devengado), después de deducir cualquier importe ya satisfecho. Si el importe pagado es superior al importe sin descontar de los beneficios, una entidad 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.

Una entidad medirá el costo esperado de las ausencias retribuidas acumulativas como los importes adicionales que espera pagar como consecuencia de los derechos no utilizados que tiene acumulados al final del periodo sobre el que se informa.

El método especificado en el párrafo anterior mide la obligación por el importe de los pagos adicionales que se espera que surjan solo por el hecho de que el derecho de que el beneficio se acumula

Política Contable

En cuanto al no pago de vacaciones se exceptúan aquellas entidades cuyas leyes de creación o convenios colectivos así lo permitan.

Una entidad medirá el costo esperado de las ausencias retribuidas acumulativas como el importe adicional que espera pagar a los empleados como consecuencia de los derechos acumulados y no utilizados en la fecha de presentación.

Para poder reconocer el pasivo por las vacaciones ganadas y no disfrutadas, se requerirá solicitar el apoyo de las unidades de Recursos Humanos de cada entidad para que le proporcionen a la unidad de contabilidad los importes de las vacaciones ganadas y no disfrutadas al cierre del periodo contable.

Cuentas por Pagar Corto Plazo por concepto de cesantía:

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	41.		Cuenta por Pagar por concepto de cesantía	NICSP N° 39, Párrafo 8 y 26 Párrafo 57, 59,61,69 y 70 Párrafo 77,78 y 168	Nota técnica NICSP N° 19 Código de trabajo, artículo 29, 30, 83 y 85 Ley de Protección al Trabajador
2	41	1	Reconocimiento	DGCN	

La contabilización de los planes de beneficios definidos es compleja, puesto que se requieren suposiciones actuariales para medir la obligación y el gasto, y existe la posibilidad de obtener ganancias y pérdidas actuariales. Más aún, las obligaciones se miden según una base descontada, puesto que pueden ser liquidadas muchos años después de que los empleados hayan prestado los servicios relacionados.

La contabilización, por parte de una entidad, de los planes de beneficios definidos, supone los siguientes pasos:

a. determinar el déficit o superávit.
b. determinar el importe del pasivo (activo) por beneficios definidos neto como el importe del déficit o superávit en (a), ajustado por los efectos de limitar un activo por beneficios definidos neto en relación al techo del activo.
c. determinar los importes a reconocer en el resultado (ahorro o desahorro)
d. determinar las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto, a reconocer en los activos netos/patrimonio.

Si una entidad tiene más de un plan de beneficios definidos, aplicará estos procedimientos a cada uno de los planes significativos por separado. Las suposiciones actuariales serán imparciales y compatibles entre sí, estas son las mejores estimaciones de una entidad sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar beneficios post-empleo.

Las suposiciones actuariales comprenden:

1. Suposiciones demográficas acerca de las características de los empleados actuales y pasados (y las personas que tienen a su cargo) que puedan recibir los beneficios. Las suposiciones demográficas tratan temas tales como:
    a. la mortalidad (véanse los párrafos 83 y 84);
    b. las tasas de rotación de empleados, incapacidad y retiros anticipados;
    c. la proporción de partícipes en el plan con personas a su cargo que tienen derecho a beneficios;

d. la proporción de partícipes en el plan que elegirán cada opción de pago disponible en las condiciones del plan; y
e. las tasas de peticiones de atención en los planes de asistencia médica.

2. Suposiciones financieras, que tratan temas tales como:
    a. la tasa de descuento (véanse los párrafos 85 a 88);
    b. niveles de beneficio, excluyendo cualquier costo de los beneficios a satisfacer por los empleados, y salario futuro (véanse los párrafos 89 a 97);
    c. en el caso de beneficios médicos, costos médicos futuros, incluyendo costos de tramitación de reclamaciones (es decir, costos en los que se incurrirá en el proceso y resolución de reclamaciones incluyendo tarifas legales y de tasación de siniestros) (véanse los párrafos 98 a 100); y
    d. impuestos por pagar por el plan sobre contribuciones relativas al servicio antes del final del periodo sobre el que se informa sobre beneficios resultantes de ese servicio.

Esta Norma recomienda, pero no requiere, que una entidad implique a un actuario cualificado en la medición de todas las obligaciones de carácter significativo derivadas de los beneficios post-empleo. Por razones prácticas, una entidad puede solicitar un actuario calificado para llevar a cabo una valoración detallada de la obligación antes de la fecha de presentación. No obstante, los resultados de esa valoración se actualizarán para cualesquiera transacciones significativas y otros cambios significativos en circunstancias (incluyendo cambios en los precios del mercado y tasas de interés) hasta la fecha de presentación.

Una entidad utilizará el método de la unidad de crédito proyectada para determinar tanto el valor presente de sus obligaciones por beneficios definidos, como el costo por los servicios prestados en el periodo actual y, en su caso, el costo de servicios pasados.

En el método de la unidad de crédito proyectada (también denominado a veces 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.

Se debe tomar en cuenta en los cálculos de cesantía que si la entidad transfiere recursos a la asociación solidarista, y ésta se encarga de pagar el auxilio de cesantía, se trataría de un tipo de beneficio post-empleo de plan de contribución definida, en los cuales una entidad realiza contribuciones fijas 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 suficientes activos para atender los beneficios a los empleados que se relacionen con los servicios que éstos han prestado en el periodo presente y en los anteriores. Estos montos transferidos a la asociación solidarista se deben deducir del cálculo respectivo.

Se recomienda levantar un inventario de las características de los auxilios de cesantía en las entidades del sector público. De esta forma se podrá identificar si hay casos particulares que no ameriten el uso del método de la unidad de crédito proyectada de planes de beneficios definidos.

Política Contable

La ley establece que el máximo de tiempo a pagar por concepto de cesantía son 8 años, en caso de que la entidad cuente con una convención colectiva, el tiempo lo establecerá la misma, para lo cual la entidad deberá establecer la política contable específica.

Cuentas por Pagar Corto Plazo por concepto de preaviso:

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
2	42.		Cuenta por Pagar por concepto de preaviso	NICSP N° 39, Párrafo 162 Párrafo 168 Párrafo 169 Párrafo 170 y 171	NICSP N° 19 Párrafo 81 al 93 Código de Trabajo artículo 30 y 85
2	42	1	Reconocimiento	DGCN	

Las indemnizaciones por cese proceden de la decisión de la entidad de finalizar el empleo o de la decisión de un empleado de aceptar una oferta de la entidad de beneficios a cambio de la finalización del vínculo laboral.

Para las indemnizaciones por cese pagaderas como consecuencia de una decisión del empleado de aceptar una oferta de beneficios a cambio de la finalización del vínculo laboral, el momento en que una entidad ya no puede retirar la oferta de indemnizaciones por cese es el primero de:

1. el momento en que el empleado acepta la oferta; y
2. el momento en que tenga efecto una restricción (por ejemplo, un requerimiento legal, contractual o de regulación u otra restricción) sobre la capacidad de la entidad para retirar la oferta. Este sería cuando se realiza la oferta, si la restricción existía en el momento de la oferta.

Para las indemnizaciones por cese pagaderas como consecuencia de la decisión de una entidad de terminar el vínculo laboral de un empleado, la entidad ya no puede retirar la oferta cuando ha comunicado a los empleados afectados un plan de cese que cumpla todos los criterios siguientes:

1. Las acciones requeridas para completar el plan indican que es improbable que se vayan a realizar cambios significativos en el plan.
2. El plan identifica el número de empleados cuyo empleo va a finalizar, sus clasificaciones de trabajo o funciones y sus localizaciones (pero el plan no necesita identificar cada empleado individualmente) y la fecha de finalización esperada.
3. El plan establece las indemnizaciones por cese que los empleados recibirán con suficiente detalle como para que éstos puedan determinar el tipo e importe de beneficios que recibirán cuando finalicen sus vínculos laborales.

Cuando una entidad reconoce las indemnizaciones por cese, puede que también tenga que contabilizar una modificación del plan o una reducción de otros beneficios a los empleados

Política Contable

Una entidad reconocerá un pasivo y un gasto por indemnizaciones por cese en la primera de las siguientes fechas:

1. cuando la entidad ya no pueda retirar la oferta de esos beneficios; y
2. cuando la entidad reconozca costos por una reestructuración que quede dentro del alcance de la NICSP 19 e involucre el pago de indemnizaciones por cese.

Cuando la relación laboral se rompe el preaviso puede ser otorgado mediante tiempo o cancelando de manera monetaria;

Cuando se presente un litigio el preaviso se puede provisionar de acuerdo con la Norma 19 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes, párrafo 81, 83, 84, 85, 87 y 93.

Beneficios a los empleados a corto plazo

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	43.		Alcance	NICSP N° 39, Párrafo 9.	

Los beneficios a los empleados a corto plazo incluyen elementos tales como los siguientes, si se esperan liquidar totalmente antes de doce meses después del final del periodo sobre el que se informa en el que los empleados presten los servicios relacionados:

1. sueldos, salarios y contribuciones a la seguridad social;
2. ausencias remuneradas anuales y ausencias remuneradas por enfermedad;
3. participación en ganancias e incentivos; y beneficios no monetarios a los empleados actuales (tales como atenciones médicas, alojamiento, automóviles y entrega de bienes y servicios gratuitos o parcialmente subvencionados).

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	44.		Reconocimiento	NICSP N° 39, Párrafos 11 (a).	

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	45.		Ausencias retribuidas	NICSP N° 39, Párrafo 14.	
2	45	1	Reconocimiento del pasivo	NICSP N° 39, Párrafo 168	

Una entidad puede remunerar los permisos a los empleados por razones muy variadas, incluyendo enfermedad o incapacidad transitoria, maternidad o paternidad, pertenencia a jurados y realización del servicio militar. Las ausencias retribuidas pueden clasificarse en dos categorías:

1. acumulativas; y
2. no acumulativas.

Política Contable

Una entidad no reconocerá pasivos o gastos hasta el momento del permiso, puesto que los servicios prestados por los empleados no aumentan el importe del beneficio.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	46.		Revisión continua de pasivos por ausencias remuneradas acumulativas		DGCN

Tal como se establece en el presente PGCN, en cada fecha de cierre deberá medirse el total de ausencias remuneradas acumuladas, a efectos de su comparación con el saldo en libros de los pasivos acumuladas a esos efectos y, de corresponder, realizar los ajustes que resulten pertinentes.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	47.		Pagos por incentivos	NICSP N° 39, Párrafo 19.	
2	47	1	Obligación implícita[36]	NICSP N° 39, Párrafos 20 y 21.	

[36] 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	47	2	Estimación de la obligación legal o implícita	NICSP N° 39, Párrafo 22.	
2	47	3	Incentivos a largo plazo	NICSP N° 39, Párrafo 24.	

El costo esperado de los planes de pagos por incentivos y participación en ganancias deberá reconocerse cuando, y sólo cuando:

1. la entidad tenga una obligación presente, legal o implícita, de hacer tales pagos como consecuencia de sucesos ocurridos en el pasado; y
2. pueda realizarse una estimación fiable de la obligación.

Existirá una obligación presente cuando y solo 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 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 EEFF 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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
2	48.		Alcance	NICSP N° 39, Párrafo 26.	

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:

1. beneficios por retiro, incluyendo regímenes especiales de jubilaciones y pensiones para determinado personal del Poder Judicial, para el personal docente, asi como pagos únicos por seguro entre otros; y
2. otros beneficios post-empleo, tales como los seguros de vida y los beneficios de atención médica posteriores al empleo.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	49.		Clasificación y formas o modalidades	NICSP N° 39 Párrafos 27 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:

1. planes de contribuciones definidas; o
2. 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:

1. planes multi-patronales;
2. planes gubernamentales;
3. beneficios asegurados.

Planes de contribuciones definidas

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	50.		Identificación	NICSP N° 39, Párrafos 8 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:

1. 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;
2. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	51.		Medición	NICSP N° 39, Párrafo 52.	

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	52.		Reconocimiento	NICSP N° 39, Párrafo 53. (a)	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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	53.		Contribuciones definidas que superan el año	NICSP N° 39, Párrafos 54 y 85.	

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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	54.		Identificación	NICSP N° 39, Párrafos 30 y 58.	DGCN
2	54	1	Características		DGCN
2	54	2	Fondo y activos del plan		DGCN

Son planes de beneficios post-empleo en los que:

1. la obligación de la entidad consiste en suministrar los beneficios acordados a los empleados actuales y anteriores; y
2. 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

1. 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 c) del tiempo durante el cual deberá pagarse el beneficio que debe ser estimado.

2. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	55.		Bases para la medición	NICSP N° 39, Párrafos 57 y 58.	
2	55	1	Contabilización	NICSP N° 39, Párrafo 59.	

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

La contabilización, por parte de una entidad, de los planes de beneficios definidos, supone los siguientes pasos:

Determinar el déficit o superávit. Esto implica:

1. Determinar el importe del pasivo (activo) por beneficios definidos neto como el importe del déficit o superávit en (a), ajustado por los efectos de limitar un activo por beneficios definidos neto en relación al techo del activo.

Determinar los importes a reconocer en el resultado (ahorro o desahorro):

1. Determinar las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto, a reconocer en los activos netos/patrimonio.
2. Si una entidad tiene más de un plan de beneficios definidos, aplicará estos procedimientos a cada uno de los planes significativos por separado.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	56.		Intervención de actuario	NICSP N° 39, Párrafo 61.	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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	57.		Múltiples planes	NICSP N° 39, Párrafo 59.	

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.).

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	58.		Obligaciones implícitas	NICSP N° 39, 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	59.		Medición simplificada	NICSP 39, Párrafo 156	DGCN Nota técnica

La medición de otros beneficios a los empleados a largo plazo no está sujeta, normalmente, al mismo grado de incertidumbre que la medición de los beneficios post-empleo. Por esta razón, esta Norma requiere un método simplificado de contabilización de otros beneficios a los empleados a largo plazo. A diferencia de la contabilidad requerida para los beneficios post-empleo, este método no reconoce nuevas mediciones en los activos netos/patrimonio.

Modalidades de los planes de beneficios post-empleo

Planes multi-patronales

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	60.		Identificación	NICSP N° 39, Párrafos 8 y 32.	DGCN
2	60	1	Criterio general de reconocimiento	NICSP N° 39, Párrafo 34.	DGCN
2	60	2	Información insuficiente para un plan multi-patronal de beneficios definidos	NICSP N° 39, Párrafo 34 y 36 y 150	
2	60	3	Contabilización de planes multi-patronales de beneficios definidos	NICSP N° 39, Párrafo 36.	DGCN

1. Los planes multi-patronales son planes de contribución definidas o de beneficios definidos beneficios en los cuales:
2. se juntan los activos aportados por distintas entidades que no están bajo control común; y

3. 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 de este y de las obligaciones implícitas.

Políticas Contables

1. Hasta tanto la DGCN emita una nota técnica referida a identificación de entidades, solicitadas por las entidades expertas, 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.

Cuando no se disponga de información suficiente para utilizar la contabilidad de beneficios definidos para un plan de beneficios definidos multi-patronal, una entidad:

a. contabilizará el plan, como si fuera un plan de contribuciones definidas; y b) revelará la información requerida en el párrafo 150 de la NICSP 39

2. Una entidad puede no ser capaz de identificar su participación en la posición financiera subyacente y en los rendimientos del plan con una fiabilidad que sea suficiente como para poder contabilizarlos. Esto puede ocurrir si:

a. el plan expone a las entidades participantes a riesgos actuariales asociados con los empleados actuales o anteriores de otras entidades, y como consecuencia de ello no existe ningún criterio congruente y fiable para distribuir la obligación, los activos del plan y el costo entre las entidades individuales participantes en el plan; o
b. la entidad no tiene acceso a información suficiente acerca del plan que satisfaga los requerimientos.

3. Sujeto a las notas técnicas que emita 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.

Política Contable			**Concepto**	**Norma (NICSP)**	**Referencia**
					Normativa técnica y disposiciones
2	61.		Planes multi-patronales contingentes	NICSP N° 39, Párrafo 39.	NICSP 19

Para determinar cuándo reconocer, y la forma de medir, un pasivo relacionado con la liquidación de un plan de beneficios definidos multi- patronal, o la retirada de la entidad de un plan de beneficios definidos multi-patronal, una entidad aplicará la NICSP 19, Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
2	62.		Planes administrados colectivamente	NICSP N° 39, Párrafo 38.	
2	62	1	Clasificación	NICSP N° 39, 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

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).

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	63.		Planes de beneficios multi-patronales que no trascienden la entidad económica	NICSP N° 39, Párrafos 40 a 42.	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 PPC solicitadas por la entidad experta y que oportunamente apruebe la DGCN, se 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 PPC que las entidades expertas soliciten y que oportunamente apruebe la DGCN.

Hasta tanto la DGCN apruebe las referidas PPC, a solicitud de las entidades expertas en la materia y que 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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
2	64.		Identificación	NICSP N° 39, Párrafos 8, 45 y 46.	DGCN
2	64	1	Contabilización	NICSP N° 39, Párrafo 44. Párrafos 32 y 39	DGCN

Los planes gubernamentales son planes establecidos por la legislación y que operan como si fuesen planes multi-patronales para todas las entidades en las categorías económicas establecidas por la legislación.

La entidad aportante al plan gubernamental deberá clasificarlo como:

1. de contribuciones definidas: si la única obligación que tiene es efectuar contribuciones a medida que sus empleados prestan servicios: o
2. de beneficios definidos: si tiene una obligación legal o implícita de pagar beneficios futuros.

Salvo prueba en contrario en el marco de las PPC que a solicitud de las entidades expertas apruebe la DGCN, todos los planes de beneficios post-empleo gubernamentales se clasificarán como de contribuciones definidas.

Política Contable

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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	65.		Identificación	NICSP N° 39, Párrafo 3.	DGCN

Esta Norma no trata los beneficios proporcionados por los programas combinados de seguridad social
que no sean una contraprestación a cambio de los servicios prestados por los empleados o antiguos empleados de las entidades del sector público.

Beneficios asegurados

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
2	66.		Identificación	NICSP N° 39, Párrafo 48, 50 y 51.	DGCN
2	66	1	Criterio general de reconocimiento	NICSP N° 39, Párrafo 50.	DGCN
2	66	2	Contabilización de beneficios asegurados como plan de beneficios definidos	NICSP N° 39, Párrafo 50.	DGCN
2	66	3	Contabilización de beneficios asegurados como plan de contribuciones definidas	NICSP N° 39, Párrafo 48, 50 y51.	DGCN

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:

1. pagar a los empleados los beneficios directamente en el momento en que sean exigibles; o

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.

Cuando una entidad financia una obligación por beneficios post-empleo mediante contribuciones a una póliza de seguros en la cual conserva la obligación legal o implícita (ya sea directamente o indirectamente a través del plan, a través de un mecanismo para hacer futuras primas o a través de una relación con una parte relacionada con la entidad aseguradora), el pago de las primas de seguro no equivale a un acuerdo de contribuciones definidas. De este hecho se sigue que la entidad:

- contabilizará la póliza de seguro que cumple los requisitos como un activo del plan (véase el párrafo 8);
- reconocerá las demás pólizas de seguro como derechos de reembolso (si las pólizas satisfacen las condiciones del párrafo 118).
- Cuando una póliza de seguro está a nombre de un participante del plan especificado, o de un grupo de participantes del plan especificado, y la entidad no tiene ninguna obligación legal o implícita de cubrir cualesquiera pérdidas derivadas de la póliza, la entidad no tiene obligación de pagar beneficios a los empleados, y el asegurador es el responsable exclusivo de tales pagos.
- El pago de las primas de seguro fijadas en estos contratos es, en esencia, la liquidación de la obligación por beneficios a los empleados, en lugar de una inversión para satisfacer la obligación. En consecuencia, la entidad deja de poseer un activo o un pasivo. Por ello, una entidad tratará tales pagos como contribuciones a un plan de contribuciones definidas.
- Salvo prueba en contrario en el marco de las PPC que soliciten las entidades expertas en la materia y que apruebe oportunamente la DGCN, todos los planes de beneficios asegurados se clasificarán como de contribuciones definidas.

Políticas Contables

1. Hasta tanto la DGCN apruebe las PPC solicitadas por las entidades expertas en la materia, 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 PPC que apruebe la DGCN, a solicitud de las entidades expertas en la materia, 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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	67.		Alcance	NICSP N° 39,	

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
				Párrafo 155.	
2	67	1	Criterio general de medición y reconocimiento	NICSP N° 39, Párrafo 159	DGCN

Entre otros beneficios a largo plazo se incluyen:

1. las ausencias remuneradas a largo plazo, tales como vacaciones especiales tras largos períodos de vida activa o años sabáticos;
2. los beneficios por antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio;
3. los beneficios por incapacidad a largo plazo;
4. la participación en ganancias e incentivos e) las retribuciones ; y
5. contraprestaciones por pagar por la entidad hasta que un individuo deje el empleo e ingrese a un nuevo empleo.

Política Contable

Hasta tanto la DGCN apruebe las PPC PPC solicitadas por las entidades expertas en la materia, referidas a la identificación 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:

1. Para otros beneficios a los empleados a largo plazo, una entidad reconocerá, en el resultado (ahorro o desahorro), el importe total neto de los siguientes importes, excepto en la medida en que otra NICSP requiera o permita su inclusión en el costo de un activo:
2. el costo de servicio;
3. el interés neto del pasivo (activo) por beneficios definidos neto; y
4. las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto

Indemnizaciones por cese

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	68.		Alcance	NICSP N° 39, Párrafos 8 y 164.	NICSP N° 19
2	68	1	Reconocimiento	NICSP N° 39, Párrafo 168.	
2	68	2	Compromiso de terminación	NICSP N° 39, Párrafo 169 y 170.	

Indemnizaciones por cese son los beneficios a los empleados proporcionados por el cese del empleo
de un empleado como consecuencia de:

1. la decisión de la entidad de finalizar el contrato de un empleado antes de la edad normal de retiro; o bien
2. la decisión de un empleado de aceptar voluntariamente una oferta de indemnización a cambio de la finalización del vínculo laboral.

Las indemnizaciones por cese son normalmente pagos únicos, pero a veces también incluyen:

1. Mejoras de los beneficios post-empleo, indirectamente a través de un plan de beneficios a los empleados o directamente.
2. Salarios hasta el final de un periodo específico de tiempo si el empleado no presta servicios posteriores que proporcionen beneficios económicos a la entidad.

Políticas Contables

1. Una entidad reconocerá un pasivo y un gasto por indemnizaciones por cese en la primera de las siguientes fechas:
   a. cuando la entidad ya no pueda retirar la oferta de esos beneficios; y
   b. cuando la entidad reconozca costos por una reestructuración que quede dentro del alcance de la NICSP 19 e involucre el pago de indemnizaciones por cese.

2. Para las indemnizaciones por cese pagaderas como consecuencia de una decisión del empleado de aceptar una oferta de beneficios a cambio de la finalización del vínculo laboral, el momento en que una entidad ya no puede retirar la oferta de indemnizaciones por cese es el primero de:
   a. el momento en que el empleado acepta la oferta; y
   b. el momento en que tenga efecto una restricción (por ejemplo, un requerimiento legal, contractual o de regulación u otra restricción) sobre la capacidad de la entidad para retirar la oferta. Este sería cuando se realiza la oferta, si la restricción existía en el momento de la oferta.

Para las indemnizaciones por cese pagaderas como consecuencia de la decisión de una entidad de terminar el vínculo laboral de un empleado, la entidad ya no puede retirar la oferta cuando ha comunicado a los empleados afectados un plan de cese que cumpla todos los criterios siguientes:

1. Las acciones requeridas para completar el plan indican que es improbable que se vayan a realizar cambios significativos en el plan.
2. El plan identifica el número de empleados cuyo empleo va a finalizar, sus clasificaciones de trabajo o funciones y sus localizaciones (pero el plan no necesita identificar cada empleado individualmente) y la fecha de finalización esperada.
3. El plan establece las indemnizaciones por cese que los empleados recibirán con suficiente detalle como para que esto puedan determinar el tipo e importe de beneficios que recibirán cuando finalicen sus vínculos laborales.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	69.		Beneficios post-empleo pagaderos a la terminación del vínculo laboral	NICSP N° 39, Párrafo 163.	DGCN

Las indemnizaciones por cese no incluyen beneficios a los empleados procedentes de la finalización del vínculo laboral a petición del empleado sin la oferta de una entidad, o como consecuencia de requerimientos de retiro obligatorios, porque esos beneficios son beneficios post-empleo.

Algunas entidades proporcionan un nivel menor de beneficio por la finalización del vínculo laboral a petición del empleado (en esencia, un beneficio post-empleo), que por la finalización del vínculo laboral a petición de la entidad. La diferencia entre la indemnización proporcionada por la

finalización del vínculo laboral a petición del empleado y un beneficio mayor proporcionado a petición de la entidad es una indemnización por cese.

Hasta tanto la DGCN apruebe a través de las PPC solicitadas por las entidades expertas en la materia, en las cuales se identifiquen las situaciones y criterios específicos para medir y reconocer dichos beneficios, los mismos serán tratados como beneficios por terminación.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	70.		Medición	NICSP N°39, Párrafo 172 .	DGCN

Una entidad medirá las indemnizaciones por cese en el reconocimiento inicial, y medirá y reconocerá cambios posteriores, de acuerdo con la naturaleza del beneficio a los empleados, siempre que las indemnizaciones por cese sean una mejora de los beneficios post- empleo, la entidad aplicará los requerimientos de beneficios post- empleo. En otro caso:

1. Si se espera que las indemnizaciones por cese se liquiden completamente antes de doce meses después del periodo sobre el que se informa en el que se reconozca la indemnización por cese, la entidad aplicará los requerimientos de beneficios a los empleados a corto plazo.
2. Si no se espera que las indemnizaciones por cese se liquiden completamente antes de doce meses después del periodo sobre el que se informa, la entidad aplicará los requerimientos de otros beneficios a los empleados a largo plazo.
3. Deberá evaluarse la posible reducción de los beneficios por retiro u otros beneficios post-empleo, sujeto esto a las PPC que oportunamente apruebe la DGCN, a solicitud de las entidades expertas;

Información a Revelar

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	71.		Sobre beneficios a corto plazo	NICSP N° 39, Párrafo 25.	DGCN NICSP N° 20 NICSP N° 1

Deberá revelarse la siguiente información en los EEFF:

1. las obligaciones acumuladas en el ESF, desagregadas por naturaleza, y los gastos reconocidos en el ERF;
2. los importes acumulados por ausencias remuneradas acumulativas a la fecha de cierre;
3. las obligaciones acumuladas y los gastos reconocidos durante el ejercicio vinculados con el personal clave de la gerencia o dirección de la entidad;
4. toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	72.		Sobre planes de beneficios post-empleo de contribuciones definidas	NICSP N° 39, Párrafo 55 y 56.	DGCN NICSP N° 20

Deberá revelarse la siguiente información en los EEFF:

1. las obligaciones acumuladas en el ESF, desagregadas por naturaleza, y los gastos reconocidos en el ERF;
2. las obligaciones acumuladas y los gastos reconocidos durante el ejercicio vinculados con el personal clave de la gerencia o dirección de la entidad;
3. toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	73.		Información limitada sobre planes de beneficios post-empleo de beneficios definidos	NICSP N° 39, Párrafo 137 y 139	DGCN

Una entidad revelará información que:

1. explique las características de sus planes de beneficios definidos y los riesgos asociados con ellos;
2. identifique y explique los importes en sus estados financieros que surgen de sus planes de beneficios definidos; y
3. describa la forma en que sus planes de beneficios definidos pueden afectar al importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros de la entidad.

Si la información a revelar proporcionada de acuerdo con los requerimientos de esta Norma y otras NICSP es insuficiente para alcanzar los objetivos del párrafo anterior, una entidad revelará la información adicional necesaria para cumplir con los mismos. Por ejemplo, una entidad puede presentar un análisis del valor presente de la obligación por beneficios definidos que distinga la naturaleza, características y riesgos de la obligación. Esta información a revelar podría distinguir:

1. Entre los importes adeudados a los miembros activos, diferidos y pensionistas.
2. Entre los beneficios irrevocables y acumulados (devengados) pero no irrevocables.
3. Entre beneficios condicionados, importes atribuibles a incrementos de salarios futuros y otros beneficios.

Hasta tanto la DGCN apruebe las PPC a solicitud de las entidades expertas, referidas a identificación de 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:

1. 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;
2. las obligaciones acumuladas y los gastos reconocidos durante el ejercicio vinculados con el personal clave de la gerencia o dirección de la entidad;
3. siempre que fuera posible, la información requerida en la Información a revelar requerida para los planes post-empleo de beneficios definidos detallado en la NICSP 39.
4. toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	74.		Información integral a revelar para planes de beneficios definidos	NICSP N° 39, Párrafos 137, al 149.	DGCN

Una vez aprobadas las PPC solicitadas por las entidades expertas en la materia, referidas a identificación a las 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 PPC 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:

1. explique las características de sus planes de beneficios definidos y los riesgos asociados con ellos;
2. identifique y explique los importes en sus estados financieros que surgen de sus planes de beneficios definidos; y
3. describa la forma en que sus planes de beneficios definidos pueden afectar al importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros de la entidad.
4. 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

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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	75.		Sobre indemnizaciones por cese	NICSP N° 39 Párrafo 174	DGCN NICSP N° 20 NICSP N° 1

Deberá revelarse la siguiente información en los EEFF:

1. la naturaleza e importe de cualquier gasto que sea significativo o de importancia relativa;
2. los beneficios por terminación del personal clave de la gerencia o dirección de la entidad;
3. toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	76.		Sobre otros beneficios a largo plazo a los empleados	NICSP N° 39 Párrafo 161.	DGCN NICSP N° 20 NICSP N° 1

Deberá revelarse la siguiente información en los EEFF:

1. 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;
2. la identificación si los beneficios reconocidos son por única vez o responden a una práctica recurrente de la entidad;
3. los pasivos acumulados en el ESF, desagregados por naturaleza, y los gastos reconocidos en el ERF;
4. los pasivos acumulados y los gastos reconocidos durante el ejercicio vinculados con el personal clave de la gerencia o dirección de la entidad;
5. toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Endeudamiento público

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	77.		Endeudamiento Público		DGCN

Es el conjunto de instrumentos financieros de pasivo, por lo general de largo plazo, que incluye:

1. títulos y valores de la deuda pública emitidos y colocados en moneda nacional o extranjera;
2. préstamos de organismos nacionales e internacionales en moneda nacional o extranjera;
3. deudas asumidas en moneda nacional o extranjera;

4. 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
5. endeudamiento de la tesorería: se excluyen las deudas comerciales con proveedores de bienes y servicios, así como los gastos en personal por pagar.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	78.		Títulos y valores de la deuda pública		DGCN
2	78	1	Clasificación		LAFRPP y DGCN
2	78	2	Emisión de nota técnica		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

1. A modo de ejemplo, los títulos públicos existentes en los mercados pueden clasificarse básicamente de las siguientes formas:

Atendiendo a su estructura de pagos:

a. **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 Notas Técnicas que resulten necesarias a efectos de establecer las pautas que regirán las transacciones de endeudamiento con Títulos y Valores de la deuda pública.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	79.		Préstamos de organismos nacionales e internacionales	NICSP N° 30, Párrafo 8.	DGCN
2	79	1	Elementos de los contratos		Decreto N° 35222-H artículo 11 y 12 DGCN
2	79	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:

1. banca pública o privada;
2. empresas no financieras públicas o privadas;

3. 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:
   a. desembolsos esperados;
   b. interés, amortizaciones y comisión del crédito;
   c. tipo de moneda, lugar de pagos, tratamiento impositivo;
   d. condiciones relativas a los desembolsos y a los procedimientos;
   e. suspensión de desembolsos y vencimiento anticipado (en caso de no pago de la deuda[37]);
   f. 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;
   g. obligaciones del organismo ejecutor del préstamo (elaborar informes, controles, etc.);
   h. los procedimientos normales de registros, inspecciones e informes; y
   i. 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 Notas Técnicas emitidas por la DGCN, conjuntamente con el Órgano Rector del Subsistema de Crédito Público.

[37] *default*

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	80.		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. se debe reconocer un incremento en los activos netos, porque se ha extinguido un pasivo previamente reconocido.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	81.		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 financieros[38] y considerando además que:

1. en los préstamos se reconocerá por separado el importe de capital que surja de los contratos respectivos;
2. en los títulos y valores (incluyendo el endeudamiento de la Tesorería Nacional) se reconocerá por separado el valor nocional o nominal de emisión de estos;

[38] Norma 2.15 del presente PGCN

3. 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;
4. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	82.		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, juntamente con los Organismos que estime pertinente.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	83.		Composición de los costos de endeudamiento	NICSP N° 5, Párrafo 6.	

Los costos por endeudamiento pueden incluir:

1. los intereses de descubiertos o sobregiros bancarios y de préstamos a corto y largo plazo;
2. la amortización de primas o descuentos relacionados con préstamos;
3. la amortización de los costos de formalización de los contratos de préstamo;
4. las cargas por intereses relativas a los arrendamientos financieros; y
5. las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera, en la medida en que sean consideradas como ajustes de costos por intereses.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	84.		Costos financieros implícitos	NICSP N° 29, Párrafo 65 y GA18.	
2	84	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 EEFF, 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	85.		Costos financieros explícitos	NICSP N° 29, Párrafo 65.	DGCN

En los EEFF 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	86.		Préstamos en condiciones favorables	NICSP N° 23, Párrafo 105A.	

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
2	86	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.

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	87.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	88.		Endeudamiento de la tesorería		LAFRPP
2	88	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

La contabilización del endeudamiento de la tesorería se establecerá a través de las Notas técnicas emitidas por la DGCN, juntamente con el Órgano Rector del Subsistema de Tesorería.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	89.		Información a revelar en particular para endeudamiento público	NICSP N° 30, Párrafo 10.	DGCN

La entidad deberá informar sobre:

1. información respecto de la existencia de restricciones, compromisos o contingencias que puedan afectar o acotar la exigibilidad del endeudamiento público a pagar;
2. 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;
3. 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;
4. toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
2	90.		Información a revelar sobre costos de préstamos	NICSP N° 5, Párrafos 16 y 40.	

Deberá revelarse en los EEFF la información sobre las políticas y métodos contables adoptados para los costos por préstamos, así como los intereses reconocidos durante el ejercicio.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	91.		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:

1. 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;
2. el importe en libros de los préstamos por pagar pendientes de cancelación al final del periodo sobre el que se informa; y
3. 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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	92.		Fondos de terceros		DGCN
2	92	1	Características		DGCN
2	92	2	Exposición y Valuación		
2	92	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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	93.		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. Debido a dicha incertidumbre, las provisiones son objeto de estimación.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	94.		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:

1. 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;
2. aquéllas que se deriven de contratos pendientes de ejecución, distintos de aquellas en que el contrato sea oneroso y esté sujeto a otras estipulaciones;
3. aquéllas que aparecen en las entidades de seguros, derivados de las pólizas de los asegurados; y
4. aquéllas que provengan de los beneficios sociales de los trabajadores, excepto beneficios por cese surgidos como consecuencia de una reestructuración.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	95.		Reconocimiento de una provisión	NICSP N° 19, Párrafo 22.	
2	95	1	Hechos ocurridos	NICSP N° 19, Párrafo 24.	

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
			después de la fecha sobre la que se informa		
2	95	2	Suceso pasado	NICSP N° 19, Párrafo 25.	

Una contingencia que cumpla la definición de provisión debe reconocerse como tal cuando:

1. existe una **obligación presente** (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;
2. es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y
3. 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. sí 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.

- 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
2	96.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	97.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	98.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
2	99.		Medición de la provisión	NICSP N° 19, Párrafo 44.	
2	99	1	Riesgos e incertidumbres		
				NICSP N° 19, Párrafo 50.	
2	99	2	Valor presente	NICSP N°. 19, Párrafo 53.	
2	99	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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	100.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	101.		Reembolsos	NICSP N° 19, Párrafo 63.	
2	101	1	Valores netos	NICSP N° 19, Párrafo 64.	
2	101	2	Reembolsos por	NICSP N° 19,	DGCN

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
			avales otorgados	Párrafo 63.	

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 EEFF.

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 EEFF 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
2	102.		Cambios en el valor de las	NICSP N. 19 Párrafo 69	DGCN

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
2	103.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	104.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	105.		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 inevitables[39] 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.

- **Reestructuración[40]:** Se reconocerá una provisión por costos de reestructuración, sólo cuando se cumplan las siguientes condiciones generales:
  a. exista un plan formal y detallado para proceder a la reestructuración, en el que se identifiquen dichos gastos; y
  b. 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.

[39] 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.

[40] 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	106.		Provisiones de reestructuración	NICSP N° 19, Párrafo 93.	
2	106	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:

1. necesariamente impuestos por la reestructuración; y
2. no asociados con las actividades que continúan en la entidad.

Política Contable

Una provisión de reestructuración no incluye costos tales como:

1. reentrenamiento o reubicación continua del personal;
2. comercialización o publicidad; o
3. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	107.		Provisiones para litigios y demandas		DGCN
2	107	1	Etapas judiciales		DGCN
2	107	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, de acuerdo con los requerimientos técnicos de las Unidades Primarias de Registro.
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	108.		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:

1. el valor en libros al inicio y al final del período;
2. las dotaciones efectuadas en el período, incluyendo también los incrementos en las provisiones existentes;
3. los importes utilizados (es decir, los importes aplicados y cargados contra la provisión) durante el período;
4. los importes no utilizados que han sido objeto de liquidación o reversión en el período;
5. 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;
6. No se requiere presentar información comparativa de la siguiente información:
   a. una breve descripción de la naturaleza de la obligación y del momento previsible en el tiempo, en el que se producirán los flujos de salida de beneficios económicos o de potencial de servicio futuros;
   b. 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;
   c. el importe de los reembolsos probables, expresando la cuantía de cualquier activo que haya sido reconocido con respecto a dicho reembolso;

7. en el caso de provisiones para litigios y demandas, la identificación y alcance del informe jurídico que ha avalado la provisión;
8. 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
    a. toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Contingencias

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	109.		Pasivo contingente	NICSP N° 19, Párrafo 18.	

Un pasivo contingente es:

1. 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
2. una obligación presente surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:
    a. no es probable que la entidad tenga que satisfacerla, desprendiéndose de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio; o bien
    b. el importe de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
2	110.		Reconocimiento	NICSP N° 19, Párrafos 20 y 35.	
2	110	1	Evaluación continua	NICSP N° 19, Párrafo 38.	

Es un pasivo que **no se reconoce contablemente, sólo se revela en Nota a los EEFF,** 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 EEFF.

Política Contable

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 EEFF 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 EEFF.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	111.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	112.		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:

1. la naturaleza de este;

2. cuando sea practicable:
   a. una estimación de su efecto financiero;
   b. una indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe o el calendario de las salidas de recursos correspondientes; y
   c. la posibilidad de obtener eventuales reembolsos;
3. de corresponder, las causales por las que no resulta posible revelar lo requerido en el punto anterior;
4. en el caso de pasivos contingentes por litigios y demandas, la identificación y alcance del informe jurídico que avala la exposición de la contingencia;
5. 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
6. toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	113.		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:

1. una identificación de la entidad a la que se avala o garantiza ante terceros;
2. los montos máximos por los que el gobierno debe responder;
3. los plazos, intereses, moras y demás condiciones inherentes al contrato de aval o garantía;
4. la identificación de la entidad acreedora de la entidad avalada;
5. la identificación del acto de autoridad competente por la que se autorizó el aval o garantía; y
6. toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Reservas técnicas

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	114.		Pasivos por reservas técnicas		MEFP 2014 del FMI Párrafos7.183 y 7.179

Las reservas técnicas de seguros no de vida5 comprenden:

1. pagos anticipados de primas netas de seguros no de vida, y
2. reservas para cubrir indemnizaciones pendientes de seguros no de vida.

En otras palabras, las reservas técnicas de seguros no de vida comprenden las primas pagadas, pero aún no ganadas (denominadas primas no ganadas) y las indemnizaciones incurridas, pero aún no pagadas.

Las unidades del gobierno general pueden incurrir en pasivos por concepto de estas reservas, derechos a prestaciones y provisiones como operadores de sistemas de seguros no de vida, sistemas de pensiones no autónomos o no basados en fondos asignados y sistemas de garantías estandarizadas.

Otros pasivos

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	115.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	116.		Pasivos sujetos a depuración contable		DGCN
2	116	1	Período		DGCN
2	116	2	Revelación		

Cuando las entidades gubernamentales se encuentren en proceso de transición realizando las tareas de cierre de los ejercicios 2021, 2022 y 2023, 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 2024, 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 2023 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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	117.		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 concesionario[41].

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	118.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	119.		Formas de pagos	NICSP N° 32, Párrafo 17.	

[41] Operador para la NICSP N° 32

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	119	1	Modelo del pasivo financiero	NICSP N° 32, Párrafos 18 a 20.	
2	119	2	Modelo de la concesión de un derecho al concesionario	NICSP N° 32, Párrafo 24.	
2	119	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:

1. pagos al concesionario (Modelo del pasivo financiero);
2. compensación al concesionario con otros medios (Modelo de "concesión de un derecho del concesionario") como:
   a. otorgar al concesionario del derecho a obtener ingresos a partir del uso por terceros del activo de concesión de servicios; o

b. 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 otorgar al concesionario los derechos de:
   a. obtener ingresos provenientes 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 Reconocerá un ingreso como una transacción sin contraprestación.	teniendo en cuenta la sustancia económica del acuerdo de concesión. el intercambio se considera como una transacción que genera ingresos, teniendo en cuenta la sustancia

Transacción	Imputación / Registración	Origen
		económica del acuerdo de concesión.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
2	120.		Separación y contabilización de la carga financiera y de las cargas por los servicios	NICSP N° 32, Párrafos 21 y 22.	
2	120	1	Activo y los componentes del servicio identificables por separado	NICSP N° 32, Párrafo 23.	
2	120	2	Activo y los componentes del servicio no identificables por separado	NICSP N° 32, Párrafo 23.	

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	121.		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 contabilizaros en forma separada según lo establecido para cada uno de ellos en el presente PGCN.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	122.		Otros pasivo y pasivos contingentes	NICSP N° 32, GA 51 y 54.	
2	122	1	Contabilización	NICSP N° 32, Párrafo 29.	

Los acuerdos de concesión de servicios pueden incluir otros pasivos:

1. 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
2. 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

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
2	123.		Información a revelar	NICSP N° 32, Párrafo 32.	DGCN

La concedente deberá revelar en los EEFF o en Notas, según corresponda, la siguiente información:

1. método utilizado para el reconocimiento de los pasivos,
2. separación de los saldos de pasivos de la carga financiera y de las cargas por los servicios;
3. todas las obligaciones asumidas;
4. las autorizaciones dada al concesionario por ejemplo accesos a activos de la concesión u otros activos;
5. cambios en el acuerdo que ocurren durante el periodo sobre el que se informa;
6. 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 – Ingresos

Capítulo VI: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Patrimonio

3. Patrimonio

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. una forma equivalente de capital aportado;
2. 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
3. pasivos financieros con la forma legal de deuda que, en esencia, representan una participación en el patrimonio de una entidad.

Política Contable

Las normas y políticas sobre instrumentos de patrimonio se complementan con las desarrolladas en los Capítulos "Activo" y "Pasivo" del presente PGCN.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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	NICSP N° 28, Párrafos 14 a 18.	

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
			de pasivos financieros, pero deben ser considerados de patrimonio		
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:

1. el instrumento no incorpora una obligación contractual:
   a. de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad; ni
   b. de intercambiar activos o pasivos financieros con otra entidad bajo condiciones que sean potencialmente desfavorables para el emisor; y
2. b) si el instrumento podrá ser liquidado con los instrumentos de patrimonio propio del emisor, es:
   a. 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
   b. 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:
    i. 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
    ii. 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".

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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	El IPAS deberá medirse al valor razonable del	La diferencia entre el valor de libros del IPAT y

De:	A:	Momento de reclasificación:	Medición del nuevo instrumento	Reconocimiento
		las condiciones y características que le dieron origen como tal.	instrumento en la fecha de la reclasificación.	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

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 a 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 juntamente 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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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	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 del periodo transitorio en 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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 de que la entidad no tenga capital social:

1. el capital aportado acumulado al inicio y a la fecha de presentación, y las variaciones producidas durante el período; y
2. 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:

1. el número de acciones autorizadas;
2. el número de acciones emitidas y cobradas totalmente, así como las emitidas, pero aún no cobradas en su totalidad;
3. el valor nominal de las acciones, o el hecho de que no tengan valor nominal;
4. una conciliación entre el número de acciones en circulación al principio y al final del año;
5. los derechos, preferencias y restricciones correspondientes a esa clase, incluyendo los que corresponden a restricciones, distribución de dividendos y al reembolso del capital;
6. las acciones de la entidad poseídas por ésta, o por sus entidades controladas o asociadas; y

7. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
3	7.		Contribuciones de los propietarios	NICSP N° 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.	

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:

1. conlleva derechos sobre:

a. 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
b. la distribución de cualquier excedente de activos sobre pasivos en caso de liquidación de la entidad; y/o

2. 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 EEFF 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 EEFF, en caso de tener importancia relativa.

Las contribuciones de los propietarios pueden evidenciarse, por ejemplo, mediante:

1. 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;

2. 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;
3. 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
4. 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:

1. transferencia de fondos para ser destinados a la adquisición de bienes de capital;
2. transferencia de bienes durables (activo fijo);

3. 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
4. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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 esta.

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 EEFF 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

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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. 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;
2. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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

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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
3	15.		Ajustes de resultados acumulados de	NICSP N° 1, Párrafo 124.	

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
			ejercicios anteriores	NICSP N° 3, Párrafos 27 a 32 y 47 a 52.	
3	15	1	Reconocimiento inicial de propiedades, planta y equipo	NICSP N° 33, Párrafo 36 y 45.	DGCN

Los resultados acumulados de ejercicios anteriores sólo deben ajustarse, siempre que resulten afectados, en los siguientes casos:

1. por cambios en las políticas contables y;
2. por la corrección de errores que se efectúe retroactivamente, en la medida en que estas correcciones sean practicables.

Los ajustes y las reexpresiones retroactivas se realizan sobre el saldo de los resultados acumulados, 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

El efecto del reconocimiento inicial de los activos fijos que la entidad lleve a cabo dentro del transitorio en 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.

Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP no haya reconocido activos o pasivos según la base contable anterior, no se requiere que reconozca o mida los activos o pasivos siguientes para los periodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro del periodo transitorio para la adopción de las NICSP.

Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha el periodo de dispensa transitorio para el reconocimiento o medición de activos de acuerdo con las NICSP 16, 17, 27, 31 y 32, no se requiere que capitalice los costos por préstamos incurridos en activos que cumplen los requisitos con anterioridad al, o durante el, periodo de transición. Solo cuando las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado, o cuando los activos correspondientes se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero) se permitirá que una entidad que adopta por primera vez las NICSP capitalice los costos por préstamos incurridos en los activos que cumplen los requisitos de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido.

Intereses minoritarios

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
3	16.		Intereses minoritarios		DGCN

Los intereses minoritarios representan la participación de terceros, ajenos a la entidad económica, en el patrimonio de entidades controladas.

4. Ingresos

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. 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;
2. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
4	2.		Componentes del ingreso	NICSP N° 9, Párrafo 6. NICSP N° 23, Párrafos 40 y 41.	

Los ingresos se originarán en:

1. transacciones y eventos con contraprestación,
2. transacciones y eventos sin contraprestación, y
3. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
4	3.		Transacciones y eventos con	NICSP N° 9, Párrafos 1, 5 y 10.	

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
			contraprestación que generan ingresos	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:

1. la prestación de servicios;
2. la venta de bienes;
3. el uso, por parte de terceros de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y/o dividendos;
4. ingresos provenientes de la concesión de servicios públicos; y
5. además, para el presente PGCN:
    1. los ingresos provenientes de contratos de construcción;
    2. los ingresos por arrendamientos operativos (NICSP N° 13);
    3. los ingresos provenientes de un contrato; y
    4. Activos financieros (NICSP N° 29).
6. los ingresos producto de los cambios en el valor razonable.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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:

1. Impuestos, como consecuencia de la aplicación de los poderes soberanos de gobierno; y
2. Transferencias (sean monetarias o no), que incluyen:
   a. subvenciones,
   b. condonaciones de deudas,
   c. donaciones y legados realizadas por terceros a favor de la entidad;
   d. multas, sanciones, remates y confiscaciones de origen no impositivo;
   e. regalos;
   f. recepción de bienes y servicios en especie; y
   g. la parte por debajo de mercado de los préstamos recibidos en condiciones favorables.
3. 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
4. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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:

1. **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.
2. **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:
    a. 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;

b. 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;

c. 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 EEFF 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. 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;

2. 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. sí 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;

3. 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;

4. 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

5. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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:

1. 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);
2. 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).

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
4	10.		Reconocimiento de ingresos por transacciones sin contraprestación	NICSP N° 23, Párrafos 44 a 46.	
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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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 los 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:
        i. de gobiernos nacionales a 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 autoridades legales, o consejos o autoridades regionales; y
        iv. de agencias donantes a gobiernos u otras entidades del sector público.

Sin embargo, sólo serán susceptibles de reconocimiento como pasivo aquellas 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 dé 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
   iii. 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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. la entidad controla los recursos como consecuencia de un suceso pasado (el hecho imponible);
2. se espera recibir beneficios económicos o potencial de servicio futuros de esos recursos; y

3. 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.

2. 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, de acuerdo con los requerimientos técnicos de las Unidades Primarias de Registro.

3. La medición de activos e ingresos procedentes de transacciones impositivas utilizando modelos estadísticos[42]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.

[42] De acuerdo a lo desarrollado en el apartado "Cuentas por cobrar impositivas" del Capítulo "Activos" del presente PGCN.

Ello dará lugar a revisiones de las estimaciones, las que serán tratadas de manera prospectiva, afectando las diferencias al ejercicio en que se determinen[43].

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

[43] De acuerdo a la NICSP Nº 3 "Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores".

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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

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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. subvenciones;
2. condonaciones de deudas;
3. multas; vii. legados; viii. regalos;
4. ix. donaciones de bienes; y
5. x. donaciones de servicios en especie.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
4	16.		Reconocimiento de las transferencias	NICSP N° 23, Párrafos 76 y 78.	DGCN

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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:

1. 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
2. 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

1. 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.

2. 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.

3. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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

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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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

La DGCN, conjuntamente con las entidades responsables de aplicar multas y sanciones, definirá oportunamente a través de PPC, normativa contable o por medio de procedimientos contables los criterios para reconocer ingresos para cada clase de multas, a nivel del Poder Ejecutivo y otras entidades públicas. 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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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)

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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.	

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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 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.

Política Contable			**Concepto**	**Norma (NICSP)**	**Referencia**
					Normativa técnica y disposiciones
4	24.		Medición de las donaciones y regalos	NICSP N° 23, Párrafo 97.	
4	24	1	Tasación	NICSP N° 23,	DGCN

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
				Párrafo 97.	
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 activo[44], 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.

[4444] Para muchos activos, el valor razonable será fácilmente determinable por referencia a los precios de cotización en un mercado líquido y activo.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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:

1. asistencia técnica de otros gobiernos u organizaciones internacionales;

2. personas convictas por infracciones, que pueden ser obligadas a realizar servicios a la comunidad para una entidad del sector público;
3. los hospitales públicos pueden recibir servicios de voluntarios;
4. las escuelas y los colegios públicos pueden recibir servicios voluntarios de padres como asesores de profesores o como miembros del consejo; y
5. los gobiernos locales pueden recibir los servicios de bomberos voluntarios.

Políticas Contables

1. Los servicios en especie pueden reconocerse como un ingreso y como un activo, cuando:
   a. se cumpla con la definición de activo;
   b. la entidad pueda controlar los recursos;
   c. se espere que de ellos fluyan beneficios económicos futuros o un potencial de servicio; y
   d. 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 EEFF, 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 PPC de acuerdo a los requerimientos de cada entidad y los criterios que contemplen los efectos de dichos servicios en especie en la posición financiera, rendimiento y flujos de efectivo de la entidad.

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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

No se reconocerán ingresos por los compromisos de donaciones, sino que sólo podrán ser revelados justificadamente como activos contingentes, en Notas a los EEFF.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
4	28.		Préstamos en condiciones favorables	NICSP N° 23, Párrafos 105 A.	
4	28	1	Reconocimiento de ingresos por	NICSP N° 23, Párrafos 105 B	

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
			préstamos en condiciones favorables		

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

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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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 apruebe la PPC solicitada por la entidad experta en la materia 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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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:

1. el importe de los ingresos pueda ser medido con fiabilidad;
2. sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos o potencial de servicio derivados de la transacción;
3. el grado de terminación de la transacción, en la fecha sobre la que se informa, pueda ser medido con fiabilidad; y
4. 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, d pendiendo de la naturaleza de la operación, pudiendo incluir:
   - la inspección de los trabajos ejecutados;
   - la proporción de los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar; o
   - 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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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 EEFF cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

1. la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
2. 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;
3. el importe de los ingresos puede ser medido con fiabilidad;
4. es posible que la entidad reciba los beneficios económicos o potencial de servicio asociados con la transacción; y
5. los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción, pueden ser medidos con fiabilidad.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
4	34.		Inversión en arrendamientos	NICSP N° 13, Párrafo 8.	

Las inversiones en arrendamientos comprenden:

- **Inversión bruta:** es la suma de:
    a. los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento financiero; y
    b. cualquier valor residual no garantizado, que corresponda al arrendador.

- **Inversión neta:** es la inversión bruta del arrendamiento descontada a la tasa de interés implícita en el arrendamiento.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
4	40.		Reconocimiento del resultado producto del arrendamiento financiero de activos fabricados	NICSP N° 13, Párrafo 56.	

Comprende los siguientes tipos de resultados:

1. 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
2. el ingreso financiero en el transcurso del período del arrendamiento.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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	Resultado (positivo o negativo) 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:

- 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
- 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 **el resultado (positivo o negativo) en la venta**, que se reconocerá como tal de acuerdo con las políticas seguidas por la entidad para las operaciones de venta directa.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
4	42.		Información a revelar sobre arrendamientos financieros	NICSP N° 13 Párrafo 60.	

Los arrendadores revelarán la siguiente información, sobre los arrendamientos financieros:

1. 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;
2. 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:
    a. hasta un año;
    b. entre uno y cinco años;

c. más de cinco años.

3. los ingresos financieros no acumulados (no devengados);
4. el importe de los valores residuales no garantizados reconocidos a favor del arrendador;
5. las reducciones de valor acumuladas para cubrir insolvencias relativas a los pagos mínimos de arrendamientos financieros por cobrar;
6. las cuotas contingentes reconocidas en el estado de rendimiento financiero; y
7. una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos concluidos por el arrendador.

Transacciones de venta con arrendamiento posterior[45]

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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

[45] 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.

reconocerá inmediatamente como resultado en los EEFF del vendedor arrendatario. Este exceso se diferirá y amortizará a lo largo del plazo del arrendamiento.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
4	45.		Reconocimiento del resultado	NICSP N° 13, Párrafo 73.	

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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
4	46.		Ingresos a devengar de la concesión	NICSP N° 32, Párrafos 17, 24, 25 y GA 33.	

Si una entidad concedente aplicara el "**modelo[46] 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:

- el derecho a obtener ingresos a partir del uso por terceros del activo de concesión de servicios; o
- 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.

[46] Expuesto en el Capítulo de Pasivo.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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

1. 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.

2. Las regalías deben reconocerse contablemente en cuanto se acumulen (o devenguen) de acuerdo con la sustancia del acuerdo en que se basan.

3. 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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
4	50.		Información a revelar sobre arrendamientos operativos	NICSP N° 13, Párrafos 62 y 69.	

Los arrendadores revelarán la siguiente información sobre arrendamientos operativos:

1. en Notas a su ESF, los activos afectados a arrendamientos operativos, de acuerdo con la naturaleza de tales bienes;
2. 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:
    a. hasta un año;
    b. entre uno y cinco años;
    c. más de cinco años;
3. el total de las cuotas de carácter contingente reconocidas en el estado de rendimiento financiero del período; y
4. una descripción general de las condiciones de los arrendamientos acordados.

Ingresos por instrumentos financieros

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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 relacionadas 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	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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. su importe en libros, y
2. la suma de:
   - la contraprestación recibida (incluyendo cualquier nuevo activo obtenido menos cualquier pasivo asumido); y
   - todos los resultados acumulados que hayan sido reconocidos directamente en el patrimonio.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. en el resultado del período, la diferencia entre:
   a. el importe en libros imputable a la parte que se ha dado de baja, y
   b. la suma de:
   c. la contraprestación recibida por la parte dada de baja (incluyendo cualquier nuevo activo
   d. obtenido menos cualquier pasivo asumido), y
   e. cualquier pérdida o ganancia acumulada que haya sido reconocida en los activos netos/patrimonio.
2. 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.
3. la pérdida o ganancia acumulada que haya sido reconocida directamente en los activos netos/patrimonio, se distribuirá entre:
   a. la parte que continúa reconociéndose, y
   b. la parte que se ha dado de baja, en función de los valores razonables relativos de las mismas.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
4	54.		Instrumentos financieros imputación a resultados	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:

- 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**;
- 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:
    - las pérdidas por deterioro del valor y las diferencias de cambio se reconocerán en el **resultado del ejercicio**; y
    - los intereses calculados según el método de la tasa de interés efectiva se reconocerán en el **resultado del ejercicio**;
- 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

a) 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. ganancias o pérdidas netas por:
   a. 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;
   b. 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
   c. netos/patrimonio y reconocido directamente en resultados del período;
   d. inversiones mantenidas hasta el vencimiento;
   e. préstamos y cuentas por cobrar; y
   f. pasivos financieros medidos al costo amortizado;
2. 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);

3. ingresos y gastos por comisiones (distintos de los importes incluidos al determinar la tasa de interés efectiva) que surjan de:
   a. activos financieros o pasivo financieros que no se midan al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro); y
   b. 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;
4. ingresos por intereses sobre activos financieros deteriorados; y
5. el importe de las pérdidas por deterioro para cada clase de activo financiero.

Para las mediciones al Valor razonable de Nivel 3:

1. 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:
   a. las ganancias y pérdidas totales del período reconocidas en resultados y una descripción de donde se presentan en el ERF;
   b. 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
   c. las ganancias y pérdidas totales reconocidas en los activos netos/patrimonio;
2. 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;

3. 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:

- 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
- 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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
4	56.		Ingresos provenientes de un contrato de construcción	NICSP N° 11, Párrafo 16.	

Los ingresos producto de un contrato de construcción debe comprender:

- el importe inicial del ingreso acordado en el contrato; y
- cualquier modificación en el trabajo contratado, así como reclamos o incentivos, en la medida que:
    a. sea probable que de los mismos resulte un ingreso; y
    b. siempre que sean susceptibles de medición fiable.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. 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;
2. 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;

3. 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
4. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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

1. 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.

2. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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,	

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
				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:

1. **Contratos a precio fijo:** cuando el desenlace del contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, siempre que se den las siguientes condiciones:
   a. puedan medirse razonablemente los ingresos totales del contrato;
   b. sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos o potencial de servicio derivados del contrato;
   c. 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
   d. 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.
2. **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:
   a. sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos o potencial de servicio derivados del contrato; y
   b. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. los ingresos deben ser reconocidos sólo en la medida en que sea probable recuperar los costos incurridos por causa del contrato; y
2. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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
        i. 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).

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
4	62.		Reconocimiento en el resultado	NICSP N° 27, Párrafos 30 y 32.	

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
			del período del alta de activos biológicos		
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 53.	

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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
4	64.		Información a revelar de transacciones con contraprestación	NICSP N° 9, Párrafo 39.	DGCN

Deberá revelarse la siguiente información en los EEFF:

1. 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;
2. la cuantía de cada categoría significativa de ingresos, reconocida durante el período, con indicación expresa de los ingresos procedentes de:
    a. la prestación de servicios;
    b. la venta de bienes;
    c. alquileres y concesiones intereses;
    d. regalías; y
    e. dividendos o distribuciones similares;
3. el importe de los ingresos producidos por intercambios de bienes o servicios incluidos en cada una de las categorías anteriores; y
4. toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
4	65.		Información a revelar de transacciones sin contraprestación	NICSP N° 23, Párrafos 106 y 107.	DGCN

En los EEFF deberá revelarse la siguiente información:

1. el importe de ingresos de transacciones sin contraprestación reconocidos durante el período mostrando por separado:
   a. impuestos, desagregados según las principales clases de ingresos por impuestos; y
   b. transferencias, desagregadas según las principales clases de ingresos por transferencias.
2. el importe de cuentas por cobrar reconocidas con respecto a los ingresos sin contraprestación.
3. el importe de los pasivos reconocidos con respecto a los préstamos en condiciones favorables que están sujetos a condiciones sobre activos transferidos;
4. el importe de pasivos reconocidos con respecto a los activos transferidos sujetos a condiciones;
5. el importe de los activos reconocidos que están sujetos a restricciones y la naturaleza de dichas restricciones;
6. 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;

7. el importe de cualquier pasivo condonado o asumido por terceros:
8. las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de ingresos de transacciones sin contraprestación;
9. 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;
10. 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;
11. 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
12. toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Otros ingresos

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
4	66.		Recuperación de la pérdida del valor de los inventarios	NICSP N° 12, Párrafo 42.	

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. la vida útil restante,
2. el método de depreciación (amortización), o c) 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:

1. 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;
2. 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 donde los activos estén destinados, o iv. de la política gubernamental;
3. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. incrementar el importe del activo en libros del activo;
2. 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;
3. la reversión de una pérdida por deterioro de un activo se reconocerá **inmediatamente en el resultado del ejercicio**; y
4. 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 VIII: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables – Gastos

5. **Gastos**

Gastos relacionados con bienes y servicios

Gastos en Personal

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	1.		Gastos por beneficios a los empleados	NICSP N° 39, Párrafo 1.	
5	1	1	Beneficios comprendidos	NICSP N° 39, Párrafo 5.y Párrafo 9	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.

Gastos por concepto de salario escolar

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	2.		Gastos por concepto de salario escolar	NICSP N° 39 Párrafo 4 (a) Párrafo 5 (a,d) Párrafo 6 Párrafo 9 (a,b) Párrafo 1(b).	Nota técnica
5	2	1	Reconocimiento	NICSP N° 39 Párrafo 11	

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.

Cuando un funcionario ofrece sus servicios a una entidad mediante un contrato celebrado indefinido, o definido y el mismo se rompe por traslado de ese funcionario a otra entidad del sector público se deberán de considerar las siguientes reglas:

1. Si el traslado se da de una entidad del poder ejecutivo a otra del mismo, el cálculo del salario escolar se registrará en las cuentas contables de acuerdo a como se ejecute presupuestariamente.
2. Si el traslado se da de otras entidades públicas al poder ejecutivo, o al contrario, el salario escolar se pagará proporcionalmente según corresponda a cada entidad el tiempo efectivamente laborado.

3. Si el traslado se da entre entidades públicas el salario escolar se pagará proporcionalmente por cada entidad según corresponda el tiempo efectivamente laborado en cada una.

Los beneficios económicos por concepto de salario escolar los definen 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. En caso de que el trabajador fallezca, se beneficiaran las personas que dependan de ellos directamente, tales como; cónyuges, hijos u otras personas dependientes de ellos.

Política Contable

Comprende el reconocimiento quincenal, mensual y/o conforme lo tenga establecido la institución para el pago de salarios. Esta porción del salario escolar corresponde al 8.19% del salario total bruto de acuerdo a la siguiente legislación: Decreto Ejecutivo 23907-H, publicado en La Gaceta del 27 de diciembre de 1994, en donde "se adiciona a la partida de Servicios Personales el rubro Salario Escolar, para identificar el gasto por ajuste adicional, para los servidores activos, el aumento de salario otorgado a partir del 1° de julio de 1994, que consiste en un porcentaje del salario nominal de dichos servidores, para que sea pagado en forma acumulativa en el mes de enero de cada año" (Artículo 1). Rige a partir del 1° de julio de 1994 (Artículo 2), siendo aplicados sobre el salario devengado por el funcionario.

Para dicho registro se deben de considerar las deducciones de marco legal aplicadas según las particularidades de cada institución, excepto deducciones sobre el impuesto sobre la renta, registrando de forma separada el monto neto de los incentivos de las deducciones correspondientes.

Cálculo del gasto por concepto de salario escolar a devengar y a pagar:

1. sobre el salario mensual o quincenal, o de acuerdo a los periodos de pago empleados.
2. el salario escolar se calcula de los meses de enero a diciembre de cada año;
3. en el mes de enero se debe recalcular el monto total del salario escolar y se debe ajustar si se requiere por la diferencia entre el monto devengado total y el monto final;
4. se debe aplicar las deducciones de ley al monto total del salario escolar;
5. el salario escolar se cancela en el mes de enero de cada año;
6. sobre este salario escolar se deberá calcular el devengamiento proporcional del aguinaldo el cual se cancelará en el mismo periodo en que se cancela el salario escolar; es decir el mismo se pagara en el mes de enero y su porción de aguinaldo en el mes de diciembre del mismo año, incluyéndose en el cálculo del aguinaldo;
7. la parte proporcional del salario escolar sobre los meses pagados por concepto de remuneraciones, se deberá pagar cuando se presente el término de la relación laboral por cualquier circunstancia. La cancelación por este concepto se hará cuando se liquiden las prestaciones o de acuerdo a las políticas establecidas por la Administración Activa;
8. por concepto de salario escolar no se realizan provisiones, excepto cuando se presentan restructuraciones organizacionales o un plan de movilidad laboral.

Gastos por concepto de vacaciones

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	3.		Gastos por concepto de vacaciones	NICSP N° 39, Párrafo 168(a) y 170	NICSP 19 párrafos 81 al 87 y 93 Nota Técnica

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
					Código de Trabajo art 156 Reglamento del estatuto del Servicio Civil art 32
5	3	1	Reconocimiento	NICSP N° 39, Párrafo 11	DGCN

Los beneficios al personal por ausencias retribuidas se reconocerán de acuerdo al carácter acumulativo o no que tengan las mismas.

- Ausencias acumulativas: Las ausencias retribuidas acumulativas son aquéllas cuyo disfrute se aplaza, de forma que pueden ser utilizadas en periodos futuros si en el periodo corriente no se ha hecho uso del derecho correspondiente.

Se deberá reconocer como un gasto, después de deducir cualquier importe ya satisfecho. Si el importe pagado es superior al importe sin descontar de los beneficios, una entidad 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.

Una entidad medirá el costo esperado de las ausencias retribuidas acumulativas como los importes adicionales que espera pagar como consecuencia de los derechos no utilizados que tiene acumulados al final del periodo sobre el que se informa.

El método especificado en el párrafo anterior mide la obligación por el importe de los pagos adicionales que se espera que surjan solo por el hecho de que el derecho de que el beneficio se acumula

Política Contable

En cuanto al no pago de vacaciones se exceptúan aquellas entidades cuyas leyes de creación o convenios colectivos así lo permitan.

Una entidad medirá el costo esperado de las ausencias retribuidas acumulativas como el importe adicional que espera pagar a los empleados como consecuencia de los derechos acumulados y no utilizados en la fecha de presentación.

Para poder reconocer el pasivo por las vacaciones ganadas y no disfrutadas, se requerirá solicitar el apoyo de las unidades de Recursos Humanos de cada entidad para que le proporcionen a la unidad de contabilidad los importes de las vacaciones ganadas y no disfrutadas al cierre del periodo contable.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	4.		Medición y Reconocimiento	NICSP N° 39 Párrafo 11.	

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).

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	5.		Medición y reconocimiento de ausencias retribuidas47	NICSP N° 39, Párrafos 13 a 18.	DGCN
5	5	1	Reconocimiento	NICSP N° 39 Párrafo 13	

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 retribuidas no acumulativas : se reconocerán en el momento que ocurran las ausencias.
- Ausencias retribuidas 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.

[47] Ausencias remuneradas: desarrolladas en el Capítulo "Pasivo".

Política Contable

Una entidad no reconocerá pasivos o gastos hasta el momento del permiso, puesto que los servicios prestados por los empleados no aumentan el importe del beneficio.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	6.		Pagos por incentivos	NICSP N° 39, Párrafos 19 y 24.	DGCN

Una entidad reconocerá el costo esperado de la participación en ganancias y planes de incentivos cuando, y sólo cuando:

1. la entidad tenga una obligación presente, legal o implícita, de hacer tales pagos como consecuencia de sucesos ocurridos en el pasado; y
2. pueda realizarse una estimación fiable de la obligación.

Existe una obligación presente cuando, y solo cuando, la entidad no tiene otra alternativa realista que realizar los pagos

Si los pagos por participaciones en las ganancias e incentivos no se espera que se liquiden completamente dentro de los doce meses posteriores al cierre del periodo sobre el que se informa en el que los empleados prestan los servicios relacionados, esos pagos se tratarán como otros beneficios a los empleados a largo plazo

Gastos por concepto de aguinaldo

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
5	7.		Gastos por concepto de aguinaldo	NICSP N° 39 Párrafo 1(b). Párrafo 4 (a) Párrafo 5 (a,d) Párrafo 6 Párrafo 9(ab)	Art.49, Estatuto de Servicio Civil Ley # 1835 Ley # 1981
5	7	1	Reconocimiento	NICSP N° 39 Párrafo 11	Art.49, Estatuto de Servicio Civil

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.

Cuando un funcionario ofrece sus servicios a una entidad mediante un contrato celebrado indefinido, o definido y el mismo se rompe por traslado de ese funcionario a otra entidad del sector público se deberán de considerar las siguientes reglas:

1. Si el traslado se da de una entidad del poder ejecutivo a otra del mismo, el cálculo del aguinaldo se registrará en las cuentas contables de acuerdo a como se ejecute presupuestariamente.
2. Si el traslado se da de otras entidades públicas al poder ejecutivo, o al contrario, el aguinaldo se pagará proporcionalmente según corresponda a cada entidad el tiempo efectivamente laborado.

3. Si el traslado se da entre entidades públicas el aguinaldo se pagará proporcionalmente por cada entidad según corresponda el tiempo efectivamente laborado en cada una.

Los beneficios económicos por concepto de aguinaldo los definen 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. En caso de que el trabajador fallezca, se beneficiaran las personas que dependan de ellos directamente, tales como; cónyuges, hijos u otras personas dependientes de ellos.

Política Contable

Comprende el reconocimiento quincenal, mensual y/o conforme lo tenga establecido la institución para el pago de salarios. Esta porción del incentivo salarial del décimo tercer mes, el cual corresponde a un 8,33% del salario total bruto de los funcionarios, según las Leyes y Decretos: N° 1535 del 11 de abril de 1954; N° 1581 de 1953 (Art.49,Estatuto de Servicio Civil); para los servidores del Poder Ejecutivo (incluidos en el régimen del servicio civil,art.2), y N° 1835 de 1954 y sus reformas, que lo dispuso como el "derecho a un sueldo adicional en el mes de diciembre de cada año", para los servidores, ex-servidores y pensionados del sector público, descritos en el numeral segundo de esa ley; N° 1981 del 9 de noviembre de 1955, para los trabajadores de las instituciones autónomas, siendo aplicados sobre el salario devengado por el funcionario.

Para dicho registro se deben de considerar las deducciones de marco legal aplicadas según las particularidades de cada institución, registrando de forma separada el monto neto de los incentivos de las deducciones correspondientes.

Por concepto de aguinaldo no se realizan provisiones, excepto cuando se presentan restructuraciones organizacionales o un plan de movilidad laboral.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	8.		Planes de contribución definidos: reconocimiento y medición	NICSP N° 39, Párrafo 53	DGCN
5	8	1	Información a revelar	NICSP N° 39, Párrafos 55 y 56	

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.

Una entidad revelará el importe reconocido como gasto en los planes de contribuciones definidas

En el caso de que fuera requerido por la NICSP 20, una entidad revelará información sobre las contribuciones a planes de contribuciones definidas para el personal clave de la gerencia

Política Contable

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
5	9.		Planes de beneficios definidos	NICSP N° 39, Párrafos 57 - 58	DGCN
5	9	1	Medición	NICSP N° 39, Párrafo 59	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

La contabilización, por parte de una entidad, de los planes de beneficios definidos, supone los siguientes pasos:

1. determinar el déficit o superávit. Esto implica:
2. Determinar el importe del pasivo (activo) por beneficios definidos neto como el importe del déficit o superávit en (a), ajustado por los efectos de limitar un activo por beneficios definidos neto en relación al techo del activo.
3. Determinar los importes a reconocer en el resultado (ahorro o desahorro):

4. Determinar las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto, a reconocer en los activos netos/patrimonio.
5. Si una entidad tiene más de un plan de beneficios definidos, aplicará estos procedimientos a cada uno de los planes significativos por separado.

La Medición de los beneficios a los empleados no está sujeta al mismo grado de incertidumbre.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	10.		Beneficios asegurados: criterio general de reconocimiento	NICSP N° 39, Párrafos 50 y 51. Párrafos 8, y 118	DGCN

Hasta tanto la DGCN emita las notas técnicas 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.

Cuando una entidad financia una obligación por beneficios post-empleo mediante contribuciones a una póliza de seguros en la cual conserva la obligación legal o implícita (ya sea directamente o indirectamente a través del plan, a través de un mecanismo para hacer futuras primas o a través de una relación con una parte relacionada con la entidad aseguradora), el pago de las primas de seguro no equivale a un acuerdo de contribuciones definidas. De este hecho se sigue que la entidad:

1. contabilizará la póliza de seguro que cumple los requisitos como un activo del plan (véase el párrafo 8); y
2. reconocerá las demás pólizas de seguro como derechos de reembolso (si las pólizas satisfacen las condiciones del párrafo 118).

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	11.		Otros beneficios a largo plazo: criterio general	NICSP N° 39, Párrafos 156, a 160.	DGCN

Entre otros beneficios a largo plazo se incluyen:

1. las ausencias remuneradas a largo plazo, tales como vacaciones especiales tras largos períodos de vida activa o años sabáticos;
2. los beneficios por antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio;
3. los beneficios por incapacidad a largo plazo;
4. la participación en ganancias e incentivos las retribuciones; retribuciones diferidas; y
5. contraprestaciones por pagar por la entidad hasta que un individuo deje el empleo e ingrese a un nuevo empleo.

La medición de otros beneficios a los empleados a largo plazo no está sujeta, normalmente, al mismo grado de incertidumbre que la medición de los beneficios post-empleo. Por esta razón, esta Norma requiere un método simplificado de contabilización de otros beneficios a los empleados a largo plazo. A diferencia de la contabilidad requerida para los beneficios post-empleo, este método no reconoce nuevas mediciones en los activos netos/patrimonio.

Política Contable

1. Hasta tanto la DGCN apruebe las PPC solicitadas por las entidades expertas en la materia, referidas a la identificación 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:

Para otros beneficios a los empleados a largo plazo, una entidad reconocerá, en el resultado (ahorro o desahorro), el importe total neto de los siguientes importes, excepto en la medida en que otra NICSP requiera o permita su inclusión en el costo de un activo:

1. el costo de servicio;
2. el interés neto del pasivo (activo) por beneficios definidos neto; y
3. as nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	12.		Indemnizaciones por cese	NICSP N° 39, Párrafo 168.	

Una entidad reconocerá un pasivo y un gasto por indemnizaciones por cese en la primera de las siguientes fechas:

1. cuando la entidad ya no pueda retirar la oferta de esos beneficios; y
2. cuando la entidad reconozca costos por una reestructuración que quede dentro del alcance de la NICSP 19 e involucre el pago de indemnizaciones por cese

Gastos por concepto de cesantía

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	13.		Gastos por concepto del auxilio de cesantía	NICSP N° 39 Párrafo 167 Párrafo 168 Párrafo 169 Párrafo 171	Nota técnica, NICSP N 19 Código de Trabajo Art 29-30-83-85 Ley de Protección al trabajador #7983

La contabilización de los planes de beneficios definidos es compleja, puesto que se requieren suposiciones actuariales para medir la obligación y el gasto, y existe la posibilidad de obtener

ganancias y pérdidas actuariales. Más aún, las obligaciones se miden según una base descontada, puesto que pueden ser liquidadas muchos años después de que los empleados hayan prestado los servicios relacionados

La contabilización, por parte de una entidad, de los planes de beneficios definidos, supone los siguientes pasos:

1. determinar el déficit o superávit.
2. determinar el importe del pasivo (activo) por beneficios definidos neto como el importe del déficit o superávit en (a), ajustado por los efectos de limitar un activo por beneficios definidos neto en relación al techo del activo.
3. determinar los importes a reconocer en el resultado (ahorro o desahorro)
4. determinar las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto, a reconocer en los activos netos/patrimonio.

Si una entidad tiene más de un plan de beneficios definidos, aplicará estos procedimientos a cada uno de los planes significativos por separado. Las suposiciones actuariales serán imparciales y compatibles entre sí, estas son las mejores estimaciones de una entidad sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar beneficios post-empleo.

Las suposiciones actuariales comprenden:

1. Suposiciones demográficas acerca de las características de los empleados actuales y pasados (y las personas que tienen a su cargo) que puedan recibir los beneficios. Las suposiciones demográficas tratan temas tales como:
   a. la mortalidad (véanse los párrafos 83 y 84);
   b. las tasas de rotación de empleados, incapacidad y retiros anticipados;

c. la proporción de partícipes en el plan con personas a su cargo que tienen derecho a beneficios;
d. la proporción de partícipes en el plan que elegirán cada opción de pago disponible en las condiciones del plan; y
e. las tasas de peticiones de atención en los planes de asistencia médica.

2. Suposiciones financieras, que tratan temas tales como:
   a. la tasa de descuento (véanse los párrafos 85 a 88);
   b. niveles de beneficio, excluyendo cualquier costo de los beneficios a satisfacer por los empleados, y salario futuro (véanse los párrafos 89 a 97);
   c. en el caso de beneficios médicos, costos médicos futuros, incluyendo costos de tramitación de reclamaciones (es decir, costos en los que se incurrirá en el proceso y resolución de reclamaciones incluyendo tarifas legales y de tasación de siniestros) (véanse los párrafos 98 a 100); y
   d. impuestos por pagar por el plan sobre contribuciones relativas al servicio antes del final del periodo sobre el que se informa sobre beneficios resultantes de ese servicio.

Esta Norma recomienda, pero no requiere, que una entidad implique a un actuario cualificado en la medición de todas las obligaciones de carácter significativo derivadas de los beneficios post-empleo. Por razones prácticas, una entidad puede solicitar un actuario calificado para llevar a cabo una valoración detallada de la obligación antes de la fecha de presentación. No obstante, los resultados de esa valoración se actualizarán para cualesquiera transacciones significativas y otros cambios significativos en circunstancias (incluyendo cambios en los precios del mercado y tasas de interés) hasta la fecha de presentación.

Una entidad utilizará el método de la unidad de crédito proyectada para determinar tanto el valor presente de sus obligaciones por beneficios definidos, como el costo por los servicios prestados en el periodo actual y, en su caso, el costo de servicios pasados.

En el método de la unidad de crédito proyectada (también denominado a veces 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.

Se debe tomar en cuenta en los cálculos de cesantía que si la entidad transfiere recursos a la asociación solidarista, y ésta se encargue de pagar el auxilio de cesantía, se trataría de un tipo de beneficio post-empleo de plan de contribución definida, en los cuales una entidad realiza contribuciones fijas 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 suficientes activos para atender los beneficios a los empleados que se relacionen con los servicios que éstos han prestado en el periodo presente y en los anteriores. Estos montos transferidos a la asociación solidarista se deben deducir del cálculo respectivo

Se recomienda levantar un inventario de las características de los auxilios de cesantía en las entidades del sector público. De esta forma se podrá identificar si hay casos particulares que no ameriten el uso del método de la unidad de crédito proyectada de planes de beneficios definidos.

La ley establece que el máximo de tiempo a pagar por concepto de cesantía son 8 años, en caso de que la entidad cuente con una convención colectiva, el tiempo lo establecerá la misma, para lo cual la entidad deberá establecer la política contable específica.

Gastos por concepto de preaviso.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	14.		Gastos por concepto de preaviso	NICSP N° 39 Párrafo 167 Párrafo 168 Párrafo 169 Párrafo 171	NICSP N° 19 Párrafo 81 al 93 Código de trabajo Art 30 y 85

- Se puede generar el gasto cuando se tenga total seguridad del fin de la relación laboral por cualquiera de las causas establecidas legalmente;
- Cuando la relación laboral se rompe el preaviso puede ser otorgado mediante tiempo o cancelando de manera monetaria;
- Cuando se presente un litigio el preaviso se puede provisionar de acuerdo a la Norma 19 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes, párrafo 81, 83, 84, 85, 87 y 93.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	15.		Beneficios post-empleo pagaderos a la	NICSP N° 39, Párrafo 167	DGCN

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
			terminación del vínculo laboral		

Hasta tanto la DGCN emita las notas técnicas 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 indemnizaciones por cese , reconociéndose como gasto (y como pasivo) en el momento que corresponda, teniendo en cuenta las consideraciones desarrolladas en la Norma respectiva del Capítulo “Pasivo”.

Las indemnizaciones por cese no incluyen beneficios a los empleados procedentes de la finalización del vínculo laboral a petición del empleado sin la oferta de una entidad, o como consecuencia de requerimientos de retiro obligatorios, porque esos beneficios son beneficios post-empleo.

Algunas entidades proporcionan un nivel menor de beneficio por la finalización del vínculo laboral a petición del empleado (en esencia, un beneficio post-empleo), que por la finalización del vínculo laboral a petición de la entidad. La diferencia entre la indemnización proporcionada por la finalización del vínculo laboral a petición del empleado y un beneficio mayor proporcionado a petición de la entidad es una indemnización por cese.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	16.		Información a revelar sobre beneficios a los empleados	NICSP N° 39, Párrafos 25-55-56, 137 a 141, 154 y 161.	NICSP N° 20, Párrafo 34. DGCN

En los EEFF, deberá revelarse la siguiente información:

1. la requerida en el Capítulo "Pasivo", con relación a los gastos reconocidos en concepto de beneficios a los empleados;
2. 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;
3. 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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	17.		Servicios recibidos	NICSP N° 1, Párrafo 7.	MCC 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	18.		Reconocimiento de gastos por inventarios	NICSP N° 12, Párrafos 25, 28, y 44 a 46.	
5	18	1	Reconocimiento de gastos por bienes de consumo	NICSP 12 Párrafo 44	DGCN

Se reconocerán como gastos del período en el cual se incurren:

1. los costos excluidos del valor de los inventarios detallados en el Capítulo "Activo" del presente PGCN; y
2. las disminuciones de inventarios que tengan origen en los hechos generadores para reconocimiento como un gasto desarrollados en dicho Capítulo.

Política Contable

Cuando los inventarios se venden, se intercambian o se distribuyen, el importe en libros de los mismos se reconocerá como un gasto en el periodo en el que se registran los correspondientes

ingresos. Si no supone un ingreso, los gastos se reconocen cuando se distribuyen los bienes o se presta el servicio. El importe de cualquier rebaja en los inventarios, y todas las pérdidas en los mismos, se reconocerán como un gasto en el periodo en que tenga lugar dicha rebaja. El importe de cualquier reversión de las rebajas de inventarios se registrará como una reducción en el importe de los inventarios reconocidos como un gasto, en el periodo en que la reversión tenga lugar.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	19.		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:

1. los costos de apertura de una nueva instalación productiva;
2. los costos incurridos por la utilización o por la reprogramación del uso de un elemento, tales como:
   a. 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;
   b. pérdidas operativas iniciales, tales como las incurridas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el elemento; y
   c. costos de reubicación o reorganización de parte o de la totalidad de las operaciones de la entidad;

3. los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de actividades publicitarias y promocionales);
4. 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);
5. los costos de administración y otros costos indirectos generales; y
6. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	20.		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:

1. 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;
2. las pérdidas de operación incurridas antes de que las propiedades de inversión logren el nivel planeado de ocupación;

3. 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;
4. los intereses pagados por financiación.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	21.		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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	22.		Arrendamiento de terrenos	NICSP N° 13, Párrafos 20A.	DGCN

Los terrenos normalmente tienen una vida económica indefinida y, si no se espera que la propiedad de los mismos pases 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	23.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	24.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
5	25.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
5	26.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	27.		Información a revelar	NICSP N° 13, Párrafo 44.	

La información a presentar sobre arrendamientos operativos deberá contemplar, como mínimo:

1. 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:
    a. hasta un año;
    b. entre uno y cinco años;
    c. más de cinco años;
2. 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;
3. 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
4. una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento concluidos por el arrendatario, donde se incluirán, sin limitarse a ellos, los siguientes datos:
    a. las bases para la determinación de cualquier eventual cuota de carácter contingente que se haya pactado;
    b. la existencia y, en su caso, los plazos de renovación o las opciones de compra y las cláusulas de actualización o escalonamiento; y
    c. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
5	28.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
5	29.		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 bajos las normas que rigen dichos deterioros.

Venta de bienes y servicios

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	30.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	31.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	32.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	33.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	34.		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 regirá por las mismas consideraciones expuestas anteriormente para activo fijo.

Depreciaciones y amortizaciones

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	35.		Terrenos y Edificios	NICSP N° 17, Párrafo 74.	
5	35	1	Desmantelamiento, traslado y rehabilitación	NICSP N° 17, Párrafo 75.	
5	35	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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
5	36.		Método de depreciación	NICSP N° 17, Párrafos 76 y 77.	
5	36	1	Método de aplicación general	NICSP N° 17, Párrafo 78.	DGCN
5	36	2	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 NotaTécnica o normativa contable, 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 PPC o normativa contable, la DGCN deberá sustentar su decisión sobre informe técnico presentado por la entidad que avale el tratamiento en particular.

2. La DGCN establecerá oportunamente el método de depreciación de acuerdo a los requerimientos de las entidades expertas 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).

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	37.		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 lineamentos generales establecidos para los activos fijos.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	38.		Agotamiento de recursos naturales en explotación y concesionados		Plan de Cuentas Contable (PCC)
5	38	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 PPC o normativa contable, 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	39.		Reconocimiento de depreciaciones y amortizaciones	NICSP N° 17, Párrafos 64 y 65. NICSP N° 31, Párrafo 96 y 116	

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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	40.		Deterioro del valor	NICSP N° 17, Párrafo 79.	DGCN
5	40	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

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	41.		Información a revelar sobre pérdidas por deterioro	NICSP N° 21, Párrafo 72A, 73, 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 EEFF la información requerida en el Capítulo "Activo" del presente PGCN.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	42.		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:

1. el costo en moneda extranjera convertido al tipo de cambio de la fecha de determinación de ese costo; y
2. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
5	43.		Deterioro de los Recursos Naturales		DGCN Plan de Cuentas Contable (PCC)
5	43	1	Recursos naturales en explotación, concesionados y en conservación		
5	43	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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
5	44.		Pérdida del valor de los inventarios	NICSP N° 12, Párrafo 38.	
5	44	1	Previsiones por desvalorización y pérdidas de inventarios	NICSP N° 12, Párrafos 38 y 39.	DGCN
5	44	2	Cálculo de la previsión	NICSP N° 12, Párrafo 40.	
5	44	3	Estimación del valor realizable neto		
5	44	4	Inventarios para producción	NICSP N° 12, Párrafo 41.	

El costo de los inventarios no será recuperable, entre otros, en los siguientes casos:

1. por encontrarse dañados;
2. que se hayan convertido parcial o totalmente en obsoletos;
3. que sus precios de mercado hayan caído; y
4. 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 EEFF.

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	45.		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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
5	46.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
5	47.		Deterioro de activos financieros contabilizados al costo amortizado	NICSP N° 29, Párrafo 72.	
5	47	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

1. 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).

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	48.		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:

1. un instrumento de patrimonio no cotizado, que no se contabiliza al valor razonable porque éste no puede ser medido con fiabilidad; o
2. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	49.		Deterioro de activos financieros disponibles para la venta	NICSP N° 29, Párrafo 76.	
5	49	1	Pérdida acumulada	NICSP N° 29, Párrafo 77.	
5	49	2	Imposibilidad de reversión de la pérdida por	NICSP N° 29, Párrafo 78.	

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
			deterioro de un instrumento de patrimonio		
5	49	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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	50.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	51.		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:

1. los de registro y otras tasas cobradas por los reguladores o supervisores;
2. los importes pagados a los asesores legales, contables y otros asesores profesionales; y
3. los costos de impresión.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	52.		Costos de los instrumentos	NICSP N° 28, Párrafo 43.	

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
			financieros compuestos		
5	52	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

Los dividendos o distribuciones similares clasificadas como gastos pueden ser presentados, en el ERF, como partidas separadas.

Diferencias de Cambio

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
5	**53.**		**Transacciones en moneda extranjera**	**NICSP N° 4, párrafo 23.**	

Una **transacción en moneda extranjera** es aquélla cuyo importe se denomina, o cuya liquidación se exige, en una moneda distinta de la funcional, entre las que se incluyen cuando una entidad:

1. compra o vende bienes o servicios cuyo precio se establece en una moneda extranjera;
2. presta o toma prestados fondos, si los importes correspondientes se establecen a cobrar o pagar en una moneda extranjera; o
3. adquiere o dispone de activos, o bien toma o liquida pasivos, en transacciones pactadas en moneda extranjera.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
5	54.		Reconocimiento inicial	NICSP N° 4, Párrafo 24.	
5	54	1	Fecha de transacción	NICSP N° 4, Párrafo 25,	
5	54	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 aquélla 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 PPC, normativa contable o normativa tributaria al respecto, de acuerdo a los requerimientos técnicos de las Unidades Primarias de Registro.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	55.		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:

1. las partidas monetarias en moneda extranjera, las cuales se convertirán utilizando la tasa de cambio de cierre;
2. 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
3. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	56.		Cambio de moneda funcional	NICSP N° 4, Párrafo 40. DGCN	
5	56	1	Autorización de cambio	NICSP N° 4, Párrafo 41	DGCN
5	56	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.

El efecto de un cambio de moneda funcional se contabilizará de forma prospectiva. En otras palabras, la entidad convertirá todas las partidas a la nueva moneda funcional utilizando la tasa de cambio a la fecha en que se produzca aquél. Los importes resultantes ya convertidos, en el caso de partidas no monetarias, se considerarán como sus correspondientes costos históricos. Las diferencias de cambio procedentes de la conversión de un negocio en el extranjero, que se hubieran clasificado anteriormente como componentes de los activos netos/patrimonio de acuerdo con los párrafos 37 y 44(c), no se reconocerán en el resultado (ahorro o desahorro) hasta que se lleve a cabo la disposición del negocio en el extranjero

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	57.		Conversión a la moneda de presentación	NICSP N° 4, Párrafo 43.	DGCN

Los EEFF 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	58.		Información a revelar	NICSP N° 4, Párrafos 61, 63 y 66.	

En los EEFF deberá revelarse la siguiente información:

1. 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;
2. 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;
3. c)en caso que corresponda, identificar cuando se haya producido un cambio en la moneda funcional;
4. cuando una entidad presente sus EEFF 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:
    a. identificará claramente esta información como complementaria;
    b. revelará la moneda en que se presenta esta información complementaria; y
    c. revelará la moneda funcional de la entidad, así como el método de conversión utilizado para confeccionar la información complementaria.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	59.		Disposiciones transitorias	NICSP N°33, Párrafo 85	

En la fecha de adopción de las NICSP, una entidad que las adopta por primera vez no necesita cumplir con los requerimientos de las diferencias de conversión acumuladas que existan en esa fecha. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP hace uso de esta exención

a) Las diferencias de conversión acumuladas de todos los negocios en el extranjero se considerarán nulas en la fecha de adopción de las NICSP; y
La pérdida o ganancia por la disposición posterior de cualquier negocio en el extranjero, excluirá las diferencias de conversión que hayan surgido antes de la fecha en que se adoptan las NICSP, e incluirá las diferencias de conversión posteriores

Resultados negativos por tenencia y por exposición a la inflación

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	60.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
5	61.		Exposición de resultados por tenencia y por exposición a la inflación	NICSP N° 10, Párrafo 29	

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
5	62.		Reconocimiento de las diferencias de cambio	NICSP N° 4, Párrafo 32.	
5	62	1	Diferencia de cambio	NICSP N° 4, Párrafo 33.	
5	62	2	Patrimonio / Resultados	NICSP N° 4, Párrafo 35.	

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
5	62	3	Propiedades, planta y equipo revaluados	NICSP N° 4, Párrafo 36.	
5	62	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

1. 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:

a. **fecha de liquidación y fecha de origen de la transacción:** en el caso de partidas originadas y liquidadas durante el ejercicio;

b. **fecha de liquidación y fecha de inicio de ejercicio:** en el caso de partidas originadas en ejercicios anteriores y liquidadas en el ejercicio;
c. **fecha de cierre y fecha de origen de la transacción:** en el caso de partidas originadas durante el ejercicio y mantenidas al cierre de este; y

d. **fecha de cierre y fecha de inicio del ejercicio:** en el caso de partidas originadas en ejercicios anteriores y mantenidas al cierre del ejercicio.

2. 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.

Capitulo IX: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables para la elaboración de EEFF

6. Estados Financieros (EEFF)

Generalidades de los EEFF

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	1.			Información Financiera de Propósito General (IFPG)	MCC –Fase I 48.
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

[48] MC aprobado por la IFC en enero 2013

Los **EEFF** son parte de la IFPG como el núcleo de la misma. La forma en que se definen, reconoce 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	2.		Finalidad de los EEFF	NICSP N° 1, Párrafo 15.	MCC

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 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:

1. sobre las fuentes de financiación, asignación y uso de los recursos financieros;
2. sobre la forma en que la entidad ha financiado sus actividades y cubierto sus necesidades de efectivo;
3. que la información presentada permita evaluar la capacidad de la entidad para financiar sus actividades y cumplir con sus obligaciones;
4. sobre la condición financiera de la entidad y sus variaciones; e
5. información agregada que sea útil para evaluar el rendimiento de la entidad en función de sus costos de servicios, eficiencia y logros.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
6	3.		EEFF	NICSP N° 1, Párrafo 21. NICSP N° 34 y 35	DGCN MCC

Los EEFF están integrados por:

Se considera importante aclarar que la base para la preparación de los EEFF es la Balanza de comprobación.

1. *Estado de Situación Financiera o Balance General (ESF),*
2. *Estado de Rendimiento Financiero (ERF),*
3. *Estado de Cambios en el Patrimonio (ECP),*
4. *Estado de Flujos de Efectivo (EFE),*
5. *Notas a los EEFF (Notas), y*
6. *EEFF Consolidados*[49] *(EFC).*

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
6	4.		Estados Complementarios	NICSP N° 16, NICSP N° 17, NICSP N° 18,	DGCN LAFRPP, RLAFRPP, MCC,

[49] A tratar en el **Capítulo XI:** ***Estados Financieros Consolidados*** del presente PGCN.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
				NICSP N° 24	

Son los otros estados que complementan la información requerida por la IFPG. Dichos

Estados Complementarios, para el presente PGCN, son:

1. *Estado de Ejecución Presupuestaria (EEP)*
2. *Estado de Conciliación de Resultados Contable y Presupuestario.*
3. *Estado de la Deuda Pública.*
4. *Estado de Información Financiera por Segmentos.*
5. *Estado de Situación y Evolución de Bienes (No Concesionados y Concesionados), y*
6. *Notas a los otros Estados de la IFPG*

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
6	5.		Libros contables	NICSP N° 1,	Nota técnica libros contables digitales

Los libros de contabilidad o libros contables son conjuntos de registros especiales donde se anotan las diversas transacciones y operaciones de un ente contable públicos, en forma cronológica y ordenada; con la finalidad de mostrar la situación en que se encuentra en períodos económicos distintos, sujetándose a las disposiciones de una técnica contable, además resultan de gran importancia debido a que permiten registrar los movimientos y operaciones del ente, genera

garantía frente a terceras personas y a quienes tienen interés en el resultado de las operaciones, se obtiene información en cualquier momento de acuerdo a las necesidades y permite conocer los activos y las deudas y obligaciones. Finalmente demuestra el estado financiero del ente en un tiempo determinado y constituye los elementos de prueba sustentando con los documentos que ya existen la constancia de las operaciones que se realizan. De ahí la necesidad de que los entes contables lleven los libros contables debidamente actualizados y que adopten el uso de los mismos en formato digital, conforme a las disposiciones que la Contabilidad Nacional dicte al efecto.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	6.		Estructura de los EEFF y de los EFC para el SPC		DGCN
6	6	1	Responsabilidad de emisión de los EEFF	NICSP N° 1, Párrafo 19.	
6	6	2	Nivel de conocimiento y experiencia	IAESB	
6	6	3	EEFF auditados	DGCN	
6	6	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:

1. la clasificación en entes contables (EC);
2. las Normas que corresponde aplicar (NICSP o NIC/NIIF);
3. la Unidad de Consolidación (DGCN);
4. los Centros de Consolidación; y
5. los responsables de la emisión de los EEFF y de los EFC.

Políticas Contables

1. 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.

2. 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)[50] de la IFAC encuadrados dentro de las leyes que regulan la Profesión Contable en Costa Rica.

3. Las entidades prepararán y presentarán EEFF auditados.

[50] 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 PPC o normativa contable, 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	7.		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:

1. 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;
2. si los EEFF corresponden a una entidad individual o a la entidad económica;
3. la fecha sobre la que se informa o el período cubierto por los EEFF, según resulte adecuado conforme a la naturaleza de estos;
4. la moneda de presentación; y
5. el grado de redondeo practicado al presentar las cifras de los EEFF. Asimismo, al pie de los EEFF se deberá incluir:

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	8.		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:

1. el domicilio y forma legal de la entidad, y jurisdicción en la que opera;
2. una descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad y principales actividades;
3. una referencia a la legislación pertinente que rige las operaciones de la entidad; y
4. si fuera pertinente, nombre de la entidad controladora directa y de la controladora última de la entidad económica.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	9.		Presentación razonable y cumplimiento de las NICSP	NICSP N° 1, Párrafo 27.	MCC

Los EEFF 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	10.		Comisión Institucional de Adopción e Implementación de las NICSP		DGCN

Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Publico (NICSP), no es un asunto solamente contable sino que repercute en toda la estructura organizacional de cada Institución debido a que la información que se requiere para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los Estados Financieros depende de las unidades primarias que intervienen de una u otra forma en la Administración Financiera, como por ejemplo: las áreas de ingresos; Financieras; Recursos Humanos; Asesoría Legal; Proveeduría, Tesorería; Presupuesto; Planificación; Control Interno; Unidad Técnica, Servicios Generales, entre otros de acuerdo con las particularidades de la entidad.

El ente contable deberá tener activa la Comisión de Implementación de NICSP, cuyo coordinador debe ser el Director Administrativo y Financiero.

Es importante manifestar, que la coordinación de dicha comisión, se ha considerado conveniente que sea coordinada por el Director Administrativo y Financiero, o en caso de que esta figura no exista, el Oficial Mayor o puesto equivalente, dado que es el funcionario que

tiene una relación más directa con las unidades primarias de información antes mencionadas, las cuales deben proporcionar la información en tiempo y forma con el fin de que el departamento contable de cada ente contable o en el caso del Poder Ejecutivo, la Contabilidad Nacional procedan a elaborar los Estados Financieros bajo el tratamiento de las NICSP.

Esta comisión debe ser permanente en el tiempo y tendrá como objetivo el seguimiento y cumplimiento de todos los requerimientos que solicite la Contabilidad Nacional en el cumplimiento de las NICSP, Políticas Generales de Contabilidad.

Las funciones de dicha comisión son las siguientes:

1. Realizar un FODA institucional que considere todos los impactos con respecto a la aplicación de los estándares de las NICSP, las Políticas Generales Contables y el cumplimiento de los demás requerimientos solicitados por parte de la Contabilidad Nacional.
2. Analizar y aplicar la Matriz de Autoevaluación de NICSP, con el fin de detectar las brechas que dificultan el cumplimiento de dichas normas a nivel institucional.
3. Elaborar los planes de acción con el fin de mitigar las brechas en NICSP, estableciendo los responsables de generar la información y los plazos acorde a lo dispuesto la Contabilidad Nacional.
4. Establecer la Estrategia de Adopción e Implementación de NICSP considerando los elementos de control como la coordinación, comunicación, ejecución y seguimiento
5. Incluir dentro de la planificación formal de la institución, el proceso de implementación de las NICSP, con el fin de establecer los recursos técnicos, presupuestarios y financieros necesarios y que faciliten cumplir con las NICSP y con ello emitir estados financieros con un nivel de calidad optimo que permitan tomar las mejores decisiones a nivel gerencial.
6. Velar porque la implementación se efectúe según los lineamientos emitidos por el Rector.

7. Participar en los procesos de capacitación que establezca la Contabilidad Nacional
8. Capacitar internamente sobre las disposiciones de NICSP.
9. Llevar un control de minutas de las reuniones y acuerdos.
10. Emitir una certificación a la Contabilidad Nacional del funcionamiento de la comisión, y los avances logrados de los planes de acción en forma trimestral para la adopción e implementación de las NICSP e incorporarlos en la revelación del Estado de Notas Contables dentro de los Estados Financieros trimestrales.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
6	11.		Información comparativa	NICSP N° 1, Párrafos 53, 55 y	
6	11	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 EEFF. No se requiere la presentación de dicho tipo de información con respecto a los EEFF 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 EEFF del período corriente.

Políticas Contables

Cuando se modifique la forma de presentación o la clasificación de los rubros de los EEFF, 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:

1. la naturaleza de la reclasificación;
2. 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:

1. el motivo para no reclasificar los importes; y
2. la naturaleza de los ajustes que tendrían que haberse efectuado si los importes hubieran sido reclasificados.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
6	12.		Anualidad	NICSP N° 1, Párrafos 3 y 66.	DGCN Ley y Reglamento
6	12	1	Período contable		
6	12	2	Información a presentar por las entidades		
6	12	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).

Políticas Contables

1. El período contable de anualidad se considerará desde el 1 de enero al 31 de diciembre de cada año.

2. La periodicidad la determinara la contabilidad Nacional a través de los medios establecidos de comunicación.

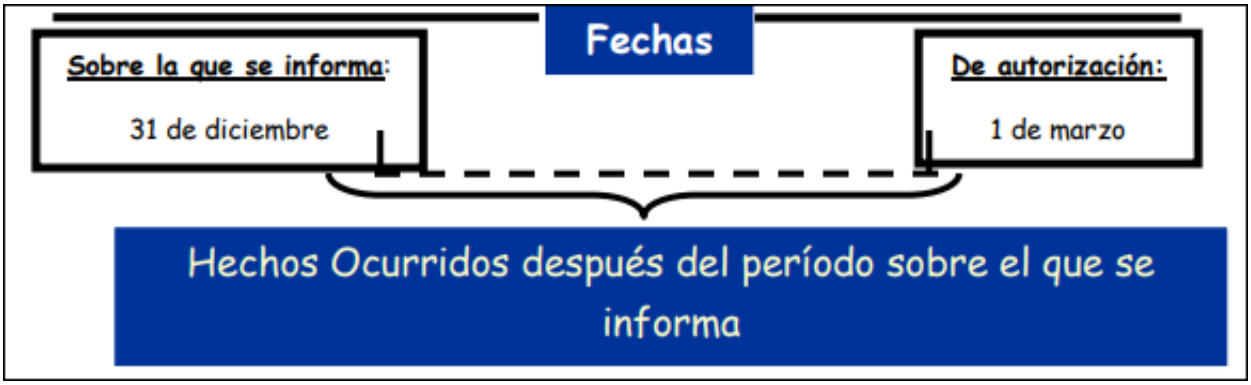
3. La DGCN, a través de los procedimientos y las PPC o normativa contable, determinará los diferentes auxiliares a requerir y toda otra información contable intermedia.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	13.		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:

1. 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
2. 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).



Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
6	14.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	15.		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:

1. **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:

a. la resolución de un litigio judicial, que confirma que la entidad tenía una obligación presente en dicha fecha;
b. 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;
c. la determinación del costo de los activos comprados o del importe de los activos vendidos antes de dicha fecha;

d. 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;
e. 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
f. el descubrimiento de fraudes o errores que demuestren que los EEFF eran incorrectos.

2. **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:

a. 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
b. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
6	16.		Ente en marcha	NICSP N° 14, Párrafo 18.	MCC
6	16	1	Liquidación o cesar en sus operaciones		

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

La intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones deberá quedar formalizada por escrito y autorizada por autoridad competente.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
6	17.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	18.		Información a revelar	NICSP N° 14, Párrafos 26, 28 y 30.	

Las entidades deberán revelar en Notas a los EEFF, lo siguiente:

1. **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.
2. **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.
3. **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:

a. la naturaleza del evento; y
b. una estimación de sus efectos financieros, o un pronunciamiento sobre la imposibilidad de realizar tal estimación.

Estado de Situación Financiera o Balance General

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	19.		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:

1. **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), aun 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 negociación[51];
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.

2. **Activos No Corrientes:** El resto de los activos, no considerados en los corrientes, serán considerados como no corrientes.
3. **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 negociación[52];
   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
4. Otras consideraciones sobre Pasivos Corrientes:

[51] Clasificados como mantenidos para negociar de acuerdo con la NICSP N° 29, "*Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*"

[52] Clasificados como mantenidos para negociar de acuerdo con la NICSP N° 29, "*Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*"

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:
c. refinanciación a largo plazo;
d. rectificación del incumplimiento del contrato de préstamo a largo plazo; y
e. 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.

5. **Pasivos No Corrientes:** El resto de los pasivos no considerados en los corrientes, serán considerados como no corrientes.
6. **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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	20.		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:

1. propiedades, planta y equipo;
2. propiedades de inversión;
3. activos intangibles;
4. activos financieros (excluidos los mencionados en los apartados (e), (g), (h) e (i) siguientes);
5. inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación;
6. inventarios;
7. cuentas por cobrar por transacciones sin contraprestación;

8. cuentas por cobrar por transacciones con contraprestación;
9. efectivo y equivalentes al efectivo;
10. impuestos y cuentas por pagar de transferencias;
11. cuentas por pagar por transacciones con contraprestación;
12. provisiones;
13. pasivos financieros (excluidos los mencionados en los apartados (j), (k) y (l) precedentes;
14. intereses minoritarios, presentados dentro del patrimonio;
15. patrimonio atribuible a los propietarios de la entidad controladora; y
16. 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:
    a. la naturaleza y liquidez de los activos;
    b. la función de los activos dentro de la entidad; y
    c. los importes, la naturaleza y el plazo de los pasivos.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	21.		Conceptos "Otros"	NICSP N° 1, Párrafo 13.	MCC - Punto 7.2.
6	21	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

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	22.		Instrumentos Financieros	NICSP N° 1, Párrafo 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:

1. un instrumento financiero con opción de venta clasificado como un instrumento de patrimonio, o
2. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	23.		Información a presentar en las Notas al ESF	NICSP N° 1, Párrafo 93 a 96 y 98.	DGCN

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
				NICSP N° 21, Párrafo 72 A. NICSP N° 23, Párrafo 106.	

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:

1. las partidas de propiedades, planta y equipo se desagregarán por clases;
2. los criterios desarrollados por la entidad para distinguir los activos no generadores de efectivo de los activos generadores de efectivo;
3. el importe de los activos reconocidos que están sujetos a restricciones y la naturaleza de dichas restricciones;
4. las cuentas por cobrar se desagregarán en concepto de:
    a. impuestos y otros ingresos sin contraprestación,
    b. de partes relacionadas,
    c. pagos anticipados, y
    d. otros importes;
5. los inventarios se clasificarán en categorías tales como mercaderías, materias primas, materiales, productos en curso y productos terminados;
6. las cuentas por pagar por impuestos y transferencias se desagregarán en;
    a. devoluciones de impuestos,

   b. por transferencias;
7. importes a pagar a otras entidades pertenecientes a la entidad económica;
8. las provisiones se desagregarán en provisiones por beneficios a los empleados y otras partidas;
9. el importe de los pasivos reconocidos con respecto a los activos transferidos sujetos a condiciones;
10. la existencia e importes de cualquier cobro anticipado con respecto a las transacciones sin contraprestación;
11. el importe de cualquier pasivo condonado; y
12. los componentes del patrimonio se desagregarán en capital aportado, resultados acumulados y reservas, mostrando por separado:
    a. 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/patrimonios atribuibles a las operaciones de la entidad;
    b. los resultados acumulados;
    c. las reservas, incluyendo una descripción de la naturaleza y destino de cada reserva que figure en el patrimonio; y
    d. los intereses minoritarios.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	24.		Modelo de ESF		DGCN

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
6	24	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

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 aun teniendo saldo nulo.

Estado de Rendimiento Financiero

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
6	25.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	26.		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:

1. ingresos;
2. costos financieros;
3. **ganancia o pérdida antes de impuestos reconocida en la disposición de activos o liquidación de pasivos atribuible a operaciones en discontinuación**
4. el importe de ingresos de transacciones sin contraprestación reconocidos durante el período en función de las principales clases, mostrando por separado:
   a. impuestos, conforme a las principales clases de impuestos; y
   b. transferencias, conforme a las principales clases de ingresos por transferencias;
5. participación en el resultado de las asociadas y negocios conjuntos contabilizados por el método de la participación;
6. resultado (ahorro o desahorro); y
7. distribuciones del resultado del período:

a. resultado del período atribuido a los intereses minoritarios; y
b. resultados atribuibles a los propietarios de la entidad controladora.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	27.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	28.		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:

1. ganancias o pérdidas netas por:
   a. 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;
   b. 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;
   c. inversiones mantenidas hasta el vencimiento;
   d. préstamos y cuentas por cobrar; y
   e. pasivos financieros medidos al costo amortizado;
2. 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);
3. ingresos y gastos por comisiones (distintos de los importes incluidos al determinar la tasa de interés efectiva) que surjan de:
   a. activos financieros o pasivos financieros que no se midan al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro); y
   b. 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;

c. ingresos por intereses sobre activos financieros deteriorados, devengados;
d. el importe de las pérdidas por deterioro para cada clase de activo financiero; y
e. el importe de los costos de la transacción que se hayan contabilizado como deducciones de los instrumentos de patrimonio.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	29.		Imputación al resultado del ejercicio de planes de beneficios definidos	NICSP N° 39, Párrafo 65	

Una entidad reconocerá el pasivo (activo) por beneficios definidos neto en el estado de situación financiera

Sujeto a las notas técnicas solicitadas por las entidades expertas en la materia y debidamente aprobadas por la DGCN, a través de las cuales se identifiquen las 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:

1. el costo de servicio actual;
2. el costo de intereses;

3. la recuperación esperada de cualquier activo del plan y sobre cualquier derecho de reembolso;
4. las ganancias y pérdidas actuariales, según lo requerido por las políticas contables de la entidad;
5. el costo de servicio pasado;
6. el efecto de cualquier recorte o cancelación; y
7. el efecto del límite establecido en la medición de un activo, a menos que se lo reconozca en el Estado de Cambios del Patrimonio.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	30.		Información a revelar sobre beneficios a los empleados	NICSP N° 39, Párrafo 141,142 y 143	DGCN

Una entidad revelará:

1. Información sobre las características de sus planes de beneficios definidos, incluyendo:

    a. La naturaleza de los beneficios proporcionados por el plan (por ejemplo, los planes de beneficios definidos según el salario final o planes basados en contribuciones con garantía).
    b. Una descripción del marco de regulación en el que opera el plan, por ejemplo, el nivel de los requerimientos de financiación mínimos, y el efecto del marco regulatorio sobre el plan, tales como el techo del activo (véase el párrafo 66).

c. Una descripción de cualesquiera otras responsabilidades de la entidad por el gobierno del plan, por ejemplo, responsabilidades de fiduciarios o gestores del plan.

2. Una descripción de los riesgos a los que expone el plan a la entidad, centrados en los riesgos inusuales, específicos de la entidad o específicos del plan y de cualquier concentración de riesgo significativa. Por ejemplo, si los activos del plan están invertidos principalmente en una clase de inversiones, por ejemplo, propiedades, el plan puede exponer a la entidad a una concentración de riesgo de mercado de propiedades.
3. Una descripción de las modificaciones del plan, reducciones y liquidaciones.
4. El criterio sobre el que se ha determinado la tasa de descuento.

Una entidad proporcionará una conciliación del saldo de apertura con el de cierre para cada uno de los siguientes elementos, si procede:

1. El pasivo (activo) por beneficios definidos neto, mostrando por separado conciliaciones sobre:
   a. Activos del plan.
   b. El valor presente de la obligación por beneficios definidos.
   c. El efecto del techo del activo.
2. Los derechos de reembolso. Una entidad también describirá la relación entre cualquier derecho de reembolso y la obligación relacionada.

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:

1. costo de los servicios del período corriente;

2. costo por intereses;
3. rendimiento esperado para los activos del plan;
4. rendimiento esperado de cualquier derecho de reembolso reconocido como un activo;
5. ganancias y pérdidas actuariales;
6. costo de los servicios pasados; y
7. el efecto de cualquier reducción o liquidación.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	31.		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:

1. 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:
   a. la rebaja del valor de los inventarios hasta su valor realizable neto, o de los elementos de propiedades, planta y equipo hasta su importe recuperable o importe recuperable de servicio, lo que sea apropiado, así como la reversión de tales rebajas;
   b. reestructuración de las actividades de una entidad y la reversión de cualquier provisión dotada para hacer frente a los costos de la misma;
   c. la disposición de partidas de propiedades, planta y equipo;
   d. privatizaciones u otras disposiciones de inversiones;

e. operaciones en discontinuación;
f. cancelaciones de pagos por litigios; y
g. otras reversiones de provisiones;

2. la subclasificación del total de ingresos clasificada de forma apropiada para las operaciones de la entidad; y
3. un desglose de los gastos, utilizando una clasificación basada en la naturaleza de estos o en su función dentro de la entidad.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
6	32.		Modelo de ERF		DGCN
6	32	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

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 aun teniendo saldo nulo.

Estado de Cambios en el Patrimonio

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	33.		Información a incluir en el ECP	NICSP N° 1, Párrafos 118 y 120 a 125.	

Se presentará un ECP donde se informará:

1. el resultado del período;
2. los ajustes a los resultados acumulados;
3. 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;
4. el total de los ingresos y gastos del período;
5. para cada componente del patrimonio revelado por separado, los efectos de los cambios en las políticas contables y en la corrección de errores reconocidos;
6. los gastos e ingresos totales de la entidad, incluyendo en ellos los importes que se hayan reconocido directamente en las cuentas del patrimonio; y
7. los ajustes y las reexpresiones retroactivas que se realizan sobre el saldo de los resultados acumulados.

También deberá mostrarse:

1. el cambio global en el patrimonio durante un período representado por:
    a. el importe del resultado total del período (diferencia entre otros ingresos y gastos reconocidos directamente como cambios en el patrimonio);

b. 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

2. los incrementos o disminuciones de revaluación y ciertas diferencias de cambio, que se reconozcan directamente como cambios en el patrimonio.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	34.		Reconocimiento de resultados actuariales de planes de beneficios definidos	NICSP N° 39 Párrafos 101-102	

Sujeto a las PPC solicitadas por las entidades expertas en la materia y debidamente aprobadas por la DGCN a través de las cuales se identifiquen las 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:

1. todos sus planes de beneficios definidos; y
2. 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.

Antes de determinar el costo de servicio pasado, o una ganancia o pérdida en el momento de la liquidación, una entidad medirá nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos neto utilizando el valor razonable presente de los activos del plan y las suposiciones actuariales corrientes (incluyendo las tasas de interés de mercado corrientes y otros precios de mercado corrientes) que reflejen los beneficios ofrecidos según el plan antes de la modificación, reducción o liquidación del plan.

Una entidad no necesitará distinguir entre costo de servicio pasado resultante de una modificación del plan, costo de servicio pasado resultante de una reducción y una ganancia o pérdida en el momento de la liquidación si estas transacciones tienen lugar simultáneamente. En algunos casos, una modificación del plan tiene lugar antes de una liquidación, tal como cuando una entidad cambia los beneficios del plan y liquida los beneficios modificados posteriormente. En esos casos, una entidad reconocerá el costo de servicio pasado antes de cualquier ganancia o pérdida en el momento de la liquidación.

Política Contable			**Concepto**	**Norma (NICSP)**	**Referencia**
					Normativa técnica y disposiciones
6	35.		Información a revelar	NICSP N°. 39. Párrafo 141	

Una entidad revelará:

Información sobre las características de sus planes de beneficios definidos, incluyendo:

La naturaleza de los beneficios proporcionados por el plan (por ejemplo, los planes de beneficios definidos según el salario final o planes basados en contribuciones con garantía).

Una descripción del marco de regulación en el que opera el plan, por ejemplo, el nivel de los requerimientos de financiación mínimos, y el efecto del marco regulatorio sobre el plan, tales como el techo del activo (véase el párrafo 66).

Una descripción de cualesquiera otras responsabilidades de la entidad por el gobierno del plan, por ejemplo, responsabilidades de fiduciarios o gestores del plan.

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.

Política Contable			**Concepto**	**Norma (NICSP)**	**Referencia**
					Normativa técnica y disposiciones
6	36.		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:

1. las transacciones con los propietarios, si las hubiese, mostrando separadamente las distribuciones a los mismos;
2. 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;
3. los ajustes y las reexpresiones retroactivas que se realizaron sobre el saldo de los resultados acumulados; y
4. los cambios más significativos operados en el patrimonio entre el inicio el cierre.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	37.		Modelo de ECP		DGCN
6	37	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 aun teniendo saldo nulo.

Estado de Flujos de Efectivo

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	38.		Información sobre flujos de efectivo	NICSP N° 2, Párrafos 1 y 2.	
6	38	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 EEFF, al proporcionarles información respecto a la forma en que la entidad genera y usa su efectivo y equivalentes al efectivo.

Política Contable

El EFE debe proporcionar, entre otros, los siguientes beneficios:
permitir a los usuarios determinar:

1. la forma en que la entidad que informa ha obtenido el efectivo que necesitaba para financiar sus actividades;
2. la forma en que ha usado dicho efectivo;
3. las fechas en que se producen los flujos de efectivo; y
4. el grado de certidumbre relativa de su generación;
5. 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;

6. 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;
7. 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;
8. 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
9. como información histórica los flujos de efectivo se usan como indicador del importe, oportunidad y certidumbre de los flujos de efectivo futuros.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	39.		Información a presentar en el EFE	NICSP N° 2, Párrafo 18.	
6	39	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

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	40.		Actividades de Operación	NICSP N° 2, Párrafos 21 y 22.	
6	40	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:

1. impuestos (directa e indirectamente); o
2. 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:

1. cobros en efectivo en concepto de impuestos, contribuciones y multas;
2. cobros en efectivo en concepto de cargos por bienes y servicios suministrados por la entidad;

3. 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;
4. cobros en efectivo procedentes de regalías, cuotas, comisiones y otros ingresos;
5. pagos en efectivo a otras entidades del sector público para financiar sus operaciones (sin incluir los préstamos);
6. pagos en efectivo a proveedores por el suministro de bienes y servicios;
7. pagos en efectivo a y por cuenta de los empleados;
8. pagos en efectivo por concepto de jubilaciones;
9. cobros y pagos en efectivo de las entidades de seguros por primas y prestaciones, anualidades y otras obligaciones derivadas de las pólizas suscritas;
10. 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;
11. cobros y pagos en efectivo derivados de contratos que se tienen para intermediación o para negociar con ellos;
12. cobros o pagos en efectivo por operaciones en discontinuación; y
13. cobros o pagos en efectivo derivados de resolución de litigios.

Política Contable

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 EEFF, explicando las razones de tal impedimento.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	41.		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:

1. 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;
2. cobros en efectivo por ventas de activos fijos;
3. 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);
4. 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);
5. anticipos de efectivo y préstamos a terceros (distintos de anticipos y préstamos hechos por instituciones financieras públicas);

6. cobros en efectivo derivados del reembolso de anticipos y préstamos a terceros (distintos de anticipos y préstamos hechos por instituciones financieras públicas);
7. 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
8. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	42.		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:

1. 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;
2. reembolsos de los fondos tomados en préstamo; y
3. pagos realizados por el arrendatario para reducir la deuda pendiente procedente de un arrendamiento financiero.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
6	43.		Método para la elaboración del EFE	NICSP N° 2, Párrafo 27.	DGCN
6	43	1	Procedimientos del Método Directo	NICSP N° 2, Párrafo 28.	
6	43	2	Actividades de operación bajo el método directo	NICSP N°. 2, Párrafo 29.	
6	43	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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
6	44.		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:

1. 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:

1. 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;
2. la aceptación y reembolso de depósitos a la vista por parte de una institución financiera pública;
3. los fondos de clientes que posee una entidad dedicada a la inversión financiera o fiduciaria; y
4. los alquileres cobrados por cuenta y pagados a los poseedores de propiedades de inversión;

e) cobros y pagos procedentes de partidas en las que la rotación es elevada, los importes grandes y el vencimiento próximo. Por ejemplo:

a. la compra y venta de inversiones financieras; y
b. otros préstamos a corto plazo, por ejemplo, los que tienen un período de vencimiento de tres meses o menos.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	45.		Flujos de efectivo en moneda extranjera	NICSP N° 2, Párrafos 36 y 39.	

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	45	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

Las pérdidas o ganancias no realizadas, por diferencias de cambio en moneda extranjera, no generan flujos de efectivo.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	46.		Variaciones en la tasa de cambio	NICSP N° 4, Párrafo 26.	
6	46	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

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
6	47.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
6	48.		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:

1. 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
2. la conversión de deuda en patrimonio.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
6	49.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
6	50.		Otra información a revelar	NICSP N° 2, Párrafos 59 y 61.	
6	50	1	Gestión de la Tesorería		CGR[53]

Cada partida del EFE se relacionará con la información correspondiente en las Notas. Las entidades también deberán reflejar en las mismas los siguientes casos:

[53] Oficio N° 8949 de la Contraloría General de la República de fecha 18 de septiembre 2009.

1. las transacciones no monetarias que no han supuesto el uso de efectivo o equivalentes de efectivo;
2. 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;
3. el importe de los préstamos no dispuestos, que se habiliten o estén disponibles para actividades de operación o para el pago de operaciones de inversión o financiación, indicando las restricciones sobre el uso de tales medios financieros;
4. el importe y naturaleza de los saldos de efectivo sobre los que existan restricciones.

Política Contable

El EFE debe ir acompañado por un análisis de gestión del Tesoro Nacional, que será elaborado por la Tesorería Nacional de la República.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
6	51.		Flujos de efectivo con entidades controladas, asociadas y negocios conjuntos	NICSP N° 2, Párrafos 47 y 48.	NICSP N° 35, N°36 Y N°37

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

Una entidad que informe sobre su participación en una entidad asociada o un negocio conjunto utilizando el método de la participación, incluirá en su estado de flujos de efectivo los flujos de efectivo relacionados con sus inversiones en la entidad asociada o negocio conjunto y las distribuciones y otros pagos o cobros entre las mismas

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	52.		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:

1. la contraprestación total derivada de la compra o disposición o enajenación;
2. la proporción de la contraprestación anterior satisfecha o cobrada mediante efectivo o equivalentes al efectivo;

3. el importe de efectivo y equivalentes con que contaba la entidad controlada o unidad operativa adquirida o enajenada; y
4. 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,
5. agrupados por cada una de las categorías principales.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	53.		Modelo de EFE		DGCN
6	53	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

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 aun teniendo saldo nulo.

Notas a la IFPG

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	54.		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:

1. presentar información acerca de las bases para la preparación de los EEFF y sobre las políticas contables específicas utilizadas, a saber:
   a. la base o bases de medición utilizadas al preparar los EEFF;
   b. el grado en que la entidad ha aplicado alguna de las disposiciones transitorias de alguna de las NICSP;
   c. las demás políticas contables utilizadas que sean relevantes para la comprensión de los
   d. EEFF; y
   e. revelar las diferencias entre los juicios profesionales y las estimaciones utilizadas, que tengan un efecto significativo sobre los importes reconocidos en los EEFF;
2. revelar la información requerida por las NICSP que no se presenta en los estados principales y complementarios de los EEFF; y
3. suministrar la información adicional que, no presentándose en los estados principales y complementarios de los EEFF, sea relevante para la comprensión de alguno de ellos.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
6	55.		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 EEFF 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 EEFF.
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
6	56.		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 EEFF puede, sin embargo, tenerla para ser presentada en las notas.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	57.		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:

1. su naturaleza; y
2. su importe en libros en la fecha sobre la que se informa.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	58.		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:

1. la naturaleza de la reclasificación;
2. 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:

1. el motivo para no reclasificar los importes; y
2. la naturaleza de los ajustes que tendrían que haberse efectuado si los importes hubieran sido reclasificados.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	59.		Políticas contables	NICSP N° 3, Párrafo 3.	
6	59	1	Selección y aplicación de las políticas contables	NICSP N° 3, Párrafos 9 y 11.	DGCN
6	59	2	Directrices de la DGCN	NICSP N° 3, Párrafo 12.	

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	59	3	Juicio profesional	NICSP N° 3, Párrafos 14 y 15.	

En el presente PGCN se establece, juntamente con las NICSP, la normativa que se deberá aplicar ante las siguientes situaciones:

1. la selección y aplicación de políticas contables;
2. la contabilización de los cambios en las mismas, en las estimaciones contables; y
3. 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 notas técnicas 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.

Política Contable			**Concepto**	**Norma (NICSP)**	**Referencia**
					Normativa técnica y disposiciones
6	60.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	61	1	Constituyen cambios	NICSP N° 3, Párrafos 19, 20 y 22.	
6	61	2	No constituyen cambios	NICSP N° 3. Párrafo 21.	

Una política contable sólo se cambiará si tal cambio:

1. se requiere por una NICSP o por el presente PGCN; o
2. lleva a que los EEFF 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	62.		Aplicación de cambios en las políticas contables	NICSP N° 3, Párrafo 24.	
6	62	1	Aplicación retroactiva	NICSP N° 3, Párrafos 27 y 31.	
6	62	2	Limitaciones a la aplicación retroactiva	NICSP N° 3, Párrafo 28.	
6	62	3	Concepto de aplicación impracticable	NICSP N° 3, Párrafo 7.	

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	62	4	Ajuste a los saldos iniciales	NICSP N° 3, Párrafo 29.	
6	62	5	Aplicación prospectiva	NICSP N° 3, Párrafo 7.	
6	62	6	No realización de ajustes	NICSP N° 3, Párrafos 30 y 32.	

Las entidades contabilizarán un cambio en las políticas contables derivado de:

1. la aplicación inicial de una NICSP, de acuerdo con las disposiciones transitorias específicas de tal Norma, si las hubiere; y

2. 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 retroactivamente[54], la entidad deberá:

[54] 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 EEFF, como si el error cometido en períodos anteriores no se hubiera cometido nunca.

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:
    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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	63.		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 EEFF de períodos posteriores, en la medida en que el cambio responda a los siguientes requisitos:

1. 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:
    a. el título de la Norma;
    b. en su caso, que el cambio en la política contable se ha efectuado de acuerdo con su disposición transitoria;
    c. la naturaleza del cambio en la política contable;
    d. cuando resulte aplicable, una descripción de la disposición transitoria;
    e. cuando resulte aplicable, la disposición transitoria que podría tener efectos sobre períodos futuros;
    f. 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;
    g. el importe del ajuste relativo a períodos anteriores presentados, en la medida en que sea practicable; y

h. 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.

2. 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:
   a. la naturaleza del cambio en la política contable;
   b. las razones por las que la aplicación de la nueva política contable suministra información más fiable y relevante;
   c. para el 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;
   d. el importe del ajuste relativo a períodos anteriores presentados, en la medida en que sea practicable; y
   e. 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.

3. Cuando una entidad no haya **aplicado una nueva NICSP** que habiendo sido emitida todavía no ha entrado en vigor, la entidad revelará:
   a. este hecho;
   b. información relevante, conocida o razonablemente estimada, para evaluar el posible impacto que la aplicación de la nueva Norma tendría sobre los EEFF de la entidad en el período en que se aplique por primera vez; y

c. como mínimo la siguiente información:
   i. el título de la nueva NICSP;
   ii. la naturaleza del cambio o cambios inminentes en la política contable;
   iii. la fecha en la cual es requerida la aplicación de la Norma;
   iv. la fecha a partir de la cual está previsto aplicar la Norma por primera vez; y
   v. una u otra de las siguientes informaciones:
      - una explicación del impacto esperado, derivado de la aplicación inicial de la Norma o Interpretación, sobre los EEFF de la entidad; o
      - si el impacto fuera desconocido o no pudiera ser estimado razonablemente, una declaración a tal efecto.

Cambios en las estimaciones contables

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	64.		Estimaciones contables	NICSP N° 3, Párrafos 37 y 38.	
6	64	1	Cambios en las estimaciones	NICSP N° 3, Párrafo 39.	
6	64	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:

1. ingresos fiscales adeudados al gobierno;
2. deuda sobre tributos de dudoso cobro;
3. el valor razonable de activos o pasivos financieros;
4. 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
5. las obligaciones por garantías concedidas. f) obsolescencia de los inventarios.

Políticas Contables

1. 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.

2. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	65.		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:

1. en **el resultado** (ahorro / desahorro) del:
   a. período en que tiene lugar el cambio, si éste afecta a un sólo período; o
   b. 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.
2. 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.

El cambio en una estimación contable significa que el cambio se aplica a transacciones, otros eventos y condiciones, desde la fecha del cambio en la estimación.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	66.		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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	67.		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 EEFF. Los errores potenciales del período corriente, descubiertos en este mismo período, se corregirán antes de que los estados financieros se autoricen para su emisión.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	68.		Errores de períodos anteriores	NICSP N° 3, Párrafo 47.	
6	68	1	Limitaciones de una reexpresión retroactiva	NICSP N° 3, Párrafo 48.	
6	68	2	Impracticabilidad de determinar los efectos que se derivan	NICSP N° 3, Párrafo 49.	

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	68	3	Impracticabilidad de determinar los efectos acumulados	NICSP N° 3, Párrafo 50.	
6	68	4	AREA	NICSP N° 3, Párrafo 51.	
6	68	5	No realización de ajustes	NICSP N° 3, Párrafo 52.	
6	68	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 EEFF formulados después de haberlos descubierto, deberá:

1. reexpresar la información comparativa para el período o períodos anteriores en los que se originó el error; o
2. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	69.		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 EEFF de períodos posteriores, la siguiente información:

1. la naturaleza del error del período anterior;
2. 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;
3. el importe del ajuste al principio del período anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
4. 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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	70.		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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	71.		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, juntamente con las modificaciones efectuadas durante el ejercicio, con los importes que surgen de la ejecución del presupuesto. La presente política 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. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	72.		Notas al EEP	NICSP N° 24, Párrafos 14, 15, 19, 29, 31, 32, 39, 40, 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:

1. una explicación de si los cambios entre el presupuesto inicial y final son una consecuencia de redistribuciones dentro del presupuesto, o de otros factores;
2. las diferencias entre los montos del presupuesto ejecutado (devengado) y el presupuesto final;
3. la base de registro del presupuesto, su clasificación presupuestaria y si la misma está integrada con el Plan de Cuentas Contable;
4. el período del presupuesto aprobado;
5. un detalle por entidad de los principales compromisos no devengados al cierre;
6. las entidades incluidas en el presupuesto aprobado; y
7. las diferencias que surjan de la utilización de bases de registro diferentes.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	73.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	74.		Compromisos no devengados al cierre		RLAFRPP

Son los compromisos contractuales no reconocidos contablemente al cierre del ejercicio.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	75.		Información presupuestaria integrada con los EEFF principales	NICSP N° 24, Párrafos 21 y 22.	
6	75	1	Presentación del EEP e información según otros clasificadores	NICSP N° 24, Párrafo 23.	DGCN

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	75	2	Exposición saldo nulo		DGCN
6	75	3	Conciliación de flujos de efectivo con información presupuestaria	NICSP N° 24, Párrafos 47 y 48.	DGCN Nota Técnica

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 aun 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 reexpresará 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 Nota Técnica, 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, no siendo obligatoria su presentación sino hasta una vez aprobado dicho modelo.

Cuando los estados financieros y el presupuesto no se preparan con una base comparable, se conciliarán con los cobros en efectivo totales y los pagos en efectivo totales identificando por separado cualquier diferencia en las bases, tiempo y entidad.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	76.		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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	77.		Conciliación	NICSP N° 24, Párrafo 52.	RLAFRPP DGCN Nota Técnica

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 Nota Técnica. No se requiere que dicha conciliación se presente en términos comparativos con respecto al período anterior, no siendo obligatoria su presentación sino hasta una vez aprobado dicho modelo.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	78.		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 especifica de la Administración Financiera de Costa Rica.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
6	79.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
6	80.		Modelo del ECRCyP		DGCN Nota Técnica

El Modelo de presentación del ECRCyP será aprobado oportunamente por la DGCN a través de Nota
Técnica no siendo obligatoria su presentación sino hasta una vez aprobado dicho modelo.

Estado de la Deuda Pública

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	81.		Cumplimiento legal		LAFRPPP Art.80
6	81	1	Responsable de la elaboración del EDP		DGCN

La Dirección de Crédito Público deberá presentar el Estado de la Deuda Pública.

Política Contable

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	82.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
6	83.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
6	84.		Notas		DGCN

Cada rubro expuesto en el EDP, se relacionará con la información correspondiente en las notas.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
6	85.		Modelo de EDP		DGCN
6	85	1	Exposición saldo nulo		DGCN

En el Anexo I se adjunta las plantillas con el modelo que rige para la presentación del EDP y la información en él contenida, es la mínima que debe informarse.

La DGCN debe emitir documento para solicitud de información relacionada a este Estado.

Política Contable

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 aun teniendo saldo nulo.

Estado de Información Financiera por Segmentos

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	86.		EIFS	NICSP N° 18, Párrafos 6 y 7.	DGCN

Son EIFS para el SPC:

1. los EIFS del Gobierno de la República: los elaborará la DGCN;
2. los EIFS de los Gobiernos Locales: los elaborarán cada uno de los municipios; y
3. los EIFS consolidados del Gobierno General: los elaborará la DGCN.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	87.		Definición de segmento	NICSP N° 18, Párrafo 9 y 12.	
6	87	1	Segmentos para la administración financiera de Costa Rica	Clasificador Funcional del Gasto para el SPC 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:

1. evaluar el rendimiento pasado de la entidad en la consecución de sus objetivos; y
2. tomar decisiones respecto de la futura asignación de recursos.

Política Contable

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
6	88.		Atribución de partidas a un segmento	NICSP N° 18, Párrafo 28.	
6	88	1	Asignación de las partidas a los segmentos	NICSP N° 18, Párrafo 31.	DGCN
6	88	2	Segmento financiero	Clasificador Funcional del Gobierno de Costa Rica 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

1. La asignación de partidas a los segmentos podrá ser:
    a. **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.
    b. **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"[55] de asignación o distribución en los distintos segmentos.

c. **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.

2. **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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	89.		Ingreso por segmento	NICSP N° 18, Párrafo 27.	

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:

[55] Bases Razonable: se estipulará en las Normas Particulares de Contabilidad

1. 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

2. la porción de los ingresos correspondientes a los negocios conjuntos que se contabilizan por el método de participación, de acuerdo con la NICSP N° 37 *Acuerdos Conjuntos*.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	90.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	91.		No se consideran ingresos por segmento	NICSP N° 18, Párrafo 27.	

No son considerados ingresos del segmento los siguientes:

1. los ingresos por intereses o dividendos;
2. los que procedan de anticipos o préstamos a otros segmentos, salvo que las actividades del segmento sean de naturaleza financiera; y
3. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	92.		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 participación, de acuerdo con la NICSP N° 37 *Acuerdos Conjuntos"*.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	93.		No se consideran gastos por segmento	NICSP N° 18, Párrafo 27.	

No son considerados gastos del segmento los siguientes:

1. los intereses, incluidos los que procedan de anticipos o préstamos de otros segmentos, salvo que las actividades del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera;
2. 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;
3. 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;
4. 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
5. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
6	94.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
6	95.		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 previsiones 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:

1. 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
2. la parte del participante en los activos de operación de cualquier negocio conjunto que se contabilice por el método de participación, de acuerdo con la Norma NICSP N° 37 *Acuerdos Conjuntos".*

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	96.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	97.		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:

1. si se han incluido en el gasto del segmento costos por intereses, los pasivos del segmento incluirán las deudas causantes de tales intereses; y
2. la parte que corresponda a la entidad participante en los pasivos de los negocios conjuntos que se contabilicen por el método de participación, de acuerdo con la NICSP N° 37 Acuerdos Conjuntos".

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	98.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	99.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	100.		Información a revelar	NICSP N° 18, Párrafos 52 a 55, 61 a 64, 68 y 73.	

Para cada segmento se deberá identificar y revelar la siguiente información:

1. 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;
2. el importe de los activos en libros que le corresponden;
3. el importe contable total de los pasivos que le corresponden;
4. el costo total incurrido en el período para adquirir activos del segmento cuya duración esperada sea mayor de un período contable;
5. 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;
6. 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;

7. una conciliación entre la información correspondiente a cada uno de los segmentos y la información agregada que aparece en los EEFF, individuales o consolidados de la entidad;
8. los cambios en las políticas contables adoptados para la información segmentada, siempre que tengan un efecto significativo sobre los importes de esta, 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 de este, 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
9. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	101.		Modelo de EIFS		DGCN
6	101	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)

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	102.		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/amortizaciones utilizadas.
Valor residual final.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
6	103.		ESEB	NICSP N° 17, Párrafos 88 a 91 y 94. NICSP N° 31, Párrafos 117 a 119 y 123. DGCN	
6	103	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

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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	104.		Economías hiperinflacionarias	NICSP N° 10, Párrafos 4 y 5.	
6	104	1	Aplicación de la normativa	DGCN	
6	104	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:

1. 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;

2. la población no toma en consideración las cantidades monetarias en términos de la moneda local, sino en función de una moneda extranjera relativamente estable;
3. 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;
4. las tasas de interés, salarios y precios se ligan a la evolución de un índice de precios; y
5. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	105.		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:

1. 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:
2. 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).

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	106.		EEFF expresados en moneda funcional de economía hiperinflacionaria	NICSP N° 4, Párrafo 49.	NICSP N°10

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	107.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	108.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	109.		ESF	NICSP N° 10, Párrafos 14 a 18 y 21 a 26.	NICSP 21 NICSP 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:

1. Las partidas monetarias no serán reexpresadas, puesto que ya se encuentran expresadas en la unidad de medida corriente a la fecha del ESF.
2. 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.
3. 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.
4. 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.

5. 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.
6. 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.
7. 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.
8. 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.
9. 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.

10. 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.
11. 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.
12. Los resultados acumulados reexpresados se determinarán a partir de los montos reexpresados del resto de las partidas en el estado de situación financiera.
13. 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.

Política Contable			**Concepto**	**Norma (NICSP)**	**Referencia**
					Normativa técnica y disposiciones
6	110.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	111.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
6	112.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
6	113.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
6	114.		Índice general de precios	NICSP N° 10, Párrafo 34.	
6	114	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

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 con base a lo establecido por **el Instituto de Estadísticas y Censos.**

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
6	115.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
6	116.		Información a revelar	NICSP N° 10, Párrafo 36	

Deberá revelarse la siguiente información en los EEFF:

1. 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

2. la identificación y valor del índice general de precios a la fecha de presentación de los EEFF, así como el movimiento de este durante el período corriente y el anterior.

Capítulo X: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables – Estados Financieros Consolidados

7. Estados Financieros Consolidados (EEFFC)

Responsabilidad de emisión de los EEFFC

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
7	1.		Responsabilidad de emisión de los EEFFC	NICSP N° 1, Párrafo 20.	LAFRPP Ley 8131 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 Agregados[56] del Sector Público que, a los efectos del presente PGCN, se definen desde un punto de vista contable como "Estados Financieros Consolidados[57] del Sector Público Costarricense".

[56] Según la Real Academia Española: ***6.*** *m. Conjunto de cosas homogéneas que se consideran formando un cuerpo.*

[57] Según la Real Academia Española: *Econ. Integrar en uno solo los balances de una sociedad matriz con los de sus empresas filiales.*

Estructura Organizacional para la Consolidación

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
7	2.		Sector Gobierno General (SGG)	NICSP N° 22, Párrafos 15, 17 y 18.	MEFP - Capítulo 2 y CISPC. LAFRPP Ley 8131
7	2	1	Instituciones privadas con fines públicos		DGCN Nota Técnica
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 PPC las Instituciones que deben ser incluidas.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
7	3.		Unidad de consolidación (UC) y Centros de consolidación		LAFRPP Ley 8131 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:

1. **Centros de Consolidación Municipal**
2. **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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
7	4.		Control	NICSP N° 35, Párrafos 14, 18 a 22.	
7	4	1	Poder y beneficio	NICSP N° 35, Párrafos 23 a 29 y 30 a 34	
7	4	2	Vinculación entre poder y beneficio	NICSP N° 35, Párrafo 35 a 37	
7	4	3	Diagrama de control	NICSP N° 35, Párrafo 41.	DGCN

Una entidad controla otra entidad cuando está expuesta, o tiene derecho, a beneficios variables procedentes de su implicación en la otra entidad y tiene la capacidad de afectar la naturaleza o importe de esos beneficios a través de su poder sobre ésta.

Políticas Contables

1. En el caso que no sea evidente la existencia de control, se examinaran las relaciones entre dos entidades, presumiéndose que exista control cuando se cumplen las condiciones de poder, beneficios y la habilidad de usar el poder sobre la otra parte, salvo que exista una evidencia clara de que es otra entidad la que mantiene el control, los siguientes párrafos describen estas condiciones:

Poder:

Una entidad tiene poder sobre otra entidad cuando tiene derechos que le otorgan la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes, es decir, las actividades que afectan de forma significativa la naturaleza o importe de los beneficios procedentes de su implicación con la otra entidad. El derecho a dirigir las políticas financieras y operativas de otra entidad indica que una entidad tiene la capacidad de dirigir las actividades relevantes de otra entidad y es, con frecuencia, la forma en que se demuestra el poder en el sector público.

El poder surge de derechos. En ocasiones la evaluación del poder es sencilla, tal como cuando el poder sobre otra entidad se obtiene de forma directa y únicamente de los derechos de voto concedidos por los instrumentos de patrimonio, tales como acciones, y puede ser evaluado mediante la consideración de los derechos de voto procedentes del accionariado. Sin embargo, las entidades del sector público a menudo obtienen el poder sobre otra entidad a través de derechos distintos de los derechos de voto. Estas pueden obtener también el poder sobre otra entidad sin tener un instrumento de patrimonio que proporcione evidencia de una inversión financiera. Una entidad puede tener derechos conferidos por acuerdos vinculantes. Estos derechos pueden otorgar a una entidad el poder para requerir que otra entidad utilice activos o incurra en pasivos de forma que afecte la naturaleza o importe de los beneficios recibidos por la entidad primera. La evaluación de si estos derechos dan lugar a poder sobre otra entidad puede ser compleja y requiere la consideración de más de un factor.

Una entidad puede tener poder sobre otra entidad incluso si no tiene responsabilidad sobre las operaciones diarias de otra entidad o la forma en que la otra entidad realiza las funciones establecidas. La legislación puede otorgar a organismos legales o personal de la Administración poderes para llevar a cabo sus funciones de manera independiente del gobierno. Por ejemplo, el Auditor General y Estadísticos del Gobierno habitualmente tienen poderes legales para obtener información y publicar informes sin recurrir al gobierno, y el poder judicial, con frecuencia, tiene poderes especiales para dar efecto al concepto de independencia judicial. La legislación podría

también establecer parámetros generales dentro de los cuales se requiere que opere el organismo legal, y dar lugar a que dicho organismo opere de forma congruente con los objetivos establecidos por el Parlamento o un organismo similar. La existencia de poderes legales para operar independientemente no impide, por sí mismo, que una entidad tenga la capacidad de dirigir las políticas operativas y financieras de otra entidad con poderes legales, de forma que obtenga beneficios. Por ejemplo, la independencia de un banco central en relación con la política monetaria no impide la posibilidad de que el banco central sea controlado. Todos los hechos y circunstancias necesitarían ser considerados.

La existencia de derechos sobre la otra entidad no concede necesariamente poder a efectos de esta Norma. Una entidad no tiene poder sobre otra entidad únicamente debido a la existencia de:

a. control de regulación (véase el párrafo GA12); o
b. dependencia económica (véanse los párrafos GA41 y GA42).

Una entidad con capacidad presente para dirigir las actividades relevantes tiene poder incluso si su derecho a dirigir todavía no se ha ejercido. La evidencia de que la entidad ha estado dirigiendo actividades relevantes de la entidad que está siendo evaluada a efectos de control puede ayudar a determinar si tiene poder, pero esta evidencia no es, en sí misma, concluyente para determinar si tiene poder sobre la entidad que se está evaluando. En el caso de una entidad establecida con actividades predeterminadas, el derecho a dirigir las actividades relevantes puede haberse ejercido en el momento en que se estableció la entidad.

Si dos o más entidades ostentan cada una de derechos existentes que les conceden la capacidad unilateral para dirigir actividades relevantes diferentes, la entidad que tiene la capacidad presente para dirigir las actividades que afectan de forma más significativa la naturaleza o importe de los beneficios procedentes de esa entidad tiene el poder sobre ella.

Una entidad puede tener poder sobre otra que está siendo evaluada a efectos de control, incluso si otras entidades tienen derechos existentes que les conceden la capacidad presente de participar en la dirección de las actividades relevantes, por ejemplo, cuando otra entidad tiene influencia significativa. Sin embargo, una entidad que mantiene solo derechos protectores no tiene poder sobre otra entidad y, en consecuencia, no controla a ésta (véanse los párrafos GA29 a GA31).

Beneficio:

Una entidad está expuesta, o tiene derecho, a beneficios variables procedentes de su implicación en una entidad que está siendo evaluada a efectos de control cuando los beneficios procedentes de dicha implicación tienen el potencial de variar como consecuencia del rendimiento de la otra entidad. Las entidades pasan a estar implicadas en otras entidades con la expectativa de beneficios positivos financieros o no financieros a lo largo del tiempo. Sin embargo, en un periodo sobre el que se informa concreto, el impacto real de la implicación de una entidad con la entidad que está siendo evaluada a efectos de control puede positivo, negativo o una mezcla de ambos.
Los beneficios de la entidad procedentes de su implicación en la entidad que está siendo evaluada a efectos de control pueden ser solo financieros, solo no financieros o ambos. Los beneficios financieros incluyen rendimientos sobre la inversión tales como dividendos o distribuciones similares y se denominan, en ocasiones, como “rendimientos”. Los beneficios no financieros incluyen ventajas que surgen de recursos escasos que no se miden en términos financieros y en beneficios económicos recibidos directamente por los receptores de servicios de la entidad. Los beneficios no financieros pueden tener lugar cuando las actividades de otra entidad son congruentes con (es decir, están de acuerdo con) los objetivos de la entidad y le apoyan en el logro de sus objetivos. Por ejemplo, una entidad puede obtener beneficios cuando otra entidad con actividades congruentes proporciona servicios que la primera entidad hubiera estado obligada a proporcionar, en otro caso. Las actividades congruentes pueden llevarse a cabo de forma voluntaria

o la entidad puede tener el poder de dirigir la otra entidad para que realice esas actividades. Los beneficios no financieros pueden ocurrir también cuando dos entidades tienen objetivos complementarios (es decir, los objetivos de una entidad se añaden, y hacen más completos, los objetivos de la otra entidad).

Los ejemplos siguientes ilustran los beneficios financieros que una entidad puede recibir de su implicación con otra entidad:

a. dividendos, intereses variables sobre valores de deuda, otras distribuciones de beneficios económicos;
b. exposición a incrementos o disminuciones en el valor de una inversión en otra entidad;
c. exposición a pérdidas por acuerdos para proporcionar apoyo financiero, incluyendo apoyo financiero para proyectos importantes;
d. ahorro de costos (por ejemplo, si una entidad conseguiría economías de escala o sinergias combinando las operaciones o activos de la otra entidad con sus propias operaciones o activos);
e. participaciones residuales en los activos y pasivos de la otra entidad en el momento de la liquidación de esa otra entidad; y
f. otras exposiciones a beneficios variables que no están disponibles para otras entidades.

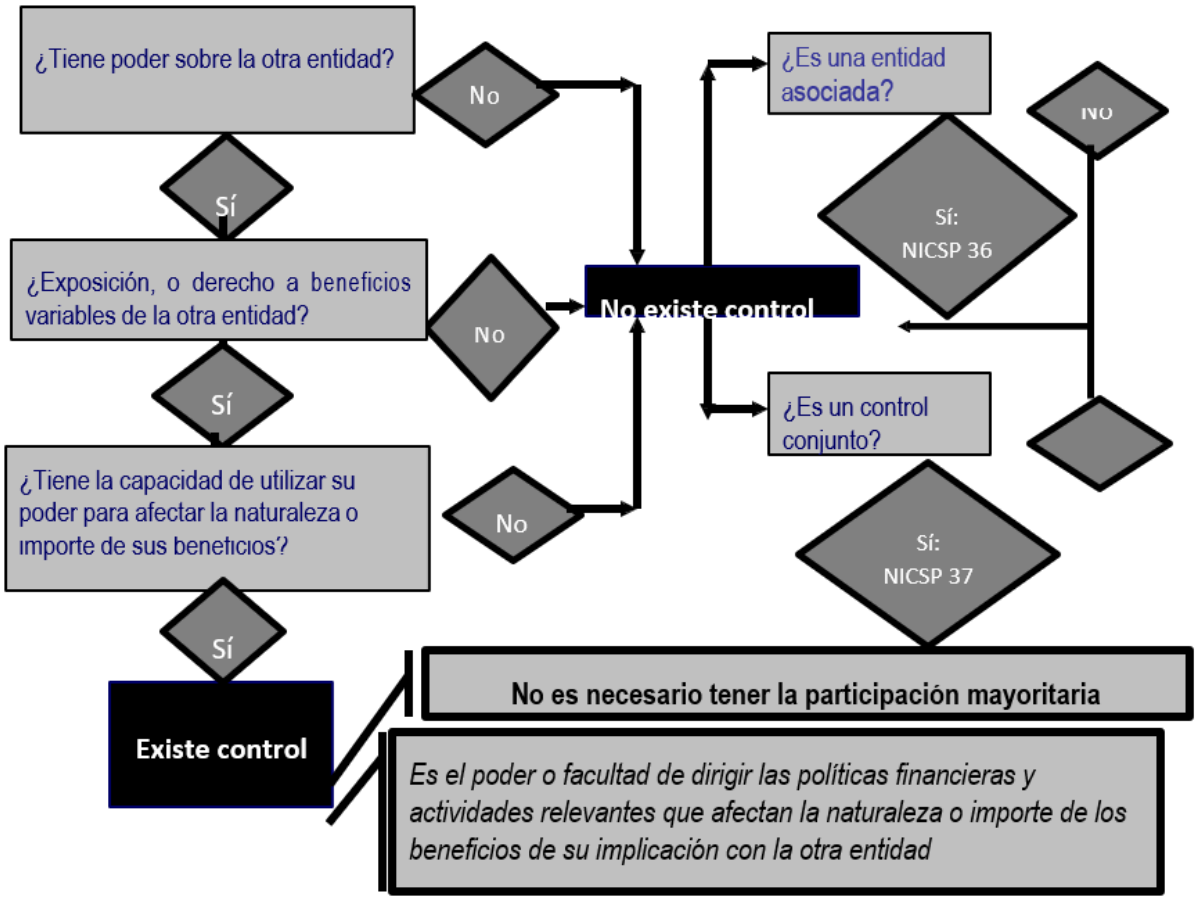
2. Vinculación entre poder y beneficios

Una entidad controla otra entidad si no tiene solo poder sobre la entidad que está siendo evaluada a efectos de control y exposición o derecho a beneficios variables procedentes de su implicación en la otra entidad, sino que también tiene la capacidad de utilizar su poder para influir en naturaleza o importe de los beneficios procedentes de su implicación en la entidad que está siendo evaluada a efectos de control.

La existencia de objetivos congruentes por sí misma es insuficiente para que una entidad concluya que controla otra entidad. Para tener control la entidad necesitaría también tener la capacidad de usar su poder sobre la entidad que está siendo evaluada a efectos de control para dirigir esa otra entidad para que trabaje con ella para favorecer sus objetivos.

Una entidad con derechos de toma de decisiones determinará si es un principal o un agente. Una entidad también determinará si otra entidad con derechos de toma de decisiones está actuando como un agente de la entidad. Un agente es una parte dedicada principalmente a actuar en nombre y beneficio de otra parte o partes (el principal o principales) y, por ello, no controla la otra entidad cuando ejerce su autoridad para tomar decisiones. Por ello, algunas veces el poder de un principal puede mantenerse y ejercerse por un agente, pero en nombre del principal.

3. El diagrama que sigue muestra las etapas básicas inherentes al establecimiento de la existencia de control sobre otra entidad:



Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
7	5.		No constituye control	NICSP N° 35, Párrafo 26 .	

La existencia de derechos sobre la otra entidad no concede necesariamente poder a efectos de esta Norma. Una entidad no tiene poder sobre otra entidad únicamente debido a la existencia de:

1. control de regulación (véase el párrafo GA12); o
2. dependencia económica (véanse los párrafos GA41 y GA42).

Entidades controladoras y controladas

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
7	6.		Entidades controladoras y controladas		Ley 8454. LEY DE CERTIFICADOS, FIRMAS DIGITALES Y DOCUMENTOS ELECTRÓNICOS LEY 8292 LEY GENERAL DE CONTROL INTERNO DGCN
7	6	1	Información a presentar		DGCN Nota técnica
7	6	2	Presentación		
7	6	3	Nota técnica		

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 integrar 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 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 por medios electrónicos, según lo estime oportuno y pertinente la DGCN, a través de los medios dispuestos para este fin.

2. La periodicidad para la entrega de la información la determinará la DGCN a través de los medios establecidos de comunicación.

3. La DGCN, a través de los procedimientos y las notas técnicas, determinará los diferentes auxiliares a requerir y toda otra información contable intermedia.

Política Contable			**Concepto**	**Norma (NICSP)**	**Referencia**
					Normativa técnica y disposiciones
7	7.		EEFFC	NICSP N° 35	Normas de Procedimientos de Consolidación Institucional Financiera del Sector Público Costarricense DGCN

Los EEFFC comprenden los EEFF principales y complementarios desarrollados en el presente PGCN y su estructura establecida en las Normas de Procedimientos de Consolidación Institucional Financiera del Sector Público Costarricense.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
7	8.		Entidades excluidas de la consolidación		DGCN MCC

En Costa Rica el término de control o de participación patrimonial en los entes contables públicos es muy particular, ya que cada uno de ellos depende de una ley de creación y de un aporte de capital inicial por parte del Estado que no está representado por su valor económico. Es por esta razón, que la DGCN al ser el que determina cuales instituciones públicas son entes contables, cada uno de ellos debe registrar en su Patrimonio, la participación patrimonial en la casa matriz del proceso de consolidado. Adicional a ello en los entes contables mencionados el Patrimonio no tiene ninguna relación con acciones comunes ni el pago de dividendos. De igual forma, aquellos entes contables que en su momento no tengan un negocio en marcha o se determine que su materialidad dentro de sus EEFFC no es relevante, o en su defecto pierda algunas de las características que lo consideraban como un ente contable, la DGCN procederá a la exclusión.

Operaciones de Consolidación

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
7	9.		Condiciones previas para la consolidación	NICSP N° 35, Párrafos 38 y 46.	DGCN MCC
7	9	1	Fecha de presentación	NICSP N° 35, Párrafo 46.	

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

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.

Los estados financieros de la controladora y de sus entidades controladas utilizados para la elaboración de los estados financieros consolidados estarán referidos a la misma fecha de presentación. Cuando el final del periodo sobre el que se informa de una entidad controladora es diferente del de la entidad controlada, la primera:

1. obtendrá, a efectos de consolidación, información financiera adicional referida a la misma fecha que los estados financieros de la entidad controladora; o

2. usará los estados financieros más recientes de la entidad controlada ajustados por los efectos de las transacciones o sucesos significativos que hayan ocurrido entre la fecha de esos estados financieros y la de los estados financieros consolidados.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
7	10.		Procedimientos de consolidación	NICSP N° 35, Párrafo 40	Normas de Procedimientos de Consolidación Institucional Financiera del Sector Público Costarricense (Debe oficializarse) NICSP N°40 DGCN

La DGCN y los otros CCs, al elaborar los EEFFC, combinarán los EFPIG de la entidad controladora y sus controladas[58], 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.

Los estados financieros consolidados:

1. Combinan partidas similares de activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la entidad controladora con los de sus entidades controladas.

2. Compensan (eliminan) el importe en libros de la inversión de la entidad controladora en cada entidad controlada, así como la parte de los activos netos/patrimonio de cada una de dichas entidades controladas que pertenece a la controladora, (la NICSP 40 explica cómo contabilizar la plusvalía resultante).

Eliminan en su totalidad los activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo internos de la entidad económica relacionados con transacciones entre las entidades de la entidad económica [los resultados (ahorro o desahorro) del periodo procedentes de transacciones internas de la entidad económica que están reconocidos en activos, tales como inventarios y activos fijos, se eliminan totalmente]. Las pérdidas internas de la entidad económica podrían indicar un

[58] 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.

deterioro de valor de los activos que requiere reconocimiento en los estados financieros consolidados.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
7	11.		Eliminaciones, Cuentas Reciprocas y Confirmación de Saldos Contables	NICSP N° 35 Párrafo 40	
7	11	1	Cuentas Reciprocas y Confirmación de Saldos	Nota Técnica	
7	11	2	Eliminación de transacciones y saldos entre controladas en el EIFS	NICSP N° 35, Párrafo 40	Normas de Procedimientos de Consolidación Institucional Financiera del Sector Público Costarricense NICSP N° 18, Párrafo 41.

Previo a la fecha de presentación, las instituciones deberán realizar el proceso de confirmación de saldos contables entre los entes relacionados con el fin de proveer información para las eliminaciones de acuerdo a la técnica de consolidación.

Política Contable

1. La DGCN emitirá una nota técnica con el fin de que los entes contables establezcan un procedimiento sobre la confirmación de saldos contables.

2. Si bien en los EEFFC, se eliminarán las transacciones y saldos entre controladas (intragrupo), los ingresos, gastos, activos y pasivos de los segmentos, se determinarán antes de la eliminación de los saldos y las transacciones intragrupo, salvo que dichos saldos o transacciones hayan sido realizados entre entidades del mismo segmento.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
7	12.		Participaciones no controladoras	NICSP N° 35, Párrafos 47, 49 y 50	
7	12	1	Cambios en la proporción mantenida por las participaciones no controladoras	NICSP N° 35, Párrafo 51	

Una entidad controladora presentará las participaciones no controladoras en el estado de situación financiera consolidado, dentro de los activos netos/patrimonio, de forma separada de los activos netos/patrimonio de los propietarios de la entidad controladora.

Una entidad atribuirá el resultado (ahorro o desahorro) y cada ganancia o pérdida reconocida directamente en los activos netos/patrimonio a los propietarios de la entidad controladora y a las participaciones no controladoras. La entidad atribuirá también el total del importe reconocido en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio a los propietarios de la controladora y a las participaciones no controladoras incluso si esto diese lugar a un saldo deudor de las participaciones no controladoras.

Si una entidad controlada tiene en circulación acciones preferentes con derechos acumulativos que estén clasificados como instrumentos de patrimonio, y cuyos tenedores sean las participaciones no controladoras, la entidad computará su participación en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo después de ajustar los dividendos de estas acciones, al margen de que éstos hayan sido declarados o no.

Política Contable

Cuando cambie la proporción de activos netos/patrimonio mantenido por las participaciones no controladoras, una entidad ajustará los importes en libros de las participaciones controladoras y no controladoras para reflejar los cambios en sus participaciones relativas en la entidad controlada. La entidad reconocerá directamente en los activos netos/patrimonio la diferencia entre el importe por el que se ajusten las participaciones no controladoras y el valor razonable de la contraprestación pagada o recibida y atribuida a los propietarios de la controladora.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
7	13.		Negocio en el extranjero	NICSP N° 4, Párrafos 10 y 13.	DGCN

Negocio en el extranjero es una entidad controlada, asociada, negocio conjunto y acuerdos conjuntos 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
7	14.		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;

1. de los EEFF separados de la entidad que informa: si la partida está expresada en la moneda funcional del negocio en el extranjero; o
2. de los EEFF individuales del negocio en el extranjero: si la partida está expresada en la moneda funcional de la entidad que informa.

En los EEFFC 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
7	15.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
7	16.		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 EEFFC.

Por ello, en los EEFFC 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
7	18.		Estados Financieros Separados	NICSP N° 34, Párrafos 7,	NICSP N° 36, Párrafos 9 y 10

Los Estados financieros separados son los presentados además de los estados financieros consolidados o junto a los estados financieros de un inversor que no tiene entidades controladas, pero sí tiene inversiones en asociadas o negocios conjuntos en los que la NICSP 36 requiere que dichas inversiones en asociadas o negocios conjuntos se contabilicen utilizando el método de la participación, en circunstancias distintas de las establecidas

Una entidad que esté exenta, de acuerdo con el párrafo 5 de la NICSP 35[59], de la consolidación o con el párrafo 23 de la NICSP 36 de aplicar el método de la participación puede presentar estados financieros separados como sus únicos estados financieros.

Una entidad de inversión a la que se le requiere, a lo largo del periodo corriente y todos los periodos comparativos presentados, medir sus inversiones y todas sus entidades controladas a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con el párrafo 56 de la NICSP 35 presentará estados financieros separados como sus únicos estados financieros.

[59] La NICSP 35.5 y la NICSP 36.23 establecen que las entidades controladores están exentas de presentar estados financieros consolidados o utilizar el método de participación, respectivamente, cuando se cumplen todas las condiciones siguientes: (a)Es en sí misma una entidad controlada y las necesidades de información de los usuarios se satisfagan por los estados financieros consolidados de su entidad controlada; (b) sus instrumentos de deuda o patrimonio no se negocian en un mercado público; (c) no registra sus estados financieros, ni está en proceso de hacerlo, en una comisión de valores u otra organización reguladora; (d)su controladora última, o alguna de las controladoras intermedias, elabora estados financieros consolidados que se encuentran disponibles para uso público cumplen con las NICSP, en los cuales las entidades controladas se consolidan o miden a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con la NICSP 35.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
7	19.		Preparación de Estados Financieros	NICSP N° 34, Párrafo 11, 12 y 13.	
7	19	1	Ajustes	DGCN	

Preparación de estados financieros separados

Los estados financieros separados se elaborarán de acuerdo con todas las NICSP aplicables, excepto por lo previsto en el párrafo 12, en el cual se indica lo siguiente:

Cuando una entidad elabore estados financieros separados, contabilizará las inversiones similares en entidades controladas, negocios conjuntos y asociadas:

1. al costo;
2. de acuerdo con la NICSP 29; o
3. utilizando el método de la participación como se describe en la NICSP 36.

Políticas Contables

La NICSP 34 requiere que se realicen ajustes a los estados financieros utilizados para preparar los estados financieros consolidados.

El IPSASB consideró si imponer un límite temporal a la diferencia entre el final del periodo sobre el que se informa de la entidad controladora y sus entidades controladas. El IPSASB destacó que la NICSP 34 requiere que los estados financieros utilizados para preparar los estados financieros consolidados tengan la misma fecha de presentación, o cuando sea impracticable, requiere que se realicen ajustes a los estados financieros más recientes de las entidades controladas.
Además, la NICSP 34 limita la diferencia de fecha a tres meses. El IPSASB destacó que puede haber ejemplos en el sector público cuando entidades tienen diferentes fechas de presentación y no es posible cambiar esas fechas. El IPSASB no estuvo de acuerdo en imponer un límite de tres meses a las fechas.

Política Contable			**Concepto**	**Norma (NICSP)**	**Referencia**
					Normativa técnica y disposiciones
7	20.		Reconocimiento de participaciones de capital como instrumentos financieros	NICSP N° 35, Párrafos 21 y 22. NICSP N° 36, Párrafos 19 (inciso a), 20, 24 y 25. NICSP N° 37, Párrafo 47.	
7	20	1	Notificación a la DGCN y desaparición de causales de exclusión	NICSP N° 35, Párrafos 24 y 25. NICSP N° 36, Párrafos 21 y 22. NICSP N° 37, 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° 37 .

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
7	21.		Información a revelar	NICSP N° 34 Párrafo 20 a 23	NICSP N°38

Cuando una entidad controladora, de acuerdo con el párrafo 5 de la NICSP 35, opte por no elaborar estados financieros consolidados y en su lugar prepare estados financieros separados, revelará en esos estados financieros separados.

a. el hecho de que los estados financieros son estados financieros separados; que se ha utilizado la exención de consolidación; el nombre de la entidad cuyos estados financieros consolidados que cumplen con las NICSP han sido elaborados para uso público; y la dirección donde se pueden obtener esos estados financieros consolidados;

b. Una lista de inversiones significativas en entidades controladas, negocios conjuntos y asociadas, incluyendo: (i) El nombre de las entidades controladas, negocios conjuntos y asociadas; (ii) La jurisdicción en la que esas entidades controladas, negocios conjuntos y asociadas operan (si es diferente del de la entidad controladora); (iii) Su proporción de participación en la propiedad mantenida en esas entidades y una descripción de la forma en que se ha determinado la participación en la propiedad.

c. una descripción del método utilizado para contabilizar las entidades controladas, negocios conjuntos y asociadas, enumeradas según (b).

Cuando una entidad de inversión que es una entidad controladora (distinta de una entidad controladora cubierta por el párrafo 20) prepara, de acuerdo con el párrafo 10[60], los estados financieros separados como sus únicos estados financieros, revelará este hecho. La entidad de inversión presentará también la información a revelar relativa a las entidades de inversión requerida por la NICSP 38, Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades.

Cuando una entidad controladora (distinta de la contemplada en los párrafos 20 y 21) o un inversor con control conjunto en una participada, o con influencia significativa sobre ésta, elabore estados financieros separados, la entidad controladora o inversor identificará los estados financieros elaborados de acuerdo con la NICSP 35, NICSP 36 o NICSP 37 con los que se relacionan.

Integración de Empresas Públicas en los EEFFC del SGG

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
7	22.		Empresas Públicas		DGCN NICSP N°1 FC17.

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

[60] La NICSP 34.10 establece que una entidad de inversión a la que se le requiere, a lo largo del periodo corriente y todos los periodos comparativos presentados, medir sus inversiones y todas sus entidades controladas a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con el párrafo 56 de la NICSP 35, presentará estados financieros separados como sus únicos estados financieros.

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
7	23.		SGG	NICSP N° 22, Párrafos 10, 15 y 17.	DGCN
7	23	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:

1. 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
2. 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

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".

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
7	24.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
7	25.		Conciliación de los EEFFC	NICSP N° 22, Párrafos 43 y 44.	DGCN Nota Técnica
7	25	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 nota técnica.

Política Contable

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:

1. no se requiere una conciliación con las cifras de las bases estadísticas de información financiera solicitadas por MEFP.
2. se requiere revelar información de las principales diferencias por Notas en los EEFFC del Gobierno.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
7	26.		Información a revelar	NICSP N° 22, Párrafo 35.	
7	26	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:

8. activos en función de sus principales clases, mostrando de manera separada la inversión en otros sectores;
9. pasivos en función de sus principales clases;
10. patrimonios;
11. incrementos y disminuciones totales de revaluación y otras partidas de ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio;
12. ingresos en función de sus principales clases;
13. gastos en función de sus principales clases;
14. resultados; y

15. 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

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
7	27.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
7	28.		Obligaciones de Presentar información		LAFRPP Art. 94 y 95

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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
7	29.		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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
7	30.		EEFF Auditados		DGCN Nota Técnica

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 la normativa contable.

Parte relacionada

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
7	31.		Parte relacionada	NICSP N° 20, Párrafo 4.	
7	31	1	Grado de consanguinidad	DGCN	

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
7	31	2	Personal clave de la gerencia	NICSP N° 20, Párrafos 4, 6 y 7.	
7	31	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:

1. entidades que directa o indirectamente, a través de uno o más intermediarios, controlan o son controladas por la entidad que presenta los EEFF;
2. asociadas;
3. 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;
4. **personal clave de la gerencia u órgano de dirección de la entidad y familiares próximos a los mismos;** y
5. entidades en las cuales cualquiera de las personas descriptas en c) o d) posea, directa o indirectamente, una participación sustancial, o sobre las que tales personas pueden ejercer influencia significativa[61].

[61] Influencia significativa: desarrollado en "Inversiones en Asociadas" dentro del Capítulo V.

Políticas Contables

1. . Un familiar se considera parte relacionada cuando el mismo está en un tercer grado de consanguinidad con respeto al funcionario responsable de la toma de decisiones financieras y operativas.

2. Se considera como personal clave de la gerencia o dirección de una entidad gubernamental a:
    a. todos los directivos o miembros del órgano de dirección 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.

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 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
7	32.		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:

1. 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;
2. los ministerios y agencias[62] (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
3. 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.

[62] 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.*

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
7	33.		Relación de la vinculación	NICSP N° 20, Párrafo 10.	
7	33	1	No son partes relacionadas	NICSP N° 20, Párrafo 12.	
7	33	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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
7	34.		Información a revelar	NICSP N° 20, Párrafos 25, 27, 28 y 30.	DGCN

Cuando exista control, la identidad de las partes relacionadas debe ser objeto de revelación en los EEFF, 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:

1. la naturaleza de la relación con las partes relacionadas involucradas en las transacciones;
2. los tipos de transacciones que han tenido lugar, como, por ejemplo:
    a. prestación o recepción de servicios;
    b. compras o transferencias/ventas de bienes (terminados o no);
    c. compras o transferencias/ventas de propiedades y otros activos;
    d. acuerdos o contratos de agencia[63];
    e. acuerdos sobre arrendamientos financieros;
    f. transferencias de investigación y desarrollo;

[63] 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.*

g. acuerdos o contratos sobre licencias;
h. 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
i. garantías y avales;

3. 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:
    j. una descripción de la naturaleza de la relación existente entre las partes relacionadas involucradas en esas transacciones;
    k. 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;
    l. 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
    m. las cuantías absolutas o las proporciones, sobre una base apropiada de las partidas más importantes; y
4. toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
7	35.		Información a revelar sobre personal clave	NICSP N° 20, Párrafo 34.	DGCN

Deberá revelarse en Nota a los EEFF la siguiente información:

1. identificación del personal clave de la gerencia;
2. la remuneración total del personal clave de la gerencia y el número de individuos dentro de esa categoría, incluyendo una descripción de cada clase;
3. 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:
    a. el personal clave de la gerencia; y
    b. los familiares próximos del personal clave de la gerencia;
4. 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:
    a. el importe de los préstamos anticipados durante el período y sus plazos y condiciones;
    b. el importe de los préstamos que han sido devueltos durante el período;
    c. el importe, en la fecha de cierre del EEFF, de los préstamos y cuentas por cobrar; y
    d. 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

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

Capítulo XI: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables – Contabilidad de Coberturas

6. Contabilidad de Coberturas

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
8	1.		Contabilidad de Coberturas	NICSP N° 29, Párrafos 95, 96 y 97	DGCN
8	1	1	Clases de cobertura	NICSP N° 29, Párrafos 95, 96 y 97	

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.

Política contable

La contabilidad de coberturas reconoce en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo los efectos de la compensación de los cambios en los valores razonables de los instrumentos de cobertura y de las partidas cubiertas.

Las relaciones de cobertura son de tres clases:

1. Cobertura del valor razonable: una cobertura de la exposición a los cambios en el valor razonable de un activo o pasivo reconocido o de un compromiso en firme no reconocido, o bien de una parte identificada de dicho activo, pasivo o compromiso en firme, que es atribuible a un riesgo en particular y podría afectar al resultado (ahorro o desahorro) del periodo.

2. Cobertura de flujos de efectivo: una cobertura de la exposición a la variación de los flujos de efectivo que (i) es atribuible a un riesgo particular asociado con un activo o pasivo reconocido (como la totalidad o algunos de los pagos de intereses futuros en una deuda a interés variable), o a una transacción prevista altamente probable, y (ii) podría afectar al resultado (ahorro o desahorro) del periodo.

3. Cobertura de la inversión neta en un negocio en el extranjero tal como se define en la NICSP 4.

La cobertura del riesgo de moneda extranjera de un compromiso en firme puede ser contabilizada como una cobertura del valor razonable o como una cobertura de flujos de efectivo.

Instrumentos de Cobertura

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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:

1. un instrumento derivado (con excepción de opciones emitidas, a menos que dicha opción emitida se designe para cubrir una opción comparada); y
2. 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).

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
8	3.		Designación de instrumentos de cobertura	NICSP N° 29, Párrafos 83 a 86.	
8	3	1	Excepciones para tratar un	NICSP N° 29, Párrafo 83.	

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
			instrumento de cobertura en forma separada		
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 nocional, 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 intrínseco[64] y del valor temporal[65] 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.

[64] 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.
[65] 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.

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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
8	4.		Partidas que cumplen los requisitos	NICSP N° 29, Párrafos 87, 88 y 89.	
8	4	1	Partidas que no cumplen los requisitos	NICSP N° 29, Párrafos 88 y 89.	

Una partida cubierta puede ser:

1. un único activo o pasivo, compromiso firme, transacción prevista altamente probable o inversión neta en un negocio en el extranjero;

2. un grupo de activos, pasivos, compromisos firmes, transacciones previstas altamente probables o inversiones netas en negocios extranjeros con similares características de riesgo; o
3. 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

No cumplen los requisitos para ser partidas cubiertas~~, son~~:

1. 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
2. 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:
    a. 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.
    b. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
8	6.		Designación de partidas no financieras como partidas cubiertas	NICSP N° 29, Párrafo 92.	

Un activo no financiero o un pasivo no financiero, será designado como partida cubierta:

1. por los riesgos asociados con las monedas extranjeras, o
2. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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:**
  1. 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
  2. puede afectar al resultado del período.

- **Cobertura de la inversión neta en un negocio en el extranjero[66].**

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
8	10.		Requisitos para la contabilización de cobertura	NICSP N° 29, Párrafo 98.	

[66] 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 ~~el~~ los activos netos/patrimonio del citado negocio.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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 evaluar la eficacia de las coberturas	NICSP N° 29, GA 147.	Nota Técnica

Una relación de cobertura cumplirá los requisitos para ser contabilizada si se cumplen todas las condiciones siguientes:

1. 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:
    a. la identificación del instrumento de cobertura,
    b. la partida o transacción cubierta,
    c. la naturaleza del riesgo que se está cubriendo, y
    d. 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.
2. 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.

3. 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.
4. 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.
5. 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** 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 EEFF.

3. La DGCN determinará el método a aplicar a través de la Nota Técnica, 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 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.

Política Contable			**Concepto**	**Norma (NICSP)**	**Referencia**
					Normativa técnica y disposiciones
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	NICSP N° 29, Párrafo 100.	

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
			ganancia atribuible a la 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
1. 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**.
2. 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**.

Cobertura del valor razonable	Contabilización
3. Partida cubierta atribuible al riesgo cubierto	La ganancia o pérdida de la partida cubierta atribuible al riesgo cubierto e**n 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.**ajustará el importe**

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 aquellos 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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:

1. 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):
    a. el resultado acumulado del instrumento de cobertura desde el inicio de la cobertura; o
    b. 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.

2. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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/ 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:	En el caso de adoptarse la alternativa a):
• 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	a) Reclasificará en el **resultado**, 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.	En el mismo período o períodos durante los cuales 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

1. 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.
2. 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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	La ganancia o pérdida acumulada del instrumento de cobertura que continúe reconocida directamente en el patrimonio,

sustitución sucesiva de un instrumento de cobertura por otro, como parte de la estrategia de cobertura documentada por la entidad).	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. Sí 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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

La cobertura del riesgo de moneda extranjera de un compromiso en firme será contabilizada como una cobertura del valor razonable.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
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:

1. 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;
2. una descripción de las transacciones previstas para las que se haya utilizado previamente la contabilidad de coberturas, pero cuya ocurrencia ya no se espere;
3. el importe que se reconoció en el patrimonio durante el período;
4. 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
5. 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:

1. en las coberturas del valor razonable, las ganancias o pérdidas:
    a. del instrumento de cobertura; y
    b. de la partida cubierta que sea atribuible al riesgo cubierto;

2. la ineficacia reconocida en los resultados que surja de coberturas de los flujos de efectivo; y
3. la ineficacia reconocida en los resultados que surja de coberturas de inversiones netas en negocios en el extranjero.

Capítulo XII: Normas Generales de Contabilidad y Políticas – Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de base de acumulación (o devengo) (NICSP)

7. Adopción por primera vez.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
9	1.		Adopción por primera vez	NICSP N° 33, Párrafo 4, 41,43.	
9	1	1	Medición	NICSP N° 33, Párrafo 64 GI3	

Esta Norma se aplicará desde la fecha en la que una entidad que adopta por primera vez las NICSP utilice las NICSP de base de acumulación (o devengo) y durante el periodo de transición. Esta Norma permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique las exenciones y disposiciones transitorias que puedan afectar la presentación razonable. Cuando se apliquen estas disposiciones y exenciones transitorias, se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP revele información sobre las disposiciones y exenciones transitorias adoptadas, y el progreso hacia la presentación razonable y conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo).

En la medida en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique las exenciones de los párrafos 36 y 38, que permiten un periodo de dispensa transitorio para no reconocer o medir activos financieros, no se requiere que reconozca o mida los ingresos relacionados en los términos de la NICSP 9, Ingresos de Transacciones con Contraprestación, u otras cuentas por cobrar

liquidadas en efectivo u otro activo financiero en los términos de la NICSP 23 Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias).

La disposición transitoria del párrafo 42 pretende dar a una entidad que adopta por primera vez las NICSP un periodo para desarrollar modelos fiables para reconocer y medir los ingresos de transacciones sin contraprestación de acuerdo con la NICSP 23, Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias) durante el periodo de transición.

Políticas Contables

Una entidad que adopta por primera vez las NICSP debera medir los activos o pasivos siguientes a su valor razonable cuando no esté disponible información fiable del costo de los activos y pasivos y usar ese valor razonable como el costo atribuido para:

1. inventarios (véase la NICSP 12);
2. propiedades de inversión, si una entidad que adopta por primera vez las
3. NICSP escoge usar el modelo del costo de la NICSP 16;
4. propiedades, planta y equipo (véase la NICSP 17);
5. activos intangibles, distintos de los generados internamente (véase la NICSP 31) que cumplen:
    a. los criterios de reconocimiento de la NICSP 31 (excluyendo el criterio de medición fiable); y
    b. los criterios de la NICSP 31 para la revaluación (incluyendo la existencia de un mercado activo):
6. instrumentos financieros (véase la NICSP 29); o
7. activos de concesión de servicios (véase la NICSP 32).

Antes de la adopción de esta la NICSP 33, una entidad que adopta por primera vez las NICSP se habrá preparado adecuadamente para su transición a las NICSP de base de acumulación (o devengo). Las guías del Estudio 14, Transición a la Base Contable de Acumulación (o Devengo): Guía para Gobiernos y Entidades Gubernamentales emitida por el IPSASB, podría ayudar a una entidad que adopta por primera vez las NICSP a planificar su conversión a las NICSP de base de acumulación (o devengo). La exención proporcionada en la NICSP 33 no se verá, por ello, como una hoja de ruta completa para la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo), sino más bien la etapa final del proceso de adopción.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
9	2.		Fecha de adopción de las NICSP	NICSP N° 33, Párrafo 10	
9	2	1	Reconocimiento	NICSP N° 33, Párrafo 5	

La fecha de adopción de las NICSP es la fecha en que una entidad adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) por primera vez. Es el comienzo del periodo sobre el que se informa en el que una entidad que adopta por primera vez las NICSP utiliza las NICSP de base de acumulación (o devengo) y para el cual presenta sus primeros estados financieros de transición conforme a las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP.

Políticas Contables

Al final del periodo transitorio, una entidad que adopta por primera vez las NICSP debe cumplir con los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación y revelación del resto de NICSP de base de acumulación (o devengo) para afirmar que cumple con las NICSP de base de acumulación (o devengo), tal como requiere la NICSP 1 Presentación de Estados Financieros.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
9	3.		Primeros estados financieros conforme a las NICSP	NICSP N° 33, Párrafo 11,29 FC14	NICSP 1 Párrafo 29 Marco Conceptual Capítulo 2

Los primeros estados financieros de una entidad conforme a las NICSP son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad que adopta por primera vez las NICSP puede hacer una declaración, explícita y sin reservas, contenida en tales estados financieros, de conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo).

De acuerdo con el párrafo 29 de la NICSP 1 la presentación razonable se logra en casi todas las circunstancias cumpliendo con las NICSP aplicables. Para que una entidad que adopta por primera vez las NICSP señale la conformidad total con éstas, necesita cumplir con todos los requerimientos de las NICSP aplicables para asegurar que la información se presenta de forma que satisfaga las características cualitativas.

Al desarrollar los requerimientos del estado de situación financiera de apertura de una entidad que adopta por primera vez las NICSP y al considerar las exenciones transitorias, el IPSASB remitió al objetivo de los estados financieros, establecidos en el Capítulo 2 del Marco Conceptual.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
9	4.		Estados financieros de transición conforme a las NICSP	NICSP N° 33, Párrafo, 13, 77,36 G18	
9	4	1	Información comparativa	NICSP N° 33, Párrafo 77 y G18	

Los estados financieros de transición conforme a las NICSP son los estados financieros anuales en los que una entidad pasa a las NICSP de base de acumulación (o devengo) y adopta ciertas exenciones de la misma que afectan la presentación razonable de los estados financieros y su capacidad para afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo). Reconocimiento y medición

Los estados financieros presentados durante el periodo de transición hasta que las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado o cuando los elementos correspondientes se reconozcan o midan en los estados financieros de acuerdo con las NICSP aplicables, se denominarán "estados financieros de transición conforme a las NICSP".

Políticas contables

Se recomienda a una entidad que adopta por primera vez las NICSP, pero no se le requiere, que presente información comparativa en sus primeros estados financieros de transición conforme a las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP presentados de acuerdo con esta NICSP. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP presenta información comparativa, la presentará de acuerdo con los requerimientos de la NICSP 1.

Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP no haya reconocido activos o pasivos según la base contable anterior, no se requiere que reconozca o mida los activos o pasivos siguientes para los periodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro del transitorio para la de adopción de las NICSP:

1. inventarios (véase la NICSP 12, Inventarios);
2. Propiedades de inversión (véase la NICSP 16, Propiedades de Inversión);
3. Propiedades, planta y equipo (véase la NICSP 17, Propiedades, Planta y Equipo);
4. Planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo (véase la NICSP 39, Beneficios a los Empleados);
5. Activos biológicos y productos agrícolas (véase la NICSP 27,
6. Agricultura);
7. Activos intangibles (véase la NICSP 31, Activos Intangibles);
8. Activos de concesión de servicios y pasivos relacionados, según el modelo del pasivo financiero o el modelo de la concesión de un derecho al operador (véase la NICSP 32, Acuerdos de Concesión de Servicios: la Concedente); y
9. Instrumentos financieros (véase la NICSP 29, Instrumentos Financieros; Reconocimiento y Medición).

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
9	5.		Estado de situación financiera de apertura en el momento de adopción de las NICSP	NICSP N° 33, Párrafo, 20	

Excepto por lo señalado en los párrafos 36 a 134, una entidad que adopta por primera vez las NICSP
deberá, en su estado de situación financiera de apertura:

1. reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por las NICSP;
2. no reconocer partidas como activos o pasivos si las NICSP no lo permiten;
3. reclasificar partidas reconocidas como un tipo de activo, pasivo o componente de los activos netos/patrimonio según las bases de contabilización anteriores, pero que, conforme a las NICSP son un tipo diferente de activo, pasivo o componente de los activos netos/ patrimonio; y
4. aplicar las NICSP al medir todos los activos y pasivos reconocidos.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
9	6.		Disposiciones transitorias.	NICSP N° 33, Párrafo, 36, 41, 43	

Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP no haya reconocido activos o pasivos según la base contable anterior, no se requiere que reconozca o mida los activos o pasivos siguientes para los periodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro del periodo transitorio para la de adopción de las NICSP:

1. inventarios (véase la NICSP 12, Inventarios);
2. Propiedades de inversión (véase la NICSP 16, Propiedades de Inversión);
3. Propiedades, planta y equipo (véase la NICSP 17, Propiedades, Planta y Equipo);
4. Planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo (véase la NICSP 39, Beneficios a los Empleados);
5. Activos biológicos y productos agrícolas (véase la NICSP 27,
6. Agricultura);
7. Activos intangibles (véase la NICSP 31, Activos Intangibles);
8. Activos de concesión de servicios y pasivos relacionados, según el modelo del pasivo financiero o el modelo de la concesión de un derecho al operador (véase la NICSP 32, Acuerdos de Concesión de Servicios: la Concedente); y
9. Instrumentos financieros (véase la NICSP 29, Instrumentos Financieros; Reconocimiento y Medición).

En la medida en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique las exenciones de los párrafos 36 y 38, que permiten un periodo de dispensa transitorio para no reconocer o medir

activos financieros, no se requiere que reconozca o mida los ingresos relacionados en los términos de la NICSP 9, Ingresos de Transacciones con Contraprestación, u otras cuentas por cobrar liquidadas en efectivo u otro activo financiero en los términos de la NICSP 23 Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias).

La disposición transitoria del párrafo 42 pretende dar a una entidad que adopta por primera vez las NICSP un periodo para desarrollar modelos fiables para reconocer y medir los ingresos de transacciones sin contraprestación de acuerdo con la NICSP 23, Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias) durante el periodo de transición.

Política Contable			**Concepto**	**Norma (NICSP)**	**Referencia**
					Normativa técnica y disposiciones
9	7.		Información a revelar	NICSP N° 33, Párrafo, 135,137	

Cronología – Adopción por primera vez de las NICSP (suponiendo que la entidad opta por aplicar la dispensa transitoria para el reconocimiento o medición de ciertos activos). Guía de Aplicación.

Una entidad que adopta por primera vez las NICSP con estados financieros que cumplen con los requerimientos de esta NICSP, mientras aprovecha las exenciones y disposiciones transitorias que afectan la presentación razonable y su capacidad para afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo), realizará una declaración explícita y sin reservas de conformidad con esta NICSP en las notas a los estados financieros. Esta declaración se acompañará de una declaración de que los estados financieros no cumplen en su totalidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo).

En la medida en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP haya aprovechado las exenciones y disposiciones transitorias de esta NICSP que afectan la presentación razonable y conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo) en relación con activos, pasivos, ingresos o gastos, revelará:

1. el progreso realizado hacia el reconocimiento, medición, presentación o revelación de activos, pasivos, ingresos o gastos de acuerdo con los requerimientos de las NICSP aplicables;
2. los activos, pasivos, ingresos o gastos que hayan sido reconocidos y medidos según una política contable que no es congruente con los requerimientos de las NICSP aplicables;
3. los activos, pasivos, ingresos o gastos que no hayan sido medidos, presentados o revelados en el periodo sobre el que se informa anterior, pero que ahora se reconocen o miden, o presentan o revelan;
4. la naturaleza e importe de cualquier ajuste reconocido durante el periodo sobre el que se informa; y
5. una indicación de cómo y cuándo tiene intención de cumplir en su totalidad con los requerimientos de las NICSP aplicables.

Capítulo XIII: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables – Disposiciones Transitorias

8. Disposiciones Transitorias

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
10	1.		Costos por Préstamos	NICSP N° 33, Párrafo 5	NICSP 5

El párrafo 36 permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP no reconozca o mida los activos de acuerdo con las NICSP 16, 17, 27, 31 y 32 para un periodo transitorio desde la fecha de adopción de las NICSP. Durante este periodo, una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede necesitar considerar los requerimientos de éstas al mismo tiempo que la capitalización de los costos por préstamos cuando aplique el método alternativo permitido. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha el periodo de dispensa transitorio para el reconocimiento o medición de activos de acuerdo con las NICSP 16, 17, 27, 31 y 32, no se requiere que capitalice los costos por préstamos incurridos en activos que cumplen los requisitos con anterioridad al, o durante el, periodo de transición.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
10	2.		Costos por Préstamos	NICSP N° 33, Párrafo 5	NICSP 5

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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
10	3.		Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes	NICSP N° 33, Párrafo 48	NICSP 19

Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención del párrafo 36 que permite un periodo de dispensa transitorio para no reconocer o medir las propiedades, planta y equipo, no se requiere que reconozca o mida el pasivo relacionado con la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento y la restauración del lugar sobre el que se ubicó hasta que la exención de la NICSP 17 haya expirado o el activo correspondiente se reconozca o mida de acuerdo con la NICSP 17 (lo que tenga lugar primero).

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
10	4.		Información a Revelar sobre Partes Relacionadas	NICSP N° 33, Párrafo 51	NICSP 20

No se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP revele sus relaciones y transacciones con partes relacionadas e información sobre el personal clave de la gerencia para periodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro del transitorio para la adopción de las NICSP.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
10	5.		Estados Financieros Separados, NICSP 35, Estados Financieros Consolidados y NICSP 36 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos	NICSP N° 33, Párrafo 53	NICSP 35, 36

Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP no haya reconocido sus participaciones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos según la base contable anterior, no se requiere que reconozca o mida sus participaciones en otras entidades como una entidad controlada,

asociada o negocio conjunto para los periodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro del transitorio para la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo).

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
10	6.		Estados Financieros Consolidados	NICSP N° 33, Párrafo 55	NICSP 35

Según lo dispuesto en el párrafo 53, una entidad que adopta por primera vez las NICSP presentará estados financieros consolidados después de la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo). Una entidad que adopta por primera vez las NICSP que presente estados financieros consolidados no se le requiere, sin embargo, eliminar todos los saldos, transacciones, ingresos y gastos entre entidades dentro de la entidad económica para los periodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro del periodo transitorio para la adopción de las NICSP.

Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP ha aprovechado la exención transitoria del párrafo 53 o del párrafo 55, no presentará los estados financieros como estados financieros consolidados hasta que:

1. las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado; y
2. sus participaciones en otras entidades hayan sido adecuadamente reconocidas o medidas como entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos; o
3. se eliminen los saldos, transacciones, ingresos y gastos entre entidades dentro de la entidad económica (lo que tenga lugar primero).

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
10	7.		Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos	NICSP N° 33, Párrafo 59	NICSP 36

Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplica el método de la participación al adoptar la NICSP 36, no se requiere que el inversor elimine su participación en el resultado (ahorro o desahorro) procedente de las transacciones ascendentes y descendentes entre el inversor y su asociada o negocio conjunto para periodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro del periodo transitorio para la adopción de las NICSP.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
10	8.		Combinaciones del sector Publico.	NICSP N° 33, Párrafo 62c	NICSP 40

Se aplica de forma prospectiva. Por consiguiente, una entidad que adopta por primera vez las NICSP no ajustará los importes de plusvalía reconocidos como un resultado de una combinación del sector público que tuvo lugar con anterioridad a la aplicación de la NICSP 40.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
10	9.		Combinaciones del sector Publico.	NICSP N° 33, Párrafo 77	NICSP 1

Información comparativa

Se recomienda a una entidad que adopta por primera vez las NICSP, pero no se le requiere, que presente información comparativa en sus primeros estados financieros de transición conforme a las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP presentados de acuerdo con esta NICSP. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP presenta información comparativa, la presentará de acuerdo con los requerimientos de la NICSP 1.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
10	10.		Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias	NICSP N° 33, Párrafo 92	NICSP 10

Hiperinflación grave

La moneda de una economía hiperinflacionaria está sujeta a una hiperinflación grave si tiene las dos características siguientes:

1. no tiene disponible un índice general de precios fiable para todas las entidades con transacciones y saldos en la moneda; y
2. no existe intercambiabilidad entre la moneda y una moneda extranjera relativamente estable.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
10	11.		Información Financiera por Segmentos	NICSP N° 33, Párrafo 97	NICSP 18

No se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP presente información segmentada para periodos sobre los que se informa que comiencen en la una fecha dentro del periodo transitorio para la adopción de las NICSP.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
10	12.		Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo	NICSP N° 33, Párrafo 98	NICSP 21

Una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará los requerimientos de la NICSP 21 de forma prospectiva a partir la fecha de adopción de las NICSP, excepto en relación con los activos en los que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aproveche la exención del párrafo

36, que concede un periodo de dispensa transitorio para no reconocer o medir los activos. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa transitorio en las NICSP 16, 17, 27, 31 y 32, aplicará la NICSP 21, cuando la exención que proporcionó la dispensa haya expirado o los activos correspondientes se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
10	13.		Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo	NICSP N° 33, Párrafo 101	NICSP 39

Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aproveche la exención del párrafo 36 deberá reconocer o medir todos los beneficios a los empleados en la fecha de adopción de las NICSP, a excepción de los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
10	14.		Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo	NICSP N° 33, Párrafo 108	NICSP 26

Una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará los requerimientos de la NICSP 26 de forma prospectiva a partir la fecha de adopción de las NICSP, excepto en relación con los activos

en los que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aproveche la exención del párrafo 36, que concede un periodo de dispensa transitorio para no reconocer o medir activos. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa transitorio en las NICSP 16, 17, 27, 31 y 32, aplicará la NICSP 26, cuando la exención que proporcionó la dispensa haya expirado o los activos correspondientes se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
10	15.		Contabilidad de coberturas	NICSP N° 33, Párrafo 117	NICSP 29

Como requiere la NICSP 29, una entidad que adopta por primera vez las NICSP, en la fecha de adopción de éstas, o cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP haya aprovechado la exención que le concede un periodo de dispensa transitorio para no reconocer o medir instrumentos financieros, la fecha en la que la exención que proporcionó la dispensa haya expirado o los instrumento financieros correspondientes se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero):

Medirá todos los derivados a valor razonable; y

1. eliminará todas las pérdidas y ganancias diferidas procedentes de derivados que hubiera registrado según su base contable anterior como si fueran activos o pasivos.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
10	16.		Analogía de Otras Partidas	NICSP N° 33, Párrafo 64	

Uso del costo atribuido para medir activos o pasivos

Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede optar por medir los activos o pasivos siguientes a su valor razonable cuando no esté disponible información fiable del costo de los activos y pasivos y usar ese valor razonable como el costo atribuido para:

1. inventarios (véase la NICSP 12);
2. propiedades de inversión, si una entidad que adopta por primera vez las NICSP escoge usar el modelo del costo de la NICSP 16;
3. propiedades, planta y equipo (véase la NICSP 17);
4. activos intangibles, distintos de los generados internamente (véase la NICSP 31) que cumplen:
   a. los criterios de reconocimiento de la NICSP 31 (excluyendo el criterio de medición fiable); y
   b. los criterios de la NICSP 31 para la revaluación (incluyendo la existencia de un mercado activo):
5. instrumentos financieros (véase la NICSP 29); o
6. activos de concesión de servicios (véase la NICSP 32).

Capítulo XV: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Combinaciones del Sector Público

9. Combinaciones y Fusiones

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
11	1.		Combinaciones o adquisidores del Sector Publico.	NICSP N° 40, Párrafos 5, GA2	

El párrafo 5 de esta Norma define una combinación del sector público como "la unión de operaciones separadas en una única entidad del sector público." La referencia a una entidad del sector público puede ser a una sola entidad o a una entidad económica. Algunas reorganizaciones del sector público pueden implicar más de una combinación del sector público. Las circunstancias en las que puede tener lugar una combinación del sector público incluyen:

1. por acuerdo mutuo; y
2. por obligación (por ejemplo, por legislación).

Una operación es un conjunto integrado de actividades y activos o pasivos relacionados susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de lograr los objetivos de una entidad, proporcionando bienes o servicios.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
11	2.		Identificación de una combinación del sector público.	NICSP N° 40, Párrafos 6	

Una entidad determinará si una transacción u otro suceso es una combinación del sector público mediante la aplicación de la definición de esta Norma, que requiere que los activos y los pasivos constituyan una operación. Si los activos y pasivos no constituyen una operación, la entidad contabilizará la transacción u otro suceso de acuerdo con otras NICSP. Los párrafos GA2–GA9[67] proporcionan guías sobre la identificación de una combinación del sector público.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
11	3.		Clasificación de las combinaciones del sector público	NICSP N° 40, Párrafos 7,8,9	

[67] NICSP 40.GA2 El párrafo 5 de esta Norma define una combinación del sector público como "la unión de operaciones separadas en una única entidad del sector público." La referencia a una entidad del sector público puede ser a una sola entidad o a una entidad económica. Algunas reorganizaciones del sector público pueden implicar más de una combinación del sector público. Las circunstancias en las que puede tener lugar una combinación del sector público incluyen: (a) por acuerdo mutuo; y (b) por obligación (por ejemplo, por legislación). NICSP 40.GA9 En ausencia de evidencia en contrario, deberá suponerse que un conjunto concreto de actividades y activos y/o pasivos en los que hay una plusvalía es una operación. Sin embargo, una operación no necesita tener plusvalía.

Si ninguna parte de una combinación del sector público obtiene el control de una o más operaciones como resultado de la combinación, ésta se clasificará como una fusión. Los párrafos GA10–GA18[68] proporcionan guías sobre la determinación de si una parte de una combinación del sector público obtiene el control de una o más operaciones como resultado de esa combinación.

Si una parte de la combinación del sector público obtiene el control de una o más operaciones como resultado de la combinación, una entidad considerará la esencia económica de la combinación al clasificarla como una fusión o una adquisición. Una combinación en la que una parte obtiene el control de una o más operaciones se clasificará como una adquisición, a menos que tenga esencia económica de una fusión.

Al determinar la clasificación de la combinación del sector público, una entidad considerará si el tratamiento contable resultante de la combinación proporciona información que cumple los objetivos de la información financiera y que satisface las características cualitativas (CC). Para evaluar la esencia económica de la combinación, una entidad considerará los indicadores relacionados con la contraprestación y el proceso de toma de decisiones de los párrafos 12 y 13.

Estos indicadores, individualmente o en combinación, generalmente proporcionarán evidencia de que la esencia económica de la combinación es la de una fusión. Una combinación no necesita satisfacer los dos indicadores para ser clasificada como una fusión. Los párrafos GA19 a GA39 proporcionan guías adicionales.

[68] NICSP 40.GA10 Un análisis de los indicadores relacionados con la contraprestación y con el proceso de toma de decisiones de los párrafos 12 y 13 y habitualmente producirá un resultado concluyente y proporcionará evidencia suficiente sobre la esencia económica de la combinación del sector público para determinar si la combinación es una fusión. En estas circunstancias, la clasificación resultante y el tratamiento contable asociado asegurarán que los usuarios tengan acceso a la información que cumpla con los objetivos de la información financiera y que satisface las CC. NICSP40.GA18 El párrafo de esta Norma define una entidad resultante como "la entidad que es el resultado de dos o más operaciones que se combinan en una fusión." La entidad resultante se identificará, a partir de entonces, como la entidad que obtiene el control de las operaciones que se combinan como resultado de la fusión.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
11	4.		Contabilización de las adquisiciones	NICSP N° 40, Párrafos 58,59,72,77	
11	4	1	Medición	NICSP N°. 40 Párrafo 72,77,80	

Una adquirente contabilizará cada adquisición mediante la aplicación del método contable de la adquisición.

La aplicación del método contable de la adquisición requiere:

1. la identificación de la adquirente;
2. determinación de la fecha de la adquisición;
3. el reconocimiento y medición de los activos adquiridos, los pasivos asumidos identificables y cualquier participación no controladora en operación adquirida; y
4. el reconocimiento y medición de la plusvalía, una ganancia o pérdida de una adquisición.

Políticas contables

La adquirente medirá los activos adquiridos y los pasivos asumidos identificables a sus valores razonables a la fecha de su adquisición.

La adquirente reconocerá en la fecha de la adquisición un pasivo contingente asumido en una adquisición en el momento en que se transfiere la contraprestación si es una obligación presente

que surja de sucesos pasados y su valor razonable pueda medirse con fiabilidad[69]. Por ello, en contra de la NICSP 19, la adquirente reconocerá un pasivo contingente asumido en una adquisición en el momento en que se transfiere la contraprestación en la fecha de la adquisición, incluso cuando no sea probable que para cancelar la obligación vaya a requerirse una salida de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio. El párrafo 115[70] proporciona guías sobre la contabilización posterior de pasivos contingentes.

La adquirente reconocerá y medirá un pasivo (o un activo, si lo hubiera) relacionado con acuerdos de beneficios a los empleados de la operación adquirida de acuerdo con la NICSP 39.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
11	5.		Medición y contabilización posterior	NICSP N° 40, Párrafos 112	

En general, una adquirente medirá y contabilizará posteriormente los activos adquiridos, los pasivos asumidos o incurridos y los instrumentos de patrimonio emitidos en una adquisición de acuerdo con otras NICSP aplicables a esas partidas, dependiendo de su naturaleza.

[69] La información será fiable si está libre de error material o parcialidad, y los usuarios pueden confiar en que representa la imagen fiel de lo que pretende representar o puede razonablemente esperarse que represente. El párrafo FC16 de la NICSP 1 discute el enfoque transitorio para la explicación de la fiabilidad.
[70] Tras el reconocimiento inicial y hasta que el pasivo se liquide, cancele o expire, la adquirente medirá un pasivo contingente reconocido en una adquisición al mayor de: (a) el importe que se reconocería de acuerdo con la NICSP 19; y (b) el importe reconocido inicialmente menos, cuando sea aplicable, la amortización acumulada reconocida de acuerdo con la NICSP 9 Ingresos de Transacciones con Contraprestación. Este requerimiento no se aplicará a contratos contabilizados de acuerdo con la NICSP 29.

Sin embargo, esta Norma proporciona guías sobre la medición y contabilización de los siguientes activos adquiridos, pasivos asumidos o incurridos e instrumentos de patrimonio emitidos en una adquisición:

1. derechos readquiridos;
2. pasivos contingentes reconocidos en la fecha de la adquisición;
3. activos de indemnización
4. contraprestación contingente; y
5. impuestos a las ganancias (si están incluidos en los términos de la adquisición).

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
11	6.		Información a revelar	NICSP N° 40, Párrafos 119	

La adquirente revelará información que permita que los usuarios de sus estados financieros evalúen la naturaleza y efectos financieros de una adquisición que haya efectuado, ya sea:

1. durante el periodo corriente sobre el que se informa; o
2. después del final del periodo contable pero antes de que los estados financieros hayan sido autorizados para su emisión.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
11	7.		Fusiones del Sector Publico.	NICSP N° 40, Párrafos 5	

Una fusión da lugar a una entidad resultante y es:

1. una combinación del sector público en la cual ninguna parte de la combinación obtiene el control de una o más operaciones; o
2. una combinación del sector público en la que una parte de la combinación obtiene el control de una o más operaciones, y en la que existe evidencia de que la combinación tiene la esencia económica de una fusión.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones
11	8.		Indicadores que pueden proporcionar evidencia de que la combinación es una fusión	NICSP N° 40, Párrafos 12	

Los siguientes indicadores pueden proporcionar evidencia de que la combinación es una fusión:

1. una combinación del sector público se impone por un tercero sin que ninguna parte de la combinación esté implicada en el proceso de toma de decisiones (los párrafos GA32 a GA35 proporcionan guías adicionales);

2. una combinación del sector público está sujeta a la aprobación de los ciudadanos de cada parte a través de refrendos (el párrafo GA36 proporciona guías adicionales); o
3. se produce una combinación del sector público bajo control común (los párrafos GA37 a GA39 proporciona guías adicionales).

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
11	9.		Contabilización de las fusiones	NICSP N° 40, Párrafos 15	
11	9	1	Método de contabilización	NICSP N° 40, Párrafos 16	

Una entidad resultante contabilizará cada fusión aplicando el método de contabilización de la unión de intereses.

Políticas contables

La aplicación del método de contabilización de la unión de intereses modificada requiere:

1. identificación de la entidad resultante;
2. determinación de la fecha de la fusión;
3. reconocimiento y medición de los activos recibidos, los pasivos asumidos identificables y cualquier participación no controladora en las operaciones que se combinan en congruencia con los requerimientos de las NICSP; y
4. reconocimiento y medición de los componentes de los activos netos/patrimonio y otros ajustes de una fusión.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
11	10.		Identificación de la entidad resultante	NICSP N° 40, Párrafos 17,18,28,35,38	
11	10	1	Método	NICSP N° 40, Párrafos 28	

Para cada fusión, se identificará una entidad resultante.

El párrafo de esta Norma define una entidad resultante como "la entidad que es el resultado de dos o más operaciones que se combinan en una fusión." La entidad resultante se identificará, a partir de entonces, como la entidad que obtiene el control de las operaciones que se combinan como resultado de la fusión.

Políticas contables

El método de la unión de intereses modificado da lugar a una entidad resultante combinada. Esa entidad adoptará un conjunto único de políticas contables uniforme, congruente con los requerimientos de las NICSP, y ajustará los importes en libros de los activos y pasivos identificables de las operaciones que se combinan, cuando se requiera, para cumplir con las políticas contables.

La entidad resultante reconocerá y medirá un pasivo (o un activo, si lo hubiera) relacionado con acuerdos de beneficios a los empleados de la operación que se combina de acuerdo con la NICSP 39 Beneficios a los Empleados.

La entidad resultante reconocerá dentro de los activos netos/patrimonio los ajustes correspondientes con respecto a:

1. la eliminación de transacciones entre las entidades que se combinan de acuerdo con el párrafo 22;

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
11	11.		Costos relacionados con la fusión	NICSP N° 40, Párrafos 45	
1	11	1	Excepciones	NICSP N° 40, Párrafos 45	

Los costos relacionados con la fusión son aquellos en los que incurren la entidad resultante o las operaciones que se combinan para llevar a cabo la fusión. Los costos incluyen asesoramiento, jurídicos, contables, de valoración y otros honorarios profesionales o de consultoría; costos de administración generales; y cualesquiera costos de registro y emisión de títulos de deuda y de patrimonio.

Políticas contables

La entidad resultante y las operaciones que se combinan contabilizarán los costos relacionados con la fusión como gastos en los periodos en que se hayan incurrido y los servicios se hayan recibido, con una excepción. Los costos de emisión de deuda o títulos de patrimonio se reconocerán de acuerdo con la NICSP 28 Instrumentos Financieros: Presentación y la NICSP 29.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
11	12.		Medición y contabilización posterior	NICSP N° 40, Párrafos 46,50	

En general, una entidad resultante medirá y contabilizará posteriormente los activos y pasivos recibidos y los instrumentos de patrimonio emitidos en una fusión de acuerdo con otras NICSP aplicables a esas partidas, dependiendo de su naturaleza. Sin embargo, esta Norma proporciona guías sobre la medición y contabilización posterior de los siguientes activos recibidos, pasivos asumidos o incurridos en una fusión:

1. licencias y derechos similares anteriormente concedidas por una operación que se combina a otra operación que se combina;
2. transferencias, préstamos en condiciones favorables y beneficios similares recibidos por una operación que se combina sobre la base de los criterios que cambien como resultado de una fusión; y
3. impuestos a las ganancias (si están incluidos en los términos de la fusión).

Políticas contables

Excepto en los casos en los que después de una combinación una entidad resultante no sea una entidad nueva, el primer conjunto de estados financieros de la entidad resultante después de la fusión comprenderá:

1. un estado de situación financiera de apertura a la fecha de la fusión;
2. un estado de situación financiera a la fecha de presentación;

3. un estado de rendimiento financiero para el periodo desde la fecha de fusión a la fecha de presentación;
4. un estado de cambios en los activos netos/patrimonio para el periodo desde la fecha de fusión a la fecha de presentación;
5. un estado de flujos de efectivo para el periodo desde la fecha de fusión a la fecha de presentación;
6. si la entidad pone a disposición pública su presupuesto aprobado, una comparación del presupuesto y los importes reales para el periodo desde la fecha de la fusión, a la fecha de presentación ya sea como un estado financiero adicional separado o como una columna del presupuesto en los estados financieros; y
7. notas, en las que se incluya un resumen de las políticas contables significativas y otras notas explicativas.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia
					Normativa técnica y disposiciones
11	13.		Información a revelar	NICSP N° 40, Párrafos 27,53,54	

La entidad resultante revelará información que permita que los usuarios de sus estados financieros evalúen la naturaleza y efectos financieros de una fusión.

Para cumplir el objetivo del párrafo 53, la entidad resultante revelará la siguiente información para cada fusión que ocurra durante el periodo contable:

1. El nombre y una descripción de cada operación que se combina.
2. La fecha de la fusión.

3. Las principales razones para la fusión incluyendo, cuando proceda, la base legal de la fusión.
4. Los importes reconocidos a partir de la fecha de la fusión para cada clase principal de activos y pasivos transferidos.
5. Los ajustes realizados en los importes en libros de los activos y pasivos registrados por cada operación que se combina en la fecha de la fusión:
   a. la eliminación del efecto de las transacciones entre las operaciones que se combinan de acuerdo con el párrafo 22.
   b. el cumplimiento con las políticas contables de la entidad resultante de acuerdo con el párrafo 27.