



**CONSEJO
NACIONAL
DE RECTORES**

Políticas contables generales y específicas para el Conare

Sustentadas en NICSP



INDICE

ABREVIATURAS.....	7
INTRODUCCIÓN	11
CAPÍTULO I.....	14
CONTEXTO NACIONAL E INTERNACIONAL	14
1. CONTEXTO NACIONAL	14
1.1. Marco Legal	14
1.2. Sistema Integrado de Contabilidad (SIC)	16
2. CONTEXTO INTERNACIONAL	23
2.1. Organización Internacional de la Profesión Contable.....	24
2.2. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB).....	27
2.3. Desarrollo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.....	30
2.4. Otros aportes del IPSASB	38
CAPÍTULO II.....	42
1. SUBSISTEMA DE CONTABILIDAD.....	42
1.1. Aspectos Generales.....	42
1.2. Características del Subsistema.....	42
1.3. Objetivos	43
1.4. Organización Contable.....	44
1.5. Órgano Rector de Contabilidad.....	47
1.6. Momentos del Registro de la Administración Central.....	48
1.7. Principales Instrumentos Contables.....	51
1.8. Sistema de Gestión Documental (SGD).....	54
1.8.1. Marco Legal.....	54
1.8.2. Sistema de Gestión Documental (SGD)	57
1.8.3. Conclusiones	62
CAPÍTULO III.....	63
MARCO CONCEPTUAL CONTABLE DEL SECTOR PÚBLICO COSTARRICENSE.....	63
1. ANTECEDENTES.....	63
2. PROPÓSITO Y JUSTIFICACIÓN	63
3. MATERIALIDAD E IMPORTANCIA RELATIVA	64
CAPÍTULO IV.....	67
EMPRESAS PÚBLICAS (EP).....	67
CARACTERÍSTICAS.....	67
Versiones NICSP	68
CAPÍTULO V	69
NORMAS GENERALES DE CONTABILIDAD Y POLÍTICAS CONTABLES - ACTIVO	69
1. ACTIVO	69
ACTIVOS FINANCIEROS	69
Instrumentos Financieros.....	69
ACTIVOS NO FINANCIEROS.....	145
Bienes no Concesionados y Concesionados.....	159
ACTIVOS CONTINGENTES.....	292

CAPÍTULO VI	295
NORMAS GENERALES DE CONTABILIDAD Y POLÍTICAS CONTABLES - PASIVO	295
2. PASIVO.....	295
RECONOCIMIENTO	295
<i>Instrumentos Financieros.....</i>	<i>296</i>
<i>Deudas</i>	<i>312</i>
<i>Beneficios a los Empleados</i>	<i>319</i>
<i>Endeudamiento público.....</i>	<i>354</i>
<i>Fondos de terceros y en garantía</i>	<i>364</i>
<i>Provisiones</i>	<i>365</i>
<i>Contingencias</i>	<i>375</i>
<i>Reservas técnicas.....</i>	<i>378</i>
<i>Otros pasivos</i>	<i>378</i>
<i>Pasivo por Concesión de Servicios Públicos</i>	<i>379</i>
CAPÍTULO VII	385
NORMAS GENERALES DE CONTABILIDAD Y POLÍTICAS CONTABLES - PATRIMONIO	385
3. PATRIMONIO	385
<i>Instrumentos de Patrimonio</i>	<i>385</i>
<i>Capital y transferencias.....</i>	<i>390</i>
<i>Reservas.....</i>	<i>395</i>
<i>Variaciones no asignables a reservas</i>	<i>396</i>
<i>Resultados acumulados.....</i>	<i>399</i>
<i>Intereses minoritarios.....</i>	<i>400</i>
CAPÍTULO VIII	401
NORMAS GENERALES DE CONTABILIDAD Y POLÍTICAS CONTABLES - INGRESOS	401
4. INGRESOS	401
INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN.....	404
<i>Impuestos</i>	<i>410</i>
<i>Transferencias</i>	<i>413</i>
<i>Contribuciones sociales</i>	<i>423</i>
INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN.....	423
<i>Prestación de Servicio.....</i>	<i>424</i>
<i>Venta de Bienes.....</i>	<i>425</i>
<i>Ingresos por Concesión de Servicios Públicos</i>	<i>433</i>
<i>Ingresos de la Propiedad.....</i>	<i>434</i>
<i>Resultados por tenencia y por exposición a la inflación.....</i>	<i>446</i>
<i>Otros ingresos.....</i>	<i>448</i>
CAPÍTULO IX.....	452
NORMAS GENERALES DE CONTABILIDAD Y POLÍTICAS CONTABLES - GASTOS	452
5. GASTOS	452
<i>Gastos relacionados con bienes y servicios</i>	<i>452</i>
<i>Gastos Financieros y otros Gastos.....</i>	<i>481</i>
<i>Resultados negativos por tenencia y por exposición a la inflación.....</i>	<i>489</i>
CAPITULO X	492
NORMAS GENERALES DE CONTABILIDAD Y POLÍTICAS CONTABLES PARA LA ELABORACIÓN DE EEF 492	

6. ESTADOS FINANCIEROS (EEFF)	492
<i>Generalidades de los EEFF</i>	492
<i>Estado de Situación Financiera o Balance General</i>	504
<i>Estado de Rendimiento Financiero</i>	510
<i>Estado de Cambios en el Patrimonio</i>	515
<i>Estado de Flujos de Efectivo</i>	519
<i>Notas a la IFPG</i>	529
<i>Estado de Ejecución Presupuestaria</i>	543
<i>Estado de Conciliación de Resultados Contable y Presupuestario</i>	546
<i>Estado de la Deuda Pública</i>	548
<i>Estado de Información Financiera por Segmentos</i>	550
<i>Estado de Situación y Evolución de Bienes (No Concesionados y Concesionados)</i>	558
CAPÍTULO XI	567
NORMAS GENERALES DE CONTABILIDAD Y POLÍTICAS CONTABLES – ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS	567
7. ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS (EEFFC)	567
<i>Estructura Organizacional para la Consolidación</i>	567
<i>Entidades controladoras y controladas</i>	574
<i>Operaciones de Consolidación</i>	576
<i>Integración de Empresas Públicas en los EEFFC del SGG</i>	586
<i>Parte relacionada</i>	591
CAPÍTULO XII	597
NORMAS GENERALES DE CONTABILIDAD Y POLÍTICAS CONTABLES – CONTABILIDAD DE COBERTURAS	597
8. CONTABILIDAD DE COBERTURAS	597
<i>Instrumentos de Cobertura</i>	598
<i>Partidas cubiertas</i>	600
<i>Información a Revelar</i>	612
CAPÍTULO XIII	614
NORMAS GENERALES DE CONTABILIDAD Y POLÍTICAS CONTABLES - ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO) (NICSP).....	614
9. ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ	614
CAPÍTULO XIV	621
NORMAS GENERALES DE CONTABILIDAD Y POLÍTICAS CONTABLES -DISPOSICIONES TRANSITORIAS	621
10. DISPOSICIONES TRANSITORIAS	621
<i>Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo</i>	626
CAPÍTULO XV	629
NORMAS GENERALES DE CONTABILIDAD Y POLÍTICAS CONTABLES -COMBINACIONES DEL SECTOR PÚBLICO	629
11. COMBINACIONES Y FUSIONES	629
GLOSARIO DE TÉRMINOS CONTABLES	638

Abreviaturas

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

EPNFN	Empresas Públicas no Financieras Nacionales
ERF	Estado de Rendimiento Financiero
ESF	Estado de Situación Financiera o Balance General
ESEB	Estado de Situación y Evolución de Bienes
FASB (por su sigla en inglés)	Consejo de Normas de Contabilidad Financiera
FMI	Fondo Monetario Internacional
FOF (por su sigla en inglés)	Foro de Firmas
IAASB (por su sigla en inglés)	Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento
IASB (por su sigla en inglés)	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad
IAESB (por su sigla en inglés)	Consejo de Normas Internacionales de Educación para Contadores
IASCF (por su sigla en inglés)	Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad
IAS (por su sigla en inglés)	Normas Internacionales de Contabilidad
IAPS (por su sigla en inglés)	Normas Internacionales de Prácticas de Auditoría
IFPG	Informes Financieros con Propósito General
IFRS (por su sigla en inglés)	Normas Internacionales de Información Financiera
IDNOE	Instituciones Descentralizadas no Empresariales
IESBA (por su sigla en inglés)	Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores
IFAC (por su sigla en inglés)	Federación Internacional de Contadores
IPSASB (por su sigla en inglés)	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público
IPF	Instituciones Públicas Financieras
IPFB	Instituciones Públicas Financieras Bancarias
IPFNOB	Instituciones Públicas Financieras no Bancarias
IPFRS	Instituciones Públicas Financieras de Rectoría y Supervisión
ISQC (por su sigla en inglés)	Normas Internacionales de Control de Calidad
ISA (por su sigla en inglés)	Normas Internacionales de Auditoría
ISAE (por su sigla en inglés)	Normas Internacionales sobre Compromisos de Aseguramiento

ISRE (por su sigla en inglés)	Normas Internacionales de Trabajos de Revisión
ISRS (por su sigla en inglés)	Normas Internacionales para Servicios Relacionados
LAFRPP	Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos
MCC	Marco Conceptual Contable
MEFP	Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas – 2001
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
NICSP	Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
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
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

TAC (por su sigla en inglés)	Comité de Auditores Transnacionales
TSE	Tribunal Supremo de Elecciones
UC	Unidad de Consolidación
URs	Unidades de Registro

Introducción

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

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

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

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

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

Por lo expuesto, se hace necesario contar con un Plan General de Contabilidad Nacional (PGCN) que permita ser guía del Subsistema de Contabilidad (SSC) tanto para la DGCN como para las entidades del Sector Público Costarricense (SPC), conforme a un imprescindible ordenamiento metodológico. La pirámide normativa aplicable a la Contabilidad Nacional debe partir del Marco

Conceptual Contable (MCC), entendiéndose como tal, conforme a la definición del Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (**FASB** por su sigla en inglés), a “*un sistema coherente de objetivos y fundamentos interrelacionados que se espera guiarán la elaboración de normas consistentes y que prescribirán la naturaleza, función y límites de la contabilidad e información financiera*”, para continuar con las Normas Generales de Contabilidad y las Políticas Contables, todo ello complementado con el Plan de Cuentas Contable.

El presente PGCN se estructura de la siguiente forma:

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

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

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

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

Capítulo V: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Activo Normas y políticas contables de las partidas más relevantes del activo de acuerdo con NICSP o, en su defecto, NIC o NIIF, Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas – 2014 (MEFP) del Fondo Monetario Internacional (FMI) y normas de la DGCN.

Capítulo VI: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Pasivo. Normas y políticas contables de las partidas más relevantes del pasivo de acuerdo con NICSP o, en su defecto, NIC o NIIF, MEFP 2014 del FMI y normas de la DGCN.

Capítulo VII: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Patrimonio. Normas y políticas contables de las partidas más relevantes del patrimonio de acuerdo con NICSP o, en su defecto, NIC o NIIF, MEFP 2014 del FMI y normas de la DGCN.

Capítulo VIII: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Ingresos Normas y políticas contables de las partidas más relevantes de los ingresos de acuerdo con NICSP o, en su defecto, NIC o NIIF, MEFP 2014 del FMI y normas de la DGCN.

Capítulo IX: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Gastos. Normas y políticas contables de las partidas más relevantes de los gastos de acuerdo con NICSP o, en su defecto, NIC o NIIF, MEFP 2014 del FMI y normas de la DGCN.

Capítulo X: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Estados Financieros. Normas y políticas contables generales de los EEEF y de los Informes Financieros de Propósitos General de acuerdo con NICSP o, en su defecto NIC o NIIF, MEFP 2014 del FMI y normas de la DGCN.

Capítulo XI: Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Estados Financieros Consolidados. Normas y políticas contables de los Estados Financieros Consolidados de acuerdo con NICSP o, en su defecto NIC o NIIF, MEFP 2014 del FMI y normas de la DGCN.

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

Capítulo XIII: Normas Generales de Contabilidad y Políticas contables – Adopción por primera vez de las NICSP de base de acumulado (o devengo).

Capítulo XIV: Normas Generales de Contabilidad y Políticas contables – Disposiciones transitorias

Capítulo XV: Normas Generales de Contabilidad y Políticas contables – Combinación del Sector Público.

Glosario. Definiciones más relevantes en el marco del PGCN.

Capítulo I

Contexto Nacional e Internacional

El presente capítulo expone conceptualmente el Sistema Integrado de la Gestión Administrativa Financiera 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 de 2012.
- 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 República 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)¹;
- Reglamento de la Ley (RLAFRPP)²;
- Decretos Ejecutivos de implementación Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), dichos decretos fueron:
 - Decreto Ejecutivo N° 34029-H-2007 Adopción e implementación de 18 NICSP;

¹ Versión de la norma: del 22/07/2008

² Versión de la norma: del 09/01/2007

- 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.

1.2. Sistema Integrado de Contabilidad (SIC)

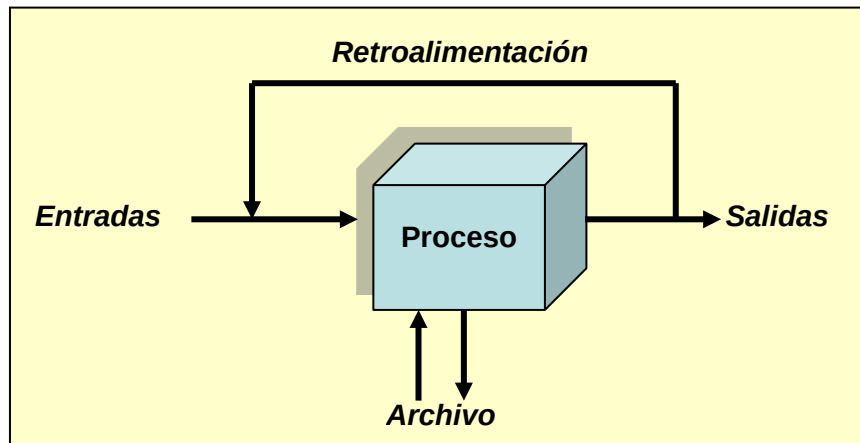
El SIC se sustenta fundamentalmente en los siguientes aspectos:

- 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.

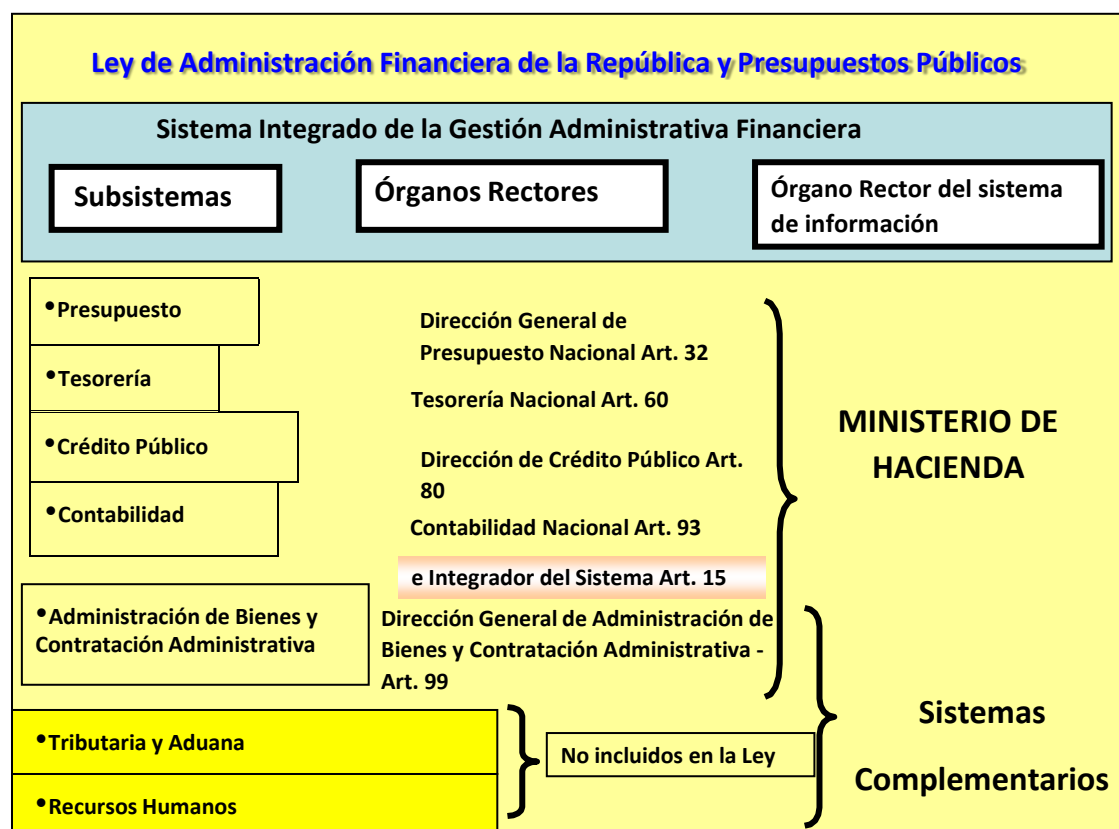
En el caso de la administración financiera, la integración es factible en la medida que las normas que regulan los diferentes sistemas que la componen sean coherentes entre sí y que se den adecuadas respuestas técnicas para relacionar los diferentes tipos de información (presupuestaria, patrimonial, 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 operativa³

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

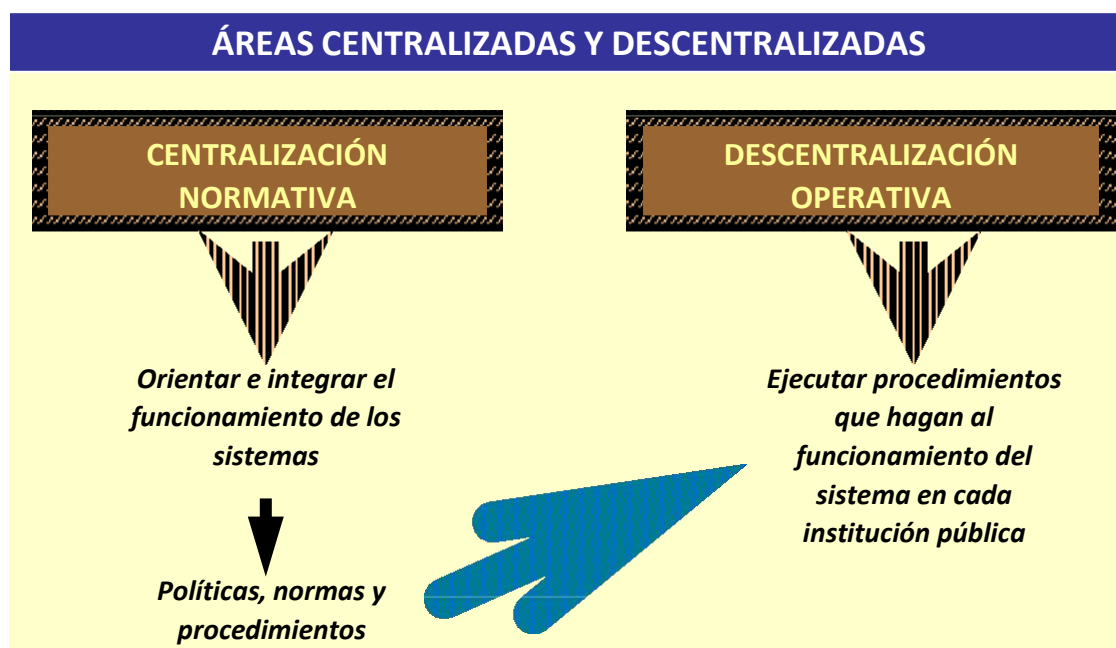
³ Art. 2 del RLAFRPP - Definiciones y Art.52 –Centralización Normativa y Descentralización Operativa.

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 Oficinas 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 las comunicaciones, cuyo propósito sea: a) agilizar los procedimientos, sustituyendo los soportes documentales por soportes propios de la tecnología disponible en materia de información y comunicaciones; b) reemplazar los sistemas de autorización y control, formalizados mediante diligencias, firmas manuscritas, sellos u otros medios manuales o mecánicos, por autorizaciones y controles automatizados, según los requerimientos de los sistemas de información que se habiliten para el cumplimiento de esta Ley y sus reglamentos, siempre que el órgano correspondiente garantice el ejercicio de la competencia.”*

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 las mismas. Por otra parte, una de las condiciones que deben satisfacer los planes de cuentas utilizados, es que deben permitir la conversión automática de los datos presupuestarios y patrimoniales de la “base caja” a la “base devengado”.

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

b. Registro único de cada transacción

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

El RLAFRPP en su artículo 22 define las **“Unidades Financieras”** de la Administración Central, que dependerán jerárquicamente del órgano del cual sea parte, pero técnicamente del Ministerio de Hacienda. Estas unidades tienen entre sus funciones el registro electrónico de las operaciones. El

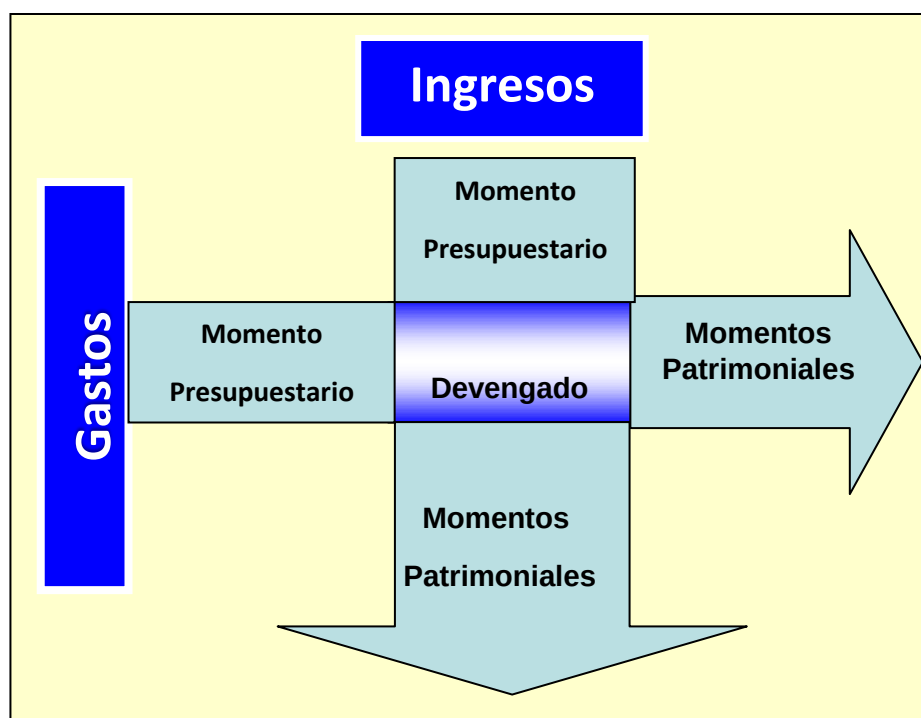
mismo Decreto, a través de su artículo 123, establece que el SSC será integrado, partiendo del registro único de cada transacción que permita la afectación presupuestaria, patrimonial y financiera.

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 Standards⁴), a efectos de dar una visión del tema que permita identificar el contexto internacional⁵.

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

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

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 internacional de dichos estándares y discutiendo los temas de interés público en los que la idoneidad profesional sea de suma importancia.

Organización de la IFAC

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

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

Organismos de la IFAC

La estructura de la IFAC está constituida por:

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

1. Consejos de la IFAC

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

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

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

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

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

- Normas Internacionales de Auditoría (ISAs).
- Normas Internacionales de Trabajos de Revisión. (ISREs).
- Normas Internacionales de Prácticas de Auditorías (IAPs).
- 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 Auditoría y Aseguramiento

- Panel Asesor de Cumplimiento

2. Comités

- **Comité de Naciones en Desarrollo de IFAC:** Apoya el desarrollo de la profesión contable en todos los países en vías de desarrollo. El comité representa los intereses de la profesión en países en vías de desarrollo, proporcionando orientación y otros recursos para satisfacer sus necesidades y buscando apoyo para el desarrollo de parte de la comunidad de benefactores para fortalecer la profesión contable en dichos países.
- **Comité de Nominaciones de IFAC:** Hace recomendaciones respecto a la composición de los consejos y comités de la IFAC. Se rige por el principio de elegir al candidato más adecuado para desempeñar estas tareas, las que son voluntarias.
- **Comité de Contadores Profesionales en Empresas de IFAC (PAIB, por su sigla en inglés):** Proporciona recursos y facilita el intercambio de conocimientos y mejores prácticas entre los contadores en todo el mundo que desarrollan su actividad en el comercio, la industria, el Sector Público, la educación y en entidades sin ánimo de lucro.
- **Comité de Auditores Transnacionales de IFAC (TAC, por su sigla en inglés):** Está dedicado a representar y a satisfacer las necesidades de los miembros del **Foro de Firmas (FOF, por su sigla en inglés)**. Desempeña un papel destacado al impulsar a las firmas miembros para cumplir con normas de alto nivel en el ejercicio internacional de la contaduría.
- **Comité de Firmas Pequeñas y Medianas de IFAC (EPMT, por su sigla en inglés):** A través del Centro Internacional para Firmas Pequeñas y Medianas (**SME, por su sigla en inglés**) dependiente del Comité, proporciona recursos y facilita el intercambio de conocimientos y mejores prácticas entre **SMP** y los contadores que prestan servicios en pequeñas y medianas empresas.

3. Otros

- **Grupo Asesor de Cumplimiento (CAP, por su sigla en inglés):** supervisa la implementación y el funcionamiento del Programa de Cumplimiento de los Organismos Miembros de la IFAC. El CAP también tiene la responsabilidad de hacer recomendaciones al Directorio de la IFAC con respecto al proceso de solicitud de afiliación, incluyendo la recomendación de nuevos solicitantes.
- **Grupo de Seguimiento (MG, por sigla en inglés):** comprende los reguladores internacionales y organizaciones relacionadas. Su papel es actualizar el PIOB considerando sucesos significativos en el entorno de regulación. Es también un vehículo de diálogo entre reguladores y la profesión contable a nivel internacional.
- **Grupo de Enlace de Regulación de la IFAC (IRLG, por su sigla en inglés):** incluye al Presidente de la IFAC, el Vicepresidente, el Director ejecutivo, los presidentes del IAASB,

el Comité Transnacional de Auditores y el Foro de Firmas, y hasta otros cuatro miembros designados por el Consejo de la IFAC. Trabaja con el MG y aborda temas relacionados con la regulación de la profesión.

- **Foro de Firmas (FOF, por su sigla en inglés):** es una organización de firmas internacionales que realizan auditorías sobre EEEF que se utilizan, o que podrían utilizarse, fuera de las fronteras nacionales. Los miembros del Foro aceptan voluntariamente cumplir con ciertos requisitos tal y como se indica en su Constitución. El compromiso con las obligaciones de afiliación del Foro contribuye a elevar la calidad de las normas de la práctica internacional de la auditoría en beneficio de los usuarios de los servicios de la profesión.

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

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

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

En la actualidad, el IPSASB cuenta 18 (dieciocho) miembros procedentes de los organismos integrantes de la IFAC. De todos modos, los nuevos términos de referencia del IPSASB permiten que se designen dos miembros públicos, los cuales pueden ser nominados por cualquier individuo u organización. Los miembros del IPSASB son designados por sus conocimientos y experiencia en la información financiera del Sector Público y tienen el apoyo de los asesores técnicos procedentes de la profesión contable de sus propios países. Los miembros de los organismos de préstamos multilaterales y determinadas organizaciones internacionales y regionales son observadores⁶ del IPSASB con derechos totales de permanencia en las reuniones, pero sin derecho a voto.

Las reuniones de trabajo del IPSASB son presenciales, con una periodicidad de cuatro (4) 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

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

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

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

- la preparación de EEFF de acuerdo con las normas contables generalmente aceptadas, desarrolladas para el interés del usuario de 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 (**IASC**, sigla en inglés) y tiene como objetivo emitir las Normas Internacionales de Contabilidad (**IASs**, por su sigla en inglés) (NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (**IFRSs**, por su sigla en inglés) (NIIF) para su aplicación por parte de entidades con fines de lucro. Estas Normas apoyan la eficiencia tanto del mercado de capital nacional como internacional. Las NIIF son un componente necesario de las recientes iniciativas para fortalecer la transparencia financiera y mejorar la gobernabilidad corporativa. Las NIC y las NIIF se aplican a las entidades con fines de lucro, sean del Sector Público o Privado.

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 aprobado⁷ cuarenta (40) NICSPs versión 2018 de las cuales se han derogado 5 normas sobre base devengado que regulan distintos aspectos, a saber:

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

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

⁷ A Setiembre 2018.

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

NICSP		Objetivos
		- 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 <i>transacciones con contraprestación</i> 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.
10	Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias	El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable en los EEEF consolidados e individuales de una entidad cuya moneda funcional es la moneda de una economía hiperinflacionaria. También especifica el tratamiento contable cuando la economía deja de ser hiperinflacionaria.
11	Contratos de Construcción	El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los costos y de los ingresos relacionados con los contratos de construcción. Un contrato de construcción comprende: - la fabricación de un solo activo: ej. <i>un puente, un edificio, un dique, un oleoducto, una carretera, un barco o un túnel.</i> - la construcción de varios activos que estén íntimamente relacionados entre sí o sean interdependientes en términos de su diseño; ejemplos <i>de tales contratos son los de sistemas de abastecimiento de aguas reticulares, construcción de refinerías u otras infraestructuras complejas especializadas.</i>
12	Inventarios	El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los inventarios. Un tema fundamental en la contabilidad de los inventarios es el monto de costo que debe reconocerse como activo, para diferirlo hasta que los ingresos relacionados sean reconocidos. Esta Norma suministra una guía práctica para la determinación de ese costo, así como para el subsiguiente reconocimiento como un gasto, incluyendo también cualquier corrección del importe en libros al valor realizable neto. También facilita una guía sobre las fórmulas de costo que se usan para calcular los costos de los inventarios.
13	Arrendamientos	El objetivo de esta Norma es establecer, para arrendatarios y arrendadores, las políticas contables apropiadas para contabilizar y

NICSP		Objetivos
		revelar la información correspondiente a los arrendamientos operativos y financieros.
14	Hechos Occurridos después de la Fecha de Presentación	El objetivo de esta norma es prescribir: • cuando, una entidad debe proceder a ajustar sus EEEF por hechos ocurridos después de la fecha sobre la que se informa, y • las revelaciones que la entidad debe efectuar respecto a la fecha en que los EEEF han sido autorizados para su emisión, así como respecto a los hechos ocurridos después de la fecha sobre la que se informa.
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 EEEF puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en tales activos, así como los cambios que se hayan producido en los mismos. Trata la contabilidad de propiedades, planta y equipo: • el reconocimiento de los activos, • la determinación de su importe en libros y • los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro de valor que deben reconocerse con relación a los mismos.
18	Información Financiera por Segmentos	El objetivo de la presente Norma es establecer los principios para la presentación de información financiera para cada actividad o grupo de actividades de la entidad, que sean identificables, y para las cuales sea apropiado presentar información separada con fines de evaluación y de toma de decisiones. Ejemplo de segmentos: Las clasificaciones económicas de las actividades desarrolladas por el gobierno en su conjunto, tales como sanidad, educación, defensa y asistencia social (las cuales pueden ser un reflejo de las clasificaciones funcionales gubernamentales dadas por la Estadística Financiera Gubernamental del FMI).
19	Provisiones, Pasivos Contingentes y	El objetivo de la Norma es establecer una definición para: • provisiones, • pasivos contingentes, y • activos contingentes

NICSP		Objetivos
	Activos Contingentes	Identifica las circunstancias en que deben ser reconocidas, la forma en que deben medirse y la información que debe revelarse. La Norma también requiere que, en las notas a los EEEF, se revele determinada información sobre los pasivos contingentes y activos contingentes, para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, calendario de vencimiento y cuantía de tales partidas.
20	Información a Revelar sobre Partes Relacionadas	El objetivo de la presente norma es exigir la revelación de información sobre la existencia de relaciones entre partes cuando existe control y la revelación de información sobre transacciones entre la entidad y sus partes relacionadas bajo ciertas circunstancias. El principal elemento a tener en cuenta a la hora de revelar información acerca de partes relacionadas es 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 EEEF y las bases estadísticas de información financiera.
23	Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)	El objetivo de esta Norma es establecer requerimientos para la información financiera de los ingresos que surgen de transacciones en las que una entidad recibe valores de otra sin entregar un valor aproximadamente igual a cambio, y viceversa. Ejemplo: impuestos y transferencias (Condonación de deudas, donaciones y regalos, legados, multas, servicios especiales).
24	Presentación de Información del	Esta Norma requiere: que se incluya una comparación de los importes del presupuesto y los importes reales que surgen de la

NICSP		Objetivos
	Presupuesto en los Estados Financieros	ejecución del mismo en los EEEF 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 EEEF 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 (aquellos que se mantienen para obtener un rendimiento comercial) se ha deteriorado y asegurar que se reconocen las correspondientes pérdidas por deterioro, como así también proceder a revertir la pérdida de valor por deterioro, prescribiendo además la información a revelar.
27	Agricultura	El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable y la información a revelar de la actividad agrícola. Entendiendo por actividad agrícola la gestión, 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.

NICSP		Objetivos
29	Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición	El objetivo de esta Norma es el establecimiento de principios para el reconocimiento y la medición de los activos financieros, pasivos financieros, así como de algunos contratos de compra o venta de partidas no financieras. Los requerimientos para la presentación de información sobre los instrumentos financieros se establecen en la NICSP 28 Instrumentos Financieros: Presentación. Los requerimientos relativos a la información a revelar sobre instrumentos financieros están en la NICSP 30 Instrumentos Financieros: Información a Revelar.
30	Instrumentos Financieros: Información a Revelar	El objetivo de esta Norma es requerir a las entidades que, en sus EEEF, 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 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

NICSP		Objetivos
		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 Conjuntos	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: 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 b) los efectos de esas participaciones en su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo.

NICSP		Objetivos
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 Público⁸.

Se presentan las siguientes guías:

Guías		Resumen
1	Información Financiera de Gobiernos Nacionales	Este estudio es de interés particular para los altos cargos con responsabilidad en temas financieros en los gobiernos, como ser políticos, auditores del legislativo y otros que utilicen los informes del gobierno, porque aborda los fundamentos básicos de la información financiera gubernamental.
2	Elementos de los Estados Financieros de los Gobiernos Nacionales	Este Estudio considera los elementos (tipos o clases de información financiera) a informar en los EEEF 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 auditoría de cumplimiento en el Sector Público que, en numerosos países, está sujeta a mandatos y objetivos muy diversos con respecto al Sector Privado. En un sistema democrático de gobierno, la obligación de rendir cuentas al público y, particularmente, a sus representantes electos, es un

⁸ Se pueden encontrar en la página web del IPSASB: www.ipsasb.org

Guías		Resumen
		aspecto preponderante de la gestión de una entidad del Sector Público.
4	Utilización del Trabajo de otros Auditores- Una Perspectiva del Sector Público	Este estudio aborda el uso del trabajo de otros auditores, incluyendo los externos e internos, en la certificación financiera y auditoría de cumplimiento. Considera los temas que un auditor tiene que tener en consideración cuando utiliza el trabajo de otro auditor y proporciona una perspectiva del Sector Público para las Normas Internacionales sobre Auditoría (NIA) 600 "Utilización del Trabajo de otro Auditor" y 610, "Consideración del Trabajo del Auditor Interno."
5	Definición y Reconocimiento de Activos	Este Estudio identifica y describe la variedad de puntos de vista que existen sobre, cuándo y cómo los activos específicos deben ser medidos y reportados en el Sector Público.
6	Contabilidad e Información sobre Pasivos	Este Estudio proporciona una perspectiva del Sector Público sobre la definición y reconocimiento de pasivos.
7	Información sobre Rendimiento de las Empresas Públicas	Este estudio identifica los principales usuarios de la información sobre rendimiento, considerando las necesidades de dichos usuarios y describe las formas de información que podrían estar disponibles para satisfacer estas necesidades.
8	La Entidad Financiera del Gobierno que Informa	Este Estudio considera las implicancias de los diferentes enfoques para definir la entidad financiera del gobierno que informa y las distintas técnicas para la elaboración de los informes financieros del mismo y la consecución de sus objetivos.
9	Definición y Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias	Este Estudio examina conceptos, principios y temas relacionados con las definiciones y reconocimiento de ingresos en los EEEF 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 EEEF con propósito general de los gobiernos nacionales y otras entidades públicas no comerciales.
11	Información Financiera Gubernamental: Temas Usuales de Contabilidad y Prácticas.	Este Estudio trata de ayudar a los gobiernos de todos los niveles en la identificación de los temas asociados con la información financiera. Aunque algunas partes de este estudio pueden estar únicamente relacionadas con los gobiernos nacionales, otras son aplicables a todos los niveles de los gobiernos.
12	Perspectiva de Costos para Gobiernos.	Este Estudio pretende ayudar a los funcionarios de finanzas de los gobiernos y entes contables gubernamentales en sus esfuerzos por desarrollar e implementar la contabilidad de costos.
13	Gobernabilidad en el Sector Público: Perspectiva de un Organismo Gubernamental.	Este Estudio perfila los principios de la gobernabilidad y su aplicación a las entidades del Sector Público.

Guías		Resumen
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 EEEF 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 Consejo⁹. Los países que han efectuado presentaciones son: Nueva Zelanda, Reino Unido, Francia, Argentina y Estados Unidos.

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

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

2.5. Bibliografía¹⁰

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

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

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

Capítulo II

1. Subsistema de Contabilidad

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

1.1. Aspectos Generales

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

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

1.2. Características del Subsistema

El SSC responderá a las siguientes características generales:

- a) Es sobre base de acumulación (o devengado)¹¹.
- b) Permitirá el registro y la fiscalización de los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos.
- c) Las transacciones se registrarán una sola vez¹² y, a partir de ese registro único, se deberán obtener todas las salidas de información que se requieran (contable, presupuestaria, tesorería) ya sea a nivel central o periférico.
- d) Será común, único, uniforme y aplicable a todo el Sector Público.
- e) Integrará las informaciones presupuestarias, del tesoro y patrimoniales de cada entidad entre sí y, a su vez, con las Cuentas Nacionales.

¹¹ Art. 124 y Art. 128 - RLAFRPP.

¹² Art. 123 - RLAFRPP.

- f) Expondrá, en tiempo real, la ejecución presupuestaria, los movimientos y situación de los fondos del Tesoro y las variaciones, composición y situación del patrimonio de la Administración Central¹³.
- g) Estará basado en NICSP¹⁴ emitidas por el IPSASB de IFAC y, supletoriamente en las NIC/NIIF y las emitidas por la Contabilidad Nacional.
- h) Consolidará¹⁵ la información contable de las entidades del Gobierno Costarricense e integrará los patrimonios de las EP.

1.3. Objetivos¹⁶

El SSC tiene los siguientes objetivos:

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

Los objetivos específicos: SSC

- a) Ser el núcleo integrador del SIC costarricense¹⁷.
- b) Registrar sistemáticamente todas las transacciones que se produzcan y afecten o puedan afectar la situación económico-financiera del Gobierno Central¹⁸.
- c) Procesar y producir información financiera para la toma de decisiones por parte de los responsables de la gestión financiera pública y para los terceros interesados en la misma.
- d) Presentar la información contable necesaria para facilitar las tareas de control, sean estas internas o externas.
- e) Producir los EEFF necesarios para mostrar los resultados de la gestión presupuestaria y económica, así como la situación patrimonial de las organizaciones públicas, todo ello con la estructura, oportunidad y periodicidad que la ley establezca y con los lineamientos que el Órgano Rector requiera.
- f) Producir los Estados Financieros Consolidados del Sector Gobierno General integrados por el Patrimonio de las Empresas Financieras y No Financieras, que muestren la situación patrimonial y los resultados contables del Sector Público Costarricense (SPC), todo ello con la estructura, oportunidad y periodicidad que la ley establezca y con los lineamientos que el Órgano Rector requiera.

¹³ RLAFRPP – Disposiciones Generales – Capítulo I – Art. 2: Administración Central: Poder Ejecutivo Central y sus dependencias.

¹⁴ Decreto N° 34918 el Gobierno de la República de Costa Rica y Art. 124 del RLAFRPP.

¹⁵ Art. 124 del RLAFRPP – Estados Consolidados del Sector Público.

¹⁶ Art. 91 de la LAFRPP

¹⁷ Art. 15 de la LAFRPP

¹⁸ Art. 93 – inc. e. de la LAFRPP.

- g) Producir la Rendición de Cuentas del Sector Público Costarricense, dentro de un marco de absoluta transparencia.
- h) Permitir que la información que se procese y produzca sobre el Sector Gobierno General se integre al Sistema de Cuentas Nacionales.

1.4. Organización Contable

La DGCN actuará como Órgano Rector del SSC y, como tal, será responsable de diseñar, prescribir, poner en funcionamiento y mantener actualizado¹⁹ dicho subsistema en la administración central.

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

Tal como lo establece la Fase 1 del Marco Conceptual para la información financiera con propósito general del sector público – Capítulo 4 – “*Entidad que Informa*” aprobado²⁰ por el IPSAB los EEFF son una parte de los IFPG a efectos de mejorar, complementar y ampliar la información financiera.

Una entidad del sector público que informa, es un gobierno u otra organización, programa o área identificable de actividad del sector público que prepara IFPG.

La Fase del Marco Conceptual de la IPSASB define:

“Entidad que informa”:

Una entidad del sector público que informa es una organización, programa o área identificable de actividad del sector público que prepara IFPG.

“Entidad que informa del grupo”:

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

La información contable del Sector Público se expone en los EEFF²¹, que son parte de los IFPG, **y deben ser preparados sobre la base contable del devengado, destinados a cubrir las necesidades de información de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.**

Los EEFF se refieren siempre a una entidad identificable, creada para cumplir determinadas metas y objetivos conforme a los ordenamientos jurídicos que la originaron. Cada una de estas entidades públicas que administran recursos y obligaciones constituye, al margen de su naturaleza jurídica, una

¹⁹ Actualizado: con los últimos cambios contables producidos a nivel nacional e internacional.

²⁰ Enero 2013

²¹ NICSP 1 “Presentación de Estados Financieros”

unidad contable independiente con atribuciones y deberes propios, los cuales en su conjunto conforman el **Ente Contable** (EC).

Ente Contable Público:

Un Ente Contable Público es un gobierno u otra organización, programa o área identificable de actividad del sector público que la Dirección General de Contabilidad determina como tal, cumpliendo con las siguientes características:

1. Administran recursos del estado, obligaciones y sus patrimonios
2. Existen destinatarios de servicios o suministradores de recursos que dependen de los IFPG (Información Financiera con Propósito General) de la entidad para obtener información a efectos de rendición de cuentas o toma de decisiones.
3. El Estado debe tener participación patrimonial en el ente.
4. La entidad tiene un presupuesto público aprobado de acuerdo con la normativa vigente.
5. Oficio de acreditación por parte de la Contabilidad Nacional

A nivel interno se debe establecer un procedimiento para generar el oficio de acreditación, considerando los siguientes datos:

- Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Publico (NICSP) y las Políticas Generales de Contabilidad.
- El registro contable con tratamiento base devengo de la universalidad de sus transacciones.
- Satisfacer todos los requisitos de presentación de los Estados Financieros según las normas y políticas contables aprobadas por la Contabilidad Nacional que permite la inclusión en los estados financieros consolidados del sector público.
- Se realiza un análisis favorable de materialidad (indicador Activos Totales, Pasivos o nivel de riesgo en las operaciones) por parte de la DGCN, e impacto dentro de los Estados Financieros Consolidados del Sector Publico.
- El responsable de elaborar los estados financieros debe se estar incorporado en el colegio profesional pertinente.

Se realiza un análisis favorable de materialidad (indicador Activos Totales, Pasivos o nivel de riesgo en las operaciones) por parte de la DGCN, e impacto dentro de los Estados Financieros Consolidados del Sector Publico.

La responsabilidad de la emisión de los EEFF está en cabeza de la entidad gubernamental y sólo podrán emitir dichos estados de acuerdo a las normas y tratamiento contable que determine la Contabilidad Nacional.

Entidades de Gobierno

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

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

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

Todas las unidades gubernamentales forman parte del SGG.

Las NICSP se aplican a los EEFF de las entidades de gobierno que, más allá de su autonomía, respondan jurisdiccionalmente a un área del SGG (Gobierno Central o Local). Ellas son: Administración Central, poderes y órganos auxiliares, Gobierno de la República, /, Instituciones Descentralizadas no Empresariales (autónomas y Municipalidades), Instituciones Financieras no Bancarias y todo otro ente público que determine de acuerdo con las características básicas y así lo autorice la DGCN

Unidades de Registro (URs)

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

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

1.5. Órgano Rector de Contabilidad

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

Dicho órgano rector tiene las siguientes competencias:

- Velar para que el SSC cumpla con:
 1. Reflejar la ejecución presupuestaria, los movimientos y la situación del tesoro, así como las variaciones, composición y situación del patrimonio de los entes contables (LAFRPP - Art. 15 inc.c.).
 2. Permitir la preparación de la “Liquidación contable”, de tal forma que muestre el resultado contable del período, su efecto sobre el patrimonio nacional y la liquidación de los ingresos y egresos del presupuesto nacional (LAFRPP - Art. 50 y Art. 93 inc. g) (RLAFRPP Art. 133).
 3. Permitir la elaboración de “Informes Contables Básicos” tales como:
 - (a) La Liquidación de la Ejecución del Presupuesto,
 - (b) El Estado de la Deuda Pública,
 - (c) Los Estados Financieros de la Administración Central según NICSP, (RLAFRPP - Art. 124).
 - (d) Los Estados Financieros Consolidados del SPC. (LAFRPP - Art. 95 y 96 y RLAFRPP Art. 124)
- Proponer al Ministerio de Hacienda el presente Plan General de Contabilidad Nacional que registrará el SSC (LAFRPP - Art. 93 inc a.), el cual incluye el Glosario de Términos Contables (LAFRPP - Art. 93 inc h.).
- Sustentado en el presente PGCN establecer los procedimientos contables a través de normas técnicas y disposiciones adicionales tales como políticas de Contabilidad (pPC) (LAFRPP - Art. 93 inc b. y RLAFPP – Art. 120).
- Nota Técnica: Es un documento técnico que especifica el tratamiento contable que debe ser utilizado por los entes contables, el cual detalla ejercicios prácticos que se ajustan a la medición, reconocimiento y revelación de la información financiera de acuerdo a las normas contables y de las políticas generales.
- Velar porque el resto de las entidades del SPC cumpla con lo estipulado en el PGCN y en las PPC (LAFRPP - Art. 93 inc c).
- Asesorar a todo el SPC sobre el SSC y en NICSP. (LAFRPP - Art. 93 inc d.).
- Llevar actualizada la contabilidad de la Administración Central²² (LAFRPP - Art. 93 inc e.)²³.

²² RLAFRPP – Disposiciones Generales – Capítulo I – Art.2: Administración Central: Poder Ejecutivo Central y sus dependencias.

²³ El cumplimiento total, del presente requerimiento, podrá ser dentro del periodo transitorio de implementadas las NICSP, hasta completar la integración del sistema financiero para la administración central.

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

1.6. Momentos del Registro de la Administración Central.

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

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

- **Comprometido:** es el registro de la aprobación, por autoridad competente, de un acto administrativo por el que se formaliza una relación jurídica con terceros para ejecución de obras, adquisición de bienes y servicios, contratación de personal o los actos mediante los cuales se otorgan transferencias. En el caso de las obras a ejecutarse y bienes y servicios a recibirse durante varios ejercicios, el compromiso será registrado por la parte que se ejecutará o recibirá, respectivamente, durante cada ejercicio. Conforme señala el RLAFRPP, se *“registra el compromiso real de los recursos como resultado de una contratación efectuada con terceros para adquirir bienes o servicios, o de realizar gastos por otros conceptos. Este momento es registrado a partir de la emisión electrónica del documento de ejecución presupuestario respectivo”*.

A los efectos de cumplir con el RLAFRPP, que en su artículo 132 inciso b) establece que la DGCN emitirá un certificado de los gastos comprometidos y no devengados.

- **Devengado:** Las transacciones y otros hechos económicos deben ser reconocidos cuando ocurren, independientemente del momento del pago. Por ello, se registran en los libros contables y se reconocen en los EEFF de los ejercicios con los que guardan relación.

El RLAFRPP define el Devengado como: *“registrar el reconocimiento del gasto por la recepción a conformidad, por parte del órgano respectivo, de cualquier clase de bienes y servicios contratados o consumidos, así como el registro de las transferencias aplicadas o los gastos realizados por otro concepto de conformidad con el marco jurídico existente, durante el ejercicio económico, independientemente del cuando se efectúe el pago de la obligación. Este momento es registrado a partir de la aprobación electrónica por parte del órgano receptor, de los documentos de ejecución correspondientes”*.

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

El concepto del devengado dado por las NICSP supera el concepto dado en el RLAFRPP, ya que bajo el mismo se podrán registrar, a través de asientos contables, sustentados en documento de notas de abono y cargo o minutas contables²⁴, los hechos económico-financiero en los ejercicios que guardan relación, más allá de tener un

²⁴ Minutas contables: documentos firmados por autoridad competente mediante los cuales se fundamentan los asientos y se refiere o acompaña la documentación de respaldo.

documento de ejecución correspondiente, por ejemplo, cuando las contingencias son probables, en cuyo caso serán reconocidas como Provisiones (deudas)²⁵.

- **Pagado:** es el momento en el que se refleja la cancelación total o parcial de las obligaciones asumidas, la que se concretará mediante la entrega del medio de pago al acreedor u ordenando la transferencia bancaria al banco depositario o agente financiero. El R LAFRPP define el pagado cuando se *“Registra la cancelación de los montos que han sido ordenados para cancelar a un acreedor del Estado o beneficiario de una transferencia. Este momento es registrado a partir de la recepción de información de los pagos acreditados en el sistema bancario nacional”*.

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

- **Estimación inicial:** son las estimaciones de recursos por recaudar aprobadas por Ley.
- **Devengado:** Las transacciones y otros hechos económicos deben ser reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa su cobro). Por ello, se registran en los libros contables y se reconocen en los EEFF de los ejercicios con los que guardan relación. El RLAFRPP define el reconocimiento del derecho de cobro, expresando que *“refleja la identificación del deudor y el monto de su obligación de pago. Este momento queda registrado con el recibo o comprobante emitido por los órganos responsables, afectando la contabilidad patrimonial”*.

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

- **Percibido:** Corresponde al momento en que se produce el ingreso efectivo de los fondos, independientemente del momento en que los mismos se hubieran devengado. El RLAFRPP define **el cobro o recibo** como el momento en que *“el deudor deposita en los cajeros auxiliares del Banco Central el importe de su obligación o se reciben recursos producto de la cancelación de impuestos o tasas, del endeudamiento, donación o cualquier otro derecho reconocido. Este momento corresponde al abono o cancelación de los derechos reconocido.”*.

²⁵ NICSP N° 19 Activos y Pasivos Contingentes

Registro contable Patrimonial: la elaboración de los EEFF de la Administración Central cumplirá con la normativa y políticas emitidas por la DGCN siguiendo la base del devengo.

Registro contable Patrimonial consolidada: la elaboración de los EEFF consolidados del SPC derivan de los requerimientos, normativa y políticas que establezca la DGCN, siguiendo la base del devengo.

1.7. Principales Instrumentos Contables

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

- **Plan General de Contabilidad Nacional**, que incluye:
 - Marco Conceptual Contable,
 - Normas y políticas generales contables de DGCN de acuerdo con NICSP.
 - Normas generales (NIIF) y sus políticas contables en las empresas públicas.
 - Glosario de términos contables,
- Notas técnicas y ejercicio práctico, y
 - Plan de Cuentas Contable.
 - Matriz de autoevaluación de normativa contable.
 - Demás requerimientos que establezca la DGCN.

Normas de Contabilidad para el Sector Público Costarricense.

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

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

1. **Marco Conceptual Contable:** *“constituye un soporte sustancial de la normativa contable y desarrolla los fundamentos conceptuales de la información financiera contable, con el*

propósito de brindar sustento racional y de congruencia a las normas contables que lo complementan²⁶”.

2. **Normas Generales de Contabilidad:** Comprenden la normativa general y las políticas contables de las partidas más relevantes de los EEFF, de acuerdo con las NICSP o, en su defecto, NIC/NIIF y la normativa emitida por la DGCN como órgano rector del subsistema contable, incluyendo la normativa relacionada con la elaboración de los EEFF y de los EEEFCSPC. Dicha normativa permitirá exponer las principales mediciones de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, así también contemplar, de aplicarse, la Contabilidad de Cobertura.
3. **Políticas Particulares de Contabilidad²⁷:** Son las normas y políticas contables que surgirán, con carácter más específico o detallado, conjuntamente con la aplicación de los procedimientos contables.

Plan de Cuentas Contable

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

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

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

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

²⁶ Definición dada en el MCC del presente PGCN

²⁷ No son parte del presente PGCN

Otros instrumentos Contables

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

Los procedimientos contables deben establecerse claramente por escrito en su respectivo manual para que los mismos sean incorporados al sistema informático, como modelo funcional rector del mismo, y que todos los ejecutores puedan aplicarlos en forma homogénea, debiendo ir acompañados de las PPC necesarias a efectos de concretar los registros contables, además de estar basados sobre los criterios internacionales.

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

La DGCN elaborará el manual de procedimientos contables para el Poder Ejecutivo y establecerá las Políticas Generales de Contabilidad, Políticas Particulares de Contabilidad En el caso del resto de entes contables tendrán la responsabilidad de emitir sus políticas particulares de contabilidad siempre derivadas de las Políticas generales que emite la Contabilidad Nacional, además de sus manuales de procedimientos.

Libros Principales y Registros Auxiliares de la Administración Central

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

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

1.8. Sistema de Gestión Documental (SGD)

1.8.1. Marco Legal

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

a) Especifico de la administración financiera

La LAFRPP, a través del artículo 93 inc. i) de su Título VIII “Subsistema de Contabilidad”, faculta al Órgano Rector del mismo a *“Archivar, documentalmente o por otros medios, la información originada en las operaciones de la Administración Central²⁸ durante un lapso de cinco años”*.

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

- en el Capítulo IV *“Organización Financiera de la Administración Central”* determina que cada órgano de la Administración Central deberá contar con una *“Unidad Financiera”²⁹* que será responsable de la administración financiera de la entidad a la que representan. Dichas unidades serán responsables, entre otras funciones, de: *“...Mantener y custodiar un archivo de los documentos que respaldan las operaciones contables que se realizan durante el proceso de ejecución presupuestaria, de conformidad con los Manuales de Procedimientos del Sistema Integrado de la Gestión de la Administración Financiera y la normativa legal vigente..2”³⁰*
- el artículo 130³¹ referido al Respaldo documental del registro contable, establece: *“El archivo contable documental resultante de las operaciones contables se mantendrá por 5 años, salvo en el caso de los salarios devengados por los funcionarios del Gobierno de la República, que se mantendrá por lo menos 50 años en las instituciones. No obstante lo anterior, es potestativo del Comité Institucional de Selección y Eliminación de Documentos de cada una de las instituciones del Estado establecer un plazo mayor. Será responsabilidad de las unidades financieras a que se refiere el artículo 22 del presente Reglamento, archivar y custodiar la documentación que respalde esas operaciones contables, también durante un período de 5 años. Los archivos documentales podrán ser sustituidos por archivos electrónicos o microfilmados al amparo de las disposiciones legales establecidas”*.

b) Otras normas relacionadas

²⁸ Administración Central: Poder Ejecutivo Central y sus dependencias (desconcentrados) – artículo No. 2 del RLAFRPP.

²⁹ Artículo No. 22 del RLAFRPP

³⁰ Artículo No. 23 inc. f) del RLAFRPP

³¹ Reformado por el decreto ejecutivo No. 33585 del 9 de enero del 2007.

Otros archivos para consultar y que están relacionados con el presente documento son: la firma digital y los documentos electrónicos, a saber:

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

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

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

Artículo 11: *“La Junta Administrativa del Archivo Nacional, creada por ley No. 5574 del 6 de septiembre de 1974, será la máxima autoridad del Sistema Nacional de Archivos, actuará como órgano rector de dicho sistema, y tendrá como objetivos principales dotar de un edificio funcional a la Dirección General del Archivo Nacional, lo mismo que mantener una estrecha relación archivística y técnica entre los archivos del sistema...”.*

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

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

Artículo 120: *“Son funciones de la Comisión:*

a. Dictar normas sobre Selección y Eliminación de los documentos que producen las instituciones mencionadas en el Artículo 2 de la ley que se reglamenta.

b. Resolver consultas atendiendo a la directriz de conservar lo que tenga valor científico-cultural, y autorizar la eliminación de los documentos que carezcan de este valor, en las diferentes etapas de formación de los archivos.

c. Analizar y aprobar las tablas de plazos de conservación de documentos que presenten las instituciones mencionadas en el artículo 2 de la ley que se reglamenta....”.

Artículo 138: *“Cada una de las entidades mencionadas en el artículo 2° de la Ley que se reglamenta integrará un Comité Institucional de Selección y Eliminación de Documentos, que estará formado por el asesor legal, el superior administrativo y el jefe o Encargado del Archivo de la entidad productora de la documentación, o por quienes éstos deleguen, siempre y*

cuando reúnan las mismas condiciones profesionales. Entre esos miembros se nombrará, de acuerdo con lo que establece al respecto la Ley General de la Administración Pública, un presidente y un secretario, electos por mayoría absoluta, quienes durarán en el cargo un año, pudiendo ser reelectos. El Comité establecerá sus normas de trabajo y la frecuencia de las reuniones”.

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

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

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

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

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

1.8.2. Sistema de Gestión Documental (SGD)

Marco Conceptual

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

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

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

Objetivos

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

Bajo el nuevo concepto de administración financiera gubernamental, los archivos de documentación deben cumplir con los objetivos generales de *Efectividad, Eficiencia y Eficacia* que rigen al sistema de

información, pero también con sus propios objetivos particulares, aquéllos que un archivo documental debe cumplir, tales como:

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

Concepto General

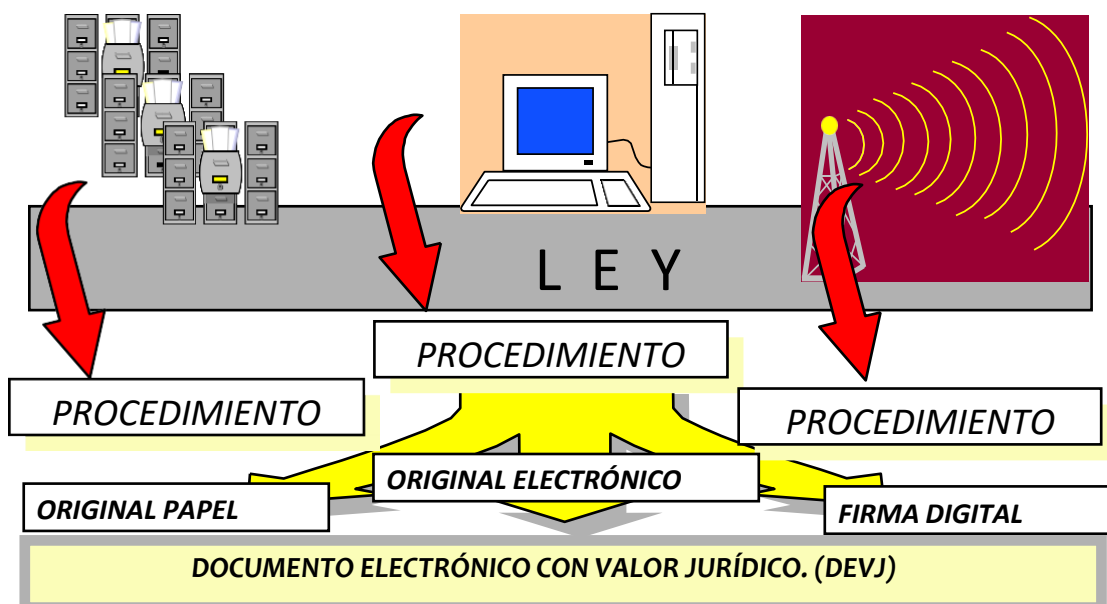
El SGD permitirá que la documentación financiera de la Administración Central y sus dependencias, como así también la administrativa y comercial que se incorpore a sus archivos, pueda ser guardada y conservada en soporte electrónico u óptico indeleble, cualquiera que sea el soporte primario en que esté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

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

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

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

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



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

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

Requisitos

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

a) Generales:

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

b) De los procedimientos de respaldo

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

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

Conservación y Seguridad del soporte de almacenamiento

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

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

De la anulación y destrucción del papel

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

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

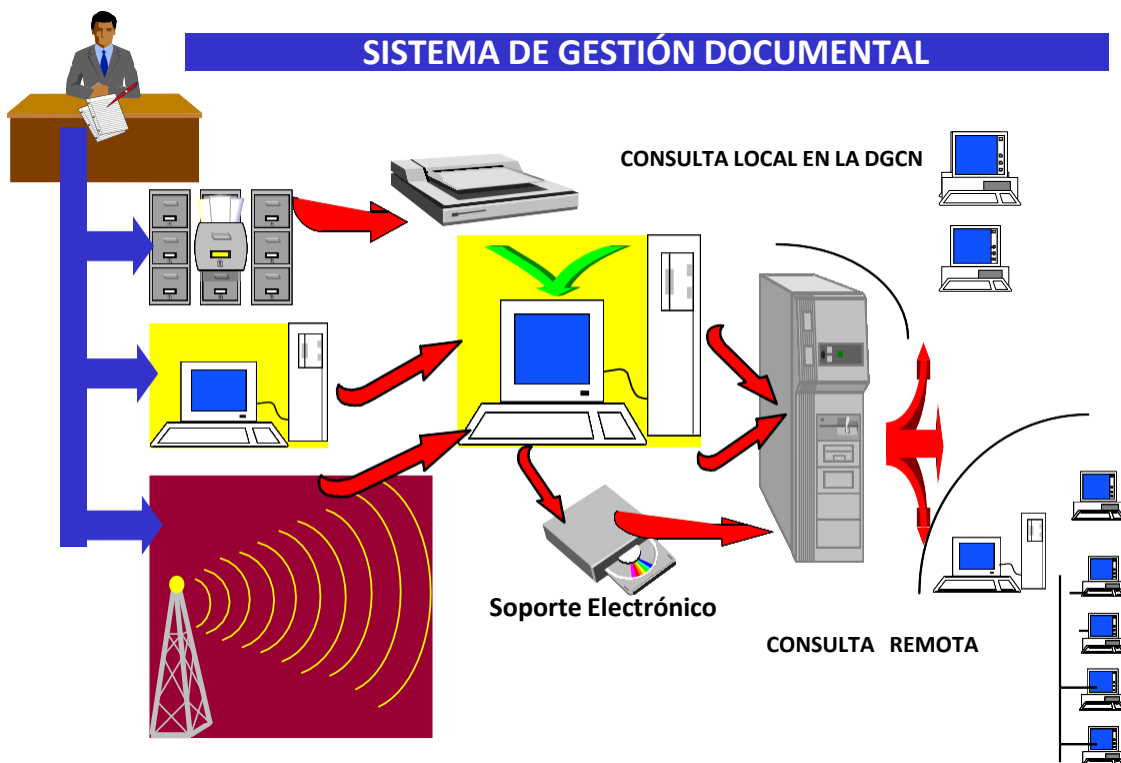
De la consulta de la información

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

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

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

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



INFORMACIÓN DIGITAL

1.8.3. Conclusiones

Los lineamientos básicos del SGD permitirán que la DGCN cuente con un archivo de documentación financiera, que le facilite disponer en forma centralizada de la documentación financiera del Poder Ejecutivo, delegando esta función en el resto de entidades que conforman la Administración Central y sus dependencias.

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

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

Capítulo III

Marco Conceptual Contable del Sector Público Costarricense

1. Antecedentes

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

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

Sin un MCC, a modo de estructura integradora, las normas generales, las políticas contables y las PPC 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 EEEF 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

Empresas Públicas (EP)

Características

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

El tratamiento contable de las EP son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF-NIC)

“Empresa Pública: *es un ente contable que reúne todas las características siguientes:*

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

El MEFP define a las EP como “Corporaciones Públicas”, estableciendo que son empresas pertenecientes o controladas por el gobierno que realizan básicamente actividades comerciales, e indicando que dichas empresas no se consideran parte del SGG, aunque se debe recopilar estadísticas sobre las mismas. Dado que su tratamiento contable es NIIF y los entes de Gobierno General son NICSP, la DGCN elaborará un informe consolidado entre ambas con el fin de tener el universo transaccional del Sector Público Costarricense, se incorpora en una sola línea como participación en los EEFF consolidados del Sector Gobierno General

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

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

Las NICSP son las normas contables utilizadas por la DGCN en instituciones públicas que se declararon entes contables, no obstante, en caso de alguna particularidad técnica contable o un vacío en las NICSP se puede recurrir a los estándares de las NIIF-NIC.

Versiones NICSP

La DGCN adopta las normas conforme al IPSASB y este organismo internacional emite actualizaciones mediante nuevas versiones, por lo tanto, la DGCN debe analizar los ajustes que correspondan y establecer la normativa y procedimientos adecuados para la implementación, de acuerdo a la ley 8131 y su reglamento.

Capítulo V

Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Activo

1. Activo

Activos financieros

Instrumentos Financieros

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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 adicionales
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 “<i>Estados Financieros Separados</i>”. • NICSP 35 “<i>Estados Financieros Consolidados</i>”. • NICSP 36 “<i>Inversiones en Asociadas</i>”. • NICSP 37 “<i>Negocios Conjuntos</i>”.	• 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 “<i>Arrendamientos</i>”.	1. Baja en cuentas y deterioro (incobrables) de los saldos de cuentas por cobrar derivadas del arrendamiento y 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 de empleados.	NICSP N° 39 “ <i>Beneficios a los Empleados</i> ”.	

d) Los instrumentos financieros emitidos por la entidad que cumplan la definición de un instrumento de patrimonio ³² , incluyendo opciones y certificados de opción para la suscripción de acciones o que se requiera que sean clasificados como un instrumento de patrimonio según la NICSP N° 28.	El emisor solo aplica: NICSP N° 28 <i>"Instrumentos Financieros – Presentación"</i> y NICSP N° 30 <i>"Instrumentos Financieros - Revelación"</i> El tenedor solo aplica si no cae en la excepción inciso a).	
e) Derechos y obligaciones que surgen según:		
i. un contrato de seguro, que sea diferente de los derechos y obligaciones del emisor, procedentes de los contratos de seguros que cumplan la	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

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)
definición de contrato de garantía financiera ³³ ; o		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 participación discrecional.	Normativa Nacional e Internacional que trate los contratos de seguros.	
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 <i>"Inversiones en Asociadas"</i>, o - NICSP 37 <i>"Negocios Conjuntos"</i>.	
g) Compromisos de Préstamos:		
i. Compromisos de préstamo diferentes de los mencionados en los puntos ii a iv siguientes.	1. NICSP N° 19 <i>"Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes"</i> , excepto lo relativo a baja en cuentas para lo que se aplicará NICSP 29.	2. 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		1. NICSP N° 28 <i>"Instrumentos Financieros – Presentación"</i> ; 2. NICSP N° 29 <i>"Instrumentos Financieros - Reconocimiento y Medición"</i> ; y

³³ NICSP N° 28. Contrato de garantía financiera: es un contrato que exige 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.

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)
entidad que tenga una práctica anterior de venta de los activos 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.		3. NICSP N° 30 <i>“Instrumentos Financieros - Revelación”</i> .
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 préstamo se haga en plazos.		4. NICSP N° 28 <i>“Instrumentos Financieros – Presentación”</i> ; 5. NICSP N° 29 <i>“Instrumentos Financieros - Reconocimiento y Medición”</i> ; y 6. NICSP N° 30 <i>“Instrumentos Financieros - Revelación”</i> .
iv. Compromisos de concesión de un préstamo a una tasa de interés inferior a la de mercado.		7. NICSP N° 28 <i>“Instrumentos Financieros – Presentación”</i> ; 8. NICSP N° 29 <i>“Instrumentos Financieros - Reconocimiento y Medición”</i> ; y NICSP N° 30 <i>“Instrumentos Financieros - Revelación”</i> .
h) Instrumentos financieros, contratos y obligaciones derivados de transacciones con	Normativa contable Nacional e Internacional que traten de pagos basados en acciones.	

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)
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 <i>“Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes”</i> .	
j) El reconocimiento y medición inicial de los derechos y obligaciones que surgen de ingresos de transacciones sin contraprestación.	4. NICSP N° 23 <i>“Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)”</i> .	
k) Contratos de compra o venta de elementos no financieros que se liquiden por el neto en efectivo o en otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros, como si esos contratos fueran instrumentos financieros.		9. NICSP N° 28 <i>“Instrumentos Financieros – Presentación”</i> ; 10. NICSP N° 29 <i>“Instrumentos Financieros - Reconocimiento y Medición”</i> ; y 11. NICSP N° 30 <i>“Instrumentos Financieros - Revelación”</i> Excepto que dichos contratos se hayan celebrado y continúen siendo mantenidos con el objetivo de recibir o entregar elementos no financieros, de acuerdo con las compras, ventas o requerimientos de utilización esperados por la entidad.

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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 adicionales
1	8.		Compensación de activos financieros con pasivos financieros	NICSP N° 28. Párrafos 47 y 49.	

1	8	1	Derecho legal de compensación e intención firme	NICSP N° 28, Párrafos 50 y 51.	
1	8	2	Transferencia de activos financieros	NICSP N° 28, Párrafo 47. NICSP N° 29, Párrafos 38 y 31.	
1	8	3	Improcedencia de compensación	NICSP N° 28, Párrafo 54 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 de un único instrumento financiero (dando lugar a un “instrumento sintético”);

- b) los activos y los pasivos financieros surjan de instrumentos financieros que tengan, básicamente, la misma exposición al riesgo (por ejemplo, activos y pasivos dentro de una misma cartera de contratos a término u otros instrumentos derivados) pero involucren a diferentes contrapartes;
- c) los activos, financieros u otros, se hubieren pignorado como garantías otorgadas de pasivos financieros que son obligaciones sin recurso;
- d) los activos financieros hayan sido asignados por el deudor a un fideicomiso para liberarse de una obligación, pero aún no hayan sido aceptados por el acreedor en cancelación de la misma (por ejemplo, un fondo de amortización);
- e) sean obligaciones incurridas como resultado de eventos que han dado lugar a pérdidas, cuyos importes se esperen recuperar de un tercero, como consecuencia de una reclamación hecha en virtud de una póliza de seguro.
- f) se suscriban acuerdos maestros de compensación contractual con una contraparte para protegerse de pérdidas, ya sea en caso de quiebra o en otras situaciones concursales, o en situaciones no esperadas dentro del curso ordinario de las operaciones, que imposibiliten a esa otra parte el cumplimiento de sus obligaciones.

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

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

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

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

- d) cualquier disminución por deterioro del valor o incobrabilidad.

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

Políticas Contables

- a) 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 adicionales
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
1	12	3	Contabilidad a la fecha de contratación	NICSP N° 29, GA 70.	

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

La baja en cuentas procederá cuando:

- a) expiren los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero o se renuncie a ellos; o
- b) se transfiera el activo financiero, siempre que la cesión cumpla con los requisitos para la baja en cuentas.

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

Políticas Contables

1. Para compras y ventas convencionales de activos financieros, puede optarse por reconocerlos o, en su caso, darlos de baja en cuentas, en el momento de la contratación (también denominado negociación) o en el de la liquidación.
2. A los efectos del presente PGCN, se procederá al reconocimiento de la baja en cuentas del mismo, en el **momento de la contratación**, siempre que se trate de compras y ventas convencionales. Dicho método se utilizará de manera uniforme para todas las compras o ventas de activos financieros. Se establecerá la PPC de acuerdo a 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 adicionales
1	13.		Transferencia de instrumentos financieros	NICSP N° 29, Párrafo 20.	
1	13	1	Transferencia con retención de derechos	NICSP N° 29, Párrafo 21.	
1	13	2	Retención de riesgos y beneficios de activos transferidos	NICSP N° 29, Párrafos 22, 23, 25 a 27, 29, 31 y 32.	

1	13	3	Percepción de flujos de efectivo por activos financieros transferidos		DGCN

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

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

Políticas Contables

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

- Si se espera que la comisión a recibir sea superior a una adecuada compensación por la prestación de este servicio de administración del activo financiero, se reconocerá un activo por los derechos de administración, por un importe que se determinará sobre la base de una distribución del importe en libros del activo financiero mayor.
 - ii. Si el activo financiero transferido se da de baja totalmente, pero la transferencia conlleva la obtención de un nuevo activo financiero o la asunción de un nuevo pasivo financiero, o un pasivo por prestación del servicio de administración del activo financiero, se reconocerá el nuevo activo financiero, el nuevo pasivo financiero o el nuevo pasivo por la obligación de administración a sus valores razonables.
 - iii. Si el activo transferido es parte de un activo financiero mayor (por ejemplo, cuando una entidad transfiere los flujos de efectivo por intereses que forman parte de un instrumento de deuda) y la parte transferida cumple con los requisitos para la baja en cuentas en su integridad, el importe en libros del activo mayor se distribuirá entre la parte que continua reconociéndose y la parte que se haya dado de baja, en función de los valores razonables relativos de dichas partes en la fecha de la transferencia.
- b) si la entidad retiene de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de dicho activo, entonces por **no cumplirse los requisitos para la baja en cuentas**, continuará reconociéndose el activo transferido en su integridad, y se reconocerá un pasivo financiero por la contraprestación recibida. En períodos posteriores, la entidad reconocerá cualquier ingreso por el activo transferido y cualquier gasto incurrido por el pasivo financiero.
- c) si la entidad ni transfiere ni conserva de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo financiero, entonces deberá determinar si ha retenido el control sobre el mismo. En este caso:
- si no ha conservado el control (como es el caso en que el receptor del activo financiero tenga la potestad de decidir unilateralmente la venta del mismo), dará de baja el activo financiero y reconocerá de forma separada, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o conservados por efecto de la cesión -siendo de aplicación lo mencionado en los puntos i. a iii. del ítem a)- ; o
 - 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 a los requerimientos de las Unidades Primarias de Registro.

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

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

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

Políticas Contables

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

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

2. Cuando una entidad distribuye el importe en libros previo de un activo financiero mayor, entre la parte que seguirá siendo reconocida y la parte que se da de baja, deberá determinar el valor razonable de la parte que continuará reconociendo, donde tendrá en cuenta como mejor estimación del valor razonable los precios recientes de las transacciones realizadas o en su defecto podrá considerar lo siguiente:
- la experiencia histórica de venta de partes de activos financieros similares a la que continúa reconociendo, y
 - las transacciones de mercado para dichas partes.
- Cuando no existan precios cotizados ni transacciones de mercado recientes que ayuden a determinar el valor razonable de las partes que continúan siendo reconocidas en una transacción de intercambio, la mejor estimación del valor razonable será la diferencia entre:
- el valor razonable del activo financiero mayor, considerado en su conjunto, y
 - la contraprestación recibida del receptor de la transferencia por la parte que se da de baja en cuentas.

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

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

Políticas Contables

1. Cuando la implicación continuada de la entidad tome la forma de:
 - a) **garantía del activo transferido:** el importe de la implicación continuada de la entidad será el menor entre:
 - i. el importe del activo y
 - ii. el importe máximo de la contraprestación recibida que la entidad podría ser requerida a devolver (“el importe de la garantía”).
 - b) **una opción comprada o emitida (o ambas) sobre el activo transferido:** la cuantía de la implicación continuada de la entidad será el importe del activo transferido que la entidad pueda volver a comprar. Sin embargo, en el caso de una opción de venta emitida sobre un activo que se mida a su valor razonable, el importe de la implicación continuada de la entidad estará limitado al menor entre el valor razonable del activo transferido y el precio de ejercicio de la opción.
 - c) **una opción que se liquide en efectivo, o una cláusula similar sobre el activo transferido:** la cuantía de la implicación continuada se medirá de la misma forma que si se tratase de opciones no liquidadas en efectivo, tal como se establece en el apartado b) anterior.
3. 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.
4. 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.
5. 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”.
6. 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 adicionales
1	16.		Reclasificaciones de instrumentos financieros	NICSP N° 29, Párrafos 53, 55, 57, 58 y 60.	
1	16	1	Futuras reclasificaciones		DGCN
1	16	2	Cambios que no significan reclasificaciones	NICSP N° 29, Párrafo 54.	
1	16	3	Tratamientos de las reclasificaciones permitidas	NICSP N° 29, Párrafos 56, 59, 60 y 64 b).	
1	16	4	Venta o reclasificación de Categoría 2	NICSP N° 29, Párrafo 61.	

A. Una entidad no podrá reclasificar:

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

B. Una entidad podrá reclasificar:

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

tiene la intención y, además, la capacidad de conservar el activo financiero en un futuro previsible o hasta el vencimiento.

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

Políticas Contables

1. La DGCN, conjuntamente con los Organismos que estime pertinente, emitirá las 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 adicionales
1	17.		Deterioro del valor e incobrabilidad de activos financieros	NICSP N° 29, Párrafo 68.	
1	17	1	Evidencia de deterioros	NICSP N° 29, Párrafos 68 y 70.	
1	17	2	Eventos que no califican para deterioro	NICSP N° 29, Párrafo 69.	
1	17	3	Estimaciones razonables del deterioro	NICSP N° 29, Párrafo 71 y GA122.	
1	17	4	Evaluación del deterioro	NICSP N° 29, Párrafos 48 y 67.	

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

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

Políticas Contables

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

descenso en el valor razonable de un instrumento de deuda como consecuencia de un incremento en la tasa de interés libre de riesgo).

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

Información a Revelar:

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

- i. Deberá suministrarse información que permita que los usuarios de los EEEF evalúen la relevancia de los instrumentos financieros en su situación financiera y en su rendimiento.

- ii. 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.

- iii. 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:
 - i. 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.
 - ii. 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.
 - iii. 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 adicionales
1	19.		Reclasificaciones	NICSP N° 30, Párrafos 15 y 16.	

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

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

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

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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
1	20.		Transferencias de Activos Financieros	NICSP N° 30, Párrafo 17.	

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

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

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

Deberá revelarse:

- i. 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.
- ii. 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 adicionales
1	22.		Cuenta correctora para pérdidas crediticias	NICSP N° 30, Párrafo 20.	

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

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

- Deberá revelarse el valor razonable correspondiente a cada clase de activos financieros y de pasivos financieros, de una forma que permita la realización de comparaciones con los correspondientes importes en libros; cuando la información fuere de tipo cuantitativo, será en forma de tabla, excepto en los casos que la DGCN exija otro formato, en razón de resultar más apropiado. Se establecerá la PPC de acuerdo a los requerimientos de las Unidades Primarias de Registro.
- Al revelar los valores razonables, se agruparán los activos financieros y los pasivos financieros en clases, pero sólo se compensarán en la medida en que sus importes en libros estén compensados en el ESF.
- Se revelarán los métodos y, cuando se utilicen técnica de valoración, las suposiciones aplicadas para determinar los valores razonables de cada clase de activos financieros o pasivos financieros.
- Para las mediciones del valor razonable reconocidas en el ESF, deberá revelarse para cada clase de instrumentos financieros:
 - a) el nivel en la jerarquía de valor razonable en el cual se clasifican las mediciones del valor razonable en su totalidad (Nivel 1, 2 y 3);
 - b) **transferencias relevantes**, juzgadas con respecto al resultado del período, y al total de activos o de pasivos:
 - i. **entre los niveles 1 y 2:**
 - la jerarquía de valor razonable y las razones de dichas transferencias; y
 - las transferencias hacia cada nivel se revelarán y comentarán de forma separada de las transferencias salidas de cada nivel.
 - ii. **hacia o desde el Nivel 3:**
 - las razones para efectuar esas transferencias; y

- las transferencias que sean hacia el Nivel 3 se revelarán y comentarán de forma separada de las realizadas desde dicho nivel.
- c) para mediciones al valor razonable de Nivel 3:**
 - i. una conciliación de los saldos de apertura con los saldos de cierre, revelando de forma separada los cambios durante el período atribuibles a:
 - ganancias y pérdidas totales del período reconocidas en resultados que sean atribuibles a las ganancias o pérdidas relacionadas con aquellos activos y pasivos que se mantengan al final del período sobre el que se informa, así como una descripción de dónde se presentan dichas ganancias o pérdidas en el ERF;
 - ganancias y pérdidas totales reconocidas en el patrimonio; y
 - compras, ventas, emisiones y liquidaciones (revelando de forma separada cada tipo de movimiento).
 - ii. si el cambiar uno o más datos de entrada a otras suposiciones alternativas razonablemente posibles, cambia en forma relevante –juzgado con respecto a resultados, así como al total de los activos o pasivos, o respecto al total del patrimonio, según corresponda –, el valor razonable, se deberá:
 - señalar ese hecho y revelar el efecto de esos cambios; y
 - revelar cómo se calculó el efecto de los cambios hacia suposiciones alternativas razonablemente posibles.
- Si el mercado del instrumento no es activo y fuera una mejor expresión del valor razonable del mismo, en el momento del reconocimiento inicial, el importe determinado en esa fecha utilizando una técnica de medición en lugar del precio de la transacción, deberá revelarse, para cada clase de instrumentos financieros:
 - a) la política contable utilizada para reconocer en resultados esa diferencia entre el valor razonable estimado por una técnica de medición y el precio de transacción; y
 - b) la diferencia acumulada que no haya sido reconocida todavía en resultados al principio y al final del período, junto con una conciliación de esa diferencia durante ese período con el saldo.
- No será necesario revelar información sobre el valor razonable cuando:
 - a) el importe en libros sea una aproximación razonable al valor razonable;
 - b) en el caso de una inversión en instrumentos de patrimonio que no tenga un precio de mercado cotizado en un mercado activo, o en derivados vinculados con ellos, que se miden al costo porque su valor razonable no puede ser determinado con fiabilidad; y
 - c) para un contrato que contenga un componente de participación discrecional, si el valor razonable de dicho componente no puede ser determinado de forma fiable.
- No obstante, en los casos descritos en los apartados (b) y (c) del párrafo precedente, deberá revelarse información que ayude a los usuarios de los 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 adicionales
1	24.		Préstamos en condiciones favorables	NICSP N° 30, Párrafo 37.	
1	24	1	Tasas referenciales		DGCN

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

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

Política Contable

1. A efectos de determinar cuándo un préstamo se otorga en condiciones favorables, las tasas referenciales de mercado serán establecidas e informadas por el Órgano Rector de Crédito Público. 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 adicionales
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 adicionales
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 EEEF evalúen la naturaleza y el alcance de los riesgos que surgen de los instrumentos financieros a los que la entidad esté expuesta al final del período sobre el que se informa. En tal sentido, se expondrá información acerca de los riesgos procedentes de los instrumentos financieros, así como la manera cómo se gestionan dichos riesgos, a cuyos efectos se agruparán en:

- 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 a los requerimientos de las Unidades Primarias de Registro.), deberá revelarse como mínimo:

i. Información cualitativa:

- las exposiciones al riesgo y la forma en que éstas surgen;
- sus objetivos, políticas y procesos para la gestión del riesgo, así como los métodos utilizados para medirlo; y
- cualesquiera cambios habidos en los puntos precedentes.

ii. Información cuantitativa:

- 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;
- 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;
- las concentraciones de riesgo, si no resultan de los apartados anteriores; y
- 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 adicionales
1	27.		Riesgo de crédito	NICSP N° 30, Párrafos 43 a 45.	

Para cada clase de instrumento financiero deberá revelarse:

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

- 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;
- 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
- para los importes que se hayan revelado en (a) y (b), se deberá informar:
 - una descripción de las garantías tomadas por la entidad para asegurar el cobro y de las otras mejoras crediticias, y
 - una estimación de su valor razonable, a menos que ésta sea impracticable.

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

- la naturaleza e importe en libros de los activos obtenidos; y

- 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 adicionales
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 afectados 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 efectivo³⁴

Efectivo

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

³⁴ Ver Normas Especiales para la elaboración del Estado de Flujos de Efectivo.

1. Toda inversión que cumpla con dichas condiciones y su vencimiento sea igual o inferior a tres meses desde la fecha de adquisición o, en su caso, a partir de la fecha en la que se informa, será considerada como equivalente al efectivo. 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 adicionales
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 adicionales
1	32.	Saldos en moneda extranjera ³⁵	NICSP N° 4, Párrafo 26.	

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

³⁵ Transacciones en moneda extranjera tratadas en Diferencias de Cambio dentro de Gastos.

Cuentas a cobrar

Reconocimiento

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

Una entidad tendrá una cuenta por cobrar cuando:

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

Políticas Contables

1. Las cuentas por cobrar a favor de una entidad gubernamental se reconocen:
 - a) cuando se ha devengado el hecho imponible generador de un impuesto;
 - b) cuando existen obligaciones contraídas por terceros en concepto de aportes y contribuciones de los sectores privado y público a los distintos regímenes de prestación de la seguridad social, desarrollo y asistencia social;
 - c) por la venta de bienes y servicios de la entidad;
 - d) por los anticipos entregados;
 - e) por la cancelación de deudas avaladas de otros entes de gobierno;
 - f) por la renta de inversiones;
 - g) por el alquiler de propiedades;³⁸
 - 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.

³⁸ El alquiler de las propiedades se trata en Arrendamiento Operativo

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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 adicionales
1	50.		Medición posterior de las cuentas por cobrar financieros	NICSP N° 29, Párrafo 48.	
1	50	1	Descuentos por pronto pago		DGCN
1	50	2	Límite a la medición contable de las Cuentas por Cobrar		DGCN

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**³⁹.

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.

Transferencias a cobrar

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

- a) 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;
- b) 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 a los requerimientos técnicos de las Unidades Primarias de Registro.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
1	65.		Reembolso de avales y garantías	NICSP N° 19, Párrafo 63.	DGCN
1	65	1	Reconocimiento de una cuenta por cobrar por avales ejecutados		DGCN
1	65	2	Registros contables		

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

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 a 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 adicionales
1	66.		Información a revelar		DGCN
1	66	1	Exposición en el ERF	NICSP N° 19, Párrafo 64.	

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

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

Política Contable

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

Activos No Financieros

Inventarios

Catálogo de Bienes

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

A efectos de homogeneizar e integrar la información, las entidades gubernamentales deberán utilizar para los registros de altas, bajas y modificaciones de los bienes imputados a inventarios, bienes no concesionados y bienes concesionados, el Catálogo de Bienes y Servicios desarrollado por la Organización de las Naciones Unidas.

Políticas Contables

1. El Catálogo de Bienes deberá estar integrado con el Clasificador Presupuestario por Objeto del Gasto y con el Plan de Cuentas Contable, a través de la relación y agrupamiento de los códigos que los conforman.
2. La 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 adicionales
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 Construcción), incluyendo los contratos de servicio directamente relacionados con ellas;
- b) instrumentos financieros (NICSP N° 28, Instrumentos Financieros: Presentación y NICSP N° 29, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición);
- d) activos biológicos relacionados con la actividad de la agricultura y la producción agrícola en el momento de la cosecha (NICSP 27, Agricultura); y
- e) trabajos en curso de servicios que van a ser prestados recibiendo a cambio, directamente de los receptores de los mismos, una contraprestación nula o simbólica (NICSP N° 23).

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

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

- a) Productores:
 - i. de productos agrícolas y forestales,
 - ii. de productos agrícolas tras la cosecha, y
 - iii. de minerales y de productos minerales,
 cuando éstos midan sus inventarios al valor realizable neto, por lo que los cambios en ese valor se reconocen como resultado en el período en que se produzcan dichos cambios.
- b) Corredores que comercian con materias primas cotizables, cuando éstos midan sus inventarios al valor razonable menos costos de venta, por lo que los cambios en dicho valor se reconocen en el resultado del período en que se produzcan dichos cambios.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
1	75.		Bienes y servicios comprendidos	NICSP N° 12, Párrafos 11 y 12.	
1	75	1	Productos agrícolas	NICSP N° 27, Párrafo 5.	DGCN
1	75	2	Excepciones		DGCN

Los bienes y servicios comprendidos dentro de inventarios son:

- a) los bienes comprados y mantenidos para revender, incluyendo, por ejemplo, las mercancías adquiridas por una entidad y almacenadas para tales fines, o los terrenos y otros activos inmuebles mantenidos para la venta;
- b) los bienes producidos terminados, o el trabajo en curso producido por la entidad;
- c) los materiales y suministros en espera de ser utilizados en el proceso productivo y los bienes comprados o producidos por la entidad para ser distribuidos a terceros, sin contraprestación o por una contraprestación insignificante, como ser por ejemplo, los libros de texto producidos por una autoridad sanitaria para donarlos a las escuelas;
- d) la prestación de servicios, por los que aún no se ha reconocido el ingreso por la prestación;
- e) las obras en curso⁴², destinadas a la venta o a la transferencia sin contraprestación a favor de terceros, incluyendo los materiales para cursos de formación o prácticas y los servicios a clientes;
- f) alimentos y productos agrícolas en la etapa posterior al punto de la cosecha y recolección;
- g) inventarios en general que, en el sector público, pueden incluir:
 - 1. municiones;
 - 2. materiales consumibles;
 - 3. materiales de mantenimiento;
 - 4. piezas de repuesto de planta o equipo que no se tratan en la Norma de *Propiedades, Planta y Equipo*;
 - 5. suministros del servicio postal almacenados para la venta (por ejemplo, sellos o estampillas).

Políticas Contables

1. Los productos agrícolas son los productos obtenidos de los activos biológicos de la entidad. Hasta el momento de la cosecha o recolección son tratados según la normativa establecida en el presente PGCN para Activos Biológicos, y a partir de dicho momento deben ser tratados según la normativa establecida para Inventarios.
2. Aquellas entidades públicas que tengan productos agrícolas, que por sus características requieran mediciones especiales distintas de las estipuladas para Inventarios, deberán realizar una presentación ante la DGCN, a efectos de establecer, de ser necesario, el marco normativo aplicable a través de las notas técnicas.

⁴² El tratamiento de las obras en curso, provenientes de contratos de construcción, se desarrolla en el capítulo de *Propiedades, planta y equipo*.

Medición

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
1	76.		Medición general de los inventarios	NICSP N° 12, Párrafo 15.	
1	76	1	Excepciones a la medición general	NICSP N° 12, Párrafos 16 y 17.	

Los inventarios deberán medirse **al costo o al valor realizable neto**, el que sea menor excepto lo estipulado en las excepciones.

Política Contable

1. No se incluyen dentro de la medición general y se medirán, según sea el caso, de acuerdo con el siguiente esquema:

Inventarios		Medición Especial
a)	Adquiridos a través de transacción sin contraprestación	A su valor razonable a la fecha de adquisición
b)	A distribuir sin contraprestación a cambio, o por una contraprestación insignificante	Al menor valor entre el costo y el costo corriente de reposición
c)	Para consumirlos en el proceso de producción de bienes	Al menor valor entre el costo y el costo corriente de reposición

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 adicionales
1	78.		Costo de los inventarios	NICSP N° 12, Párrafos 18 y 24.	
1	78	1	Costo por préstamos	NICSP N° 12, Párrafo 26. NICSP N° 5, Párrafos 17 y 18.	
1	78	2	Prohibición de capitalizar costos por préstamos		DGCN

Son todos los **costos derivados de su adquisición y transformación**, así como **otros costos** en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.

Políticas Contables:

- En caso que existan costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos aptos, los mismos podrán tener los siguientes tratamientos alternativos:
 - ser reconocidos como gastos del período en que se incurre en ellos;
 - ser capitalizados, por lo que pasan a formar parte del costo de tales activos.

2. No obstante los tratamientos alternativos permitidos, en ningún caso se procederá a capitalizar costos por préstamos, por lo que se afectarán íntegramente a los resultados del ejercicio en que se incurran.

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

- Costos directos:** aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa;
- Costos indirectos fijos:** son todos aquéllos que comprenden una parte, calculada de forma sistemática, y que permanece relativamente constante con independencia del volumen de

producción, tales como la depreciación y el mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administración de la planta;

- c) **Costos indirectos variables:** son todos aquellos costos, calculados de forma sistemática, que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirectos, los bienes comprados y mantenidos para revender, incluyendo, por ejemplo, las mercancías adquiridas por una entidad y almacenadas para tales fines, o los terrenos y otros activos inmuebles mantenidos para la venta.

Políticas Contables

1. El proceso de distribución de los costos indirectos fijos a los costos de conversión se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. Se entiende como capacidad normal de la producción, la que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios períodos o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento. La distribución se ajustará a los siguientes términos:
 - a) el monto del costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa;
 - b) los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del período en el que han sido incurridos; y
 - c) en períodos de producción anormalmente alta, el monto del costo indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se midan los inventarios por encima del costo real.
2. Se podrá utilizar el nivel real de producción, siempre que se aproxime a la capacidad normal. La DGCN, a través de PPC solicitada por la entidad afectada, establecerá los parámetros para determinar bajo qué condiciones se considerará que el nivel real de producción se aproxima a la capacidad normal.
3. Los costos indirectos variables se distribuirán, a cada unidad de producción, sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.

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

Medición de Costos

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 adicionales
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 adicionales
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 condición y ubicación actuales;
- d) los costos de venta; y
- e) 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 adicionales
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 adicionales
1	89.		Fórmulas del costo para inventarios con similares características	NICSP N° 12, Párrafos 34 y 35.	
1	89	1	Método PEPS	NICSP N° 12,	
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 adicionales
1	90.		Reconocimiento como un gasto	NICSP N° 12, Párrafos 44 a 46.	

Deberá procederse al reconocimiento de gastos, en los casos que a continuación se exponen:

Hecho generador		Reconocimiento del gasto
a)	Cuando los inventarios se venden, se intercambian o se distribuyen en contraprestación de un ingreso.	Se reconocerá como un gasto en el período en el que se registren los correspondientes ingresos.
b)	Si la contrapartida no supone un ingreso y es para el consumo de la entidad gubernamental.	Se reconocerán gastos cuando se distribuyan o consuman los bienes o se preste el servicio.
c)	El importe de cualquier rebaja en los inventarios, y todas las pérdidas en los mismos.	Se reconocerán como un gasto en el período en que tenga lugar dicha rebaja.
d)	El importe de cualquier reversión de las rebajas de inventarios se registrará como una reducción en el importe de los inventarios reconocidos como un gasto.	La reversión de las rebajas de inventarios se reconocerá como un menor gasto por rebajas y pérdidas de inventarios en el período en que la reversión tenga lugar.
e)	Los inventarios consumidos por un prestador de servicios.	Se reconocerán como gasto en el momento en que el servicio es prestado, o el de facturación de dicho servicio.
f)	Cuando los inventarios se incorporan a otros activos, por ejemplo los inventarios usados como un componente de los trabajos realizados 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 adicionales
1	91.		Información a revelar	NICSP N° 12, Párrafo 47.	DGCN

En los EEEF 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 provisiones 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 adicionales
1	92.	Clase de bienes		DGCN

Es un grupo de bienes de naturaleza o función similar en las operaciones de una entidad, que se muestra como partidas separadas a efectos de su revelación en los EEEF, que se agrupan en bienes no concesionados y concesionados y comprende las siguientes agrupaciones por cuentas del mayor:

BIENES	
No Concesionados	Concesionados
Propiedades, planta y equipos explotados	Propiedades, planta y equipos explotados concesionados
Propiedades de inversión	
Activos biológicos no concesionados	Activos biológicos concesionados
Bienes de infraestructura y de beneficio y uso público en servicio	Bienes de infraestructura y de beneficio y uso público en servicio concesionados

Bienes históricos y culturales	
Recursos naturales en explotación	Recursos naturales concesionados
Recursos naturales en conservación	
Bienes intangibles no concesionados	Bienes intangibles concesionados
Bienes no concesionados en proceso de producción	Bienes concesionados en proceso de producción

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

- a) comprar activos y suministrarlos;
- b) traspasar activos mediante venta o arrendamiento financiero; y/o
- c) 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 adicionales

1	95.	Reconocimiento del activo	NICSP N° 17, Párrafo 14. MCC	

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

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

Propiedades, planta y equipo

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

- a) tierras y terrenos;
- b) edificios operativos;
- c) maquinaria y equipos para la producción;
- d) equipos de transporte, tracción y elevación, de comunicación, de oficina, de computación, sanitarios y de laboratorios e investigación, educativos y deportivos, de seguridad orden, vigilancia y control público;
- e) maquinarias, equipos y mobiliarios diversos;
- f) 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
- g) Plantas Productoras.

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

No se incluyen los siguientes activos:

- 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.;
- 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 adicionales
1	98.		Medición y reconocimiento inicial ⁴⁴	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 adicionales
1	99.		Activos adquiridos sin contraprestación	NICSP N° 17, Párrafo 27. NICSP N° 23, Párrafo 42.	
1	99	1	Activos transferidos		DGCN

Cuando se adquiere un activo a través de una transacción sin contraprestación, o a un costo insignificante o nulo, su costo se medirá inicialmente a su **valor razonable a la fecha de adquisición**.

Política Contable

1. En los casos de activos transferidos por parte de una entidad pública no empresarial costarricense, el reconocimiento inicial se medirá al valor en libros de aquella entidad al momento de la transferencia.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
1	100.		Reconocimiento o medición de activos en periodo de transitorio	NICSP N° 33, Párrafos 9 y 36.	
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 adicionales
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 al inicial, los elementos de propiedades, planta y equipo, que cumplan las condiciones para ser reconocidos como un activo, podrán ser medidos por:

- a) El Modelo de Costo; o
- b) 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 adicionales
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 adicionales
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

1. Se reconocerá dentro del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo, y como tal, estará sujeto a posterior depreciación y evaluación de deterioro, el costo de la sustitución de parte de dicho elemento en el momento en que se incurra en ese costo, siempre que se cumplan los criterios para su reconocimiento. 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 adicionales
1	104.		Componentes del costo	NICSP N° 17, Párrafos 22, 30 y 31.	
1	104	1	Medición de Costos de propiedades, planta y equipo	NICSP N° 17, Párrafo 37,	
1	104	2	Bienes adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios	NICSP N° 17, Párrafo 38.	
1	104	3	Transacciones con contraprestación que tienen carácter comercial	NICSP N° 17, Párrafo 39.	
1	104	4	Valor razonable cuando no existen transacciones comparables	NICSP N° 17, Párrafo 40.	
1	104	5	Valor razonable fiable		

El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende:

- a) su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio;
- b) todos los costos directamente 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:
 1. los costos de beneficios a los empleados, que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo;
 2. los costos de preparación del emplazamiento físico
 3. los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;

4. los costos de instalación y montaje;
 5. 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
 6. los honorarios profesionales incurridos para la ubicación u condiciones necesarios para que el activo pueda operar de la forma prevista; y
- c) la estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurre una entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado período, con propósitos distintos del de la producción de inventarios durante tal período.

Asimismo, se incluyen dentro del costo de propiedades, planta y equipo, los elementos adquiridos por razones de seguridad o de índole medioambiental que, aún no incrementando los beneficios económicos o potencial de servicio futuros de las partidas existentes, son necesarios para que la entidad logre obtenerlos con dichas partidas (por ejemplo: los equipos de seguridad contra incendios, requeridos por disposiciones vigentes).

Políticas Contables

1. El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo será:
 - a) el precio equivalente al contado;
 - b) para los activos sin contraprestación, su valor razonable en la fecha de reconocimiento; y
 - c) para las compras a plazo, si el pago se aplaza más allá de los plazos normales del crédito comercial, la diferencia entre el precio equivalente al contado y el total de los pagos se reconocerá como intereses a lo largo del período de aplazamiento.
2. El costo de bienes adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios, será por su valor razonable, a menos que:
 - a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial; o
 - b) no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado.

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

3. Las transacciones con contraprestación tienen carácter comercial si:
 - a) la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo o potencial de servicio del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo o potencial de servicio del activo transferido; o
 - b) el valor específico para la entidad, de la parte de sus actividades afectadas por la transacción de cambio, se ve modificado como consecuencia del intercambio; y

- c) la diferencia identificada en (a) o en (b) es significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.
4. El valor razonable de un activo, para el que no existen transacciones comparables en el mercado, puede medirse con fiabilidad si:
- la variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable del activo no es significativa para ese activo; o
 - 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 adicionales
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 EEEF 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 adicionales
1	106.		Contabilización de la revaluación	NICSP N° 17, Párrafos 54 a 56.	

Los incrementos y disminuciones producto de revaluaciones relacionadas a activos individuales dentro de las subcuentas de propiedades, planta y equipo deben compensarse entre sí dentro de dicha subcuenta, pero no deben compensarse con los correspondientes a otras cuentas dentro del activo.

La contabilización de los montos de la revaluación se ajustará a lo siguiente:

Hecho Generador	Tratamiento Contable	
	General	Excepción
Incremento del importe en libros de un activo.	Incremento del patrimonio – Reserva de revaluación	Incremento del resultado, si y sólo si fuera una reversión de una disminución por devaluación de la misma, que fue reconocida previamente en resultados, y hasta el límite de la disminución reconocida.
Disminución del importe en libros de un activo.	Resultado negativo por pérdida del valor	Disminución de reserva 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 adicionales
1	107.	Afectación de la reserva por revaluación a resultados acumulados	NICSP N° 17, Párrafo 57. DGCN	

Las reservas por revaluación se transferirán a resultados acumulados:

- cuando, por retiro o disposición, se reconozca la baja de un bien que ha sido revaluado, transfiriéndose a resultados acumulados la diferencia entre el valor en libros del activo y el que resultaría según su costo original;
- a medida que se utilice el bien objeto de la revaluación, transfiriéndose a resultados acumulados la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la calculada según su costo original.

Baja en cuentas

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

- a) se disponga del bien; o
- b) 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
 - c) donación.

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

- b) Información a presentar en el *Estado de Situación y Evolución de Bienes establecido por el MCC*.⁴⁵

La información a revelar se presentará para cada cuenta integrante del activo y, en la medida de su materialidad para cada subcuenta, y como mínimo tendrá el siguiente alcance:

- a) las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto;
- b) los métodos de depreciación utilizados;
- c) las vidas útiles o los porcentajes de depreciación utilizados;
- d) cambios en las estimaciones contables de:
 - 1 valores residuales;
 - 2 costos estimados de desmantelamiento, retiro o rehabilitación de elementos de propiedades, planta y equipo;
 - 3 vidas útiles; y
 - 4 métodos de depreciación;
- e) el importe bruto en libros y la depreciación acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que le correspondan), tanto al principio como al final de cada período;
- f) la conciliación entre los valores en libros al principio y al final del período, mostrando:
 - 1. las inversiones;
 - 2. las disposiciones (venta, arrendamiento, donación);
 - 3. las adquisiciones realizadas mediante combinaciones del sector público;
 - 4. los incrementos o disminuciones, resultantes de las revaluaciones, así como las pérdidas por deterioro del valor (si las hubiera) reconocidas, o revertidas directamente en los activos netos/patrimonio;
 - 5. las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado;
 - 6. las pérdidas por deterioro de valor que se hayan revertido, y hayan sido reconocidas en el resultado del período;
 - 7. la depreciación del período;
 - 8. las depreciaciones acumuladas;
 - 9. las diferencias netas de cambio surgidas en la conversión de EEFF desde la moneda funcional a una moneda de presentación diferente (incluyendo también las diferencias de conversión de una operación en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa); y
 - 10. otros movimientos;
- g) las adquisiciones realizadas mediante combinaciones del sector público;
- h) la existencia y los importes correspondientes a las restricciones de titularidad, así como los activos que están afectados como garantía al cumplimiento de obligaciones;
- i) el importe de los desembolsos reconocidos en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo en curso de construcción;
- j) el importe de los compromisos de adquisición de activos;
- k) 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;

⁴⁵ Expuesto en el **Capítulo X: Estados Financieros**.

- l) 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;
- m) la adquisición de activos por arrendamiento financiero (más allá del cumplimiento de la norma de información a revelar de activos adquiridos por arrendamiento financiero);
- n) el importe en libros de los activos, que se encuentran temporalmente ociosos;
- o) el importe en libros bruto de cualquier activo que, estando totalmente depreciados, se encuentran todavía en uso;
- p) 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
- q) el valor razonable de los activos, cuando sea significativamente diferente de su importe en libros y se utilice el modelo del costo.

Para aquellos activos revaluados, se deberá informar los importes revaluados, y como mínimo deberán exponerse la siguiente información:

- a) la fecha efectiva de la revaluación;
- b) si se han utilizado los servicios de un tasador independiente, en los términos de la política aplicable a revaluaciones;
- c) los métodos e hipótesis significativos empleados en la estimación del valor razonable de los activos;
- d) en qué medida el valor razonable de los elementos de propiedades, planta y equipo fue determinado directamente por referencia a los precios observables en un mercado activo o a transacciones de mercado recientes entre sujetos debidamente informados en condiciones de independencia, o fue estimado utilizando otras técnicas de valoración;
- e) el resultado de revaluación, indicando los movimientos del período, así como cualesquiera restricciones sobre la distribución de su saldo a los propietarios o tenedores de cuotas participativas;
- f) la suma de todos los superávits de revaluación para los elementos individuales de cada activo revaluado, por clase de activos;
- g) la suma de todo el déficit de revaluación para los elementos individuales de cada activo revaluado, por clase de activos; y
- h) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Propiedades de Inversión

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

Los siguientes bienes deben ser imputados a propiedades de inversión:

- a) los tierras y terrenos que se tienen para obtener plusvalías a largo plazo y no para venderse en el corto plazo;
- b) los tierras y terrenos que se tienen para uso futuro indeterminado, es decir, cuando no se ha determinado si el terreno se usará como propiedades, planta y equipo o para venderse a corto plazo dentro del curso ordinario de las operaciones; se considera que dichos terrenos se mantienen para obtener plusvalías;
- c) las propiedades de inversión existentes que están siendo mejoradas para uso futuro como propiedades de inversión;
- d) los edificios que sean alquilados a terceros a través de arrendamientos operativos; y
- e) los edificios desocupados que serán arrendados a terceros a través arrendamientos operativos.

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
1	111.	Bienes no imputados a propiedades de inversión	NICSP N° 16, Párrafos 13 y 19.	

Los siguientes bienes no deben ser imputados a propiedades de inversión:

- a) las propiedades que se tienen para venderse en el curso normal de las operaciones o bien que se encuentran en proceso de construcción o desarrollo con vistas a su venta (Inventarios);
- b) las propiedades que están siendo construidas o mejoradas por cuenta de terceras personas;
- c) las propiedades ocupadas por las entidades públicas (propiedades, planta y equipo) incluyendo, entre otras, las propiedades que se tienen para su uso y desarrollo futuro, propiedades ocupadas por empleados, tales como viviendas para personal policial (paguen o no alquileres a valor de mercado) y propiedades ocupadas por las entidades que están a la espera de disponer de las mismas;
- d) las propiedades arrendadas a terceros en régimen de arrendamiento financiero;
- e) a efectos de los EFC, las propiedades que se arriendan a la controladora o a otra entidad controlada, y es ocupada por éstas, en cuyo caso se reclasificarán en propiedades planta y equipo;
- f) las propiedades que se mantienen para prestar un servicio social que puede generar entradas de efectivo. En esta situación, las propiedades están destinadas a prestar servicios de viviendas en lugar de alquilarlas o conseguir plusvalías y el ingreso generado por el arrendamiento es secundario al objeto para el cual se mantiene la propiedad; y

- g) las propiedades mantenidas con propósitos estratégicos, que deberán tratarse como propiedades, planta y equipo.

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

- sea probable que los beneficios económicos o potencial de servicio futuros que están asociados con la propiedad fluyan hacia la entidad; y
- el costo o el valor razonable de la propiedad pueda ser medido en forma fiable.

Políticas Contables

- 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 EEEF.
- 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:
 - considerando su costo, si se incorporó a través de un intercambio comercial o por construcción; o
 - considerando su valor razonable, si se incorporó por una contraprestación insignificante o nula (donación).

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 adicionales
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 adicionales
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 adicionales
1	117.		Arrendamiento y propiedad de inversión	NICSP N° 16, Párrafo 8. NICSP N° 13, Párrafo 24.	
1	117	1	Reconocimiento como propiedad de inversión	NICSP N° 13, Párrafo 29.	DGCN

El derecho sobre una propiedad que una entidad mantenga como arrendatario bajo el régimen de arrendamiento operativo, podrá clasificarse y contabilizarse como una propiedad de inversión si, y sólo si:

- el activo arrendado cumple con la definición de propiedades de inversión; y
- se emplea el modelo del valor razonable para el reconocimiento de propiedades de inversión.

En caso de adoptarse el tratamiento antes referido, deberá contabilizarse el arrendamiento como un arrendamiento financiero, incluso si un evento posterior cambiara la naturaleza de los derechos del arrendatario sobre el inmueble, de forma que no se pudiese seguir clasificando como propiedades de inversión; por ejemplo: que el inmueble sea ocupado por sus dueños (propiedades, planta y equipo) o que se subarriende.

Política Contable

1. Sólo se reconocerán como propiedades de inversión, además de las incorporadas por arrendamientos financieros, aquellas incorporadas en su forma legal a través de arrendamientos operativos, pero que en esencia, considerando su fondo económico y realidad financiera, pueda afirmarse que representan arrendamientos financieros, siempre que las propiedades en cuestión cumplan los requisitos para su reconocimiento como tal. Asimismo, para adoptar dicho tratamiento, la decisión debe ser fundada en los requisitos que debe cumplir un arrendamiento financiero y, en caso de no cumplirse o incluso de tener incertidumbre sobre dicha clasificación, se lo debe reconocer como arrendamiento operativo.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
1	118.		Propiedad de inversión adquirida por arrendamiento financiero	NICSP N° 16, Párrafo 34. NICSP N° 13, Párrafo 28.	
1	118	1	Costos adicionales	NICSP N° 16, Párrafo 35. NICSP N° 13, Párrafo 33.	

El costo inicial del derecho sobre una propiedad mantenida en régimen de arrendamiento financiero y clasificado como propiedades de inversión, se medirá aplicando el tratamiento desarrollado en **Arrendamiento Financiero**, según el cual el activo y el pasivo (obligaciones asociadas al arrendamiento) deben ser reconocidos por la misma cuantía, al menor importe entre el valor razonable de la propiedad arrendada y el valor presente del precio mínimo de los pagos por arrendamiento, determinados al inicio del arrendamiento.

Política Contable

1. Cualquier importe adicional que se haya pagado por el arrendamiento se tratará, para los propósitos de medición, como parte de los pagos mínimos por arrendamiento y, por lo tanto, **incluido en el costo del activo, pero no formará parte del pasivo reconocido.**

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
1	119.		Propiedades de inversión adquiridas a través de una transacción de intercambio (permuta) por otros activos	NICSP N° 16, Párrafo 36.	

1	119	1	Medición inicial de las propiedades de inversión adquiridas	NICSP N° 16, Párrafos 36 y 38.	DGCN

Cuando una propiedad de inversión fue adquirida a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de un combinación de activos monetarios y no monetarios, el costo de dichas propiedades de inversión se medirá por su valor razonable, a menos que:

- a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial; o
- b) no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado.

Política Contable

- Salvo prueba en contrario, el valor razonable de la propiedad adquirida a través de una transacción de intercambio, estará dado por el acuerdo de las partes intervinientes, es decir, por el precio de la transacción. De no contarse explícitamente con un precio o acuerdo de partes, se deberá determinar el valor razonable de la propiedad adquirida o, en caso de no poder realizarse una estimación fiable del mismo, se considerará como valor de adquisición la sumatoria del valor razonable de los activos entregados. Si esto último tampoco resultada factible, entonces la propiedad adquirida se medirá por el importe en libros de los activos entregados.

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

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 adicionales
1	122.	Modelo de valor razonable	NICSP N° 16, Párrafos 42 y 44.	DGCN
1	122	1 Valor de mercado	NICSP N° 16, Párrafos 47 y 54.	
1	122	2 Ausencia de valor de mercado	NICSP N° 16, Párrafo 55.	
1	122	3 Intervención de tasador	NICSP N° 16, Párrafo 41.	DGCN

En caso que, conforme establezca la DGCN, resulte aplicable el modelo de valor razonable para las mediciones posteriores a la inicial, todos los elementos de propiedades de inversión deberán ser valuados a valor razonable. En tal caso, las pérdidas o ganancias derivadas de un cambio en el valor razonable de una propiedad de inversión se incluirán en el resultado del período en el que surjan.

Políticas Contables

1. El valor razonable de una propiedad de inversión reflejará las condiciones de mercado a la fecha del balance. La mejor evidencia de un valor razonable se obtiene, normalmente, de los precios actuales en un mercado activo para propiedades similares en la misma localidad y condiciones, y sujetos a similares arrendamientos u otros contratos.
2. Ante la ausencia de precios actuales en un mercado activo, se considerará información de diferentes fuentes, entre las que se incluyen:
 - a) precios actuales en un mercado activo para propiedades de diferente naturaleza, condición o localización (o sujetas a contratos de arrendamiento, u otros contratos, con características diferentes), ajustados para reflejar dichas diferencias;
 - b) precios recientes de propiedades similares en mercados menos activos, con ajustes para reflejar cualquier cambio en las condiciones económicas desde la fecha en que ocurrieron las transacciones a los precios indicados; y
 - c) proyecciones de flujos de efectivo descontados basadas en estimaciones fiables de flujos futuros de efectivo, apoyadas por las condiciones que se den en cualquier arrendamiento u otro contrato existente y (cuando sea posible) por evidencia externa, tales como rentas actuales de mercado para propiedades similares en la misma localidad y condiciones, utilizando tasas de descuento que reflejen la evaluación actual del mercado sobre la incertidumbre en la cuantía y calendario de los flujos de efectivo.
3. En cualquiera de los casos, la determinación del valor razonable deberá evidenciarse a través de una tasación practicada y suscripta por un experto independiente a la entidad (tasador), que tenga una capacidad profesional reconocida y una experiencia reciente en el tipo de propiedades de inversión que está siendo medido y en el ámbito geográfico en el que la misma está ubicada.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
1	123.		Imposibilidad de determinar el valor razonable de forma fiable	NICSP N° 16, Párrafos 62 y 62A.	
1	123	1	Medición al costo	NICSP N° 16, Párrafo 63.	
1	123	2	Mantenimiento del valor razonable	NICSP N° 16, Párrafo 64.	

En caso que, de resultar aplicable el modelo de valor razonable conforme establezca la DGCN, y para los casos de adquisición por primera vez de propiedades de inversión o para una propiedad existente que se convierta por primera vez en propiedades de inversión (como ser el caso de una construcción finalizada o de un cambio de destino), se tenga clara evidencia que no se va a poder determinar, de forma fiable y continua, el valor razonable de las propiedades de inversión, las mismas se medirán según el criterio de costo aplicable a propiedades, planta y equipo. Dicho contexto será aplicable cuando y sólo cuando no sean frecuentes transacciones comparables en el mercado, y no se pueda disponer de formas alternativas fiables de estimar el valor razonable.

Si lo que no se puede determinar es el valor razonable de una propiedad de inversión en construcción, se medirá por el modelo de costo hasta que dicha propiedad en construcción o terminada, se pueda valorar de manera fiable a su valor razonable.

Si, con carácter general, se determinase que respecto de una propiedad de inversión su valor razonable no puede determinarse con fiabilidad de forma continuada, entonces se la medirá aplicando el modelo de costo aplicable a propiedades, planta y equipo, y el valor residual de la misma será igual a cero (0).

Políticas Contables

1. Si, en el contexto de medición según el modelo de valor razonable, resultara forzoso medir una propiedad de inversión al costo (por las razones indicadas anteriormente), no por ello se aplicará dicho criterio a las restantes propiedades de inversión, las que seguirán siendo objeto de medición su valor razonable.
2. En ese mismo contexto, toda propiedad de inversión medida a valor razonable, continuará siendo medida de la misma manera hasta que se disponga de la misma o hasta que la propiedad sea ocupada por el propietario, o bien hasta que se comience la transformación de la misma para venderla, aún en el caso que las transacciones comparables en el mercado se hicieran menos frecuentes, o bien que los precios de mercado estuvieran disponibles menos fácilmente.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
1	124.		Transferencias entre partidas	NICSP N° 16, Párrafo 66.	
1	124	1	Desarrollo firme y formalizado		DGCN

Se podrán realizar transferencias hacia o desde propiedades de inversión cuando, y sólo cuando, exista un cambio en su uso que se haya evidenciado por los siguientes hechos generadores relacionados con propiedades de inversión:

Hechos generadores		Transferencia			
		Del Rubro	De la Cuenta	Al Rubro	A la Cuenta
a)	El inicio del uso de la propiedad por parte de la entidad	Activo fijo	Propiedades de inversión		Propiedades, planta y equipos explotados
b)	El inicio de un desarrollo firme y formalizado de venta	Activo fijo	Propiedades de inversión	Inventarios	Bienes para la venta
c)	El fin del uso de la propiedad por parte de la entidad	Activo fijo	Propiedad, planta y equipo explotados		Propiedades de inversión
d)	Al inicio de una operación de arrendamiento operativo a un tercero, para un bien que se encontraba a la venta	Inventarios	Bienes para la venta	Activo fijo	Propiedades de inversión

Política Contable

1. Se entiende por desarrollo firme y formalizado de venta una decisión de los directivos de la entidad, que al cierre del ejercicio está sustentada mediante el acto administrativo correspondiente.

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
1	125.	Medición de las transferencias entre partidas	NICSP N° 16, Párrafos 70 a 74.	

Si se aplica el modelo de costo, las transferencias entre propiedades de inversión, propiedades planta y equipo e inventarios, no cambiarán el importe en libros ni el costo de dichas propiedades.

Si se aplica el modelo de valor razonable para las transferencias de:

- a) propiedades de inversión a propiedades, planta y equipo o a inventarios, el valor razonable a la fecha del cambio del uso será el costo a efectos de las contabilizaciones posteriores;
- b) propiedades, planta y equipo a propiedades de inversión cualquier diferencia entre su importe en libros y su valor razonable al momento de la transferencia será objeto del mismo tratamiento aplicado a las revaluaciones de propiedades, planta y equipo, es decir:
 - a. cualquier disminución en el importe de la propiedad en libros, será reconocida en el resultado del período, en la medida que dicha disminución no sea absorbida por el superávit de revaluación reconocido con anterioridad para esa propiedad, en caso que ello haya ocurrido;
 - b. cualquier aumento resultante en el importe en libros se reconocerá como ingreso del período, hasta el límite de las pérdidas por deterioro reconocidas y acumuladas para esa propiedad, si las hubiera, y el monto que exceda dicho límite se reconocerá como reserva por revaluación dentro del patrimonio, la que se afectará en forma directa a resultados acumulados al momento de una eventual y futura disposición de la propiedad;
- c) inventarios a propiedades de inversión, cualquier diferencia entre el valor razonable al momento de la transferencia y su importe en libros anterior se reconocerá en el resultado del período.

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

1. El deterioro del valor o las pérdidas en propiedades de inversión, asociadas a reclamos o pagos por compensación de terceros y cualquier compra o construcción posterior de activos sustituidos, son hechos económicos separados y por eso se contabilizarán separadamente, de la forma siguiente:

- 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;
- la compensación de terceros por las propiedades de inversión cuyo valor haya sufrido un deterioro, una pérdida o abandono, se reconocerá en el resultado del período en el que dicha compensación sea exigible; y

- c) el costo de los activos rehabilitados, comprados o contruidos como sustitutos, se determinará de acuerdo a lo establecido en el presente PGCN.

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

En los EEEF deberá revelarse la siguiente información:

- a) si se utiliza el modelo del valor razonable o el modelo del costo;
- b) cuando 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;
- c) cuando la clasificación resulte difícil, los criterios desarrollados por la entidad para distinguir las propiedades de inversión de las propiedades ocupadas por el dueño y de las propiedades que se tienen para vender en el curso normal de las actividades del negocio;
- d) 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;
- e) la medida en que el valor razonable de las propiedades de inversión al inicio (tal como han sido medidas o reveladas en los EEEF) está basado en una valoración hecha por un tasador independiente que tenga una capacidad profesional reconocida y una experiencia reciente en la localidad y categoría de las propiedades de inversión objeto de la medición. Si no hubiera habido esta medición, este hecho también se revelará;
- f) los importes reconocidos en el resultado por:
 1. ingresos por alquileres provenientes de las propiedades de inversión;
 2. gastos directos de operación (incluyendo reparaciones y mantenimiento) que surgen de propiedades de inversión que generaron ingresos por alquileres durante el período;
 - y
 3. gastos directos de operación (incluyendo reparaciones y mantenimiento) que surgen de las propiedades de inversión que no generaron ingresos por alquileres durante el período;
- g) 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;
- h) las obligaciones contractuales para adquisición, construcción o desarrollo de propiedades de inversión, o por concepto de reparaciones, mantenimiento o mejoras; y

- i) 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 adicionales
1	130.	Información a revelar sobre el método de costo	NICSP N° 16, Párrafo 90.	

Además de las revelaciones exigidas en general, en caso de utilizar el modelo de costo, deberá exponerse:

- a) los métodos de depreciación utilizados;
- b) las vidas útiles o los porcentajes de depreciación utilizados;
- c) el importe bruto en libros y la depreciación acumulada (incrementado por las pérdidas acumuladas por deterioro de valor al inicio y al final del período;
- d) una conciliación del importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del período, que incluya lo siguiente:
 1. altas, revelando por separado las derivadas de adquisiciones y las que se refieran a desembolsos posteriores reconocidos como un activo;
 2. altas derivadas de adquisiciones a través de combinaciones de entidades;
 3. disposiciones;
 4. depreciación del período;
 5. importe de las pérdidas reconocidas por deterioro de valor, así como el importe de las pérdidas por deterioro de valor que se hayan revertido durante el período;
 6. las diferencias de cambio netas que surgen de la conversión de los EEFF a una moneda de presentación diferente, así como las derivadas de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que presenta sus EEFF;
 7. transferencias hacia y desde inventarios o propiedades plantas y equipo en uso; y
 8. otros cambios;
- e) el valor razonable de las propiedades de inversión. En los casos excepcionales, si no puede determinarse con fiabilidad el valor razonable de las propiedades de inversión, deberá revelarse:
 1. una descripción de las propiedades de inversión;
 2. una explicación del motivo por el cual el valor razonable no ha podido ser determinado de manera fiable; y
 3. si fuera posible, el rango de estimaciones dentro del cual resulta factible que se encuentre el valor razonable.

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
1	131.	Información a revelar sobre el método de valor razonable	NICSP N° 16, Párrafos 87 a 89.	

Además de las revelaciones exigidas en general, en caso de aplicarse el método de valor razonable, deberá exponerse la siguiente información:

- a) una conciliación del importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del período, que incluya lo siguiente:
 1. adquisiciones y desembolsos posteriores reconocidos en el importe en libros de un activo, exponiendo ambos incrementos por separado;
 2. adquisiciones a través de combinaciones de entidades;
 3. disposiciones;
 4. pérdidas o ganancias netas de los ajustes al valor razonable;
 5. las diferencias de cambio netas derivadas de la conversión de los EEEF a una moneda de presentación diferente, así como las derivadas de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que presenta sus EEEF;
 6. transferencias hacia y de inventarios o de propiedades ocupadas por el dueño; y
 7. otros cambios;
- b) cuando la valuación de una propiedad de inversión se haya ajustado de forma significativa a efectos de ser utilizada en los EEEF, se incluirá entre las revelaciones una conciliación entre la evaluación obtenida y la medición ya ajustada que se haya incluido en los dichos EEEF, mostrando por separado el importe agregado de cualquiera obligación reconocida por arrendamiento que se hayan deducido, así como cualquier otro ajuste significativo;
- c) en los casos de utilización forzosa del modelo de costo, por imposibilidad de determinar el valor razonable de una propiedad de inversión, deberá exponerse la conciliación de los importes asociados a esas propiedades de inversión de forma separada de los importes asociados a otras propiedades de inversión. Además, deberá incluirse la siguiente información:
 1. una descripción de las propiedades de inversión;
 2. una explicación del motivo por el cual el valor razonable no puede determinarse de forma fiable;
 3. si fuera posible, el rango de estimaciones dentro del cual es probable que se encuentre el valor razonable; y
 4. en la disposición de propiedades de inversión no registradas por su valor razonable:
 - i. el hecho de que la entidad haya dispuesto de propiedades de inversión no registradas en libros a su valor razonable;
 - ii. el importe en libros de esas propiedades de inversión en el momento de su venta; y
 - iii. el importe de la ganancia o pérdida reconocida.

Arrendamiento

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 ⁴⁶ :
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.

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

⁴⁶ Salvo que la norma que lo trata expresamente lo determine.

El arrendamiento en los EEEF del arrendatario

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

- se clasificará el arrendamiento como operativo o como financiero; y
- 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 adicionales
1	135.	Registro inicial	NICSP N° 13, Párrafo 30.	
1	135	1 Costos directos iniciales	NICSP N° 13, Párrafo 8.	

Al comienzo del plazo del arrendamiento, tanto el activo como la obligación de pagar las cuotas futuras se registrarán en los EEEF por los mismos importes, excepto si existen costos directos iniciales relativos al arrendatario, que se añadirán al importe reconocido como activo.

Política Contable

- 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 adicionales
1	136.		Reconocimiento inicial de bienes arrendados	NICSP N° 13, Párrafos 28 y 31.	DGCN
1	136	1	Exposición de bienes arrendados por arrendamiento financiero	NICSP N° 13, Párrafo 31.	DGCN
1	136	2	Plazo del arrendamiento	NICSP N° 13, Párrafo 8.	
1	136	3	Pagos mínimos por el arrendamiento		
1	136	4	La tasa de interés implícita		
1	136	5	Métodos de cálculo	NICSP N° 13,	

Cuando una entidad adquiera bienes a través de un arrendamiento financiero, en su carácter de arrendataria deberá reconocer, al inicio del plazo del arrendamiento:

- a) los activos adquiridos mediante arrendamiento financiero como activos; y
- b) las obligaciones asociadas a los mismos como pasivos en su ESF;

Los activos y pasivos deberán ser reconocidos, por la misma cuantía al menor importe entre el valor razonable de la propiedad arrendada y el valor presente del precio mínimo de los pagos por arrendamiento, determinados cada uno al inicio del arrendamiento.

Al calcular el valor presente de **los pagos mínimos por el arrendamiento**, se tomará como factor de descuento:

- **la tasa de interés implícita** en el arrendamiento o, de no resultar factible su determinación,
- **la tasa de interés incremental** de los préstamos del arrendatario.

En el caso que el arrendador sea una entidad pública no empresarial costarricense, el activo, al igual que el pasivo asociado, se reconocerán al valor de la inversión bruta en el arrendamiento para el arrendador, menos los ingresos financieros no devengados para el arrendador, medidos ambos a la fecha de inicio del arrendamiento.

Políticas Contables

1. En ningún caso se detraerán del valor de los activos reconocidos, las obligaciones relativas a los bienes arrendados.
2. Plazo del arrendamiento: es el período no revocable por el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo, junto con cualquier período adicional en el que éste tenga derecho a continuar con el arrendamiento del activo, con o sin pago adicional, siempre que al inicio del arrendamiento se tenga la certeza razonable de que el arrendatario ejercerá tal opción.
3. Pagos mínimos por el arrendamiento: son aquéllos que hace (o bien le puede ser requerido que haga) el arrendatario durante el plazo del arrendamiento, excluyendo tanto las cuotas de carácter contingente, como los costos de los servicios y los impuestos a pagar y rembolsar al arrendador, junto con:
 - a) en el caso del arrendatario, cualquier importe garantizado por él mismo o por un tercero vinculado con él; o
 - b) en el caso del arrendador, cualquier valor residual que le garantice:
 - a. parte del arrendatario;
 - b. un tercero (individuo o entidad) vinculado con el arrendatario; o
 - c. un tercero independiente que tenga la capacidad financiera de atender las obligaciones asumidas bajo la garantía.

Sin embargo, si el arrendatario posee la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente más reducido que el valor razonable del activo en el momento en que la opción sea ejercida, de forma tal que, al inicio del arrendamiento, se pueda prever con razonable certeza que la opción será ejercida, los pagos mínimos por el arrendamiento comprenderán tanto los pagos mínimos a satisfacer en el plazo del mismo hasta la fecha esperada de ejercicio de la citada opción de compra, como el pago necesario para ejercer dicha opción.

4. Tasa de interés implícita en el arrendamiento: es la tasa de descuento que, al inicio del arrendamiento, produce la igualdad entre el valor razonable del activo arrendado, y la suma de los valores presentes de:
 - a) los pagos mínimos por el arrendamiento; y
 - b) el valor residual no garantizado.Tales importes serán iguales a la suma de:
 - a) el valor razonable del activo arrendado; y
 - b) cualquier costo directo inicial del arrendador.

5. La tasa de interés implícita será la que se identifique en el contrato de arrendamiento financiero. Si el contrato de arrendamiento financiero no la identifica, el arrendatario necesita calcularla usando la fórmula del valor actual.

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

- A1. 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:
 - 1. hasta un año;
 - 2. entre uno y cinco años; y
 - 3. 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.

Bienes de infraestructura y de beneficio y uso público

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
1	147.	Características de los bienes	NICSP N° 17, Párrafo 21.	DGCN

Los bienes de infraestructura y de beneficio y uso público presentan generalmente algunas (o todas) de las siguientes características:

- a) son parte de un sistema o red;
- b) son de naturaleza especializada y no tienen usos alternativos;
- c) son de uso público;
- d) no pueden moverse; y
- e) pueden estar sujetos a limitaciones con respecto a su disposición.

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

- (a) arrendar la autopista con pago de peaje durante períodos prolongados;
- (b) operar la autopista con peaje y;
- (c) cumplir con los mantenimientos requeridos, incluido la modernización de la superficie de la vía y el control tecnológico del tráfico.

Dichos acuerdos no se clasificarán como arrendamiento, sino como concesión y por lo tanto se aplicará la NICSP N° 32 “*Acuerdo de Concesión de Servicio: Concedente*”.

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.

Construcciones en proceso

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

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

- a) 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;
- b) los contratos para la demolición o rehabilitación de activos y la restauración del ambiente que puede seguir a la demolición de algunos activos; y
- c) 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 adicionales
1	164.	Un contrato que cubre varios activos	NICSP N° 11, Párrafo 13.	

Si un contrato cubre varios activos, la construcción de cada uno de ellos debe tratarse como un elemento separado cuando:

- a) se han presentado propuestas económicas diferentes para cada activo;
- b) cada activo ha estado sujeto a negociación separada, y el constructor y el cliente han tenido la posibilidad de aceptar o rechazar la parte del contrato relativa a cada uno de los activos; y
- c) pueden ser identificados los ingresos y los costos de cada activo.

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
1	165.	Contrato único	NICSP N° 11, Párrafo 14.	

Un grupo de contratos, proceda de un cliente o de varios, debe ser tratado como un único contrato de construcción cuando:

- a) el grupo de contratos se negocia como un único paquete;
- b) los contratos están tan íntimamente relacionados que son, efectivamente, parte de un único proyecto con un margen de beneficios genérico para todos ellos, en el caso que exista dicho margen; y
- c) los contratos se ejecutan simultáneamente, o bien en una secuencia continua.

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

Son consideradas construcciones en proceso:

- a) las construcciones en proceso de edificios para la venta;
- b) las propiedades que estén siendo construidas o desarrolladas para su uso futuro como propiedades de inversión;
- c) los bienes de infraestructura y de beneficio y uso público;
- d) los destinados en el futuro a propiedades planta y equipo;
- e) los destinados a ser declarados culturales; y
- f) los activos intangibles en desarrollo o en proceso.

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

Los costos del contrato deben comprender:

- a) los costos que se relacionen directamente con el contrato específico:
 - i. costos de mano de obra en el lugar de la construcción, comprendiendo también la supervisión que allí se lleve a cabo;
 - ii. costos de los materiales usados en la construcción;
 - iii. depreciación de las propiedades, planta y equipo usados en la ejecución del contrato;
 - iv. costos de desplazamiento de los elementos que componen las propiedades, planta y equipo desde y hasta la localización de la obra;
 - v. costos de alquiler de las propiedades, planta y equipo;
 - vi. costos de diseño y asistencia técnica que estén directamente relacionados con el contrato;
 - vii. costos estimados de los trabajos de rectificación, por posibles correcciones o ajustes a los trabajos realizados, como así también los costos esperados de las garantías otorgadas; y
 - viii. reclamos de terceros;
- b) los costos que se relacionen con la actividad de contratación en general y puedan ser imputados al contrato específico, de una manera sistemática y racional:
 - i. seguros;
 - ii. costos de diseño y asistencia técnica no relacionados directamente con ningún contrato específico; y
 - iii. costos indirectos de construcción; y
- c) cualesquiera otros costos que se puedan cargar, bajo los términos pactados en el contrato.

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

- a) los costos generales de administración, para los que no se haya especificado ningún tipo de reembolso en el contrato;
- b) los costos de venta;
- c) los costos de investigación y desarrollo para los que, en el contrato, no se especifique reembolso alguno; y
- d) 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 adicionales
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 apto⁴⁸ deben ser capitalizados como parte del costo de dicho activo.

Políticas Contables

- 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.
- Si una entidad fuera autorizada por la DGCN a adoptar el tratamiento alternativo, el mismo estará sujeto a las siguientes condiciones:
 - 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;
 - la capitalización se iniciará cuando:
 - se haya incurrido en desembolsos con relación al activo;
 - se haya incurrido en costos por préstamos; y
 - se estén desarrollando las actividades necesarias para preparar el activo con destino a su uso deseado o para su venta.
 - 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
 - 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.
- 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 adicionales
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 adicionales
1	172.	Información a revelar	NICSP N° 5, Párrafo 40.	

Deberá revelarse en los EEEF:

- a) las políticas contables adoptadas con relación a los costos por préstamos;
- b) el importe de los costos por préstamos capitalizados durante el período; y
- c) la tasa de capitalización utilizada para determinar el importe de los costos por préstamos susceptibles de capitalización (si ha sido necesario aplicar una tasa de capitalización a los fondos obtenidos mediante un endeudamiento centralizado).

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

- a) el examen del trabajo ejecutado; o
- b) 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 adicionales
1	174.	Incertidumbre en el desenlace de un contrato	NICSP N° 11, Párrafos 40 y 43.	

Cuando el desenlace de un contrato de construcción no pueda ser estimado con suficiente fiabilidad:

- a) los ingresos deben ser reconocidos sólo en la medida en que sea probable recuperar los costos incurridos por causa del contrato; y
- b) los costos del contrato deben reconocerse como gastos del período en que se incurren.

Cuando desaparezcan las incertidumbres que impedían estimar con suficiente fiabilidad el desenlace del contrato, los ingresos y los gastos asociados con el contrato de construcción deben reconocerse dentro del proceso normal del contrato.

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

Deberá revelarse:

- a) el importe de los ingresos del contrato reconocidos como tales en el período;
- b) los métodos utilizados para determinar la parte de ingreso del contrato reconocido como tal en el período; y
- c) los métodos usados para determinar el grado de realización del contrato en curso.

Para los contratos en curso en la fecha de presentación de los EEEF, deberá revelarse la siguiente información:

- a) el monto acumulado de costos incurridos y de resultados positivos (menos los resultados negativos reconocidos) hasta la fecha;
- b) el monto de los anticipos recibidos; y
- c) el monto de las retenciones en los pagos (fondo de reparo o fondos en garantía), procedentes de las certificaciones a cuenta hechas a los clientes, que no se recuperen hasta la satisfacción de las condiciones especificadas en el contrato para su cobro, o bien hasta que los defectos de la obra hayan sido rectificados.

Además deberá informarse en los EEEF:

- a) con relación a los activos que representen montos, en términos brutos, adeudados por los clientes por causa de contratos de construcción:
 - a. los costos incurridos más los resultados positivos reconocidos en el estado de rendimiento financiero; y
 - b. la suma de los resultados negativos reconocidos en el estado de rendimiento financiero y las certificaciones realizadas y facturadas para todos los contratos en curso, en los cuales los costos incurridos más los ahorros reconocidos que vayan a ser recuperados a través de los ingresos derivados del contrato (menos los correspondientes desahorros reconocidos) excedan a los importes de las certificaciones de obra realizadas y facturadas;
- b) con relación a los pasivos que representen montos, en términos brutos, adeudados a los clientes por causa de estos mismos contratos:
 - a. los costos incurridos más los resultados positivos reconocidos en el estado de rendimiento financiero; y
 - b. la suma de los resultados negativos reconocidos en el estado de rendimiento financiero y las certificaciones realizadas para todos los contratos en curso, en los que las certificaciones de obra realizadas y facturadas excedan a los costos incurridos más los resultados positivos reconocidos que vayan a ser recuperados a través de los ingresos derivados del contrato (menos los correspondientes resultados negativos reconocidos).

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

- si la entidad construye activos para uso propio, utilizará los mismos principios que para los activos adquiridos a terceros;
- si la entidad fabrica activos para la venta en el curso normal de sus operaciones, el costo del activo será el mismo que tenga el resto de los producidos para la venta (Inventarios). Por lo tanto, se eliminará cualquier resultado interno para llegar al costo de adquisición de tales elementos;
- si la entidad se ha endeudado para la producción del activo, 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 adicionales
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.

Deterioro

Aspectos comunes a los activos no generadores y generadores de efectivo

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

- e) 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
- f) obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo.

3. En los casos que los activos están exclusivamente destinados a la generación de un rendimiento comercial o exclusivamente destinados a otros fines, la clasificación de los mismos como generadores o no generadores de efectivo resulta obvia. En otros casos, los activos se clasificarán como generadores o como no generadores de efectivo, considerando su utilización principal. A efectos de determinar su utilización principal y, por consiguiente, su clasificación como generador o no generador de efectivo, se aplicarán las siguientes consideraciones:

- a) si un activo está afectado la mayor parte del tiempo a la generación de un rendimiento comercial será clasificado como generador de efectivo;
- b) en caso de inmuebles que estén afectados simultáneamente a ambos destinos (generación de un rendimiento comercial y otros destinos), por lo cual no puede identificarse la afectación temporal del mismo, se considerará la superficie de mayor afectación a uno y otro destino a efectos de su clasificación;
- c) si los flujos de ingresos de efectivo que se esperan generar con la utilización del activo resultan materiales respecto del total de los flujos de ingresos de efectivo totales proyectados para una entidad durante los siguientes DOCE (12) meses, el activo se clasificará como generador de efectivo, 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 adicionales
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 financieros	NINGUNO	TODOS
Inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos no contabilizadas como instrumentos financieros	TODOS	NINGUNO
Inventarios	NINGUNO	TODOS
Propiedades planta y equipos explotados y concesionados	Medidos por el modelo de costos	Medidos por el modelo de revaluación
Bienes de infraestructura y de beneficio y uso público en servicio y concesionados	TODOS	NINGUNO
Bienes históricos y culturales	TODOS	NINGUNO
Propiedades de inversión	Medidas por el modelo de costo	Medidas por el modelo del valor razonable
Recursos naturales concesionados y en conservación	TODOS	NINGUNO
Activos biológicos	No medidos por su valor razonable menos los costos de venta	Medidos por su valor razonable menos los costos de venta
Activos surgidos de contratos de construcción	NINGUNO	TODOS
Activos que provienen de beneficios a los empleados	NINGUNO	TODOS
Plusvalías	NINGUNA	TODAS
Costos de adquisición diferidos, así como intangibles derivados de derechos contractuales de una aseguradora en contratos de seguro	NINGUNO	TODOS
Activos intangibles	Medidos según el modelo de costo	Medidos según el modelo de revaluación

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

- a) **importe recuperable:** para el caso de activos generadores de efectivo:
- b) **importe de servicio recuperable:** para el caso de activos no generadores de efectivo.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 adicionales
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 EEEF.
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 adicionales
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	
Cese, o próximo cese, o bien una significativa reducción a largo plazo de la demanda o necesidad de los servicios prestados por el activo.	
Durante el período, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.	
Cambios significativos que han tenido lugar durante el período, o van a tener lugar en el futuro inmediato, con una incidencia adversa sobre la entidad, que puede ser producto: a. de la tecnología; b. del contexto económico (*) o legal; c. del mercado al que está destinado el activo (*); o d. de la política gubernamental.	
	Durante el período, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han sufrido incrementos que probablemente afecten a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de manera que disminuyan el importe recuperable del activo en forma significativa.
Fuentes internas de información	
Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia (*) o el deterioro físico del activo.	

Cambios significativos que han tenido lugar durante el período, o se espera que tengan lugar en el futuro inmediato, con una incidencia adversa sobre la entidad en el grado de utilización o forma en que se usa o se espera usar el activo. Entre tales cambios pueden encontrarse:	
i. la ociosidad del activo; ii. planes para interrumpir o reestructurar la operación a la que pertenece un activo; iii. que se haya decidido la disposición del mismo antes de la fecha prevista; y iv. reconsideración como finita de la vida útil de un activo anteriormente considerada como indefinida. (*)	
Una decisión de detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de funcionamiento.	
Se dispone de evidencia, procedente de informes internos, que indica que el rendimiento de servicio del activo es, o va a ser, peor que el esperado.	
	Informes internos que exterioricen flujos netos de efectivo reales o proyectados y/o resultados inherentes a la operación del activo inferiores a los presupuestados, sea producto de menores ingresos como de mayores costos de mantenimiento.
<i>Otras circunstancias provenientes de fuentes internas o externas que puedan ser indicios de que un activo haya perdido valor por deterioro</i>	

(*) Exclusivo para activos generadores de efectivo.

Políticas Contables:

1. Los eventos o circunstancias que pueden indicar la existencia de deterioro de valor de un activo han de ser significativos y deberán ser valorados en el contexto del uso previsto del activo en el largo plazo.
2. La determinación de los deterioros deberá estar avalada por profesionales o técnicos con conocimiento del activo objeto de deterioro.

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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) si cualquiera de los importes excediera al importe en libros del activo, no sería necesario estimar el otro, toda vez que el activo no habría sufrido deterioro de su valor;
 - 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 adicionales
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:

- 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;
- 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
- 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 adicionales
1	198.		Valor razonable	NICSP N° 21, Párrafo 40. NICSP N° 26, Párrafo 38.	
1	198	1	Estimaciones alternativas del valor razonable	NICSP N° 21, Párrafos 41 y 42. NICSP N° 26, Párrafos 39 y 40.	DGCN
1	198	2	Costos por la disposición	NICSP N° 21, Párrafo 43. NICSP N° 26, Párrafo 41.	DGCN

1	198	3	Valor en libros menos pasivo	NICSP N° 26, Párrafos 42 y 89.	

La mejor evidencia del valor razonable menos los costos necesarios para la venta la constituye la existencia de un precio, dentro de un compromiso formal de venta, en una transacción libre, ajustado por los costos incrementales que pudieran ser directamente atribuibles a la disposición del activo.

Políticas Contables

1. Si no existiera un compromiso formal de venta, el valor razonable menos los costos necesarios para la venta se determinará según el orden de prioridad expuesto a continuación:
 - a) si el activo tuviera un mercado activo de compraventa, se considerará el precio del activo en el mercado menos los costos de disposición, tomando en consecuencia el precio comprador corriente;
 - b) si no se dispone de precio comprador corriente, se tomará el precio de la transacción más reciente a efectos de estimar el valor razonable, menos los costos necesarios para la venta, siempre que no se hayan producido cambios significativos en las circunstancias económicas, entre la fecha de la transacción y la fecha en la que se realiza la estimación;
 - c) si lo anterior tampoco fuera posible, el valor razonable menos los costos de venta se calculará, a partir de la mejor información disponible, para reflejar el importe que podría obtenerse, a la fecha sobre la que se informa, en una transacción libre entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, una vez deducidos los costos derivados de la disposición.
- a. 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 laborales 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 no generadores de efectivo

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
1	207.		Valor en uso de activos no generadores de efectivo	NICSP N° 21, Párrafo 44.	

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

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

- 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.
- enfoque del costo de rehabilitación del activo:** es el costo de devolver el potencial de servicio de un activo al nivel anterior al deterioro, y se mide como el menor entre el costo de

reposición o el costo de reproducción del activo medido antes del deterioro, menos el costo estimado de rehabilitación del activo.

- c) **enfoque de las unidades de servicio:** es el valor corriente del potencial de servicio restante de un activo, y se mide como el menor entre el costo de reposición o el costo de reproducción del activo medido antes del deterioro, ajustado al número reducido de unidades de servicio esperadas del mismo en su estado de deterioro.

Política Contable

1. La elección del enfoque más adecuado para determinar el valor en uso depende de los datos disponibles y de la naturaleza del deterioro:
 - a) los deterioros de valor identificados por cambios significativos de efectos a largo plazo en el entorno tecnológico, legal o político, generalmente se miden utilizando un enfoque de costo de reposición depreciado o un enfoque de unidades de servicio;
 - b) los deterioros de valor identificados por cambios significativos de efectos a largo plazo sobre el grado de utilización o forma de uso, incluyendo la identificación del cese o casi cese de la demanda, generalmente se miden utilizando un enfoque de costo de reposición depreciado o un enfoque de las unidades de servicio; y
 - c) los deterioros de valor debidos a un daño físico se determinan generalmente utilizando un enfoque de costo de rehabilitación o de costo de reposición depreciado.

Sin perjuicio de las alternativas de enfoques posibles a aplicar, con carácter general se utilizará el enfoque del costo de reposición depreciado, excepto en los casos de activos deteriorados físicamente, para los que se utilizará el enfoque del costo de rehabilitación. El enfoque de las unidades de servicio sólo se aplicará previa consulta a la DGCN.

Pérdidas por deterioro

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
1	209.		Reconocimiento de pérdidas por deterioro	NICSP N° 21, Párrafos 52 y 54. NICSP N° 26, Párrafos 72 y 73.	
1	209	1	Pérdida por deterioro mayor al importe en libros de un activo	NICSP N° 21, Párrafos 55 y 56. NICSP N° 26, Párrafo 74.	DGCN

En caso que el monto recuperable de un activo sea inferior a su importe en libros, éste debe disminuirse hasta alcanzar aquel monto, recociéndose la diferencia en el resultado del ejercicio, con carácter de pérdida por deterioro.

Política Contable

1. En caso que la pérdida por deterioro superase al importe en libros de un activo:
 - a) el importe en libros del activo se reducirá a cero;
 - b) en la medida que la pérdida por deterioro exceda al importe en libros del activo, se reconocerá un pasivo, siempre y cuando se cumplan los criterios para su reconocimiento como tal;
 - c) la pérdida por deterioro a reconocer en los resultados del ejercicio será igual a la reducción del activo a cero más el monto del pasivo reconocido, si correspondiera.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
1	210.		Pérdidas por deterioro para unidades generadoras de efectivo	NICSP N° 26, Párrafos 91, 92 y 97.	
1	210	1	Impacto de la pérdida por deterioro en un activo no generador de efectivo	NICSP N° 26, Párrafos 93 y 95.	
1	210	2	Imposibilidad de identificar el importe recuperable de un activo individual	NICSP N° 26, Párrafo 94.	

Cuando el importe recuperable de una unidad generadora de efectivo sea inferior al importe en libros

de los activos que integran dicha unidad, todos los importes en libros deberán reducirse hasta alcanzar en conjunto el referido importe recuperable, y la distribución de la reducción a cada activo se efectuará proporcionalmente al importe en libros de cada uno.

El importe en libros de cada activo individual que integra la unidad generadora de efectivo, en ningún caso se reducirá por debajo de su importe recuperable individual (si se pudiese determinar) o de cero, lo que fuere mayor. La porción de la pérdida por deterioro de la unidad generadora de efectivo que no pueda ser distribuida a un activo como consecuencia de ello, se distribuirá entre los restantes activos que integran la unidad, en la misma proporción indicada en el párrafo anterior.

Una vez aplicada la distribución anterior, el importe restante de una pérdida por deterioro será reconocida como un pasivo, siempre y cuando se cumplan los criterios para su reconocimiento como tal.

Políticas Contables

1. Ante la existencia de una pérdida por deterioro se deberá distribuir la misma en función de la proporción asignada en el importe en libro tanto a la proporción de 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 fuese inferior a su importe en libros.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
1	211.		Ajuste de los cargos por depreciación (o amortización) del activo	NICSP N° 21, Párrafo 57. NICSP N° 26, Párrafo 75.	

Los cargos por depreciación o amortización de un activo objeto de deterioro deberán ajustarse a efectos de distribuir, durante su vida útil restante, su importe en libros ajustado por la pérdida por deterioro reconocida.

Reversión de pérdidas por deterioro

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

- I. 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 adicionales
1	213.		Reconocimiento de reversiones de pérdidas por deterioro	NICSP N° 21, Párrafos 65 y 69. NICSP N° 26, Párrafos 103 y 108.	

1	213	1	Monto recuperable mayor al importe en libros del activo	NICSP N° 21, Párrafos 68. NICSP N° 26, Párrafo 106.	DGCN

En caso en que el monto recuperable de un activo sea superior a su importe en libros, neto de la pérdida por deterioro acumulada reconocida, dicho importe en libros debe incrementarse (mediante una disminución de la pérdida por deterioro acumulada) hasta alcanzar aquel monto o hasta eliminar totalmente la pérdida por deterioro acumulada, lo que ocurra primero. El importe por el que se reduce la pérdida por deterioro, se reconocerá en el resultado del ejercicio, con carácter de reversión de pérdida por deterioro.

Política Contable

1. En ningún caso el importe en libros del activo, después de revertir la pérdida por deterioro, podrá exceder al importe en libros que se hubiera obtenido, neto de depreciaciones o amortizaciones acumuladas, de no haberse reconocido ninguna pérdida por deterioro en ejercicios anteriores.

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

- a) los criterios desarrollados para distinguir los activos no generadores de efectivo de los activos generadores de efectivo;
- b) los criterios aplicados para definir las unidades generadoras de efectivo, y el detalle de su conformación, identificando los cambios producidos en dicha conformación con respecto al ejercicio anterior;
- c) para cada clase de activo, distinguiendo los generadores de los no generadores de efectivo:
 1. el importe total de las pérdidas por deterioro reconocidas en el resultado durante el período, así como las cuentas en las que están expuestas en el ERF;
 2. el importe total de las reversiones de anteriores pérdidas por deterioro que se han reconocido en el resultado durante el período, así como las cuentas en las que están expuestas en el ERF; y
 3. los sucesos y circunstancias más importantes que han llevado al reconocimiento o reversión de pérdidas por deterioro;

- d) para cada pérdida por deterioro del valor y para cada reversión que, según la 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):
1. los sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento o a la reversión de la pérdida por deterioro del valor;
 2. el importe de la pérdida por deterioro reconocida o revertida;
 3. la naturaleza del activo o, en su caso, de la unidad generadora de efectivo, incluyendo una descripción de cómo está conformada dicha unidad;
 4. si se presenta información financiera por segmentos, el segmento al que pertenece el activo y el importe de las pérdidas por deterioro y de las reversiones atribuibles a cada segmento;
 5. si el monto recuperable es:
 - i. su valor razonable menos los costos necesarios para la venta: indicando las bases utilizadas para su determinación; o
 - ii. su valor de uso: indicando el enfoque utilizado para su determinación, en el caso de activos no generadores de efectivo, o la/s tasa/s de descuento utilizada/s en las estimaciones actuales y en las anteriores, en el caso de activos generadores de efectivo; y
- e) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

La información de carácter cuantitativo requerida por los puntos c) 1. y c) 2. se incluirá dentro de la información a presentar como Anexo a los EEFF en forma de cuadro, conforme lo establecido en el PGCN para los rubros respectivos.

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

- a) el importe en libros de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido a la unidad;
- b) la base sobre la cual ha sido determinado el importe recuperable de la unidad, indicando si se emplearon cálculos efectuados en el ejercicio anterior o si los mismos fueron realizados en el ejercicio corriente, y detallando:

- a. si fuera sobre la base de valor en uso:
 - i. una descripción de cada hipótesis clave sobre la cual se basaron las proyecciones de flujos de efectivo para el período cubierto por los presupuestos o pronósticos más recientes;
 - ii. una descripción del enfoque utilizado para determinar el valor o valores asignados a cada hipótesis clave; así como si dicho valor o valores reflejan la experiencia pasada o, en su caso, si son coherentes con las fuentes externas de información y, si no lo fueran, cómo y por qué difieren de la experiencia pasada o de las fuentes de externas de información;
 - iii. el período sobre el cual se han proyectado los flujos de efectivo basados en presupuestos o pronósticos financieros aprobados por la dirección de la entidad y, cuando se utilice un período superior a cinco años para una unidad generadora de efectivo, una explicación de las causas que justifican ese período más largo;
 - iv. la tasa de crecimiento empleada para extrapolar las proyecciones de flujos de efectivo más allá del período cubierto por los presupuestos o previsiones más recientes, así como la justificación para utilizar una tasa de crecimiento media que exceda la tasa media de crecimiento a largo plazo para los productos, industrias, o para el país o países en los cuales opere la entidad, o para el mercado al que la unidad se dedica; y
 - v. la/s tasa/s de descuento aplicada/s a las proyecciones de flujos de efectivo;
- b. si fuera sobre la base del valor razonable menos los costos necesarios para la venta:
 - i. una descripción de cada hipótesis clave sobre la cual se haya basado la determinación del valor razonable menos los costos de venta;
 - ii. una descripción del enfoque utilizado para determinar el valor (o valores) asignados a cada hipótesis clave, si dichos valores reflejan la experiencia pasada o, si procede, si son coherentes con las fuentes de información externas y, si no lo fueran, cómo y por qué difieren de la experiencia pasada o de las fuentes externas de información;
 - iii. si dicho valor razonable menos los costos de venta se hubiera determinado utilizando proyecciones de flujo de efectivo descontado, se expondrá adicionalmente:
 - 1. el período cubierto por la proyección;
 - 2. la tasa de crecimiento utilizada para extrapolar las proyecciones;
 - 3. la/s tasa/s de descuento aplicada/s a las proyecciones; y
- c) si un cambio razonablemente posible en una hipótesis clave sobre la cual se haya basado la determinación del importe recuperable de la unidad, supusiera que el importe en libros de la unidad excediera a su importe recuperable:
 - a. la cantidad por la cual el importe recuperable de la unidad excedería su importe en libros;
 - b. el valor asignado a la hipótesis clave; y
 - c. el importe por el que debe cambiar el valor asignado a la hipótesis clave para que, tras incorporar al valor recuperable todos los efectos que sean consecuencia de ese cambio sobre otras variables usadas para medir el importe recuperable, se iguale dicho importe recuperable de la unidad a su importe en libros.

En caso de existir unidades generadoras de efectivo integradas total o parcialmente por activos intangibles con vidas útiles indefinidas que, según la 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 EEEF:

- a) ese hecho junto con la suma del importe en libros de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas atribuidos a las unidades generadoras de efectivo, indicando si se emplearon cálculos efectuados en el ejercicio anterior o si los mismos fueron realizados en el ejercicio corriente;
- b) si el importe recuperable de dichas unidades estuviera basado en las mismas hipótesis clave y la suma de los importes de los activos intangibles distribuidos fuera significativa o material (según la 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 adicionales
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.

			Referencia

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Normativa técnica y disposiciones adicionales
1	219.		Depreciaciones de bienes	NICSP N° 17, Párrafo 59.	DGCN
1	219	1	Distribución inicial	NICSP N° 17, Párrafo 60.	
1	219	2	Grado de materialidad	NICSP N° 17, Párrafo 61.	DGCN

Se depreciará de forma separada cada parte de un elemento que tenga un costo significativo con relación al costo total de los bienes comprendidos en las siguientes cuentas del activo fijo:

- propiedades, planta y equipos explotados (excluidos las tierras y terrenos libres de mejoras);
- propiedades, planta y equipos concesionados (excluidos las tierras y terrenos libres de mejoras);
- propiedades de inversión (excluidos las tierras y terrenos libres de mejoras);
- bienes de infraestructura y de beneficio y uso público en servicio;
- bienes de infraestructura y de beneficio y uso público concesionados;
- recursos naturales en explotación; y
- recursos naturales concesionados.

Políticas Contables

- 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.
- 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 adicionales
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 adicionales
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 adicionales
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.

1. 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 adicionales
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 adicionales
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 adicionales
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 adicionales
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:

- la utilización prevista del activo. El uso debe estimarse con referencia a la capacidad o al desempeño físico que se espere del mismo;
- 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;
- 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
- 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 adicionales
1	227.	Alcance	NICSP N° 31, Párrafos 7 a 10, 12 y 17.	

Los activos intangibles, hayan sido adquiridos, producidos, recibidos a través de transacciones sin contraprestación o incorporados a través de arrendamientos financieros, comprenden entre otros, los que se enumeran a continuación:

- a) los desembolsos por gastos de publicidad;
- b) los desembolsos al inicio la actividad;
- c) los desarrollos de nuevos conocimientos científicos o tecnológicos;
- d) los derechos de concesión o licencia, para productos tales como películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos reprográficos⁵⁰;
- e) los programas informáticos (excepto los sistemas operativos de los equipos);
- f) el diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas;
- g) activos intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural, como por ejemplo:
 - i. las grabaciones de acontecimientos históricos importantes;
 - ii. los derechos de uso de la imagen de una persona pública importante;
 - iii. los sellos de correos; y
 - iv. las monedas de colección;
- h) la propiedad intelectual; y
- i) las marcas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales).

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

Activos no comprendidos dentro de activos intangibles:

- a) activos para exploración y evaluación de recursos minerales;
- b) desembolsos relacionados con el desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares;
- c) plusvalía adquirida en una combinación de negocios;
- d) poderes y derechos conferidos por la legislación, un estatuto de constitución o promedios equivalentes;
- a) activos por impuestos diferidos;
- e) costos de adquisición diferidos;
- f) activos intangibles, surgidos de los derechos contractuales de una entidad aseguradora;

⁵⁰ Real Academia Española: *Perteneciente a la reprografía. Reprografía: Reproducción de los documentos por diversos medios, como la fotografía, la microfilmación, etc.*

- g) las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de usuarios de un servicio u otras partidas similares que se hayan generado internamente;
- h) las actividades de investigación para el desarrollo de nuevos conocimientos científicos o tecnológicos; y
- i) en general, los activos intangibles que no cumplan con los requisitos de identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos o potencial de servicios futuros.

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
1	229.	Activos Intangibles tratados por otras Normas	NICSP N° 31, Párrafos 3 y 6.	

En el caso de que otra NICSP se ocupe de la contabilización de una clase específica de activo intangible, se aplicará la NICSP que corresponda según sea el caso:

Activos intangibles	NICSP
mantenidos por una entidad para venderlos en el curso de las operaciones	- NICSP N° 12 <i>"Inventarios"</i>, y - NICSP N° 11 <i>"Contratos de Construcción"</i>
adquiridos bajo el régimen de arrendamientos	NICSP N° 13 <i>"Arrendamientos"</i>
procedentes de beneficios a los empleados	NICSP N° 39 <i>"Beneficios a los Empleados"</i>
activos financieros	- NICSP N° 38 <i>"Información a revelar sobre participación en otras entidades"</i> - NICSP N° 28 <i>"Instrumentos Financieros: Presentación"</i> - NICSP N° 29 <i>"Instrumentos Financieros: Reconocimiento y medición"</i> - NICSP N° 30 <i>"Instrumentos Financieros: Información a revelar"</i> - NICSP N° 34 <i>"Estados Financieros Separados"</i>

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

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 adicionales
1	232.	Condiciones previas al reconocimiento	NICSP N° 31, Párrafo 18.	

Para que un activo intangible pueda ser considerado como tal, deben cumplirse las siguientes condiciones:

- a) el activo debe ser identificable;
- b) la entidad debe tener el control del mismo;
- c) el activo debe ser capaz de generar beneficios económicos o potencial de servicio futuros.

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

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

- a) es separable, esto es, es susceptible de ser separado de la entidad y vendido, cedido, dado en operaciones, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo o pasivo, con los que guarde relación; o
- b) surge de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que estos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
1	234.		Control de un activo	NICSP N° 31, Párrafo 21.	
1	234	1	Control y titularidad legal	NICSP N° 31, Párrafo 21.	DGCN
1	234	2	Beneficios económicos o potencial de servicio futuros relacionados con el activo intangible	NICSP N° 31, Párrafo 25.	

Existirá control sobre un activo intangible cuando:

- a) se tenga el poder de obtener beneficios económicos o potencial de servicios futuros de los mismos, y
- b) se pueda restringir el acceso de terceros a dichos beneficios o potencial de servicios.

Políticas Contables

1. Si bien la capacidad para controlar los beneficios económicos o potencial de servicio futuros de un activo intangible normalmente surge de derechos de tipo legal, la existencia de los mismos no es una condición necesaria para la existencia de control, puesto que éste puede ejercerse de alguna otra manera. Por ende, aún no teniendo la titularidad legal del activo intangible identificable y capaz de generar beneficios económicos o potencial de servicio futuros, el mismo será susceptible de reconocimiento en caso de cumplirse las condiciones de control respecto del mismo.
2. Dentro de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros procedentes de un activo intangible se incluyen:
 - a) los ingresos procedentes de la venta de productos o servicios,

- b) los ahorros de costos y otros rendimientos diferentes que se deriven del uso del activo por parte de la entidad.

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

- a) la definición de activo intangible (condiciones previas al reconocimiento); y
- b) los criterios para su reconocimiento, a saber:
 - i. que sea probable que los beneficios económicos o potencial de servicio futuros inherentes al activo fluyan a la entidad; y
 - ii. que el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.

Políticas Contables

1. Los beneficios económicos o potencial de servicios futuros deberán estar sustentados en suposiciones razonables y fundadas que representen la mejor estimación de la entidad respecto al conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil del activo. Los criterios para la elaboración de dichas estimaciones deberán exponerse en Notas a los EEEF.
2. Deberá aplicarse el juicio profesional para evaluar el grado de certidumbre asociado al flujo de beneficios económicos o potencial de servicio futuros que sea atribuible a la utilización del activo, sobre la base de la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial, otorgando un peso mayor a la evidencia procedente de fuentes externas.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 adicionales
1	237.		Costo de un activo intangible adquirido de forma separada	NICSP N° 31, Párrafos 34, 35 y 37.	
1	237	1	Desembolsos que no forman parte del costo	NICSP N° 31, Párrafo 36.	
1	237	2	Transacciones accesorias a la adquisición del activo	NICSP N° 31, Párrafo 37 y 38.	

El costo de un activo intangible adquirido de forma separada comprende:

- a) el precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas; y
- b) cualquier costo directamente atribuible a la preparación y ubicación del activo en el lugar y condiciones necesarias para su uso previsto, tales como:
 - i. los costos de las remuneraciones a los empleados, derivados directamente de poner el activo en sus condiciones de uso;
 - ii. honorarios profesionales surgidos directamente de poner el activo en sus condiciones de uso; y
 - iii. los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.

Políticas Contables

1. No serán contemplados como parte del costo de un activo intangible, entre otros, los siguientes desembolsos:

- a) los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de actividades publicitarias y promocionales);
 - b) los costos de llevar a cabo operaciones en una nueva localización o con un nuevo segmento de usuarios de un servicio (incluyendo los costos de formación del personal); y
 - c) los costos de administración y otros costos indirectos generales.
2. Los ingresos y gastos relacionados con los activos intangibles pero que no son imprescindibles para que el activo pueda operar de la forma prevista, que pueden tener lugar antes o durante las actividades de desarrollo de un activo intangible, no formarán parte del costo del activo, sino que deberán reconocerse en el resultado del ejercicio en el que se generen. De la misma forma se procederá respecto de los costos soportados por la utilización del activo y por la reprogramación de su uso, una vez alcanzadas las condiciones para operar según la forma originalmente prevista.

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

1. No obstante, la opción de capitalización permitida, en ningún caso se procederá a capitalizar costos por préstamos, por lo que se afectarán íntegramente a los resultados del ejercicio en que se incurran.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
1	239.		Costo de un activo intangible generado internamente	NICSP N° 31, Párrafos 63 y 64.	
1	239	1	Conceptos que no forman parte del costo	NICSP N° 31, Párrafo 65.	

El costo de un activo intangible generado internamente será la suma de los desembolsos incurridos desde la fecha en que el activo intangible cumple las condiciones para su reconocimiento, comprendiendo todos los costos directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista, como son:

- a) los costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible;
- b) los costos de los beneficios a los empleados derivados de la generación del activo intangible;
- c) los honorarios para registrar los derechos legales; y
- d) la amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

Política Contable

1. No formarán parte del costo de los activos intangibles generados internamente:
 - a) los desembolsos administrativos, de venta u otros gastos indirectos de carácter general, a menos que este desembolso pueda ser directamente atribuido a la preparación del activo para su uso;
 - b) las ineficiencias identificadas, y los resultados operativos negativos iniciales incurridos antes de que el activo alcance el rendimiento esperado; y
 - c) los desembolsos de formación del personal que ha de trabajar con el activo.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
1	240.		Activos intangibles adquiridos a través de una transacción sin contraprestación	NICSP N° 31, Párrafos 42 y 43.	
1	240	1	Transferencias de activos intangibles entre entidades		DGCN

Cuando se adquiere un activo a través de una transacción sin contraprestación, o a un costo insignificante o nulo, su costo se medirá inicialmente a su **valor razonable a la fecha de adquisición**, no considerándose dicha medición inicial una revaluación.

Política Contable

1. En los casos que la entidad que transfiera sea una entidad pública no empresarial costarricense, el reconocimiento inicial se medirá al valor en libros de aquella entidad al momento de la transferencia.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
1	241.		Activos intangibles adquiridos a través de una transacción de intercambio (permuta) por otros activos	NICSP N° 31, Párrafos 44.	
1	241	1	Medición inicial de los activos intangibles adquiridos	NICSP N° 31, Párrafos 44 y 45.	DGCN

Cuando un activo intangible fue adquirido a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios, el costo del mismo se medirá por su valor razonable, a menos que no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado.

Política Contable

1. Salvo prueba en contrario, el valor razonable de la propiedad adquirida a través de una transacción de intercambio, estará dado por el acuerdo de las partes intervinientes, es decir, por el precio de la transacción. De no contarse explícitamente con un precio o acuerdo de partes, se deberá determinar el valor razonable de la propiedad adquirida o, en caso de no poder realizarse una estimación fiable del mismo, se considerará como valor de adquisición la sumatoria del valor razonable de los activos entregados. Si esto último tampoco resultada factible, entonces la propiedad adquirida se medirá por el importe en libros de los activos entregados.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 adicionales
1	243.		Otros activos intangibles generados internamente	NICSP N° 31, Párrafos 49 a 51.	

A efectos de determinar si un activo intangible generado internamente cumple con los criterios para ser reconocido y medido como tal, deberá clasificarse y separarse la generación del activo en:

- a) fase de investigación; y
- b) fase de desarrollo

Si no fuera posible distinguirse, en un proyecto interno, las fases indicadas anteriormente, se tratarán los desembolsos que ocasione dicho proyecto como si hubiesen sido soportados sólo en la fase de investigación.

Gastos de investigación y desarrollo

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

- a) actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos;
- b) la búsqueda, evaluación y selección final de aplicaciones de resultados de la investigación u otro tipo de conocimientos;
- c) la búsqueda de alternativas para materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios; y
- d) 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 adicionales
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:

- a) la viabilidad técnica de completar el activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta;
- b) la intención de completar el activo intangible y usarlo o venderlo;
- c) la capacidad de la entidad para utilizar o vender el activo intangible;
- d) 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;
- e) 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
- f) la capacidad de la entidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.

Dentro de la etapa de desarrollo se puede contemplar:

- a) el diseño, construcción y prueba, anterior a la producción o utilización, de modelos y prototipos;
- b) el diseño de herramientas, troqueles, moldes y plantillas que impliquen tecnología nueva;
- c) el diseño, construcción y operación de una planta piloto o actuación que no tenga una escala económicamente viable para la producción comercial o para el uso en la prestación de servicios;
- d) el diseño, construcción y prueba de una alternativa elegida para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado; y
- e) los costos de sitios web y de desarrollo de aplicaciones informáticas.

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
1	246.	Desembolsos posteriores en un proyecto adquirido de investigación y desarrollo en proceso	NICSP N° 31, Párrafos 40 y 41.	

Los gastos por investigación o desarrollo que:

- a) estén asociados con un proyecto de investigación y desarrollo en curso, adquirido de forma independiente y reconocido como un activo intangible, y
 - b) se hayan generado después de la adquisición del citado proyecto,
- se contabilizarán de acuerdo con lo establecido para otros activos intangibles generados internamente, de manera que:
- i. los desembolsos de investigación serán reconocidos como un gasto cuando se incurra en ellos;
 - ii. los desembolsos de desarrollo serán reconocidos:
 - 1. como un gasto cuando se incurra en ellos, en caso que no cumplan los requisitos para ser considerado un gasto de desarrollo; o
 - 2. como un mayor importe en libros del proyecto de investigación o desarrollo en proceso adquirido, en casos que cumplan los criterios de reconocimiento como tal.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
1	247.		Reconocimiento de gastos no atribuibles al costo	NICSP N° 31, Párrafos 66 y 67.	
1	247	1	Gastos pasados que no deben reconocerse como un activo	NICSP N° 31, Párrafo 70.	

Los desembolsos sobre una partida intangible serán reconocidos como gastos cuando se incurra en ellos. En tal sentido, y a menos que formen parte del costo de un activo intangible que cumpla los criterios de reconocimiento, o bien que formen parte del costo de otro activo, deberán reconocerse como gastos del período, entre otros, los siguientes:

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

Políticas Contables

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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 adicionales
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 adicionales
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 adicionales
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 EEEF representen una mezcla de costos y valores referidos a fechas diferentes.

Políticas Contables

- 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:
 - que se requerirá practicar revaluaciones anuales si los activos intangibles experimentan movimientos significativos y de carácter volátil en su valor razonable;
 - 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 adicionales
1	252.		Tratamiento de las amortizaciones acumuladas	NICSP N° 31, Párrafo 79.	
1	252	1	Criterio a aplicar		DGCN

Cuando se revalúa un activo intangible, la amortización acumulada hasta la fecha de la revaluación puede ser tratada de dos maneras:

- a) reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros del mismo después de la revaluación sea igual a su importe revaluado; o
- b) eliminada contra el importe en libros bruto del activo y reexpresando el importe neto hasta alcanzar el importe revaluado del activo.

Política Contable

1. Las revaluaciones de activos intangibles tendrán el siguiente tratamiento:

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

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
1	253.		Activos intangibles sin mercado activo	NICSP N° 31, Párrafos 80 y 81.	
1	253	1	Deterioro	NICSP N° 31, Párrafo 82	
1	253	2	Recuperación del mercado activo	NICSP N° 31, Párrafo 83.	

Si un activo intangible no cuenta con un mercado activo se deberá registrar:

- 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;
- 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

- 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.
- 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 adicionales
1	254.		Contabilización de la revaluación	NICSP N° 31, Párrafos 84 y 85.	

La contabilización de los montos de la revaluación se ajustará a lo siguiente:

Hecho Generador	Tratamiento Contable	
	General	Excepción
Incremento del importe en libros de un activo intangible	Incremento del patrimonio – Reserva de revaluación	Incremento del resultado, si y sólo si fuera una reversión de una disminución por devaluación de la misma, que fue reconocida previamente en resultados, y hasta el límite de la disminución reconocida.
Disminución del importe en libros de un activo intangible	Resultado negativo por pérdida del valor	Disminución de reserva del patrimonio, hasta agotar el saldo acumulado de las reservas por revaluación reconocidas con anterioridad.

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
1	255.	Afectación de la reserva por revaluación a resultados acumulados	NICSP N° 31, Párrafo 86.	

Las reservas por revaluación se transferirán a resultados acumulados:

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

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

- 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
- indefinida, en cuyo caso el activo no se amortizará, en razón de haberse evaluado, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, que no existe un límite previsible al período a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo o proporcione potencial de servicio para la entidad.

Políticas Contables

- Para determinar la vida útil de un activo intangible, es preciso considerar algunos factores, entre los que figuran:
 - 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;
 - 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;
 - la obsolescencia técnica, tecnológica, comercial o de otro tipo;
 - 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;
 - 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 específica 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 adicionales
1	257.		Acuerdos vinculantes	NICSP N° 31, Párrafo 93.	
1	257	1	Factores a tener en cuenta para renovar los activos vinculantes	NICSP N° 31, Párrafo 95.	
1	257	2	Costo de renovación del acuerdo		

La vida útil de un activo intangible que surja de acuerdos vinculantes (incluyendo los derechos contractuales u otros derechos legales) no excederá el período del acuerdo vinculante, si bien puede ser inferior, dependiendo del período a lo largo del cual se espera utilizar el activo. Si los acuerdos vinculantes se han fijado durante un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil del activo intangible incluirá el período o períodos de renovación sólo si existe evidencia que apoye la renovación por la entidad sin un costo significativo.

Políticas Contables

- 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:
 - 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;
 - existe evidencia de que las condiciones necesarias para obtener la renovación serán satisfechas, y
 - 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.
- 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 adicionales
1	258.		Amortización	NICSP N° 31, Párrafo 96.	
1	258	1	Método de amortización	NICSP N° 31, Párrafo 97.	DGCN
1	258	2	Uniformidad en la aplicación del método		
1	258	3	Incorporación al costo de producción	NICSP N° 31, Párrafo 98.	
1	258	4	Revisión del método de amortización	NICSP N° 31, Párrafo 103.	

El importe amortizable de un activo intangible con una vida útil finita, se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil, por lo que la amortización:

- a) comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista;
- b) finalizará en la fecha más temprana de las siguientes:
 - i. la fecha en la que el activo se clasifique como mantenido para la venta; y
 - ii. la fecha en que el activo sea dado de baja en cuentas.

El **método de amortización** reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, se adoptará el **método lineal de amortización**.

Políticas Contables

- 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.

3. La amortización se reconocerá habitualmente en el resultado. Sin embargo, en ocasiones los beneficios económicos o potencial de servicios futuros incorporados a un activo se incorporan a la producción de otros activos. En estos casos, el cargo por amortización formará parte del costo de esos otros activos y se incluirá en su importe en libros.
4. El método de amortización utilizado para un activo intangible con vida útil finita se revisará, como mínimo, en cada fecha de presentación. Si se ha experimentado un cambio en el patrón esperado de consumo de beneficios económicos o potencial de servicio futuros por parte del activo, en el marco de lo que oportunamente determine la DGCN, el método de amortización se modificará para reflejar estos cambios. Estos cambios se contabilizarán como cambios en las estimaciones contables, según lo establecido en la NICSP N° 3.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
1	259.		Valor residual e importe amortizable	NICSP N° 31, Párrafos 99 y 100.	
1	259	1	Estimación del valor residual	NICSP N° 31, Párrafo 101.	
1	259	2	Revisión del valor residual		
1	259	3	Limitación a la amortización	NICSP N° 31, Párrafo 102.	

El valor residual de un activo intangible es nulo a menos que:

- a) haya un compromiso, por parte de un tercero, de adquirir el activo al final de su vida útil; o
- b) exista un mercado activo para el activo, y:
 - i. pueda determinarse el valor residual con referencia a este mercado; y
 - ii. sea probable que este mercado existirá al final de la vida útil del activo.

El importe amortizable de un activo con vida útil finita se determinará después de deducir su valor residual. Un valor residual distinto de cero implica que una entidad espera disponer del activo intangible antes de que termine su vida económica.

Políticas Contables

1. Una estimación del valor residual de un activo se basa en el importe recuperable a través de la disposición, utilizando los precios existentes en la fecha de la estimación de la venta para un activo similar que haya alcanzado el término de su vida útil y haya operado en condiciones similares a

aquellas en las que se utilizará el activo.

2. El valor residual se revisará al menos en cada fecha de presentación. Un cambio en el valor residual del activo, en el marco de lo que oportunamente determine la DGCN, se contabilizará como un cambio en una estimación, de acuerdo con la NICSP N° 3.
3. El valor residual de un activo intangible podría aumentar hasta un importe igual o mayor que el importe en libros del activo. En ese caso, el cargo por amortización del activo será nulo, a menos y hasta que su valor residual disminuya posteriormente hasta un importe inferior al importe en libros del activo.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 adicionales
1	261.		Baja en cuentas	NICSP N° 31, Párrafo 111.	
1	261	1	Baja de la parte sustituida	NICSP N° 31, Párrafo 114.	

Un activo intangible se dará de baja en cuentas:

- a) por su disposición (incluyendo la disposición a través de una transacción sin contraprestación); o
- b) cuando no se espere obtener ningún beneficio futuro o potencial de servicio por su uso o disposición.

Política Contable

1. Si se reconoce en el importe en libros de un activo el costo derivado de la sustitución de parte del activo intangible, se dará de baja el importe en libros de la parte sustituida. Si no fuera practicable la determinación del importe en libros de la parte sustituida, se podrá utilizar el costo de la sustitución como indicativo de cuál fue el costo de la parte sustituida, en la fecha en la que fue adquirido o generado internamente.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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:
 1. para el primer caso, el o los factores que han jugado un papel importante en la determinación de que el activo intangible tiene una vida útil indefinida;
 2. para el segundo, las vidas útiles o las tasas de amortización utilizadas;
- b) los métodos de amortización utilizados para los activos intangibles con vidas útiles finitas;
- c) el importe en libros bruto y la amortización acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final de cada período;
- d) la partida o partidas del EEFF, en las que está incluida la amortización de los activos intangibles;
- e) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del período, mostrando:
 1. los incrementos, con indicación separada de los que procedan de desarrollos internos y de aquéllos adquiridos por separado;
 2. los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la normativa contable nacional e internacional aplicable que trate de los activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas, así como otras disposiciones;
 3. los incrementos o disminuciones, durante el período, procedentes de revaluaciones efectuadas;
 4. las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado, identificando los activos afectados y si los mismos son o no generadores de efectivo;
 5. las reversiones de deterioros reconocidas durante el período en el resultado;
 6. el importe de la amortización reconocida durante el período;
 7. las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de 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

8. otros cambios en el importe en libros durante el período;
- f) revelará información sobre la naturaleza y efecto de un cambio en las estimaciones contables que tengan un efecto significativo en el período corriente, o que se espera que tengan repercusión significativa en períodos futuros. Esta información a revelar puede surgir por cambios en:
 1. la evaluación de la vida útil de un activo intangible;
 2. el método de amortización; o
 3. valores residuales;
- g) si se cuenta con la información, se podrá exponer la siguiente información:
 1. una descripción de los activos intangibles completamente amortizados que se encuentren todavía en uso; y
 2. una breve descripción de los activos intangibles significativos controlados por la entidad, pero que no se reconozcan como activos por no cumplir los criterios de reconocimiento fijados en esta Norma;
- h) sobre los desembolsos por investigación y desarrollo:
 1. el importe agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo reconocidos como gastos durante el período; y
 2. discriminar los que sean directamente atribuibles a las actividades de investigación y a la actividad de desarrollo;
- i) una descripción, el importe en libros y el período restante de amortización de cualquier activo intangible individual que sea significativo en los EEEF de la entidad;
- j) para los activos intangibles adquiridos a través de una transacción sin contraprestación y que se han registrado inicialmente por su valor razonable:
 1. el valor razonable por el que se han reconocido inicialmente esos activos;
 2. su importe en libros; y
 3. si la medición posterior al reconocimiento se realiza utilizando el modelo del costo o el modelo de revaluación;
- k) la existencia y el importe en libros de los activos intangibles cuya titularidad tiene alguna restricción, así como el importe en libros de los activos intangibles que sirven como garantías de deudas;
- l) el importe de los compromisos contractuales para la adquisición de activos intangibles; y
- m) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
1	263.		Información a revelar sobre activos intangibles según el modelo de revaluación	NICSP N° 31, Párrafos 123 y 124.	

Además de las revelaciones exigidas en general, si los activos intangibles se contabilizan por sus importes revaluados, deberá exponerse:

- a) para cada clase de activos intangibles:
 - i. la fecha efectiva de la revaluación;
 - ii. el importe en libros de los activos intangibles revaluados; y
 - iii. el importe en libros que se habría reconocido si los activos intangibles se hubieran medido posteriormente al reconocimiento utilizando el modelo del costo;
- b) el importe del superávit de revaluación, tanto al principio como al final del período sobre el que se informa, que procedan de los activos intangibles, indicando los cambios habidos durante dicho período, así como cualquier restricción para la distribución de su saldo entre los accionistas; y
- c) los métodos y suposiciones significativos empleados en la estimación del valor razonable de los activos;

De resultar necesario, podrá procederse a la agregación de las clases de activos intangibles revaluados, excepto si ésto diera lugar a la combinación de una clase de activos intangibles que incluyera importes medidos según el modelo del costo y el modelo de revaluación.

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

- a) la base de medición utilizada;
- b) el método de amortización utilizado, si lo hubiere;
- c) el valor en libros bruto;
- d) la amortización acumulada al final del período, si la hubiere;
- e) una conciliación entre el valor en libros al comienzo y al final del período mostrando determinados componentes de la misma; y
- f) 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 adicionales
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 adicionales
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:

- a) piedras y metales preciosos, como los diamantes, el oro no monetario, el platino, y la plata que no se pretende utilizar como insumos intermedios en procesos de producción;
- b) pinturas, esculturas y otros objetos reconocidos como obras de arte o antigüedades; y
- c) joyas de considerable valor diseñadas con piedras y metales preciosos, colecciones y diversos otros objetos de valor.

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

- a) si la realización del ingreso es prácticamente cierta: se trata de un activo que es objeto de reconocimiento;
- b) sí es probable: se trata de un activo contingente que está sujeto a los requerimientos del presente capítulo;
- c) 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 adicionales
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 EEEF, 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 EEEF, 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 EEEF.

Política Contable

1. 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 adicionales
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:

- a) una breve descripción de la naturaleza de los activos contingentes en la fecha sobre la que se informa;
- b) de resultar factible, una estimación de sus efectos financieros, medidos según las estipulaciones aplicables a provisiones;
- c) 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;
- d) 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;
- e) otras razones por las cuales no resulte factible revelar alguno de los requerimientos de información anteriores; y
- f) 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:
 - I. la naturaleza del contrato o de la deuda a favor de la entidad que sustenta la garantía;
 - II. en el caso de contratos, su plazo de ejecución, y en el caso de deudas, su vencimiento;
 - III. la forma de instrumentación de la garantía (pagaré, título público o privado, etc.) y su monto; y
 - IV. las eventuales restricciones que puede tener la entidad para ejecutar o efectivizar la garantía.

Capítulo VI

Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Pasivo

2. Pasivo

Reconocimiento

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
2	1.		Reconocimiento de un pasivo	NICSP N° 19, Párrafos 23 y 31.	
2	1	1	Obligación presente	NICSP N° 19, Párrafo 23.	

Para que un pasivo cumpla con los requisitos de reconocimiento como tal, deben cumplirse las siguientes condiciones:

- a) debe existir una obligación presente originada en un suceso ocurrido en el pasado;
- b) para liquidar dicha obligación, debe existir la probabilidad de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio. En caso de duda al momento de evaluar la futura salida de recursos, se concluirá que ello es así cuando su ocurrencia sea más probable⁵¹ que improbable.

Política Contable

1. Se considera que un suceso ocurrido en el pasado ha dado origen a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, existe una probabilidad mayor de que se haya incurrido en la obligación, en la fecha sobre la que se informa.

⁵¹ 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.

Deudas

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 propiedades⁵³;
- 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.

Pasivos relacionados con ingresos sin contraprestación

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
2	28.	Obligación presente que surge de una transacción sin contraprestación	NICSP N° 23 Párrafo 50.	

Una obligación presente que surge de una transacción sin contraprestación que cumple la definición de pasivo se reconocerá como tal cuando, y sólo cuando:

- a) sea probable que para cancelar la obligación se requiera una salida de recursos, incluyendo beneficios económicos futuros o potencial de servicio; y
- b) pueda hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 adicionales
2	31.		Obligaciones por impuestos y transferencias recibidos	NICSP N° 23, Párrafos 51 y 52.	DGCN
2	31	1	Condiciones en un activo transferido	NICSP N° 23, Párrafo 55.	
2	31	2	Medición de pasivos por transacciones sin contraprestación	NICSP N° 23, Párrafo 57.	

Cuando se recaudan impuestos o se transfieren activos a entidades del sector público en transacciones sin contraprestación con arreglo a leyes, regulaciones u otros acuerdos vinculantes que imponen estipulaciones para propósitos particulares o con afectación específica, se deberá reconocer una obligación presente, por la medida de la estipulación que represente una condición. En particular, pueden citarse los siguientes casos:

- a) impuestos cuyo uso está limitado por leyes o regulaciones a propósitos específicos;
- b) transferencias, establecidas mediante un acuerdo vinculante que incluye condiciones:
 - i. del Gobierno Nacional a los Gobiernos Locales;
 - ii. de gobiernos a otras entidades del sector público;
 - iii. a agencias gubernamentales que se crean mediante leyes o regulaciones para realizar funciones específicas con una autonomía en sus operaciones, tales como con autoridades legales, o consejos o autoridades regionales;
 - iv. de agencias donantes a gobiernos u otras entidades del sector público; y
 - v. de otras entidades (sector externo o sector privado interno, incluyendo personas físicas) a entidades del sector público.

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 adicionales
2	32.		Información a revelar sobre pasivos relacionados con transacciones sin contraprestación	NICSP N° 23, Párrafo 106.	

Las entidades deberán revelar en los EEEF:

- a) El importe de los pasivos reconocidos con respecto a los préstamos en condiciones favorables que están sujetos a condiciones sobre activos transferidos;
- b) la existencia e importes de cualesquiera cobros anticipados con respecto a transacciones sin contraprestación; y
- c) el importe de cualquier pasivo condonado.

Moneda Extranjera

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
2	33.		Saldo en moneda extranjera ⁵⁴	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 EEEF.

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 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 adicionales
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:

- a) 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;
- b) 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
- c) prácticas no formalizadas que generan obligaciones implícitas, respecto de las cuales no existe una alternativa realista diferente de la de afrontar los pagos de los beneficios a los empleados.

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

- (a) sueldos, salarios y contribuciones a la seguridad social;
- (b) ausencias remuneradas anuales y ausencias remuneradas por enfermedad;

(c) participación en ganancias e incentivos; y

(d) 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 adicionales
2	36.		Criterio general de reconocimiento	NICSP N° 39, Párrafo 1.	

Deberá reconocerse:

- a) un pasivo cuando el empleado ha prestado servicios a cambio de beneficios a los empleados que deban pagarse en el futuro; y
- b) 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 adicionales
2	37.		Categorías de beneficios a los empleados	NICSP N° 39, Párrafo 5.	

Los beneficios a los empleados comprenden las siguientes categorías:

- a) **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:
- b) sueldos, salarios y contribuciones a la seguridad social;
- c) ausencias remuneradas anuales, ausencias remuneradas por enfermedad;
- d) participación en ganancias e incentivos; y
- e) beneficios no monetarios a los empleados actuales (tales como atenciones médicas, alojamiento, automóviles y entrega de bienes y servicios gratuitos o parcialmente subvencionados);
- f) **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;

- g) **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
- h) **Las 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 adicionales
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 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:

- 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.
- 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.
- 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

1. 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.

Cálculo de las cuentas por pagar por concepto del aguinaldo a devengar:

- a) sobre el salario mensual o quincenal, o de acuerdo a los periodos de pago empleados.
- b) sobre el salario escolar devengado mensual o quincenal;
- c) 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).
- d) 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;
- e) 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;
- f) el aguinaldo se cancela en el mes de diciembre de cada año;
- g) 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;
- h) por concepto de aguinaldo no se realizan provisiones, excepto cuando se presentan reestructuraciones organizacionales o un plan de movilidad laboral.

- i) 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 adicionales
2	39.		Cuenta por Pagar por concepto de salario escolar	NICSP N° 39, Párrafo 1(a). Párrafo 4 (a) Párrafo 5 (a,d) Párrafo 6 Párrafo9(a)	Nota técnica
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:

- d) 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.
- e) 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.
- f) 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

1. 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:

- a) sobre el salario mensual o quincenal, o de acuerdo a los periodos de pago empleados.
- b) el salario escolar se calcula de los meses de enero a diciembre de cada año;
- c) 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;
- d) se debe aplicar las deducciones de ley al monto total del salario escolar;
- e) el salario escolar se cancela en el mes de enero de cada año;
- f) 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;
- g) 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;
- h) por concepto de salario escolar no se realizan provisiones, excepto cuando se presentan reestructuraciones 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 adicionales
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 aquellas 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

1. 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 adicionales
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:

- a. 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:
 - (i) la mortalidad (véanse los párrafos 83 y 84);
 - (ii) las tasas de rotación de empleados, incapacidad y retiros anticipados;
 - (iii) la proporción de partícipes en el plan con personas a su cargo que tienen derecho a beneficios;
 - (iv) la proporción de partícipes en el plan que elegirán cada opción de pago disponible en las condiciones del plan; y
 - (v) las tasas de peticiones de atención en los planes de asistencia médica.
- b. Suposiciones financieras, que tratan temas tales como:
 - (i) la tasa de descuento (véanse los párrafos 85 a 88);
 - (ii) niveles de beneficio, excluyendo cualquier costo de los beneficios a satisfacer por los empleados, y salario futuro (véanse los párrafos 89 a 97);
 - (iii) 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
 - (iv) 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

1. 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 adicionales
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:

- (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:

- (a) Las acciones requeridas para completar el plan indican que es improbable que se vayan a realizar cambios significativos en el plan.
- (b) 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.
- (c) 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

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.

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.

Beneficios a los empleados a corto plazo

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

- a) sueldos, salarios y contribuciones a la seguridad social;
- b) ausencias remuneradas anuales y ausencias remuneradas por enfermedad;
- c) 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).

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

- (a) acumulativas; y
- (b) no acumulativas.

Política Contable

1. 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 adicionales
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 adicionales
2	47.		Pagos por incentivos	NICSP N° 39, Párrafo 19.	
2	47	1	Obligación implícita ⁵⁵	NICSP N° 39, Párrafos 20 y 21.	
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:

- la entidad tenga una obligación presente, legal o implícita, de hacer tales pagos como consecuencia de sucesos ocurridos en el pasado; y
- pueda realizarse una estimación fiable de la obligación.

⁵⁵ 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.

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

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

- beneficios por retiro, incluyendo regímenes especiales de jubilaciones y pensiones para determinado personal del Poder Judicial, para el personal docente, así como pagos únicos por seguro entre otros; y
- 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 adicionales
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:

- planes de contribuciones definidas; o
- 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:

- planes multi-patronales;
- planes gubernamentales;
- beneficios asegurados.

Planes de contribuciones definidas

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

- 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;
- 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 adicionales
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 adicionales
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 EEEF, 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 adicionales
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 adicionales
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:

- la obligación de la entidad consiste en suministrar los beneficios acordados a los empleados actuales y anteriores; y
- tanto el riesgo actuarial (de que los beneficios tengan un costo mayor que el esperado) como el riesgo de inversión son asumidos, esencialmente, por la propia entidad.

Los pagos de los beneficios, cuando sean exigibles, dependerán del rendimiento de las inversiones mantenidas en el fondo (en caso de existir) así como de la capacidad de la entidad de cubrir cualquier insuficiencia en los activos del fondo. En los casos que exista un fondo para financiar los planes de beneficios post-empleo, el mismo se integra con las contribuciones realizadas por la entidad (y algunas veces también por los empleados) a medida que tenga lugar la prestación de servicios por parte de los empleados.

La forma de calcular los beneficios futuros a desembolsar dependerá de las condiciones del plan y del tiempo durante el cual se desembolsarán dichos beneficios.

Políticas Contables

- Los compromisos surgidos por un plan de beneficios definidos **obligarán a efectuar desembolsos futuros** cuya cuantía depende:
 - del número de empleados actuales que adquieren el derecho irrevocable a percibir tales beneficios;
 - de la manera de calcular cada beneficio, que debe surgir de la condición del plan; y
 - del tiempo durante el cual deberá pagarse el beneficio que debe ser estimado.
- Una buena medida de administración financiera puede implicar la constitución de un “**fondo**” para el pago de los beneficios futuros, a efectos de generar “**activos del plan**” que generalmente pueden estar formados por activos financieros (acciones, bonos con cotización u otros bienes de

fácil comercialización) que se tienen exclusivamente para afrontar el pago de las obligaciones asumidas y que no son los instrumentos financieros emitidos por la entidad que administra los activos del plan.

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

1. La contabilización, por parte de una entidad, de los planes de beneficios definidos, supone los siguientes pasos:

Determinar el déficit o superávit. Esto implica:

- a) 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):

- a) Determinar las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto, a reconocer en los activos netos/patrimonio.
- b) 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 adicionales
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 adicionales
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 adicionales
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 adicionales
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 adicionales
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

- Los planes multi-patronales son planes de contribución definidas o de beneficios definidos beneficios en los cuales:
- se juntan los activos aportados por distintas entidades que no están bajo control común; y

- c) se utilizan dichos activos para proporcionar beneficios a los empleados de más de una entidad, teniendo en cuenta que tanto las contribuciones como los niveles de beneficios se determinan sin tener en cuenta la identidad de la entidad que emplea a los empleados afectados.

La entidad aportante al plan multi-patronal deberá clasificarlo como de contribuciones definidas o de beneficios definidos, en función de las cláusulas del mismo y de las obligaciones implícitas.

Políticas Contables

1. Hasta tanto la DGCN emita 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 adicionales
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 adicionales
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

1. Un plan administrado colectivamente deberá clasificarse como un **plan de contribuciones definidas** o de beneficios definidos, de acuerdo con sus condiciones (teniendo en cuenta cualquier obligación implícita de la entidad que vaya más allá de los términos formales pactados).

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

- a) de contribuciones definidas: si la única obligación que tiene es efectuar contribuciones a medida que sus empleados prestan servicios: o
- b) de beneficios definidos: si tiene una obligación legal o implícita de pagar beneficios futuros.

Salvo prueba en contrario en el marco de las 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

1. Los planes de beneficios post-empleo gubernamentales se medirán y reconocerán de la misma forma que los planes multi-patronales, conforme las políticas desarrolladas en el presente capítulo.

Programas combinados de la seguridad social

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 adicionales
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 y 51. 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:

- a) pagar a los empleados los beneficios directamente en el momento en que sean exigibles; o
- b) pagar cantidades adicionales si el asegurador no paga todos los beneficios relativos a los servicios prestados por los empleados en el período presente y en los anteriores.

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); y

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.

Indemnizaciones por cese

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

- a) la decisión de la entidad de finalizar el contrato de un empleado antes de la edad normal de retiro; o bien
- b) 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:

- (a) Mejoras de los beneficios post-empleo, indirectamente a través de un plan de beneficios a los empleados o directamente.
- (b) 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:

- a) Las acciones requeridas para completar el plan indican que es improbable que se vayan a realizar cambios significativos en el plan.
- b) 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.
- c) 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 adicionales
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 adicionales
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:

- 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.
- 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 largoplazo.
- 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 adicionales
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 EEEF:

- a) las obligaciones acumuladas en el ESF, desagregadas por naturaleza, y los gastos reconocidos en el ERF;
- b) los importes acumulados por ausencias remuneradas acumulativas a la fecha de cierre;
- c) las obligaciones acumuladas y los gastos reconocidos durante el ejercicio vinculados con el personal clave de la gerencia o dirección de la entidad;
- d) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

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

- a) las obligaciones acumuladas en el ESF, desagregadas por naturaleza, y los gastos reconocidos en el ERF;
- b) las obligaciones acumuladas y los gastos reconocidos durante el ejercicio vinculados con el personal clave de la gerencia o dirección de la entidad;
- c) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

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

- (a) explique las características de sus planes de beneficios definidos y los riesgos asociados con ellos;

(b) identifique y explique los importes en sus estados financieros que surgen de sus planes de beneficios definidos; y

(c) 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:

- (iii) Entre los importes adeudados a los miembros activos, diferidos y pensionistas.
- (iv) Entre los beneficios irrevocables y acumulados (devengados) pero no irrevocables.
- (v) 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 EEEF:

- a) 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;
- b) las obligaciones acumuladas y los gastos reconocidos durante el ejercicio vinculados con el personal clave de la gerencia o dirección de la entidad;
- c) 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.
- d) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

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

- (a) explique las características de sus planes de beneficios definidos y los riesgos asociados con ellos;
- (b) identifique y explique los importes en sus estados financieros que surgen de sus planes de beneficios definidos; y
- (c) 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.
- (d) 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
- (e) 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 adicionales
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 EEEF:

la naturaleza e importe de cualquier gasto que sea significativo o de importancia relativa;

- a) los beneficios por terminación del personal clave de la gerencia o dirección de la entidad;
- b) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Fondos de terceros y en garantía

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 adicionales
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. En razón de dicha incertidumbre, las provisiones son objeto de estimación.

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

- aquellas 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;
- aquellas que se deriven de contratos pendientes de ejecución, distintos de aquellas en que el contrato sea oneroso y esté sujeto a otras estipulaciones;
- aquellas que aparecen en las entidades de seguros, derivados de las pólizas de los asegurados; y
- aquellas 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 adicionales
2	95.		Reconocimiento de una provisión	NICSP N° 19, Párrafo 22.	
2	95	1	Hechos ocurridos después de la fecha sobre la que se informa	NICSP N° 19, Párrafo 24.	
2	95	2	Suceso pasado	NICSP N° 19, Párrafo 25.	

Una contingencia que cumpla la definición de provisión, debe reconocerse como tal cuando:

- a) existe una **obligación presente** (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;
- b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y
- c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

De no cumplirse estas condiciones, no se debe reconocer ninguna provisión.

Políticas Contables

1. Una entidad procederá a determinar la existencia o no de la obligación presente, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, entre la que se podrá incluir, por ejemplo, la opinión de expertos. La evidencia que se toma en consideración incluye la adicional que pudieran suministrar los **hechos ocurridos después la fecha sobre la que se informa**. A partir de esa evidencia:
 - a. si es **más probable que improbable** que una obligación presente **exista** en la fecha sobre la que se informa, la entidad reconocerá una provisión (siempre que se satisfagan los criterios de reconocimiento); y
 - b. si es **más probable que improbable** que **ninguna obligación presente exista** en la fecha sobre la que se informa, la entidad **informará en las notas de la existencia de un pasivo contingente**, salvo que la posibilidad de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio sea remota.

2. El suceso pasado del que se deriva una obligación presente recibe la denominación de **hecho que genera la obligación**. Para que un suceso revista tal condición, es necesario que la entidad no tenga otra alternativa realista que asumir la obligación creada por el hecho. Este caso se da sólo:
- donde el pago de la obligación viene exigido por ley; o bien
 - 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 adicionales
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 adicionales
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 EEEF 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 adicionales
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 adicionales
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 adicionales
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 adicionales
2	101.		Reembolsos	NICSP N° 19, Párrafo 63.	
2	101	1	Valores netos	NICSP N° 19, Párrafo 64.	
2	101	2	Reembolsos por avales otorgados	NICSP N° 19, Párrafo 63.	DGCN

En el caso de que la entidad espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsada por un tercero, tal expectativa de reembolso debe reconocerse cuando, y sólo cuando, sea prácticamente segura su recepción si la entidad cancela la obligación objeto de la provisión. El reembolso debe ser tratado como un activo independiente y no debe exceder

al importe de la provisión al momento del reconocimiento inicial y mientras ésta continúe siendo reconocida en los 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 suscrito 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 adicionales
2	102.		Cambios en el valor de las provisiones	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 adicionales
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 adicionales
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 adicionales
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 inevitables⁵⁸ 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

⁵⁸ 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.

(netas después de deducir los importes recuperados) deben reconocerse y medirse como provisiones.

- **Reestructuración⁵⁹:** Se reconocerá una provisión por costos de reestructuración, sólo cuando se cumplan las siguientes condiciones generales:
 - i. exista un plan formal y detallado para proceder a la reestructuración, en el que se identifiquen dichos gastos; y
 - ii. se haya producido una expectativa válida entre los afectados, en el sentido de que la reestructuración se llevará a cabo, ya sea por haber comenzado a implementar el plan o por haber anunciado sus principales características a los mismos.
- **Venta o transferencia de unidades de operación:** Como consecuencia de la venta o transferencia de una unidad de operaciones, no surge ninguna obligación hasta que la entidad se comprometa a vender o transferir la unidad, es decir, hasta que exista un acuerdo vinculante.

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

- a) necesariamente impuestos por la reestructuración; y
- b) no asociados con las actividades que continúan en la entidad.

Política Contable

1. Una provisión de reestructuración no incluye costos tales como:

⁵⁹ 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.

- a. reentrenamiento o reubicación continua del personal;
- b. comercialización o publicidad; o
- c. inversión en nuevos sistemas y redes de distribución.

Estos desembolsos se relacionan con la conducción futura de una actividad y no son pasivos de reestructuración en la fecha sobre la que se informa.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 a 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 adicionales
2	108.		Información a revelar	NICSP N° 19, Párrafos 97 y 98.	

Para cada clase de provisión, deberá revelarse la siguiente información en los EEEF, preferiblemente en forma comparativa con el ejercicio anterior, o bien indicando las razones por las cuales no es posible exponer información comparativa:

- a) el valor en libros al inicio y al final del período;
- b) las dotaciones efectuadas en el período, incluyendo también los incrementos en las provisiones existentes;
- c) los importes utilizados (es decir, los importes aplicados y cargados contra la provisión) durante el período;
- d) los importes no utilizados que han sido objeto de liquidación o reversión en el período;
- e) 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;
- f) No se requiere presentar información comparativa de la siguiente información:
 - i. una breve descripción de la naturaleza de la obligación y del momento previsible en el tiempo, en el que se producirán los flujos de salida de beneficios económicos o de potencial de servicio futuros;
 - ii. una indicación de las incertidumbres sobre el importe o vencimiento de dichos flujos de salida y los principales supuestos que se han tomado en relación con los hechos futuros;
 - iii. el importe de los reembolsos probables, expresando la cuantía de cualquier activo que haya sido reconocido con respecto a dicho reembolso;
- g) en el caso de provisiones para litigios y demandas, la identificación y alcance del informe jurídico que ha avalado la provisión;
- h) 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
- i) 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 adicionales
2	109.		Pasivo contingente	NICSP N° 19, Párrafo 18.	

Un pasivo contingente es:

- a) una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia (o en su caso por la no ocurrencia) de uno o más sucesos futuros inciertos, que no están enteramente bajo el control de la entidad; o
- b) una obligación presente surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:
 - i. no es probable que la entidad tenga que satisfacerla, desprendiéndose de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio; o bien
 - ii. el importe de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 EEEF**, debido a que su existencia será confirmada sólo porque suceda o, en su caso, porque no suceda uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad, o debido a que el pasivo no satisface los criterios de reconocimiento.

Los pasivos contingentes deben informarse en las notas a los EEFF.

Política Contable

1. Los pasivos contingentes deben ser evaluados continuamente para determinar si se ha producido o no la probabilidad de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio. Si se estimara probable que, para una partida que había sido tratada con anterioridad como un pasivo contingente, se fuera a requerir de un flujo de salida de beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, se debe reconocer una provisión en los 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 adicionales
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 adicionales
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:

- a) la naturaleza del mismo;
- b) cuando sea practicable:
 - i. una estimación de su efecto financiero;
 - ii. una indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe o el calendario de las salidas de recursos correspondientes; y
 - iii. la posibilidad de obtener eventuales reembolsos;
- c) de corresponder, las causales por las que no resulta posible revelar lo requerido en el punto anterior;
- d) en el caso de pasivos contingentes por litigios y demandas, la identificación y alcance del informe jurídico que avala la exposición de la contingencia;
- e) en caso que la revelación de información pudiera comprometer la posición de la entidad en un litigio con terceros, la naturaleza del litigio y las razones que justifican la ausencia de revelación; y
- f) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

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

- a) una identificación de la entidad a la que se avala o garantiza ante terceros;
- b) los montos máximos por los que el gobierno debe responder;
- c) los plazos, intereses, moras y demás condiciones inherentes al contrato de aval o garantía;
- d) la identificación de la entidad acreedora de la entidad avalada;
- e) la identificación del acto de autoridad competente por la que se autorizó el aval o garantía;
- y
- f) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Otros pasivos

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

Capítulo VII

Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Patrimonio

3. Patrimonio

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

Reservas

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

Resultados acumulados

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 adicionales
3	15.		Ajustes de resultados acumulados de ejercicios anteriores	NICSP N° 1, Párrafo 124. NICSP N° 3, Párrafos 27 a 32 y 47 a 52.	
3	15	1	Reconocimiento inicial de propiedades, planta y equipo	NICSP N° 33, Párrafo 36 y 45.	DGCN

Los resultados acumulados de ejercicios anteriores sólo deben ajustarse, siempre que resulten afectados, en los siguientes casos:

- a) por cambios en las políticas contables y;
- b) por la corrección de errores que se efectúe retroactivamente, en la medida en que estas correcciones sean 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 EEEF, sobre los ajustes totales de cada componente del patrimonio, discriminando los provenientes de cambios en las políticas contables y de correcciones de errores, y detallando los efectos para cada período anterior y para el principio del período.

Política Contable

1. El efecto del reconocimiento inicial de los activos fijos que la entidad lleve a cabo dentro 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.

Capítulo VIII

Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Ingresos

4. Ingresos

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

- a) 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;
- b) 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 adicionales
4	2.		Componentes del ingreso	NICSP N° 9, Párrafo 6. NICSP N° 23, Párrafos 40 y 41.	

Los ingresos se originarán en:

- a) transacciones y eventos con contraprestación,
- b) transacciones y eventos sin contraprestación, y
- c) 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 adicionales
4	3.		Transacciones y eventos con contraprestación que generan ingresos	NICSP N° 9, Párrafos 1, 5 y 10. NICSP N° 32, Párrafo 30. NICSP N° 11, Párrafo 16. NICSP N° 13, Párrafos 51, 63 y 71. NICSP N° 17, Párrafo 83.	

Transacciones con contraprestación, son aquellas en las que la entidad recibe activos o servicios, o cancela obligaciones, y asigna directamente un valor aproximadamente igual (mayoritariamente en forma de productos, servicios o uso de activos) a la otra parte del intercambio, entre las que se podrán incluir:

- a) la prestación de servicios;
- b) la venta de bienes;
- c) el uso, por parte de terceros de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y/o dividendos;
- d) ingresos provenientes de la concesión de servicios públicos; y
- e) además, para el presente PGCN:
 - i. los ingresos provenientes de contratos de construcción;
 - ii. los ingresos por arrendamientos operativos (NICSP N° 13);
 - iii. los ingresos provenientes de un contrato;y
 - iv. Activos financieros (NICSP N° 29).
- f) los ingresos producto de los cambios en el valor razonable.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 adicionales
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 adicionales
4	6.		Estipulaciones	NICSP N° 23, Párrafos 14 a 17 y 19.	DGCN
4	6	1	La esencia sobre la forma	NICSP N° 23, Párrafos 20 y 21.	
4	6	2	Reconocimiento de condiciones	NICSP N° 23, Párrafos 17, 18 y 23.	

Las estipulaciones son términos impuestos por leyes, regulaciones o acuerdos vinculantes con partes externas, referidas al uso de los activos transferidos por parte de la entidad receptora. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser:

- a) **Condiciones:** requieren que la entidad consuma los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros del activo tal cual lo especificado o que los devuelva, en el caso que se incumplan tales condiciones.
- b) **Restricciones:** no incluyen el requerimiento de que el activo transferido u otros beneficios económicos o potenciales de servicio futuros deban ser devueltos si el activo no se usa como se especifica. Cuando una receptora incumple una restricción, la entidad (o persona física) que transfirió el activo u otra parte, puede tener la opción de tratar de conseguir una sanción contra la receptora, mediante un proceso administrativo o judicial, como también recurriendo a otros tribunales.

Una entidad no puede autoimponerse estipulaciones ni en forma directa ni a través de la o las entidades que la controlan, por lo que una entidad gubernamental no podrá imponer una estipulación a otra entidad que revista dicho carácter.

Políticas Contables

1. Para determinar si una estipulación es una condición o una restricción es necesario considerar la esencia de los términos de la estipulación y no solamente su forma. Por lo tanto, deberá considerarse si un requerimiento de devolver el activo u otros beneficios económicos o potencial de servicio futuros es exigible por ley o podría ser ejecutado contra la entidad, teniendo en cuenta si:

- 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 EEEF deberán reconocerse ambas transacciones por sus importes brutos, reduciéndose un activo y su pasivo por la condición incumplida, y reconociéndose otro activo e ingresos y/o pasivo por la nueva transferencia.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
4	7.		Reconocimiento de activos por transacciones sin contraprestación	NICSP N° 23, Párrafos 31 a 36. NICSP N° 19, Párrafos 41 y 107.	DGCN

A efectos del reconocimiento de una entrada de recursos de una transacción sin contraprestación, distinta de servicios en especie, deberán cumplirse las siguientes condiciones:

- a) que la entrada de recursos cumpla la definición de activo (o en su caso de disminución de un pasivo) y que:
 - a. sea probable que fluyan a la entidad beneficios económicos o potencial de servicio futuros asociados con el activo; y
 - b. el valor razonable del activo pueda ser medido con fiabilidad;
- b) que la entidad tenga la capacidad de ejercer el control sobre los recursos, excluyendo o limitando el acceso a otros a los beneficios económicos o potencial de servicio futuros asociados. En particular:
 - a. un anuncio de una intención de transferir recursos a favor de la entidad no es suficiente por sí mismo para identificar recursos como controlados por la misma;
 - b. si requiere un acuerdo de transferencia antes de transferir los recursos, no se identificarán los activos involucrados como controlados hasta el momento en que el acuerdo sea vinculante, ya que no se puede excluir o regular el acceso de la otra parte a dichos recursos; y
 - c. si no se tiene capacidad de reclamar legalmente los recursos, no se puede excluir o regular el acceso de la otra parte a los mismos;
- c) el control de un activo debe tener origen en un suceso pasado, que para transacciones sin contraprestación puede ser un hecho impositivo o una transferencia. Las transacciones o sucesos que se espera que ocurran en el futuro (por ejemplo, la intención de recaudar un impuesto) no dan lugar por sí mismos al reconocimiento de activos;
- d) una entrada de recursos es “probable” cuando es más posible que ocurra a que no ocurra, y esta determinación se basará en la experiencia de la entidad en el pasado con tipos similares de flujos de recursos similares y en sus expectativas con respecto al contribuyente o a la entidad (o persona física) que transfiere activos; y
- e) las partidas que poseen las características esenciales de un activo, pero no cumplen los criterios para su reconocimiento, pueden ser reveladas justificadamente en las notas a los EEFF como activos contingentes. Las exigencias de revelación de un activo contingente nacen tanto para las provenientes de transacciones con contraprestación, como sin contraprestación. El que un activo contingente exista o no en relación con ingresos por impuestos, queda sometido a la interpretación de lo que constituye un ‘hecho imponible’. Si la realización del ingreso fuera prácticamente cierta, el activo no tendría carácter contingente y, por lo tanto, sería apropiado reconocerlo como tal, y reconocer el ingreso asociado.

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

- 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);
- 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 adicionales
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
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 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.

Transferencias

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

- iv. subvenciones;
- v. condonaciones de deudas;
- vi. multas;
- vii. legados;
- viii. regalos;
- ix. donaciones de bienes; y
- x. donaciones de servicios en especie.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
4	16.		Reconocimiento de las transferencias	NICSP N° 23, Párrafos 76 y 78.	DGCN
4	16	1	Control de los activos transferidos	NICSP N° 23, Párrafo 79.	
4	16	2	Contribuciones de los propietarios	NICSP N° 23, Párrafo 80.	DGCN
4	16	3	Generación de un pasivo	NICSP N° 23, Párrafo 82.	

Un activo en relación con transferencias deberá reconocerse cuando los recursos transferidos cumplan la definición de activo y satisfagan los criterios para ser reconocidos como tal.

Las transferencias cumplen la definición de activo cuando:

- a) 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
- b) 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 adicionales
4	17.		Medición de los activos transferidos	NICSP N° 23, Párrafo 83.	
4	17	1	Reconocimiento y medición de los activos transferidos	NICSP N° 23, Párrafo 83.	DGCN

Los activos transferidos se miden por su **valor razonable a la fecha de transferencia**.

Política Contable

1. El reconocimiento y medición de los activos transferidos se realizará conforme lo expuesto en el Capítulo “Activo” para bienes recibidos sin contraprestación o con una contraprestación nula o simbólica.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
4	18.		Ingresos por condonación de deuda	NICSP N° 23, Párrafos 85 a 87.	
4	18	1	Medición		DGCN

Se reconocerán ingresos relativos a condonación de deudas cuando la antigua deuda ya no cumpla la definición de pasivo o ya no satisfaga los criterios para su reconocimiento como un pasivo, siempre que tal condonación de deuda no satisfaga la definición de contribuciones de los propietarios, en los términos desarrollados en el Capítulo “Pasivo” para baja en cuentas y en el Capítulo “Patrimonio” para contribuciones de los propietarios. En el mismo sentido se procederá respecto de la asunción de pasivos de la entidad por parte de terceros.

Política Contable

1. Los ingresos procedentes de condonaciones de deudas, así como de asunciones de pasivos por terceros, se miden por el valor razonable de la deuda condonada o asumida, que será el importe en libros de la misma.

Donaciones (regalos, bienes y servicios en especie)

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
4	23.		Donaciones, regalos y bienes en especie	NICSP N° 23, Párrafos 93 y 94.	
4	23	1	Control de los recursos	NICSP N° 23, Párrafo 93.	
4	23	2	Reconocimiento de activos e ingresos	NICSP N° 23. Párrafos 95 y 96.	
4	23	3	Reconocimiento de pasivo	NICSP N° 23, Párrafo 96.	
4	23	4	Reconocimiento en ejercicios posteriores	NICSP N° 3, Párrafo 47.	DGCN

Son transferencias voluntarias de activos, incluyendo efectivo u otros activos monetarios, bienes y servicios en especie, que una entidad realiza a favor de otra, normalmente, libres de estipulaciones.

Los bienes en especie son activos tangibles transferidos a una entidad en una transacción sin contraprestación, sin cargo alguno, pero pudiendo estar sujetos a estipulaciones. La ayuda externa proporcionada por organizaciones multilaterales o bilaterales de desarrollo a menudo incluye un componente de bienes en especie.

Políticas Contables

1. Para los regalos y donaciones de efectivo u otros activos monetarios y bienes y servicios en especie, el suceso pasado que da lugar al control de recursos que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio es, normalmente, **la recepción del regalo o donación**.
2. Los regalos y donaciones (distintos de los servicios en especie) se reconocen **como activos e ingresos** cuando:
 - a. es probable que de los mismos se obtengan beneficios económicos o potencial de servicio futuros, siendo dicho momento el de recepción de los bienes o el de existencia de un acuerdo vinculante a tales efectos; y
 - b. el valor razonable de los activos pueda ser medido de forma fiable.

3. Si se establecieran condiciones para activos transferidos, **se reconocerá un pasivo**, el que se reducirá reconociéndose ingresos a medida 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 adicionales
4	24.		Medición de las donaciones y regalos	NICSP N° 23, Párrafo 97.	
4	24	1	Tasación	NICSP N° 23, Párrafo 97.	DGCN
4	24	2	Significatividad		DGCN

En el momento del reconocimiento inicial, los regalos y donaciones se miden por su valor razonable a la fecha de adquisición, pudiendo ser determinado con referencia a un mercado activo ⁶³, 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.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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.	
	25	2	Incumplimiento de condiciones de 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:

- v. asistencia técnica de otros gobiernos u organizaciones internacionales;
- vi. personas convictas por infracciones, que pueden ser obligadas a realizar servicios a la comunidad para una entidad del sector público;
- vii. los hospitales públicos pueden recibir servicios de voluntarios;
- viii. las escuelas y los colegios públicos pueden recibir servicios voluntarios de padres como asesores de profesores o como miembros del consejo; y
- ix. 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:
 - se cumpla con la definición de activo;
 - la entidad pueda controlar los recursos;
 - se espere que de ellos fluyan beneficios económicos futuros o un potencial de servicio; y
 - se puedan medir fiablemente, a cuyos efectos deberá determinarse el valor razonable de los servicios recibidos.
2. Cuando no se pueda cumplir algunas de las condiciones precedentes, no se podrán reconocer los servicios en especie recibidos, pero se deberá revelar información de los mismos en Notas a los 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 adicionales
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 forzados de transferir activos a la entidad receptora, por cuyo motivo no cumplen con la definición de activo, ya que la entidad receptora no tiene capacidad de controlar el acceso de entidad (o persona física) que transfiere los activos a los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados en la partida comprometida.

Política Contable

1. No se reconocerán ingresos por los compromisos de donaciones, sino que sólo podrán ser revelados justificadamente como activos contingentes, en Notas a los EEFF.

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

Ingresos de transacciones con contraprestación

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 adicionales
4	31.		Prestación de servicio	NICSP N° 9, Párrafo 19.	
4	31	1	Reconocimiento en cada período	NICSP N° 9, Párrafo 20.	
4	31	2	Ingresos reconocidos no recuperables	NICSP N° 9, Párrafo 21.	DGCN
4	31	3	Métodos de porcentaje de terminación	NICSP N° 9, Párrafo 23	DGCN
4	31	4	Anticipos		
4	31	5	Ausencia de medición fiable	NICSP N° 9, Párrafo 25.	

Cuando el resultado de una transacción que suponga la prestación de servicios pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos asociados con la misma deben reconocerse, considerando **el grado de terminación de la prestación (método del porcentaje de terminación)** a la fecha sobre la que se informa.

Una transacción puede ser estimada con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- el importe de los ingresos pueda ser medido con fiabilidad;
- sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos o potencial de servicio derivados de la transacción;
- el grado de terminación de la transacción, en la fecha sobre la que se informa, pueda ser medido con fiabilidad; y

- d) los costos ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser medidos con fiabilidad.

Políticas Contables

1. Los servicios que generan ingresos con contraprestación se reconocen en los períodos en los cuales tiene lugar la prestación, según el avance de terminación alcanzado en cada período.
2. Si surge algún tipo de incertidumbre acerca de los importes ya incluidos como ingresos, la cuantía incobrable, o el importe respecto del cual ha dejado de ser probable la recuperabilidad, se reconocen como un gasto y no se ajustan los importes originalmente reconocidos como ingresos. Es decir, que se tratarán como un deterioro del activo financiero surgido como consecuencia del ingreso reconocido oportunamente.
3. El porcentaje de terminación de una transacción puede determinarse mediante varios métodos, dependiendo de la naturaleza de la operación, pudiendo incluir:
 - 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 adicionales
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:

- a) la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
- b) la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;
- c) el importe de los ingresos puede ser medido con fiabilidad;
- d) es posible que la entidad reciba los beneficios económicos o potencial de servicio asociados con la transacción; y
- e) 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 adicionales
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.

- 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 de la Propiedad

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
4	48.		Ingresos de la propiedad	NICSP N° 9, Párrafos 33, 35 y 37.	
4	48	1	Intereses	NICSP N° 9, Párrafo 34.	
4	48	2	Regalías		
4	48	3	Dividendos		

Los ingresos de la propiedad derivados del uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que producen intereses, regalías, dividendos o distribuciones similares, se reconocerán como tales en tanto y en cuanto:

- la entidad reciba los beneficios económicos o potencial de servicio asociados con la transacción; y
- el importe de los ingresos pueda ser medido de forma fiable.

Políticas Contables

- Los intereses deben reconocerse contablemente sobre la base de la proporción de tiempo transcurrido, teniendo en cuenta el rendimiento efectivo del activo. Los ingresos por intereses incluyen la imputación en el tiempo de cualquier tasa de descuento, primas u otras diferencias entre el valor inicial del título de deuda en libros y el importe que se obtendrá a su vencimiento.

- Las regalías deben reconocerse contablemente en cuanto se acumulen (o devenguen) de acuerdo con la sustancia del acuerdo en que se basan.

- Los dividendos o distribuciones similares deben reconocerse contablemente cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del propietario o de la entidad.

Ingresos por instrumentos financieros

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
4	51.	Intereses, dividendos o distribuciones similares, pérdidas y ganancias de un instrumento financiero	NICSP N° 28, Párrafo 40.	
4	51	1 Reconocimiento como ingreso/gastos	NICSP N° 28, Párrafo 41.	
4	51	2 Esencia sobre la forma	NICSP N° 28, Párrafo 46.	
4	51	3 Exposición en el ERF		

Los intereses, dividendos o distribuciones similares, pérdidas y ganancias relativas a un instrumento financiero o a un componente del mismo, que sea un pasivo financiero, se reconocerán como ingresos o gastos en el resultado.

Políticas Contables

1. La clasificación de un instrumento financiero como un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio determinará si los intereses, dividendos o distribuciones similares, pérdidas, y ganancias relacionados con el mismo se reconocerán, como ingresos o gastos en el resultado; por ejemplo:

Transacción	Reconocimiento
los pagos de dividendos o distribuciones similares sobre acciones que se hayan reconocido en su totalidad como pasivos	son gastos de la misma forma que los intereses de un bono
las ganancias y pérdidas asociadas con el rescate o la refinanciación de los pasivos financieros	en el resultado
los rescates o la refinanciación de los instrumentos de patrimonio	en los activos netos/patrimonio

los cambios en el valor razonable de un instrumento de patrimonio	no se reconocerán en los EEFF

2. Las ganancias y pérdidas relacionadas con los cambios en el importe en libros de un pasivo financiero se reconocerán como ingresos o gastos en el resultado, incluso cuando tengan relación con un instrumento que contenga un derecho de participación residual en los activos de una entidad obtenido a cambio de efectivo u otro activo financiero.
3. La entidad presentará cualquier ganancia o pérdida derivada de la nueva medición de tal instrumento, por separado en el ERF, cuando ello sea relevante para explicar el rendimiento de la entidad.

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

- iii. su importe en libros, y
- iv. 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 adicionales
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:

- en el resultado del período, la diferencia entre:
 - el importe en libros imputable a la parte que se ha dado de baja, y
 - la suma de:
 - la contraprestación recibida por la parte dada de baja (incluyendo cualquier nuevo activo obtenido menos cualquier pasivo asumido), y
 - cualquier pérdida o ganancia acumulada que haya sido reconocida en los activos netos/patrimonio.
- A tal efecto, la pérdida o ganancia acumulada que haya sido reconocida directamente en los activos netos/patrimonio, se distribuirá entre la parte que continúa reconociéndose y la parte que se ha dado de baja, en función de los valores razonables relativos de las mismas.
- la pérdida o ganancia acumulada que haya sido reconocida directamente en los activos netos/patrimonio, se distribuirá entre:
 - i. la parte que continúa reconociéndose, y
 - ii. la parte que se ha dado de baja, en función de los valores razonables relativos de las mismas.

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 adicionales
4	55.	Información a revelar de Instrumentos Financieros	NICSP N° 30, Párrafos 24, 33 y 34.	

Deberá revelarse en el ERF o en Notas:

Las siguientes partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas:

- a) ganancias o pérdidas netas por:
 - i. 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;
 - ii. activos financieros disponibles para la venta, mostrando por separado el importe de la ganancia o pérdida reconocida directamente en los activos netos/patrimonio durante el período y el importe que ha sido reclasificado de los activos netos/patrimonio y reconocido directamente en resultados del período;
 - iii. inversiones mantenidas hasta el vencimiento;
 - iv. préstamos y cuentas por cobrar; y
 - v. pasivos financieros medidos al costo amortizado;
- b) importes totales de los ingresos y de los gastos por intereses (calculados utilizando el método de la tasa de interés efectiva) producidos por los activos financieros y los pasivos financieros que no se midan al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro);
- c) ingresos y gastos por comisiones (distintos de los importes incluidos al determinar la tasa de interés efectiva) que surjan de:
 - i. activos financieros o pasivo financieros que no se midan al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro); y
 - ii. actividades fiduciarias o de administración que supongan la tenencia o inversión de activos por cuenta de individuos, fideicomisos, planes de prestaciones por retiro y otras instituciones;
- d) ingresos por intereses sobre activos financieros deteriorados; y
- e) el importe de las pérdidas por deterioro para cada clase de activo financiero.

Para las mediciones al Valor razonable de Nivel 3:

- a) una conciliación de los saldos de apertura con los saldos de cierre, revelando de forma separada los cambios durante el período atribuibles a lo siguiente:

- i. las ganancias y pérdidas totales del período reconocidas en resultados y una descripción de donde se presentan en el ERF;
 - ii. las ganancias o pérdidas relacionadas con aquellos activos y pasivos que se mantengan al final del período sobre el que se informa, así como una descripción de dónde se presentan dichas ganancias o pérdidas en el estado de rendimiento financiero; y
 - iii. las ganancias y pérdidas totales reconocidas en los activos netos/patrimonio;
- b) si los cambios de uno o más datos de entrada a otras suposiciones alternativas razonablemente posibles cambia en forma importante el valor razonable, la entidad señalará ese hecho y revelará el efecto de esos cambios;
- c) cómo se calculó el efecto de los cambios hacia suposiciones alternativas razonablemente posibles. Con este propósito, la relevancia puede juzgarse con respecto a resultados, así como al total de los activos o pasivos o—cuando los cambios se reconozcan en los activos netos/patrimonio—respecto al total del patrimonio.

Si el mercado de un instrumento financiero no fuera activo y el importe determinado en esa fecha utilizando una técnica de medición en lugar del precio de transacción fuera una mejor expresión del valor razonable del mismo, deberá revelarse, para cada clase de instrumento financiero:

- 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.

Resultados por tenencia y por exposición a la inflación

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 adicionales
4	64.		Información a revelar de transacciones con contraprestación	NICSP N° 9, Párrafo 39.	DGCN

Deberá revelarse la siguiente información en los EEEF:

- a) las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos, incluyendo los métodos utilizados para determinar el porcentaje de terminación de las transacciones involucradas con la prestación de servicios;
- b) la cuantía de cada categoría significativa de ingresos, reconocida durante el período, con indicación expresa de los ingresos procedentes de:
 - a. la prestación de servicios;
 - b. la venta de bienes;
 - c. alquileres y concesiones intereses;
 - d. regalías; y
 - e. dividendos o distribuciones similares;
- c) el importe de los ingresos producidos por intercambios de bienes o servicios incluidos en cada una de las categorías anteriores; y
- d) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

a)

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
4	65.		Información a revelar de transacciones sin contraprestación	NICSP N° 23, Párrafos 106 y 107.	DGCN

En los EEEF deberá revelarse la siguiente información:

- a) 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.

- b) el importe de cuentas por cobrar reconocidas con respecto a los ingresos sin contraprestación.
- c) el importe de los pasivos reconocidos con respecto a los préstamos en condiciones favorables que están sujetos a condiciones sobre activos transferidos;
- d) el importe de pasivos reconocidos con respecto a los activos transferidos sujetos a condiciones;
- e) el importe de los activos reconocidos que están sujetos a restricciones y la naturaleza de dichas restricciones;
- f) 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;
- g) el importe de cualquier pasivo condonado o asumido por terceros;
- h) las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de ingresos de transacciones sin contraprestación;
- i) 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;
- j) 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;
- k) 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
- l) 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 adicionales
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 adicionales
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:

- a) la vida útil restante,
- b) 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:
 - i. de la tecnología,
 - ii. del contexto económico o legal,
 - iii. 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:

- a) 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;
- b) una decisión de reanudar la construcción de un activo que estaba previamente detenida antes de su finalización o puesta en condiciones de funcionamiento;
 - c) 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 adicionales
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 IX

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 adicionales
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 adicionales
5	2.		Gastos por concepto de salario escolar	NICSP N° 39 Párrafo 1(b).	Nota técnica
				Párrafo 4 (a) Párrafo 5 (a,d) Párrafo 6 Párrafo 9 (a,b)	
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:

- 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.
- 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.
- 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

1. 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:

- a) sobre el salario mensual o quincenal, o de acuerdo a los periodos de pago empleados.
- b) el salario escolar se calcula de los meses de enero a diciembre de cada año;
- c) 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;
- d) se debe aplicar las deducciones de ley al monto total del salario escolar;
- e) el salario escolar se cancela en el mes de enero de cada año;
- f) 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;
- g) 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;
- h) por concepto de salario escolar no se realizan provisiones, excepto cuando se presentan reestructuraciones organizacionales o un plan de movilidad laboral.

Gastos por concepto de vacaciones

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

1. 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 adicionales
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 adicionales
5	5.		Medición y reconocimiento de ausencias retribuidas ⁶⁶	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.

Política Contable

1. 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 adicionales
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:

- la entidad tenga una obligación presente, legal o implícita, de hacer tales pagos como consecuencia de sucesos ocurridos en el pasado; y
- pueda realizarse una estimación fiable de la obligación.

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 adicionales
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:

- 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.
- 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.
- 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

1. 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 reestructuraciones organizacionales o un plan de movilidad laboral.

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

1. En los EEFF, deberá revelarse la información requerida en el Capítulo “Pasivo”, con relación a los gastos reconocidos con destino a planes de contribuciones definidas, incluyendo en particular los vinculados con personal clave de la gerencia o dirección de la entidad.

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

1. La contabilización, por parte de una entidad, de los planes de beneficios definidos, supone los siguientes pasos:

- a) determinar el déficit o superávit. Esto implica:

- 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.
- e) 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 adicionales
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:

- (a) contabilizará la póliza de seguro que cumple los requisitos como un activo del plan (véase el párrafo 8); y
- (b) 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 adicionales
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:

- I. las ausencias remuneradas a largo plazo, tales como vacaciones especiales tras largos períodos de vida activa o años sabáticos;
- II. los beneficios por antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio;
- III. los beneficios por incapacidad a largo plazo;
- IV. la participación en ganancias e incentivos las retribuciones; retribuciones diferidas; y
- V. 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:

- i. el costo de servicio;
- ii. el interés neto del pasivo (activo) por beneficios definidos neto; y
- iii. as nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto

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

- 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

Gastos por concepto de cesantía

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

- (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:

- a. 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:
 - (i) la mortalidad (véanse los párrafos 83 y 84);
 - (ii) las tasas de rotación de empleados, incapacidad y retiros anticipados;
 - (iii) la proporción de partícipes en el plan con personas a su cargo que tienen derecho a beneficios;
 - (iv) la proporción de partícipes en el plan que elegirán cada opción de pago disponible en las condiciones del plan; y
 - (v) las tasas de peticiones de atención en los planes de asistencia médica.
- b. Suposiciones financieras, que tratan temas tales como:
 - (i) la tasa de descuento (véanse los párrafos 85 a 88);
 - (ii) niveles de beneficio, excluyendo cualquier costo de los beneficios a satisfacer por los empleados, y salario futuro (véanse los párrafos 89 a 97);
 - (iii) 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
 - (iv) 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 adicionales
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 adicionales
5	15.	Beneficios post-empleo pagaderos a la terminación del vínculo laboral	NICSP N° 39, Párrafo 167	DGCN

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 adicionales
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:

- a) la requerida en el Capítulo “Pasivo”, con relación a los gastos reconocidos en concepto de beneficios a los empleados;
- b) 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;
- c) 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 adicionales
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 adicionales
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:

- a) los costos excluidos del valor de los inventarios detallados en el Capítulo “Activo” del presente PGCN; y

- b) las disminuciones de inventarios que tengan origen en los hechos generadores para reconocimiento como un gasto desarrollados en dicho Capítulo.

Política Contable

1. 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 adicionales
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:

- a) los costos de apertura de una nueva instalación productiva;
- b) los costos incurridos por la utilización o por la reprogramación del uso de un elemento, tales como:
 - i. 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;
 - ii. pérdidas operativas iniciales, tales como las incurridas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el elemento; y
 - iii. costos de reubicación o reorganización de parte o de la totalidad de las operaciones de la entidad;
- c) los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de actividades publicitarias y promocionales);
- d) los costos de apertura del negocio en una nueva localización o dirigido a un nuevo segmento de clientela (incluyendo los costos de formación del personal);
- e) los costos de administración y otros costos indirectos generales; y
- f) los costos derivados del mantenimiento diario del elemento, incluyendo los costos de sustitución de un elemento que deban ser considerados gastos de mantenimiento, en

los términos indicados en el Capítulo “Activo” como limitación al costo de sustitución de un elemento.

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

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

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 adicionales
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 adicionales
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 adicionales
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 adicionales
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 adicionales
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 adicionales
5	27.		Información a revelar	NICSP N° 13, Párrafo 44.	

La información a presentar sobre arrendamientos operativos deberá contemplar, como mínimo:

- a) el total de pagos futuros mínimos del arrendamiento, derivados de contratos de arrendamiento operativo no vencidos, que se van a satisfacer en los siguientes plazos:
 - a. hasta un año;
 - b. entre uno y cinco años;
 - c. más de cinco años;
- b) el importe total de los pagos futuros mínimos por subarrendamiento que se esperan recibir, en la fecha sobre la que se informa, por los subarrendamientos operativos no vencidos;
- c) las cuotas de arrendamientos y subarrendamientos operativos reconocidas como gastos del período, revelando por separado los importes de los pagos mínimos por arrendamiento, las cuotas contingentes y las cuotas de subarrendamiento; y
- d) una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento concluidos por el arrendatario, donde se incluirán, sin limitarse a ellos, los siguientes datos:
 - 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.

Venta de bienes y servicios

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 adicionales
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 adicionales
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 adicionales
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 adicionales
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 registrará por las mismas consideraciones expuestas anteriormente para activo fijo.

Depreciaciones y amortizaciones

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

1. Las compensaciones procedentes de terceros, por elementos de propiedades, planta y equipo que hayan experimentado un deterioro del valor, se hayan perdido o se hayan abandonado, son hechos separables del deterioro reconocido, por lo que se incluirán en el resultado cuando tales compensaciones sean exigibles.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 EEEF la información requerida en el Capítulo “Activo” del presente PGCN.

Desvalorización y pérdidas de inventarios

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

- a) por encontrarse dañados;
- b) que se hayan convertido parcial o totalmente en obsoletos;
- c) que sus precios de mercado hayan caído; y
- d) si los costos estimados para su terminación o su venta, intercambio o distribución hubieran aumentado.

Políticas Contables

1. Los inventarios se expondrán netos de las estimaciones realizadas por desvalorización y pérdida de inventario, por lo cual los mismos quedarán al valor realizable neto, ya que dichos activos no deben registrarse por encima de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros esperados a realizar con su venta, intercambio, distribución o uso.
2. El cálculo de la previsión debe realizarse en función de la agrupación de productos similares, manteniendo dicha agrupación en los diferentes ejercicios, a efectos de obtener un porcentaje fiable que permita exponerlos por su valor neto, excepto que por razones prácticas los inventarios tengan que ser evaluados separadamente de otros productos de la misma línea. Dicha estimación debe ser fundada en juicio profesional y expuesto en Notas a los EEEF.

3. Cuando se realizan las estimaciones del valor realizable neto, se tendrá en consideración el propósito para el que se mantienen los inventarios y si los mismos están relacionados con un contrato de venta, en cuyos casos el valor realizable neto de la cantidad de inventarios que se mantienen para cumplir con los contratos de venta, o de prestación de servicio, se basará en el precio del contrato. Si los contratos de ventas son por menor cantidad que la mantenida en inventario, el valor realizable neto del exceso se determinará sobre la base de los precios generales de venta.
4. Las materias primas y otros suministros mantenidos para su uso en la producción de inventarios, no serán rebajadas por debajo del costo, si los productos terminados a los que se incorporen se espera que sean vendidos, intercambiados o distribuidos al costo o por encima del mismo. Sin embargo, cuando una reducción en el precio de las materias primas indique que el costo de los productos terminados excede a su valor realizable neto, se rebajará su importe en libros hasta cubrir esa diferencia. En tales circunstancias, el costo de reposición de las materias primas puede ser la mejor medida disponible de su valor realizable neto.

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

Diferencias de Cambio

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
5	53.	Transacciones en moneda extranjera	NICSP N° 4, Párrafo 23.	

Una **transacción en moneda extranjera** es aquella cuyo importe se denomina, o cuya liquidación se exige, en una moneda distinta de la funcional, entre las que se incluyen cuando una entidad:

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 adicionales
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 adicionales
5	55.	Reconocimiento en los EEEF de la variación de las diferencias de cambio	NICSP N° 4, Párrafo 27.	

En cada fecha de presentación de los EEEF 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 adicionales
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 adicionales
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 adicionales
5	58.	Información a revelar	NICSP N° 4, Párrafos 61, 63 y 66.	

En los EEFF deberá revelarse la siguiente información:

- 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;
- 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;
- en caso que corresponda, identificar cuando se haya producido un cambio en la moneda funcional;
- 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:
 - identificará claramente esta información como complementaria;
 - revelará la moneda en que se presenta esta información complementaria; y

- iii. 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 adicionales
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 adicionales
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 adicionales
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 adicionales
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.	
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 del mismo; 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.

Capítulo X

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 adicionales
6	1.		Información Financiera de Propósito General (IFPG)		MCC –Fase I ⁶⁷ .
6	1	1	EEFF		MCC Fase I

La **IFPG** apoya y mejora la transparencia de la información financiera de los gobiernos y otras entidades del sector público, constituyendo informes financieros y no financieros que pretenden satisfacer las necesidades de información de los usuarios que no tienen autoridad para requerir la preparación de informes financieros específicos.

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

Política Contable

1. Los **EEFF** son parte de la IFPG como el núcleo de la misma. La forma en que se definen, 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.

⁶⁷ MC aprobado por la IFC en enero 2013

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

- sobre las fuentes de financiación, asignación y uso de los recursos financieros;
- sobre la forma en que la entidad ha financiado sus actividades y cubierto sus necesidades de efectivo;
- que la información presentada permita evaluar la capacidad de la entidad para financiar sus actividades y cumplir con sus obligaciones;
- sobre la condición financiera de la entidad y sus variaciones; e
- información agregada que sea útil para evaluar el rendimiento de la entidad en función de sus costos de servicios, eficiencia y logros.

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

- Estado de Situación Financiera o Balance General (ESF),*
- Estado de Rendimiento Financiero (ERF),*

- c) *Estado de Cambios en el Patrimonio (ECP),*
- d) *Estado de Flujos de Efectivo (EFE),*
- e) *Notas a los EEEF (Notas), y*
- f) *EEEF Consolidados⁶⁸(EFC).*

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
6	4.		Estados Complementarios	NICSP N° 16, NICSP N° 17, NICSP N° 18, NICSP N° 24	DGCN LAFRPP, RLAFRPP, MCC,

Son los otros estados que complementan la información requerida por la IFPG. Dichos

Estados Complementarios, para el presente PGCN, son:

- i. *Estado de Ejecución Presupuestaria (EEP)*
- ii. *Estado de Conciliación de Resultados Contable y Presupuestario.*
- iii. *Estado de la Deuda Pública.*
- iv. *Estado de Información Financiera por Segmentos.*
- v. *Estado de Situación y Evolución de Bienes (No Concesionados y Concesionados), y*
- vi. *Notas a los otros Estados de la IFPG*

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

⁶⁸ A tratar en el **Capítulo XI: Estados Financieros Consolidados** del presente PGCN.

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 adicionales
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:

- la clasificación en entes contables (EC);
- las Normas que corresponde aplicar (NICSP o NIC/NIIF);
- la Unidad de Consolidación (DGCN);
- los Centros de Consolidación; y
- 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)⁶⁹ de la IFAC encuadrados dentro de las leyes que regulan la Profesión Contable en Costa Rica.

3. Las entidades prepararán y presentarán EEFF auditados.

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 adicionales
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:

- i. 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;
- ii. si los EEFF corresponden a una entidad individual o a la entidad económica;
- iii. la fecha sobre la que se informa o el período cubierto por los EEFF, según resulte adecuado conforme a la naturaleza de los mismos;
- iv. la moneda de presentación; y
- v. el grado de redondeo practicado al presentar las cifras de los EEFF.

Asimismo, al pie de los EEFF se deberá incluir:

Elaborado por:

Revisado por:

Aprobado por:

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

- d) el domicilio y forma legal de la entidad, y jurisdicción en la que opera;
- e) una descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad y principales actividades;
- f) una referencia a la legislación pertinente que rige las operaciones de la entidad; y
- g) 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 adicionales
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 adicionales
6	10.		Comisión Institucional de Adopción e Implementación de las NICSP		DGCN

Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (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 óptimo 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 adicionales
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

1. 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:

- a) la naturaleza de la reclasificación;
- b) el importe de cada rubro o cuentas que se han reclasificado; y
- c) el motivo de la reclasificación.

Cuando la reclasificación de los importes comparativos resulte impracticable, la entidad revelará:

- a) el motivo para no reclasificar los importes; y
- b) la naturaleza de los ajustes que tendrían que haberse efectuado si los importes hubieran sido reclasificados.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
6	12.		Anualidad	NICSP N° 1, Párrafos 3 y 66.	DGCN
6	12	1	Período contable		Ley y Reglamento
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

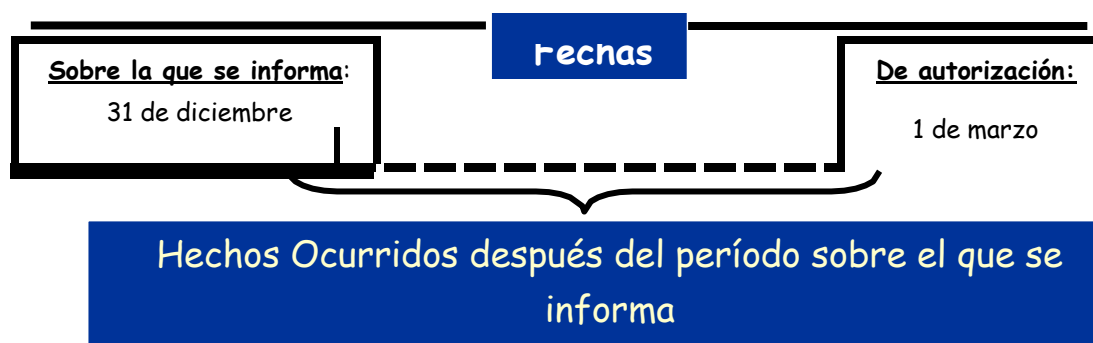
1. El período contable de anualidad se considerará desde el 1 de enero al 31 de diciembre de cada año.
2. La periodicidad la determinara la contabilidad Nacional a través de los medios establecidos de comunicación.
3. La DGCN, a través de los procedimientos y las PPC o normativa contable, determinará los diferentes auxiliares a requerir y toda otra información contable intermedia.

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

- 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
- 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 adicionales
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.

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

i. 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:

- la resolución de un litigio judicial, que confirma que la entidad tenía una obligación presente en dicha fecha;
- 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;
- la determinación del costo de los activos comprados o del importe de los activos vendidos antes de dicha fecha;
- 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;
- 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
- el descubrimiento de fraudes o errores que demuestren que los EEFF eran incorrectos.

ii. 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:

- 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 adicionales
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

1. 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 adicionales
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 adicionales
6	18.	Información a revelar	NICSP N° 14, Párrafos 26, 28 y 30.	

Las entidades deberán revelar en Notas a los EEEF, lo siguiente:

- a) **Fecha de autorización:** para emisión de los EEEF 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 EEEF tras la emisión, la entidad deberá revelar este hecho.
- b) **Actualización de las revelaciones sobre condiciones existentes a la fecha sobre la que se informa:** si después de la fecha de los EEEF, pero antes de que los mismos fueran autorizados para su emisión, una entidad recibe información acerca de condiciones que existían ya en dicha fecha, a la luz de la información recibida debe actualizar las revelaciones que estén relacionadas con tales condiciones.
- c) **Revelación de hechos ocurridos después de la fecha sobre la que se informa y que no implican ajustes:** la información tiene importancia relativa, o es material, cuando su omisión o presentación errónea pueda influir en las decisiones económicas de los usuarios, tomadas a partir de los EEEF. Concordantemente, las entidades deberán revelar la siguiente información para cada una de las categorías significativas de hechos ocurridos después de la fecha sobre la que se informa, que no implican ajustes:
 - i. la naturaleza del evento; y
 - ii. una estimación de sus efectos financieros, o un pronunciamiento sobre la imposibilidad de realizar tal estimación.

Estado de Situación Financiera o Balance General

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 negociación⁷⁰;
 - 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 negociación⁷¹;
 - 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:**
 - 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 EEEF 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 EEEF 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 adicionales
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 adicionales
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

1. Cuando el saldo de las cuentas (o aperturas inferiores) “Otros” y denominaciones análogas supere el 5% del saldo total del nivel del cual depende, deberán aprobarse aperturas adicionales.

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

- a) un instrumento financiero con opción de venta clasificado como un instrumento de patrimonio, o
- b) un instrumento que impone a la entidad una obligación de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad sólo en el momento de la liquidación y se clasifica como instrumento de patrimonio.

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
6	23.	Información a presentar en las Notas al ESF	NICSP N° 1, Párrafo 93 a 96 y 98. NICSP N° 21, Párrafo 72 A. NICSP N° 23, Párrafo 106.	DGCN

Las entidades revelarán en el ESF o en las Notas, el detalle de las cuentas o subcuentas de los rubros presentados.

El detalle de las clasificaciones adicionales dependerá de los requerimientos de cada una de las NICSP, así como la naturaleza, proporción y función de los importes afectados, por lo cual el nivel de información a suministrar variará para cada rubro en función de:

- a) las partidas de propiedades, planta y equipo se desagregarán por clases;
- b) los criterios desarrollados por la entidad para distinguir los activos no generadores de efectivo de los activos generadores de efectivo;
- c) el importe de los activos reconocidos que están sujetos a restricciones y la naturaleza de dichas restricciones;
- d) 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;
- e) los inventarios se clasificarán en categorías tales como mercaderías, materias primas, materiales, productos en curso y productos terminados;
- f) las cuentas por pagar por impuestos y transferencias, se desagregarán en;
 - a. devoluciones de impuestos,
 - b. por transferencias;
- g) importes a pagar a otras entidades pertenecientes a la entidad económica;
- h) las provisiones se desagregarán en provisiones por beneficios a los empleados y otras partidas;
- i) el importe de los pasivos reconocidos con respecto a los activos transferidos sujetos a condiciones;
- j) la existencia e importes de cualquier cobro anticipado con respecto a las transacciones sin contraprestación;
- k) el importe de cualquier pasivo condonado; y
- l) los componentes del patrimonio se desagregarán en capital aportado, resultados acumulados y reservas, mostrando por separado:
 - 1. 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;
 - 2. los resultados acumulados;
 - 3. las reservas, incluyendo una descripción de la naturaleza y destino de cada reserva que figure en el patrimonio; y
 - 4. los intereses minoritarios.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
6	24.		Modelo de ESF		DGCN
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

1. En los Estados a presentar a la DGCN deberá establecerse, en nota aclaratoria, si la entidad no presenta saldos ni ha tenido transacciones en algunas de sus partidas o componentes, debiendo exponer las mismas aun teniendo saldo nulo.

Estado de Rendimiento Financiero

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

- a. ingresos;
- b. costos financieros;
- c. **ganancia o pérdida antes de impuestos reconocida en la disposición de activos o liquidación de pasivos atribuible a operaciones en discontinuación**
- d. el importe de ingresos de transacciones sin contraprestación reconocidos durante el período en función de las principales clases, mostrando por separado:
 - I. impuestos, conforme a las principales clases de impuestos; y
 - II. transferencias, conforme a las principales clases de ingresos por transferencias;
- e. participación en el resultado de las asociadas y negocios conjuntos contabilizados por el método de la participación;
- f. resultado (ahorro o desahorro); y
- g. distribuciones del resultado del período:
 - I. resultado del período atribuido a los intereses minoritarios; y
 - II. resultados atribuibles a los propietarios de la entidad controladora.

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 adicionales
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 adicionales
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 adicionales
6	30.	Información a revelar sobre beneficios a los empleados	NICSP N° 39, Párrafo 141,142 y 143	DGCN

Una entidad revelará:

(a) Información sobre las características de sus planes de beneficios definidos, incluyendo:

(i) 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).

(ii) 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).

(iii) Una descripción de cualesquiera otras responsabilidades de la entidad por el gobierno del plan, por ejemplo, responsabilidades de fiduciarios o gestores del plan.

(b) 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.

(c) Una descripción de las modificaciones del plan, reducciones y liquidaciones.

(d) 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:

(a) El pasivo (activo) por beneficios definidos neto, mostrando por separado conciliaciones sobre:

(i) Activos del plan.

(ii) El valor presente de la obligación por beneficios definidos.

(iii) El efecto del techo del activo.

(b) 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 adicionales
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 los mismos o en su función dentro de la entidad.

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

1. En los Estados a presentar a la DGCN deberá establecerse, en nota aclaratoria, sí la entidad no ha tenido transacciones en algunas de sus partidas o componentes, debiendo exponer las mismas aun teniendo saldo nulo.

Estado de Cambios en el Patrimonio

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

1. En los Estados a presentar a la DGCN deberá establecerse, en nota aclaratoria, si la entidad no presenta saldos ni ha tenido transacciones en algunas de sus partidas o componentes, debiendo exponer las mismas aun teniendo saldo nulo.

Estado de Flujos de Efectivo

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

1. El EFE debe proporcionar, entre otros, los siguientes beneficios:

permitir a los usuarios determinar:

- la forma en que la entidad que informa ha obtenido el efectivo que necesitaba para financiar sus actividades;
- la forma en que ha usado dicho efectivo;
- las fechas en que se producen los flujos de efectivo; y
- el grado de certidumbre relativa de su generación;
- 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;
- 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;
- 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;
- 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
- 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 adicionales
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

1. Las entidades deberán aplicar los criterios establecidos en el MCC punto 7.2 *Relevancia / Importancia relativa o Materialidad o Significatividad*, cuando definan la apertura a exponer de las partidas incluidas en las actividades (operación, inversión y de financiación). Cuando el monto a imputar a las cuentas supere el 15% del total imputado a la actividad de la cual depende, deberán exponerse en aperturas adicionales.

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

- a) cobros en efectivo en concepto de impuestos, contribuciones y multas;
- b) cobros en efectivo en concepto de cargos por bienes y servicios suministrados por la entidad;
- c) cobros en efectivo en concepto de subvenciones o transferencias y otras asignaciones o dotaciones presupuestarias hechas por el gobierno central o por otras entidades del sector público;
- d) cobros en efectivo procedentes de regalías, cuotas, comisiones y otros ingresos;
- e) pagos en efectivo a otras entidades del sector público para financiar sus operaciones (sin incluir los préstamos);
- f) pagos en efectivo a proveedores por el suministro de bienes y servicios;
- g) pagos en efectivo a y por cuenta de los empleados;
- h) pagos en efectivo por concepto de jubilaciones;
- i) cobros y pagos en efectivo de las entidades de seguros por primas y prestaciones, anualidades y otras obligaciones derivadas de las pólizas suscritas;
- j) pagos en efectivo en concepto de los impuestos a la propiedad, beneficios o a la renta (según proceda), en relación con las actividades de operación;
- k) cobros y pagos en efectivo derivados de contratos que se tienen para intermediación o para negociar con ellos;
- l) cobros o pagos en efectivo por operaciones en discontinuación; y
- m) cobros o pagos en efectivo derivados de resolución de litigios.

Política Contable

1. Cuando la entidad no pueda identificar separadamente las asignaciones o autorizaciones presupuestarias como actividades corrientes, inversiones de capital y contribuciones de capital, dichas asignaciones o autorizaciones presupuestarias deberán clasificarse como flujos de efectivo provenientes de las actividades de operación y este hecho deberá revelarse en las notas a los EEEF, explicando las razones de tal impedimento.

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

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 adicionales
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:

- a) 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;
- b) la aceptación y reembolso de depósitos a la vista por parte de una institución financiera pública;
- c) los fondos de clientes que posee una entidad dedicada a la inversión financiera o fiduciaria; y
- d) 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:
 - v. la compra y venta de inversiones financieras; y
 - vi. 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 adicionales
6	45.		Flujos de efectivo en moneda extranjera	NICSP N° 2, Párrafos 36 y 39.	
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

1. 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 adicionales
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

1. Como caso de excepción, si resultare complejo o costoso la identificación separada de las actividades de operación, inversión o financiación, las diferencias de cambios serán imputadas como de financiación, debiendo explicar en Nota las razones de tal impedimento.

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

- a) 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
- b) la conversión de deuda en patrimonio.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 adicionales
6	50.		Otra información a revelar	NICSP N° 2, Párrafos 59 y 61.	
6	50	1	Gestión de la Tesorería		CGR⁷²

⁷² Oficio N° 8949 de la Contraloría General de la República de fecha 18 de septiembre 2009.

Cada partida del EFE se relacionará con la información correspondiente en las Notas. Las entidades también deberán reflejar en las mismas los siguientes casos:

- a) las transacciones no monetarias que no han supuesto el uso de efectivo o equivalentes de efectivo;
- b) 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;
- c) 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;
- d)
- e) el importe y naturaleza de los saldos de efectivo sobre los que existan restricciones.

Política Contable

1. El EFE debe ir acompañado por un análisis de gestión del Tesoro Nacional, que será elaborado por la Tesorería Nacional de la República.

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

1. En los Estados a presentar a la DGCN se deberá establecer, en nota aclaratoria, si la entidad no presenta saldos ni ha tenido transacciones en algunas de sus partidas o componentes, debiendo exponer las mismas aun teniendo saldo nulo.

Notas a la IFPG

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

- i. presentar información acerca de las bases para la preparación de los EEFF y sobre las políticas contables específicas utilizadas, a saber:
 1. la base o bases de medición utilizadas al preparar los EEFF;
 2. el grado en que la entidad ha aplicado alguna de las disposiciones transitorias de alguna de las NICSP;
 3. las demás políticas contables utilizadas que sean relevantes para la comprensión de los EEFF; y
 4. revelar las diferencias entre los juicios profesionales y las estimaciones utilizadas, que tengan un efecto significativo sobre los importes reconocidos en los EEFF;
- ii. revelar la información requerida por las NICSP que no se presenta en los estados principales y complementarios de los EEFF; y
- iii. 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 adicionales
6	55.	Orden de presentación de las Notas	NICSP N° 1, Párrafo 129	

- a) 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.

- b) Un resumen de las políticas contables significativas aplicadas.
- c) Información de apoyo para las partidas presentadas en los estados principales y complementarios de los EEEF.
- d) 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 adicionales
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 EEEF puede, sin embargo, tenerla para ser presentada en las notas.

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

- a) su naturaleza; y
- b) su importe en libros en la fecha sobre la que se informa.

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

- a) la naturaleza de la reclasificación;
- b) el importe de cada partida o grupo de partidas que se han reclasificado; y
- c) el motivo de la reclasificación.

Cuando la reclasificación de los importes comparativos resulte impracticable, deberá revelarse:

- a) el motivo para no reclasificar los importes; y
- b) la naturaleza de los ajustes que tendrían que haberse efectuado si los importes hubieran sido reclasificados.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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.	
6	59	3	Juicio profesional	NICSP N° 3, Párrafos 14 y 15.	

En el presente PGCN se establece, conjuntamente con las NICSP, la normativa que se deberá aplicar ante las siguientes situaciones:

- a) la selección y aplicación de políticas contables;
- b) la contabilización de los cambios en las mismas, en las estimaciones contables; y
- c) la corrección de errores de períodos anteriores.

Políticas Contables

1. Las políticas contables aplicables a las transacciones están sustentadas en el presente PGCN, basado en las NICSP, considerando además cualquier Guía de Implementación que resulte de aplicación obligatoria por el IPSASB para la misma y, supletoriamente, en las NIIF/NIC, en el MCC y en las directrices y 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 adicionales
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 adicionales
6	61.	Cambios en las políticas contables	NICSP N° 3, Párrafo 17.	
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:

- a) se requiere por una NICSP o por el presente PGCN; o
- b) lleva a que los EEEF suministren información más fiable y relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos y condiciones que afecten a la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.

Políticas Contables

1. Constituyen cambios en las políticas contables:

- a) un cambio de una base contable a otra base; y
- b) un cambio en el tratamiento contable, reconocimiento o medición de una transacción o hecho, dentro de la aplicación de un mismo método contable.

La aplicación por primera vez de una política que consista en la revaluación de activos, de acuerdo con la NICSP N° 17 “Propiedades, Planta y Equipo” o la NICSP N° 31 “Activos Intangibles”, es un cambio de política contable que ha de ser tratado como una revaluación, de acuerdo con dichas Normas o con lo establecido en el presente PGCN.

2. No constituyen cambios en las políticas contables:

- a) la aplicación de una política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que difieren sustancialmente de aquéllos que han ocurrido previamente; y
- b) la aplicación de una nueva política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que no han ocurrido anteriormente o que, de ocurrir, carecieron de materialidad.

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

- a) la aplicación inicial de una NICSP, de acuerdo con las disposiciones transitorias específicas de tal Norma, si las hubiere; y

- b) cuando una entidad cambie una política contable, ya sea por la aplicación inicial de una NICSP que no incluya una disposición transitoria específica aplicable a tal cambio, o porque haya decidido cambiarla de forma voluntaria, en cuyo caso aplicará dicho cambio retroactivamente.

Políticas Contables

- 1 Cuando un cambio en una política contable se aplique retroactivamente⁷³, la entidad deberá:
 - a) ajustar los saldos iniciales de cada componente afectado del patrimonio para el período anterior más antiguo que se presente;
 - b) revelar información acerca de los demás importes comparativos para cada período anterior presentado, como si la nueva política contable se hubiese estado aplicando siempre; y
 - c) ajustar los resultados (ahorro / desahorro) acumulados del período. Sin embargo, los ajustes pueden hacerse contra otro componente del patrimonio, cuando así lo estipulen las NICSP y el presente PGCN.
- 2 Cuando sea requerida la aplicación retroactiva, el cambio en la política contable se aplicará retroactivamente, salvo y en la medida en que fuera impracticable determinar los efectos del cambio en cada período específico o el efecto acumulado.
- 3 La aplicación de un requerimiento es impracticable cuando la entidad no puede aplicarlo después de haber hecho un esfuerzo razonable para hacerlo. Para un período anterior en particular, es impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente o realizar una reexpresión retroactiva para corregir un error si:
 - 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.

⁷³ La *aplicación retroactiva* consiste en aplicar una nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones, como si ésta se hubiera aplicado siempre. Consiste en corregir el reconocimiento, medición e información a revelar de los importes de los elementos de los EEEF, como si el error cometido en períodos anteriores no se hubiera cometido nunca.

- 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 adicionales
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:

- a) Cuando la **aplicación por primera vez de una NICSP** tenga efecto en el período corriente o en alguno anterior, salvo que fuera impracticable determinar el importe del ajuste o pudiera tener un efecto sobre períodos futuros, una entidad revelará:
 - i. el título de la Norma;
 - ii. en su caso, que el cambio en la política contable se ha efectuado de acuerdo con su disposición transitoria;
 - iii. la naturaleza del cambio en la política contable;
 - iv. cuando resulte aplicable, una descripción de la disposición transitoria;

- v. cuando resulte aplicable, la disposición transitoria que podría tener efectos sobre períodos futuros;
 - vi. para el período corriente y para cada período anterior del que se presente información, en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste para cada línea de partida de los estados financieros afectados;
 - vii. el importe del ajuste relativo a períodos anteriores presentados, en la medida en que sea practicable; y
 - viii. si la aplicación retroactiva, fuera impracticable para un período previo en concreto, o para períodos anteriores sobre los que se presente información, las circunstancias que conducen a la existencia de esa situación y una descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable.
- b) Cuando un **cambio voluntario en una política contable** tenga efecto en el período corriente o en algún período anterior, excepto que fuera impracticable determinar el importe del ajuste, o pudiera tener efecto sobre períodos futuros, la entidad revelará:
- i. la naturaleza del cambio en la política contable;
 - ii. las razones por las que la aplicación de la nueva política contable suministra información más fiable y relevante;
 - iii. para el período corriente y para cada período anterior del que se presente información, en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste para cada línea de partida de los estados financieros afectados;
 - iv. el importe del ajuste relativo a períodos anteriores presentados, en la medida en que sea practicable; y
 - v. si la aplicación retroactiva fuera impracticable para un período anterior en particular, o para períodos anteriores presentados, las circunstancias que conducen a la existencia de esa condición, y una descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable.
- c) Cuando una entidad no haya **aplicado una nueva NICSP** que habiendo sido emitida todavía no ha entrado en vigor, la entidad revelará:
- i. este hecho;
 - ii. información relevante, conocida o razonablemente estimada, para evaluar el posible impacto que la aplicación de la nueva Norma tendría sobre los EEEF de la entidad en el período en que se aplique por primera vez; y
 - iii. como mínimo la siguiente información:
 - a) el título de la nueva NICSP;
 - b) la naturaleza del cambio o cambios inminentes en la política contable;
 - c) la fecha en la cual es requerida la aplicación de la Norma;
 - d) la fecha a partir de la cual está previsto aplicar la Norma por primera vez; y
 - e) una u otra de las siguientes informaciones:
 - 1 una explicación del impacto esperado, derivado de la aplicación inicial de la Norma o Interpretación, sobre los EEEF de la entidad; o
 - 2 si el impacto fuera desconocido o no pudiera ser estimado razonablemente, una declaración a tal efecto.

Cambios en las estimaciones contables

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 EEEF y no perjudica su fiabilidad. El proceso de estimación implica la utilización de juicios profesionales basados en la información fiable disponible más reciente. Podrían requerirse estimaciones para:

- a) ingresos fiscales adeudados al gobierno;
- b) deuda sobre tributos de dudoso cobro;
- c) el valor razonable de activos o pasivos financieros;
- d) las vidas útiles o patrones previsibles de consumo de los beneficios económicos futuros o potencial de servicio incorporado en los activos depreciables, o sobre el porcentaje de terminación de la carretera en construcción; y
- e) las obligaciones por garantías concedidas.
- 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 adicionales
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:

- a) en **el resultado** (ahorro / desahorro) del:
 - i. período en que tiene lugar el cambio, si éste afecta a un sólo período; o
 - ii. período del cambio y períodos futuros, si el mismo afectase a todos ellos. El efecto, si lo hubiera, sobre períodos futuros, se reconocerá en dichos períodos.
- b) en los activos y pasivos, o si se refiere a una partida del patrimonio, deberá ser reconocido ajustando **el valor en libros** de la correspondiente partida de **activo, pasivo o patrimonio** en el período en que tiene lugar el cambio.

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 adicionales
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 adicionales
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 EEEF. Los errores potenciales del período corriente, descubiertos en este mismo período, se corregirán antes de que los estados financieros se autoricen para su emisión.

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

- a) reexpresar la información comparativa para el período o períodos anteriores en los que se originó el error; o
- b) si el error ocurrió con anterioridad al período más antiguo para el que se presenta información, reexpresar los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho período.

Políticas Contables

1. El error correspondiente a un período anterior se corregirá mediante una reexpresión retroactiva, salvo que sea impracticable determinar los efectos en cada período específico o el efecto acumulado del error.
2. Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada período específico, de un error sobre la información comparativa de uno o más períodos anteriores para los que se presente información, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para los períodos más antiguos en los cuales tal reexpresión retroactiva sea practicable (que podría también ser el propio período corriente).
3. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del período corriente, de un error sobre todos los períodos anteriores, la entidad reexpresará la información comparativa corrigiendo el error de forma prospectiva, desde la fecha más remota en que sea posible hacerlo.
4. El efecto de la corrección de un error de períodos anteriores, no se incluirá en el resultado (ahorro / desahorro) del período en el que se descubra el error, afectando los resultados de ejercicios anteriores a través de Ajustes de Resultados de Ejercicios Anteriores (AREA).
5. Cuando sea impracticable determinar el importe de un error para todos los períodos previos, la entidad reexpresará la información comparativa de forma prospectiva desde la fecha más remota posible. En consecuencia, se ignorará la porción del ajuste acumulado de activos, pasivos y patrimonio que haya surgido antes de esa fecha.
6. La corrección de errores puede distinguirse con facilidad de los cambios en las estimaciones contables. Las estimaciones contables son, por su naturaleza, aproximaciones que pueden necesitar revisión cuando se tenga conocimiento de información adicional.

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 EEEF de períodos posteriores, la siguiente información:

- la naturaleza del error del período anterior;
- 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;
- el importe del ajuste al principio del período anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- 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 adicionales
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 adicionales
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, conjuntamente 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:

- los importes iniciales y finales del presupuesto;
- los importes ejecutados según una base comparable; y
- 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 adicionales
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:

- a) una explicación de si los cambios entre el presupuesto inicial y final son una consecuencia de redistribuciones dentro del presupuesto, o de otros factores;
- b) las diferencias entre los montos del presupuesto ejecutado (devengado) y el presupuesto final;
- c) la base de registro del presupuesto, su clasificación presupuestaria y si la misma está integrada con el Plan de Cuentas Contable;
- d) el período del presupuesto aprobado;
- e) un detalle por entidad de los principales compromisos no devengados al cierre;
- f) las entidades incluidas en el presupuesto aprobado; y
- g) las diferencias que surjan de la utilización de bases de registro diferentes.

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 adicionales
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 adicionales
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
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 EEEF 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 reexpresarán a efectos de ser agrupados en las tres clases de flujos anteriores;
- c. se identificarán las diferencias entre los flujos de fondos del EFE y los presupuestarios;
- d. se clasificarán dichas diferencias, sobre la base de lo desarrollado en el apartado siguiente, en:
 - i. diferencias en las bases;
 - ii. diferencias temporales; y
 - iii. diferencias en las entidades.

La DGCN, a través de NotaTécnica, 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 adicionales
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 adicionales
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 adicionales
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 EEEF.
- **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 EEEF.
- **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 EEEF y el presupuesto (así como su ejecución).
- **Otras Diferencias:** que pueden tener lugar en la operatoria específica de la Administración Financiera de Costa Rica.

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

1. La Dirección General de Crédito Público, como Órgano Rector del Subsistema de Crédito Público, será la responsable de la elaboración del mencionado Estado, sobre la base de las pautas dadas en el presente PGCN y con el alcance, contenido y aclaraciones que requiera la DGCN.

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

1. Deberá establecerse, en nota aclaratoria, si no se presentan saldos ni han existido transacciones en algunas de las partidas o componentes del EDP, debiendo exponer las mismas aún teniendo saldo nulo.

Estado de Situación y Evolución de Bienes (No Concesionados y Concesionados)

Política Contable		Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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/amortización utilizadas.
Valor residual final.

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

1. Deberá establecerse, en nota aclaratoria, si no se presentan saldos ni han existido transacciones en algunas de las partidas o componentes del ESEB, debiendo exponer las mismas aún teniendo saldo nulo.

Reexpresión de los EEFF

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

- a) la población en general prefiere conservar su riqueza en forma de activos no monetarios o en una moneda extranjera relativamente estable. La tenencia de moneda local es inmediatamente invertida para mantener el poder de compra;
- b) la población no toma en consideración las cantidades monetarias en términos de la moneda local, sino en función de una moneda extranjera relativamente estable;
- c) las ventas y compras a crédito tienen lugar a precios que compensan la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, incluso cuando el período es corto;
- d) las tasas de interés, salarios y precios se ligan a la evolución de un índice de precios; y
- e) la tasa de inflación acumulada durante un período de tres años se aproxima o sobrepasa el 100%.

Políticas Contables

1. Lo estipulado en la NICSP N° 10, sólo se aplicará cuando la economía de Costa Rica se encuentre dentro de los parámetros establecidos para considerarla como una economía hiperinflacionaria.
2. A los efectos de determinar si se encuentra en una economía de hiperinflación, la DGCN sustentará, su juicio profesional, en la opinión emitida por el Banco Central de la República de Costa Rica.

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

- a) todos los importes (es decir, activos, pasivos, partidas del patrimonio, gastos e ingresos, incluyendo también las cifras comparativas correspondientes) se convertirán a la tasa de cambio de cierre correspondiente a la fecha del ESF más reciente, excepto cuando:
- b) los importes sean convertidos a la moneda de una economía no hiperinflacionaria, en cuyo caso las cifras comparativas serán las que fueron presentadas como importes corrientes del año en cuestión, dentro de los EEFF correspondientes del período precedente (es decir, estos importes no se ajustarán por las variaciones posteriores que se hayan producido en el nivel de precios o en las tasas de cambio).

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

- Las partidas monetarias no serán reexpresadas, puesto que ya se encuentran expresadas en la unidad de medida corriente a la fecha del ESF.
- Los activos y las obligaciones vinculadas, mediante acuerdos o convenios, a cambios en los precios, tales como los bonos o préstamos indexados, se ajustan en función del acuerdo o convenio para expresar el saldo pendiente a la fecha de presentación de los EEFF.
- Algunas partidas no monetarias se registran por sus valores corrientes a la fecha de presentación de los EEFF, tales como el valor realizable neto o el valor de mercado, de forma que no es necesario reexpresarlas. Todos los demás activos y pasivos no monetarios habrán de ser reexpresados.
- La mayoría de las partidas no monetarias se llevan al costo o al costo menos la depreciación acumulada, y por tanto están expresadas a valores corrientes al momento de su adquisición. El costo reexpresado de cada partida, o el costo menos la depreciación acumulada reexpresado de la misma, se determinan aplicando al costo histórico y a la depreciación, en su caso, la variación de un índice general de precios desde la fecha de adquisición hasta la de presentación de los EEFF. Por tanto, las partidas que contienen las propiedades, la planta y el equipo, las inversiones, los inventarios de materias primas y mercancías, las patentes, las marcas y otros activos similares, serán objeto de reexpresión a partir de la fecha misma de su adquisición.

- e) 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.
- f) 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.
- g) Para determinar si el valor reexpresado de una partida no monetaria ha sufrido un deterioro de su valor y debe ser reducido, se establecerán las pruebas de deterioro de valor de los activos establecidas en las NICSP correspondientes, en cuyo caso, los saldos reexpresados de los elementos componentes de las propiedades, planta y equipo, de las patentes y de las marcas serán reducidos hasta su importe recuperable, los saldos reexpresados de los inventarios serán rebajados hasta su valor realizable neto, y los saldos reexpresados de las inversiones poseídas serán rebajados hasta su valor de mercado.
- h) Una entidad participada que se contabilice según el método de la participación, puede presentar su información financiera en la moneda de una economía hiperinflacionaria. A fin de calcular la participación del inversionista en el patrimonio y en los resultados de la entidad participada, el ESF y el ERF de la misma serán objeto de reexpresión.
- i) No es apropiado proceder simultáneamente a reexpresar los desembolsos efectuados en las inversiones financiadas con préstamos y, de forma simultánea, capitalizar aquella parte de los costos por préstamos que compensa al prestamista por la inflación en el mismo período. Esta parte de los costos por préstamos se reconoce como un gasto en el mismo período en que se incurren los mencionados costos.
- j) Una entidad puede adquirir activos por medio de un acuerdo que le permita diferir los pagos, sin incurrir explícitamente en cargo alguno por intereses. Cuando no se pueda separar el monto de intereses implícitos, tales activos se reexpresarán utilizando las fechas de pago y no las de adquisición.
- k) Al comienzo del primer período de aplicación de esta Norma, los componentes del patrimonio, excepto los resultados acumulados y las reservas de revaluación de activos, se reexpresarán aplicando un índice general de precios a las diferentes partidas, desde las fechas en que fueron aportados, o desde el momento en que surgieron por cualquier otra vía.
- l) Los resultados acumulados reexpresados se determinarán a partir de los montos reexpresados del resto de las partidas en el estado de situación financiera.
- m) Al final del primer período de aplicación, así como en los períodos subsiguientes, se reexpresarán todos los componentes del patrimonio aplicando un índice general de precios a las partidas desde el principio del período, o desde la fecha de contribución si es posterior.

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

1. A efectos de que todas las entidades gubernamentales apliquen el mismo índice de precios, la DGCN indicará el índice general de precios que se tomará con base a lo establecido por **el Instituto de Estadísticas y Censos**.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
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 adicionales
6	116.	Información a revelar	NICSP N° 10, Párrafo 36	

Deberá revelarse la siguiente información en los EEFF:

- a) 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
- b) la identificación y valor del índice general de precios a la fecha de presentación de los EEFF, así como el movimiento del mismo durante el período corriente y el anterior.

Capítulo XI

Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables – Estados Financieros Consolidados

7. Estados Financieros Consolidados (EEFFC)

Parte relacionada

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
7	31.		Parte relacionada	NICSP N° 20, Párrafo 4.	
7	31	1	Grado de consanguinidad		DGCN
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:

- a) entidades que directa o indirectamente, a través de uno o más intermediarios, controlan o son controladas por la entidad que presenta los EEFF;
- b) asociadas;
- c) 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;
- d) **personal clave de la gerencia u órgano de dirección de la entidad 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 significativa⁸⁰.

Políticas Contables

1. Un familiar se considera parte relacionada cuando el mismo está en un tercer grado de consanguinidad con respecto al funcionario responsable de la toma de decisiones financieras y operativas.
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 adicionales
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:

- a) las unidades administrativas están sujetas a la dirección general del poder ejecutivo y del Poder Legislativo u órgano similar de dirigentes electos o nombrados, y operan conjuntamente para cumplir con las políticas del gobierno;

- b) los ministerios y agencias⁸¹ (Órganos Desconcentrados) del gobierno frecuentemente llevan a cabo actividades necesarias para el logro de los distintos componentes de sus responsabilidades y objetivos a través de entidades controladas separadas, y a través de entidades sobre las que ejercen una influencia significativa; y
- c) los ministros u otros miembros electos o nombrados del gobierno y del grupo de altos cargos pueden ejercer una influencia significativa sobre las operaciones de un ministerio o agencia.

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

- Los siguientes casos no se consideran partes relacionadas:
 - proveedores de financiación en el curso de su actividad;
 - los sindicatos; y
 - una entidad con la cual la relación sea meramente la de una agencia.
- 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 adicionales
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 EEEF, con independencia de que se hayan producido transacciones entre las mismas.

Además, exista o no control, para las transacciones entre partes relacionadas distintas a las transacciones que tendrían lugar dentro de la relación normal entre un proveedor y un cliente en condiciones de independencia mutua, deberá revelarse la siguiente información:

- a) la naturaleza de la relación con las partes relacionadas involucradas en las transacciones;
- b) los tipos de transacciones que han tenido lugar, como por ejemplo:
 - i. prestación o recepción de servicios;
 - ii. compras o transferencias/ventas de bienes (terminados o no);
 - iii. compras o transferencias/ventas de propiedades y otros activos;
 - iv. acuerdos o contratos de agencia;
 - v. acuerdos sobre arrendamientos financieros;
 - vi. transferencias de investigación y desarrollo;
 - vii. acuerdos o contratos sobre licencias;
 - viii. financiación (incluyendo préstamos y aportes de capital, donaciones, ya sean en efectivo o especie, y otro tipo de soporte financiero incluyendo acuerdos para compartir costos); y
 - ix. garantías y avales;
- c) los elementos de las transacciones necesarios para clarificar el significado de las mismas para sus operaciones y suficientes como para permitir que los estados financieros proporcionen información relevante y fiable para la toma de decisiones y a efectos de la rendición de cuentas. En tal sentido, deberá revelarse:
 - i. una descripción de la naturaleza de la relación existente entre las partes relacionadas involucradas en esas transacciones;
 - ii. una descripción de las transacciones entre partes relacionadas dentro de cada clase general de transacción y una indicación sobre el volumen de las transacciones, ya sea en cuantía absoluta o como una proporción en esa clase de transacciones y/o saldos;
 - iii. un resumen de los plazos y condiciones generales de las transacciones con partes relacionadas, incluyendo la revelación de cómo dichos plazos y condiciones difieren de los asociados normalmente con transacciones similares con partes no relacionadas; y
 - iv. las cuantías absolutas o las proporciones, sobre una base apropiada de las partidas más importantes; y
- d) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Política Contable			Concepto	Norma (NICSP)	Referencia Normativa técnica y disposiciones adicionales
7	35.		Información a revelar sobre personal clave	NICSP N° 20, Párrafo 34.	DGCN

Deberá revelarse en Nota a los EEFF la siguiente información:

- a) identificación del personal clave de la gerencia;
- b) la remuneración total del personal clave de la gerencia y el número de individuos dentro de esa categoría, incluyendo una descripción de cada clase;
- c) el importe total del resto de remuneraciones y compensaciones suministradas al personal clave de la gerencia y sus familiares próximos por la entidad que presenta los EEFF durante el período, mostrando separadamente los importes agregados suministrados a:
 - i. el personal clave de la gerencia; y
 - ii. los familiares próximos del personal clave de la gerencia;
- d) con respecto a los préstamos que generalmente no están a disposición de personas que no pertenezcan al personal clave de la gerencia, y préstamos cuya disponibilidad no es muy conocida por el público en general, debe revelarse para cada individuo del personal clave de la gerencia y cada familiar próximo del personal clave de la gerencia:
 - i. el importe de los préstamos anticipados durante el período y sus plazos y condiciones;
 - ii. el importe de los préstamos que han sido devueltos durante el período;
 - iii. el importe, en la fecha de cierre del EEFF, de los préstamos y cuentas por cobrar; y
 - iv. si el individuo no es un directivo o un miembro del órgano de gobierno o del grupo de altos cargos de la entidad, la relación existente entre el individuo y la entidad; y
- e) toda otra información que oportunamente, con carácter permanente o específico para un ejercicio en particular, requiera incluir la DGCN.

Capítulo XIII

Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del sector público de base de acumulación (o Devengo) (NICSP).

9. Adopción por Primera Vez.

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

1. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP deberá 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:

- a. inventarios (véase la NICSP 12);
- b. propiedades de inversión, si una entidad que adopta por primera vez las NICSP escoge usar el modelo del costo de la NICSP 16;
- c. propiedades, planta y equipo (véase la NICSP 17);
- d. activos intangibles, distintos de los generados internamente (véase la NICSP 31) que cumplen:
 - (i) los criterios de reconocimiento de la NICSP 31 (excluyendo el criterio de medición fiable); y
 - (ii) los criterios de la NICSP 31 para la revaluación (incluyendo la existencia de un mercado activo):
- e. instrumentos financieros (véase la NICSP 29); o
- f. 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 adicionales
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

1. 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 adicionales
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 adicionales
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

1. 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:

- a. inventarios (véase la NICSP 12, Inventarios);
- b. Propiedades de inversión (véase la NICSP 16, Propiedades de Inversión);

- c. Propiedades, planta y equipo (véase la NICSP 17, Propiedades, Planta y Equipo);
- d. Planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo (véase la NICSP 39, Beneficios a los Empleados);
- e. Activos biológicos y productos agrícolas (véase la NICSP 27,
- f. Agricultura);
- g. Activos intangibles (véase la NICSP 31, Activos Intangibles);
- h. 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
- i. Instrumentos financieros (véase la NICSP 29, Instrumentos Financieros; Reconocimiento y Medición).

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

- a. reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por las NICSP;
- b. no reconocer partidas como activos o pasivos si las NICSP no lo permiten;
- c. 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
- d. aplicar las NICSP al medir todos los activos y pasivos reconocidos.

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

- a. inventarios (véase la NICSP 12, Inventarios);
- b. Propiedades de inversión (véase la NICSP 16, Propiedades de Inversión);
- c. Propiedades, planta y equipo (véase la NICSP 17, Propiedades, Planta y Equipo);
- d. Planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo (véase la NICSP 39, Beneficios a los Empleados);
- e. Activos biológicos y productos agrícolas (véase la NICSP 27,
- f. Agricultura);
- g. Activos intangibles (véase la NICSP 31, Activos Intangibles);
- h. 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
- i. 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 adicionales
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:

- a. 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;
- b. 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;
- c. 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;
- 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.

Capítulo XIV

Normas Generales de Contabilidad y Políticas Contables - Disposiciones Transitorias

10. Disposiciones Transitorias

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

- (a) las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado; y
- (b) sus participaciones en otras entidades hayan sido adecuadamente reconocidas o medidas como entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos; o
- (c) 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 adicionales
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 adicionales
10	8.		Combinaciones del sector Público.	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 adicionales
10	9.		Combinaciones del sector Público.	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 adicionales
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:

no tiene disponible un índice general de precios fiable para todas las entidades con transacciones y saldos en la moneda; y

- (a) no existe intercambiabilidad entre la moneda y una moneda extranjera relativamente estable.

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

- (a) 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 adicionales
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:

- (a) inventarios (véase la NICSP 12);
- (b) propiedades de inversión, si una entidad que adopta por primera vez las NICSP escoge usar el modelo del costo de la NICSP 16;

- (c) propiedades, planta y equipo (véase la NICSP 17);
- (d) activos intangibles, distintos de los generados internamente (véase la NICSP 31) que cumplen:
 - (i) los criterios de reconocimiento de la NICSP 31 (excluyendo el criterio de medición fiable); y
 - (ii) los criterios de la NICSP 31 para la revaluación (incluyendo la existencia de un mercado activo):
- (e) instrumentos financieros (véase la NICSP 29); o
- (f) activos de concesión de servicios (véase la NICSP 32).

Glosario de Términos Contables

Término	Definición
A	
Acción de oro	Es la acción con derechos especiales de voto, que le otorga a su tenedor un poder especial con respecto a los demás accionistas. Este término se aplica especialmente a las acciones retenidas por los gobiernos después de una privatización.
Actividades de financiación	Son los flujos de efectivo procedentes de actividades distintas de aquéllas de inversión y de operación, puesto que resulta útil para realizar la predicción de necesidades de efectivo para cubrir compromisos con los suministradores de capital a la entidad; por ejemplo, los flujos de efectivo que surgen de actividades de financiación son: • cobros en efectivo procedentes de la emisión de obligaciones, préstamos, bonos, cédulas hipotecarias y otros fondos tomados en préstamo, a largo o a corto plazo; • reembolsos de los fondos tomados en préstamo; y • pagos realizados por el arrendatario para reducir la deuda pendiente procedente de un arrendamiento financiero.
Actividades de inversión	Son las actividades de adquisición y disposición de activos a largo plazo, así como otras inversiones no consideradas como equivalentes al efectivo. Son flujos de efectivo que representan la medida en que se han hecho desembolsos para constituir los recursos con que se pretende contribuir a la prestación de servicios de la entidad en el futuro.
Actividades de operación	Son las actividades de la entidad que no son de inversión o financiación, que derivan fundamentalmente de las transacciones que constituyen la principal fuente de generación de efectivo de la entidad, tal el caso de los impuestos (directa e indirectamente); o la venta de los bienes y servicios suministrados por la entidad.
Actividad agrícola	Es la gestión, por parte de una entidad, de las transformaciones de carácter biológico realizadas con los activos cultivados, incluidas las transacciones sin contraprestación, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros activos cultivados diferentes.
Activos	Son los bienes, derechos y otras pertenencias de carácter tangible e intangible del ente público, que tienen la capacidad de generar

Término	Definición
	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.

Término	Definición
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:

Término	Definición
	(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

Término	Definición
	(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).

Término	Definición
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 EEEF, 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.

Término	Definición
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:

Término	Definición
	(a) la aplicación de la nueva política contable a las transacciones, otros sucesos y condiciones ocurridos tras la fecha en que se cambió la política; y en (b) el reconocimiento del efecto del cambio en la estimación contable para el periodo corriente y los futuros, afectados por dicho cambio.
Aplicación retroactiva	Aplicación de una nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones, como si ésta se hubiera aplicado siempre.
Arrendamiento	Es un acuerdo en el que el arrendador conviene con el arrendatario en percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, por cederle el derecho a usar un activo durante un período de tiempo determinado.
Arrendamiento financiero	Es un tipo de arrendamiento en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. La propiedad del mismo puede o no ser eventualmente transferida.
Arrendamiento no cancelable	Un arrendamiento que sólo es revocable: (a) si ocurriese alguna contingencia remota; (b) con el permiso del arrendador; (c) si el arrendatario realizase un nuevo arrendamiento, para el mismo activo o para otro equivalente, con el mismo arrendador; o bien (d) si el arrendatario pagase una cantidad adicional tal que, al inicio del arrendamiento, la continuación de éste quede asegurada con razonable certeza.
Arrendamiento operativo	Un arrendamiento se clasificará como operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.
Asignaciones presupuestarias	Una autorización concedida por un organismo legislativo para asignar fondos para propósitos especificados por la autoridad legislativa o similar.

Término	Definición
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.
B	
Baja en cuentas de un activo o pasivo financiero	Es la eliminación de un activo o pasivo financiero previamente reconocido en el balance de la entidad.
Base contable de acumulación (o devengo)	Es el método contable por el cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa su cobro o su pago en efectivo o su equivalente). Por ello, las transacciones y otros hechos se registran en los libros contables y se reconocen en los EEFF de los ejercicios con los que guardan relación. Los elementos reconocidos, según la base contable de acumulación (o devengo) son: activo, pasivo, patrimonio, ingresos y gastos.
Base comparable	Significa la comparación entre los importes ejecutados del presupuesto, presentados según la misma base contable y la misma base de clasificación, para las mismas entidades y para el mismo período que el presupuesto aprobado, con los importes que surgen de los EEFF.
Base contable	La base contable de acumulación (o devengo) o de efectivo tal como se definen en las NICSP de acumulación (o devengo) y en la NICSP de Base de efectivo.
Base presupuestaria	La base contable de acumulación (o devengo), de efectivo u otra base contable adoptada en el presupuesto, que ha sido aprobada por el órgano legislativo.
Beneficios	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.

Término	Definición
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 periodo 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.
C	
Cambio en una estimación contable	Ajuste al importe en libros de un activo o de un pasivo, o al importe del consumo periódico de un activo, que se produce tras la evaluación de la situación actual del elemento, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes. Los cambios en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o de nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.
Centros de consolidación	Son los centros, distintos de la DGCN, sin personería jurídica, responsables de la agrupación de las entidades gubernamentales o empresas públicas, formando “entidades económicas”, que

Término	Definición
	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 EEEF.
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.

Término	Definición
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.

Término	Definición
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

Término	Definición
	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.).

Término	Definición
Contratista	Una entidad que realiza trabajos de construcción de obras conforme a un contrato de construcción.
Costo	Es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo, o bien el valor razonable de otra contraprestación entregada, para adquirir o construir un activo.
Costo amortizado de un activo financiero o de un pasivo financiero	Importe al cual dicho activo financiero o pasivo financiero se mide al reconocimiento inicial menos los reembolsos del principal, más o menos la amortización acumulada, calculada con el método de la tasa de interés efectiva, de cualquier diferencia existente entre el importe inicial y el valor al reembolso en el vencimiento, y menos cualquier disminución por deterioro del valor o incobrabilidad (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; (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

Término	Definición
	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.
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.

Término	Definición
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.
D	
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);

Término	Definición
	(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.
E	
Efectivo	Comprende tanto la existencia de dinero en caja como los depósitos bancarios a la vista.
Eficacia de la cobertura	El grado en el que los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta, directamente atribuibles al riesgo cubierto, se compensan con los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura.
Empresas públicas	Son aquellas que reúnen todas o algunas de las siguientes características:

Término	Definición
	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,

Término	Definición
	• 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).

Término	Definición
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	Omissiones e inexactitudes en los EEEF 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 EEEF 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 EEEF. 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 EEEF de una entidad económica, que se presentan como estados de una sola entidad.
Estados Financieros (EEFF)	Los EEEF 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 EEEF 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

Término	Definición
	rendición de cuentas claras y transparentes, por los recursos que le han sido confiados.
Estados Financieros Separados (EEFFS)	Son los presentados por una entidad controladora, un inversionista en una asociada o un partícipe en una entidad controlada conjuntamente, en los que las inversiones correspondientes se contabilizan a partir de la participación directa en el patrimonio neto, en lugar de en función de los resultados obtenidos y de los activos netos de las entidades en las que se ha invertido.
Estipulaciones sobre activos transferidos	Términos de leyes o regulaciones, o un acuerdo vinculante, impuestos sobre el uso de un activo transferido por las entidades externas a la entidad que informa.
Estimaciones contables	Son las estimaciones realizadas cuando las partidas de los EEFF no pueden ser medidas con precisión, producto de la incertidumbre inherente a la actividad.
F	
Familiares cercanos a una persona	Aquellos miembros de la familia inmediata de una persona o familiares cercanos que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus relaciones con la entidad.
Fecha 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.

Término	Definición
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.
G	
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

Término	Definición
	transacciones efectuadas con otros segmentos de la misma entidad. En el gasto del segmento no se incluyen: (a) Los intereses, incluidos los que procedan de anticipos o préstamos de otros segmentos, salvo que las actividades del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera; (b) Las pérdidas procedentes de ventas de inversiones o de las operaciones de rescate o extinción de una deuda, salvo que las actividades del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera; (c) La participación de la entidad en el resultado negativo neto (desahorro) o pérdidas de asociadas, negocios conjuntos u otras inversiones contabilizadas por el método de la participación; (d) El impuesto a las ganancias o gasto equivalente al impuesto a las ganancias que esté reconocido de conformidad con las normas de contabilidad que se ocupan de las obligaciones de pagar el impuesto a las ganancias o equivalentes del mismo; ni (e) Los gastos generales de administración, los correspondientes a la sede central u otros gastos que se relacionan con el funcionamiento de la entidad en su conjunto. No obstante, en ocasiones existen costos incurridos al máximo nivel de la entidad por cuenta de un segmento. Estos costos serán gastos del segmento si están relacionados con sus actividades de operación y pueden serle directamente atribuidos o distribuidos según una base razonable de reparto. El gasto del segmento debe incluir la parte de los gastos que correspondan a la entidad en los negocios conjuntos, que se contabilizan por el método de consolidación proporcional, 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.

Término	Definición
Grupo de activos biológicos	Agrupación de animales, o de plantas vivas, similares.
H	
Hecho imponible	Es el hecho que el gobierno, órgano legislativo u otra autoridad ha determinado que esté sujeto a imposición.
Hechos ocurridos después de la fecha de presentación	Aquellos sucesos, ya sean favorables o desfavorables que se han producido entre la fecha de presentación y la fecha de autorización de los estados financieros para su emisión. Pueden identificarse dos tipos de hechos: (a) aquellos que suministran evidencia de condiciones que ya existían en la fecha de presentación (hechos posteriores a la fecha de presentación que implican ajuste); y (b) aquéllos que son indicativos de condiciones que han aparecido después de la fecha de presentación (hechos posteriores a la fecha de presentación que no implican ajuste).
I	
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.

Término	Definición
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 EEEF.
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.

Término	Definición
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.

Término	Definición
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

Término	Definición
	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 devuelto 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

Término	Definición
	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.

Término	Definición
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.
J	

Término	Definición
K	
L	
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.
M	
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 EEEF. 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.

Término	Definición
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

Término	Definición
	resultados se considera que son una recuperación de la inversión y se reconocen como una reducción del costo de la misma.
Moneda de presentación	Es la moneda en que se presentan los EEEF.
Moneda extranjera	Es cualquier otra moneda distinta de la moneda funcional de la entidad.
Moneda funcional	Es la moneda del entorno económico principal en el que opera el Sector Público Costarricense. Para este PGCN es la moneda de curso legal de Costa Rica.
Multas	Son beneficios económicos o potenciales de servicios recibidos o por recibir por una entidad del sector público, por decisión de un tribunal u otro organismo responsable de hacer cumplir la ley, como consecuencia de infringir leyes o regulaciones.
N	
Negocio conjunto	Es un acuerdo vinculante en virtud del cual dos o más partes se comprometen a emprender una actividad que se somete a control conjunto.
Negocio en el extranjero	Una entidad controlada, asociada, negocio conjunto o sucursal de la entidad que informa, cuyas actividades están basadas o se llevan a cabo en un país o moneda distintos a los de la entidad que informa.
Notas	Contienen información adicional a la presentada en los estados de situación financiera, estado de rendimiento financiero y estado de cambios en los activos 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

Término	Definición
	los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto.
O	
Objetos de valor	Son activos producidos, de considerable valor que se adquieren y se mantienen principalmente como depósitos, en lugar de usarse para fines de producción o consumo.
Obligación implícita	Es aquella que se deriva de las actuaciones de la propia entidad, en las que: a) Por un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas gubernamentales que son de dominio público o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades; y b) Como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.
Obligación legal	Una obligación que se deriva de: (a) un contrato (ya sea a partir de sus condiciones explícitas o implícitas); (b) la legislación; u (c) otra causa de tipo legal.
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.

Término	Definición
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.
P	
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.

Término	Definición
	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 EEEF; (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.

Término	Definición
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

Término	Definición
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

Término	Definición
	(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 la misma.
Pérdida por deterioro	Es el monto que exceda el importe en libros de un activo a su importe recuperable.
Pérdida por deterioro de un activo generador de efectivo	Es el monto en que el importe de un activo en libros excede su importe recuperable.
Pérdida por deterioro de un activo no generador de efectivo	Es el monto en que el importe de un activo en libros excede su importe de servicio recuperable.

Término	Definición
Permuta	Es un trueque donde se entrega un bien o servicio a cambio de otro, eventualmente acompañado por la entrega o recepción de efectivo o de algún activo financiero que compense las diferencias de valor entre los elementos trocados.
Permuta financiera	Contrato por el cual dos partes acuerdan el intercambio de flujos de efectivo (de los cuales al menos uno debe ser variable) en fecha o fechas determinadas.
Permuta de tasas de interés	Permuta financiera en la que los flujos de efectivo intercambiados se determinan aplicando distintas tasas de interés a un mismo capital (imaginario).
Personal clave de la gerencia	(a) Todos los directivos o miembros del órgano de gobierno de la entidad; y (b) otras personas que tienen autoridad y responsabilidad en la planificación, la gerencia y el control de las actividades de la entidad que informa. Cuando se cumple esta exigencia, el personal clave de la gerencia incluye: (i) cuando haya un miembro del órgano de gobierno de una entidad con autoridad y responsabilidad en la planificación, la gerencia y el control de las actividades de la entidad que presenta los EEFF, ese miembro; (ii) cualquier consejero clave de ese miembro; y (iii) a menos que ya esté incluido en (a), el grupo de altos cargos de la entidad que presenta los EEFF, incluyendo el director general o principal responsable de la entidad que informa.
Planes de 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

Término	Definición
	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 ejercerá 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

Término	Definición
	(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 ver específicamente con la presentación de información por segmentos.
Prestaciones de la seguridad social	Son las prestaciones realizadas por una entidad de gobierno, a favor de los empleados del gobierno y de toda la comunidad, dentro del marco de las políticas del gobierno relativas al Sistema de Seguridad Social.
Póliza de seguro apta	Una póliza de seguro emitida por un asegurador que no es una parte relacionada con la entidad que informa, cuando las indemnizaciones de la póliza: (a) sólo pueden usarse para pagar o financiar beneficios para los empleados en virtud de un plan de beneficios definidos; y (b) no están disponibles para los acreedores de la entidad que informa (ni siquiera en caso de quiebra) y no pueden ser pagadas a esta entidad, a menos que: (i) las indemnizaciones representan activos excedentarios que no son necesarios para que la póliza cumpla con todas las obligaciones relacionadas con el plan de beneficios de los empleados; o (ii) las indemnizaciones retornan a la entidad que informa para reembolsarla por beneficios a los empleados ya pagados.

Término	Definición
Préstamos por pagar	Pasivos financieros diferentes de las cuentas comerciales por pagar a corto plazo en condiciones normales de crédito.
Préstamos y cuentas por cobrar	Activos financieros no derivados con pagos fijos o determinables, que no se negocian en un mercado activo, distintos de: (a) los que la entidad tenga la intención de vender inmediatamente o en un futuro próximo, que serán clasificados como mantenidos para negociar, y (b) los que la entidad, en el momento del reconocimiento.
Presupuesto anual	Un presupuesto aprobado para un año. No incluye las estimaciones o proyecciones futuras publicadas para períodos posteriores al período del presupuesto.
Presupuesto aprobado	La autorización de desembolso derivada de leyes, leyes de asignación presupuestaria, ordenanzas del gobierno y otras decisiones relacionadas con los ingresos o cobros anticipados del período presupuestario.
Presupuesto ejecutado	Son los presupuestos que incluyen los importes ejecutados o realizados presupuestariamente.
Presupuesto final	El presupuesto inicial ajustado por todas las reservas, importes remanentes, transferencias, distribuciones, asignaciones de suplementos presupuestarios y otros cambios legislativos autorizados o autorizaciones similares, aplicables al período del presupuesto.
Presupuesto inicial	El presupuesto inicial aprobado para el período presupuestario.
Presupuesto plurianual	Un presupuesto aprobado para más de un año. No incluye las estimaciones o proyecciones futuras publicadas para períodos posteriores al período del presupuesto.
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).

Término	Definición
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 ⁹⁰ o plusvalía ⁹¹ 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.

⁹⁰ Renta: Ingresos por Alquileres o Arrendamientos Operativos.

⁹¹ Plusvalía: Acrecentamiento del valor de una cosa por causas extrínsecas a ella. (Real Academia Española).

Término	Definición
Potencial de servicio	Los activos que son utilizados para la distribución de bienes o prestación de servicios de acuerdo con los objetivos de una entidad, pero no generan directamente entradas de efectivo, son descritos como portadores de un potencial de servicio.
Q	
Quien toma decisiones	Una entidad con derechos de toma de decisiones que es un principal o un agente para otras partes.
R	
Recursos naturales	Son las reservas naturales en minas, canteras, yacimientos, bosques y otro tipo de recursos naturales, que han sido estimados mediante estudios técnicos y científicos o a través de metodologías de valoración de uso y aceptación internacional, y que se encuentren en uso o en condiciones de explotación.
Recursos naturales en conservación	Son las reservas naturales en minas, canteras, yacimientos, bosques y otro tipo de recursos naturales, que han sido estimados mediante estudios técnicos y científicos o a través de metodologías de valoración de uso y aceptación internacional, y que no se encuentren sujetos a explotación alguna, sino en mero estado de conservación.
Recursos naturales en explotación	Son las reservas naturales en minas, canteras, yacimientos, bosques y otro tipo de recursos naturales, que han sido estimados mediante estudios técnicos y científicos o a través de metodologías de valoración de uso y aceptación internacional, y que se encuentren en uso o en condiciones de explotación. Se incluye el valor de todas aquellas inversiones realizadas para la explotación de dichos recursos, hasta el momento en que comienza la etapa de producción.
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

Término	Definición
	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 EEEF, como si el error cometido en ejercicios anteriores no hubiera ocurrido nunca.
Remuneración del personal clave de la gerencia	Cualquier prestación o beneficio pagado por la entidad que informa al personal clave de la gerencia, que se deriva directa o indirectamente de los servicios suministrados en su condición de miembros del órgano de gobierno, o de cualquier otro modo como empleados de la entidad que informa.
Rendimientos de los activos del plan	Los intereses, dividendos y otros ingresos derivados de los activos del plan, junto con las pérdidas o ganancias de esos activos, realizadas o no, menos los costos de administrar el plan (distintos de los incluidos en las suposiciones actuariales utilizadas para medir la obligación por beneficios definidos) y menos los impuestos a pagar por el plan en sí mismo.
Restricciones sobre activos transferidos	Son estipulaciones que limitan o dirigen los propósitos para los cuales puede usarse un activo transferido, pero no especifican que se requiera que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio deban devolverse al transferidor si no se hace el uso especificado.
Riesgo de crédito	El riesgo de que una de las partes de un instrumento financiero cause una pérdida financiera a la otra parte por incumplir una obligación.
Riesgo de liquidez	El riesgo de que una entidad encuentre dificultad para cumplir con obligaciones asociadas con pasivos financieros que se liquiden mediante la entrega de efectivo u otro activo financiero.
Riesgo de mercado	El riesgo de que el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero puedan fluctuar como consecuencia de variaciones en los precios de mercado. El riesgo de mercado

Término	Definición
	comprende tres tipos de riesgos: riesgo de tasa de cambio, riesgo de tasa de interés y otros riesgos de precio.
Riesgo de tasa de cambio	El riesgo de que el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero puedan fluctuar como consecuencia de variaciones en las tasas de cambio de una moneda extranjera.
Riesgo de tasa de interés	El riesgo de que el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero puedan fluctuar como consecuencia de variaciones en las tasas de interés de mercado.
S	
Sector Gobierno Central (Administración Central)	Comprende las instituciones que cumplen funciones de gobierno en el ámbito nacional y que no son desconcentradas ni descentralizadas. Está conformado por el Poder Ejecutivo, el Poder Legislativo y sus órganos auxiliares, el Poder Judicial y el Tribunal Supremo de Elecciones. Incluye además a la Contraloría General de la República y la Defensoría de los Habitantes de la República.
Sector Gobierno de la República	Está conformado por las instituciones agrupadas dentro del Gobierno Central y los Órganos Desconcentrados, las cuales cumplen funciones de gobierno.
Sector Gobierno General	Agrupar las instituciones que se dedican a cumplir las funciones de Gobierno y comprende todas las unidades gubernamentales conforme a las siguientes características: • No realizan operación en el mercado; • Son controladas por unidades gubernamentales; • Son financiadas principalmente por otra unidad de gobierno, pero pueden generar recursos propios; • Desempeñan funciones de Gobierno; y • No son EP.
Sector Gobierno Local	Comprende a los entes autónomos con jurisdicción territorial determinada, encargados de la administración de los intereses y servicios locales de cada cantón o distrito, considerándose en este último caso, aquellos consejos municipales de distrito que tienen presupuesto independiente. Incluye otras instituciones tales como Comités Cantonales de Deportes, federaciones, ligas y uniones relacionados con los Gobiernos locales.
Segmentos	Es una actividad o grupo de actividades de las entidades, que son identificables por atributos afines y para las cuales es apropiado

Término	Definición
	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 EEEF. La significación o importancia relativa depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, considerada en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. La magnitud o la naturaleza de la partida o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.
Suceso que da origen a la obligación	Un suceso que crea una obligación legal o implícita, a consecuencia de lo cual a una entidad no le queda otra alternativa más realista que cancelar esa obligación.
Supervisión	La supervisión de las actividades de una entidad, con la autoridad o responsabilidad de controlar, o ejercitar una influencia significativa sobre las decisiones financieras y operativas de la entidad.
T	
Tasa de cambio	Es la relación de cambio entre dos monedas.
Tasa de cambio de cierre	Es el cambio existente al momento de la fecha de presentación de los EEEF.
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

Término	Definición
	(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.
U	
Unidad de consolidación	Es la DGCN, como órgano rector del subsistema de contabilidad pública, sin personería jurídica, y responsable de la agrupación de

Término	Definición
	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 los mismos.
Unidad generadora de efectivo	Es el grupo identificable de activos más pequeño, que tiene como objetivo primario generar un retorno comercial, donde su uso continuo genera ingreso de efectivo y que son principalmente independientes de otros flujos de fondos generados por otros activos o grupos de activos.
V	
Valor de mercado	El importe a obtener por la venta, o a pagar por la adquisición de un instrumento financiero en un mercado activo.
Valor en uso de un activo generador de efectivo	El valor presente de los flujos futuros estimados de efectivo que se espera se derive del uso continuado de un activo y de su disposición al final de su vida útil.
Valor en uso de un activo no generador de efectivo	El valor presente del potencial de servicio restante del activo.
Valor específico para una entidad	El valor presente de los flujos de efectivo que una entidad espera obtener del uso continuado de un activo y de su disposición al término de su vida útil, o bien de los desembolsos que espera realizar para cancelar un pasivo.
Valor presente de una obligación por beneficios definidos	El valor presente, sin deducir ningún activo del plan, de los pagos futuros esperados necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el período corriente y en los anteriores.

Término	Definición
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

Término	Definición
	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.
VV	
X	

Término	Definición
Y	
Z	