

Junio de 2002

El texto de la presente Norma Internacional de Contabilidad es el aprobado por el Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores - IFAC
Con sede en New York - Estados Unidos

Reconocimiento

La presente Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público ha sido extraída básicamente de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 14 (modificada en 1997), *Presentación de información por segmentos*, publicada por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee - IASC). En el año 2001, en reemplazo del IASC, quedaron establecidos el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (**IASB**, por sus siglas en inglés) y la Fundación para el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (**IASCF**, por sus siglas en inglés). Las Normas Internacionales de Contabilidad – NIC emitidas por el IASC permanecerán en vigencia mientras no sean modificadas o retiradas por el IASB. La presente publicación del Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores reproduce extractos de la NIC 14, con autorización del IASB.

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Contabilidad - NIC es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares directamente del Departamento de Publicaciones del IASB: IASB Publications Department, 7th Floor, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom.

Las NIC, los Borradores de Discusión *Drafts* y otras publicaciones del IASC y el IASB son propiedad intelectual de la IASCF.

Las siglas "IAS (NIC, en castellano)", "IASB", "IASC", "IASCF" y la denominación "International Accounting Standards (en castellano, *Normas Internacionales de Contabilidad*)" son Denominaciones Comerciales (Marcas Comerciales) de la IASCF y no pueden ser usadas sin aprobación de ésta.

El texto aprobado de la presente Norma es el publicado en idioma inglés.

Propiedad intelectual © 2002 de International Federation of Accountants. Todos los derechos han sido reservados. Sin el previo permiso escrito de International Federation of Accountants, ninguna parte de la presente publicación podrá reproducirse, guardarse en sistemas de recuperación o transmitirse en forma alguna o por medio alguno electrónico, mecánico, de fotocopia, grabación o de cualquier otra naturaleza.

ISBN: 1-887464-85-9
International Federation of Accountants
535 Fifth Avenue, 26th Floor
New York, New York 10017
United States of America

INTRODUCCIÓN

NORMAS DE CONTABILIDAD PARA EL SECTOR PÚBLICO

El Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores (el Comité) se encuentra, en la actualidad, desarrollando un conjunto de normas de contabilidad recomendadas para las entidades del sector público, bajo la denominación de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP). El Comité comprende los importantes beneficios que conlleva el lograr una información financiera coherente y comparable a través de diferentes jurisdicciones y considera que las NICSP cumplirán un rol fundamental para hacer que tales beneficios se materialicen.

La adopción de las NICSP por parte de los gobiernos acrecentará tanto la calidad como la comparatividad de la información financiera presentada por las entidades del sector público de los diversos países del mundo. El Comité reconoce el derecho de los gobiernos y los entes normativos, de establecer pautas y normas contables para la presentación de la información financiera del sector público de sus respectivas jurisdicciones. El Comité recomienda la adopción de las NICSP y su armonización con los requerimientos del respectivo país. Se podrá especificar que los estados financieros cumplen con las NICSP sólo si ellos cumplen con todos los requerimientos de cada Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público que les sea aplicable.

El objeto de la presente etapa del plan de trabajo del Comité es desarrollar las NICSP en base a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés) y vigentes hasta el 31 de Agosto de 1997 o posteriormente modificadas. Algunos temas contables del sector público no han sido abordados a plenitud por las NIC. Aunque estos temas no figuran en el sumario de la presente etapa del plan de trabajo del Comité, éste conoce la importancia de los mismos y prevé abordarlos una vez que haya emitido su conjunto inicial de Normas.

Contenido

Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público - NICSP 18

Presentación de Información por Segmentos

OBJETIVO

ALCANCE	Párrafos	1 - 7
DEFINICIONES		8 - 11
Definiciones tomadas de Otras		
Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público		8
Definición de Segmento		9 - 11
PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN POR SEGMENTOS		12 - 13
Estructuras de presentación		14 - 16
Segmentos de servicios y segmentos geográficos		17- 22
Segmentos múltiples		23
Estructuras de presentación no apropiadas		24 - 26
DEFINICIONES DE INGRESO [INGRESO PÚBLICO], GASTO [GASTO PÚBLICO], ACTIVO, PASIVO Y POLÍTICAS CONTABLES, DE CARÁCTER SEGMENTARIO		27
Atribución de partidas a un segmento		28 - 32
Activo, pasivo, ingreso y gasto de un segmento		33 - 42
POLÍTICAS CONTABLES PARA LOS SEGMENTOS		43 - 46
ACTIVOS CONJUNTOS		47 - 48
SEGMENTOS DE RECIENTE IDENTIFICACIÓN		49 - 50
REVELACIONES		51 - 64
Información adicional sobre un segmento		65 - 66
Otros aspectos por revelar		67 - 73
Objetivos operativos de un segmento		74 - 75
FECHA DE ENTRADA EN VIGENCIA		76 - 77
APÉNDICE 1 – EJEMPLO DE REVELACIONES POR SEGMENTOS		
APÉNDICE 2 – RESUMEN DE REVELACIONES REQUERIDAS		
APÉNDICE 3 – CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA COMPARACIÓN CON LA NIC 14		

Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público - NICSP 18

PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN POR SEGMENTOS

Las pautas normativas - que aparecen en letra cursiva negrita - deberán leerse en el contexto de los párrafos de comentario de la presente Norma – los cuales aparecen en letra normal - y en el contexto del “Prefacio a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público”. No está contemplada la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público a partidas no materiales.

Objetivo

El objetivo de la presente Norma Internacional de Contabilidad es establecer los principios para la presentación de información financiera por segmentos. La revelación de esta información:

- (a) Ayudará a los usuarios de los estados financieros a entender mejor la gestión pasada cumplida por la entidad y a identificar los recursos asignados a sostener las principales actividades de ésta; y
- (b) Reforzará la transparencia en la presentación de la información financiera y habilitará a la entidad para que pueda cumplir mejor con su obligación de rendir cuentas.

Alcance

- 1. La entidad que prepare y presente sus estados financieros por el método contable de lo devengado deberá aplicar esta Norma al presentar información por segmentos.**
- 2. La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público, excepto Empresas Públicas.**
3. Las Empresas Públicas (EP) deberán aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. La Guía N° 1 del Comité del Sector Público, *Presentación de Información Financiera de las Empresas Públicas*, observa que las NIC son de aplicación para todas las organizaciones empresariales, sin importar que éstas pertenezcan al sector privado o al sector público. Por ello, la Guía N° 1 recomienda que las EP presenten sus estados financieros guardando conformidad, en todos los aspectos materiales, con las NIC.
- 4. La presente Norma será de aplicación para los conjuntos completos de estados financieros que cumplan con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.**
5. Un conjunto completo de estados financieros incluye el estado de situación financiera, estado de gestión financiera [estado de rendimiento financiero], estado de flujos de efectivo, estado de cambios en el activo neto/patrimonio, y las notas a los estados financieros, según lo estipulado en la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 1 *Presentación de Estados Financieros*.
- 6. En caso de que los estados financieros consolidados del gobierno u otra entidad económica y los estados financieros independientes de la entidad controladora se presenten juntos, será necesario que la información por segmentos se presente sólo en base a los estados financieros consolidados.**
7. En algunas jurisdicciones, los estados financieros consolidados del gobierno u otra entidad económica y los estados financieros independientes de la entidad controladora se compilan y presentan juntos en un solo informe. Cuando esto

ocurre, es necesario que el informe que contiene los estados financieros consolidados del gobierno u otra entidad controladora presente la información por segmentos sólo por los estados financieros consolidados.

Definiciones

Definiciones tomadas de Otras Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público

8. *En esta Norma, los términos que siguen se usan con los significados que les acompañan en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público NICSP 2 Estado de flujos de efectivo; NICSP 3 Superávit o déficit neto del ejercicio, errores sustanciales y cambios en las políticas contables; y NICSP 9 Ingresos provenientes de transacciones de intercambio:*

Políticas contables: *son los principios, bases, convencionalismos, reglas y prácticas, de carácter específico, adoptados por una entidad para la preparación y presentación de sus estados financieros.*

Actividades de financiación: *son las actividades que producen cambios en el tamaño y composición del capital aportado a la entidad, y los préstamos recibidos por ésta.*

Actividades de inversión: *son las actividades de adquisición y disposición [enajenación] de activos de largo plazo y otras inversiones no incluidas como equivalentes de efectivo.*

Actividades de operación: *son las actividades de la entidad que no son de inversión ni de financiación.*

Ingreso [Ingreso Público o Renta Fiscal]: *es el flujo de entrada bruto de beneficios económicos, o el potencial de servicio, del ejercicio de presentación [de la información financiera] en que dichos flujos producen un incremento en el activo neto/patrimonio, distinto a los incrementos relacionados con las aportaciones de los propietarios.*

Los términos definidos en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público se usan en la presente Norma con el mismo significado que se les da en aquéllas. Se ha publicado por separado un Glosario de Definiciones de Términos.

Definición de Segmento

9. **Segmento:** *es una actividad o grupo de actividades de la entidad, que son diferenciables y para las cuales es apropiado presentar información financiera separada, con el fin de evaluar la gestión pasada cumplida por la entidad para alcanzar sus objetivos, y con el fin de tomar decisiones respecto a la futura asignación de recursos.*
10. Los gobiernos y sus organismos controlan importantes recursos públicos y operan para suministrar a los ciudadanos una amplia variedad de bienes y servicios en regiones geográficas y regiones socio - económicas que tienen diferentes características. Está previsto y, en algunos casos, se requiere formalmente, que estas entidades usen dichos recursos de un modo eficiente y eficaz para alcanzar los objetivos señalados. Los estados financieros a nivel entidad y a nivel consolidado permiten obtener una apreciación de los activos controlados y pasivos incurridos por la entidad presentadora, el costo de servicios suministrados y el ingreso por tributación, asignaciones presupuestales y recuperaciones de costos generadas para financiar el suministro de dichos servicios. Sin embargo, esta

suma de información no permite informar sobre los objetivos operativos específicos y actividades principales de la entidad presentadora, ni sobre los costos y recursos dedicados a tales objetivos y actividades.

11. En la mayoría de los casos, las actividades de la entidad son tan amplias y cubren un rango tan amplio de regiones geográficas o regiones socio-económicas con características diferentes, que es necesario presentar información financiera y no financiera separada sobre particulares segmentos de la entidad, con el fin de proporcionar información que es pertinente para los efectos de la rendición de cuentas y la toma de decisiones.

Presentación de información por segmentos

12. La entidad deberá identificar sus segmentos separados, según lo requerido por el párrafo 9 de esta Norma; y presentar información sobre los mismos, según lo requerido por los párrafos 51 a 75 de la Norma.

13. De acuerdo a esta Norma, las entidades del sector público identificarán como segmentos separados, cada actividad o grupo de actividades que sean diferenciables y para las cuales se deba presentar información financiera que permita evaluar la gestión pasada cumplida por la respectiva entidad para alcanzar sus objetivos, y que posibilite la toma de decisiones de la entidad con respecto a la asignación de recursos. Además de revelar la información requerida por los párrafos 51 a 75 de esta Norma, es recomendable que las entidades revelen información adicional sobre los segmentos presentados, los mismos que habrán sido identificados según esta Norma o según se consideró necesario para efectos de la rendición de cuentas y toma de decisiones.

Estructuras de presentación

14. En muchos casos, las principales clasificaciones de las actividades identificadas en la documentación presupuestaria son un reflejo de los segmentos por los cuales se presenta información al órgano de dirección y más alta administración de la entidad. En muchos de los casos, los segmentos presentados a los mencionados entes serán también un reflejo de los segmentos presentados en los estados financieros. Esto se debe a que el órgano de dirección y la alta administración requerirán de información sobre los segmentos, que les sirva para sustentar sus responsabilidades administrativas, y que permita evaluar la gestión cumplida por la entidad para alcanzar sus objetivos en el pasado, y posibilite la toma de decisiones de la entidad con respecto a la asignación de recursos en el futuro.
15. El determinar qué actividades se agruparán como segmentos separados a presentar en los estados financieros para efectos de la rendición de cuentas y toma de decisiones, involucra la aplicación del criterio. Al aplicar el criterio, quienes preparen los estados financieros deberán considerar aspectos tales como:
 - (a) El objeto de presentar información financiera por segmentos según las precisiones del párrafo 9 de esta Norma;
 - (b) Las expectativas de los miembros de la comunidad, y de sus representantes elegidos o designados, respecto a las actividades clave de la entidad;
 - (c) Las características cualitativas de la presentación de información financiera, identificadas en el Apéndice 2 de la NICSP 1. Estas características están también resumidas en el Apéndice 3 de la presente Norma y se refieren a la pertinencia, confiabilidad y comparatividad en el tiempo, de la información financiera que se

presenta sobre los diferentes segmentos de la entidad (tales características están basadas en las características cualitativas de los estados financieros identificados conforme al *Marco para la Preparación y Presentación de Estados Financieros* establecido por el IASC); y

- (d) La condición de la particular estructura segmentaria para reflejar o no la base sobre la cual el órgano de dirección y la alta administración requieren de una información financiera que les permita evaluar la gestión pasada cumplida por la entidad para alcanzar sus objetivos, y que posibilite la toma de decisiones sobre la asignación de recursos para que la entidad pueda alcanzar sus objetivos en el futuro.

16. A nivel del gobierno en su conjunto, la información financiera suele reunirse y presentarse de manera que refleje, por ejemplo:

- (a) Las principales clasificaciones económicas de las actividades desarrolladas por el gobierno en su conjunto, tales como salud, educación, defensa y asistencia social (las cuales pueden ser un reflejo de las clasificaciones funcionales gubernamentales dadas por la Estadística Financiera Gubernamental (*GFS, por sus siglas en inglés*) y las principales actividades comerciales desarrolladas por las EP, tales como las referentes a centrales eléctricas, bancos y entidades de seguros, de propiedad del Estado; o
- (b) Las responsabilidades ministeriales de los ministros o miembros individuales del poder ejecutivo. Estas clasificaciones pueden, aunque no siempre, reflejar las clasificaciones económicas señaladas en el anterior sub-párrafo (a) pudiendo presentarse algunas diferencias, ya que las responsabilidades ministeriales pueden abarcar más de una de las clasificaciones económicas o corresponder sólo parcialmente a dichas clasificaciones.

Segmentos de servicios y segmentos geográficos

17. Los tipos de segmentos sobre los que se presenta información al órgano de dirección y la alta administración de la entidad suelen conocerse como “segmentos de servicios” y “segmentos geográficos”. Estos términos se usan en la presente Norma con los siguientes significados:

- (a) “Segmentos de servicios”: son los componentes de una entidad, que son diferenciables y que están dedicados a suministrar productos afines o a alcanzar particulares objetivos operativos concordantes con la misión general de cada entidad; y
- (b) “Segmentos geográficos”: son los componentes de una entidad, que son diferenciables y que están dedicados a suministrar productos o a alcanzar particulares objetivos operativos dentro de una particular área geográfica.

18. Usualmente, los ministerios y organismos gubernamentales se administran mediante líneas de servicios, ya que éstas reflejan la forma en que identifican a sus principales productos, y la forma en que supervigilan sus logros e identifican y presupuestan sus necesidades de recursos. Ejemplo de entidad que presenta internamente información en base a líneas o segmentos de servicios es el ministerio de educación, cuya estructura organizacional y sistema de presentación interna de información refleja sus actividades y resultados de [educación] primaria,

secundaria y terciaria, bajo la forma de segmentos separados. Esta forma de segmentación puede ser adoptada internamente porque es perceptible que las técnicas e instalaciones requeridas para producir los resultados y resultantes de cada una de estas amplias actividades educativas son diferentes. Además, las decisiones financieras clave que enfrenta la administración incluyen la determinación de los recursos por asignar a cada uno de dichos productos o actividades. En estos casos, es probable que la presentación externa de información en base a segmentos de servicios también satisfaga los requerimientos de esta Norma.

19. Los factores que deberán considerarse para determinar si los productos (bienes y servicios) están relacionados y deben agruparse como segmentos para efectos de la presentación de información financiera comprenden:
 - (a) Los objetivos operativos primarios de la entidad y los bienes, servicios y actividades que se relacionan con el logro de cada uno de dichos objetivos, así como la consideración de si los recursos están asignados y presupuestados en base a grupos de bienes y servicios;
 - (b) La naturaleza de los bienes o servicios suministrados o las actividades desarrolladas;
 - (c) La naturaleza del proceso de producción y/o de suministro del servicio, y el proceso o mecanismo de distribución;
 - (d) El tipo de cliente o consumidor de los bienes o servicios;
 - (e) La consideración de si todo esto refleja o no la forma en que la entidad se administra, y la información financiera se presenta, al órgano de dirección y la alta administración; y
 - (f) De ser aplicable, la naturaleza del ambiente regulatorio (ámbito ministerial o ámbito de una autoridad reglamentaria, por ejemplo) o el sector de gobierno (sector finanzas, servicios públicos o gobierno en su conjunto, por ejemplo).
20. Una entidad puede ser organizada, y presentar internamente información al órgano de dirección y la alta administración, a un nivel regional dentro o a través del país, estado, localidad u otra frontera jurisdiccional. De ocurrir esto, el sistema de presentación interna de información reflejará una estructura de segmentación geográfica.
21. Puede adoptarse una estructura de segmentación geográfica cuando, por ejemplo, la estructura organizacional y el sistema de presentación interna de información de un ministerio de educación están organizados en base a los resultados educativos regionales, debido a que la evaluación clave de la gestión y las decisiones de asignación de recursos que deben hacer el órgano de dirección y la alta administración se determinan por referencia a los logros regionales y necesidades regionales. Esta estructura puede haberse adoptado para preservar la autonomía regional de las necesidades educativas y el suministro de los servicios de educación, o porque las condiciones operativas o los objetivos educativos son sustancialmente diferentes de una región a otra. Puede también haberse adoptado simplemente porque la administración cree que una estructura organizacional basada en la delegación regional de la responsabilidad sirve mejor a los objetivos de la organización. En estos casos, es a nivel regional que las decisiones de asignación de recursos son inicialmente tomadas, y posteriormente supervigiladas, por el órgano de dirección y la alta administración. Las decisiones en detalle sobre

la asignación de recursos para particulares actividades funcionales dentro de una región geográfica las hace luego la administración regional, en concordancia con las necesidades educativas de dentro de dicha región. En estos casos, es probable que la presentación de información por segmentos geográficos en los estados financieros también satisfaga los requerimientos de esta Norma.

22. Los factores que se tomarán en consideración para determinar si la información financiera deberá o no presentarse geográficamente, comprenden:
- (a) La similitud de condiciones económicas, sociales y políticas de las diferentes regiones;
 - (b) Las relaciones entre los objetivos primarios de la entidad y las diferentes regiones;
 - (c) La existencia o no de diferencias en las diferentes regiones, respecto a las características del suministro del servicio y las condiciones operativas;
 - (d) La consideración de si esto refleja o no la forma en que la entidad se administra y la información financiera se presenta a los administradores senior y el cuerpo directivo; y
 - (e) Las necesidades, técnicas o riesgos, de carácter especial, asociados a las operaciones de una particular área.

Segmentos múltiples

23. En algunos casos, la entidad puede presentar al órgano de dirección y la alta administración, información por segmentos de ingreso, gasto, activo y pasivo, en base a más de una estructura segmentaria, por ejemplo, por segmentos de servicios y también por segmentos geográficos. Presentar información en base a ambos tipos de segmentos, en los estados financieros externos, suele ser una forma de proporcionar información útil si el logro de los objetivos de la entidad se ve fuertemente afectado tanto por los diferentes productos y servicios que ella suministra, como por las diferentes áreas geográficas a las cuales suministra dichos bienes y servicios. De modo similar, a nivel del gobierno en su conjunto, éste puede adoptar una base para las revelaciones, que refleje las revelaciones del gobierno en su conjunto, del sector finanzas públicas y del sector comercial, y suplementar el análisis del sector del gobierno en su conjunto, por ejemplo, con revelaciones segmentarias concernientes a sub-categorías de fines principales o funcionales. En estos casos, los segmentos pueden presentarse separadamente o como una matriz. Además, puede adoptarse una estructura de presentación por segmentos primarios y secundarios con sólo limitadas revelaciones para los segmentos secundarios.

Estructuras de presentación no apropiadas

24. Como se ha expresado anteriormente, en la mayoría de casos los segmentos por los cuales se presenta internamente información al órgano de dirección y la alta administración de la entidad para que pueda evaluarse la gestión pasada de ésta y tomar decisiones sobre la futura asignación de recursos, serán reflejo de los segmentos identificados en la documentación presupuestal y se les adoptará también para propósitos externos de presentación de acuerdo a los requerimientos de la presente Norma. Sin embargo, en algunos casos la presentación interna de información de la entidad al órgano de dirección y la alta administración puede reestructurarse para reunirla y presentarla en forma que distinga los ingresos, gastos, activos y pasivos relacionados con las actividades dependientes de un

presupuesto, y los relacionados con las actividades comerciales; o que distingan a las entidades dependientes de un presupuesto, de las actividades de las EP. Es improbable que el presentar información por segmentos en los estados financieros a base de sólo estos segmentos, permita cubrir los objetivos especificados por esta Norma. Esto se debe a que es improbable que tales segmentos suministren información que sea pertinente para los usuarios, en relación, por ejemplo, con la gestión cumplida por la entidad para alcanzar sus principales objetivos operativos.

25. En algunos casos, la información financiera desagregada presentada al órgano de dirección y la alta administración no puede mostrar ingresos, gastos, activos o pasivos, por segmento de servicio, por segmento geográfico o por referencia a otras actividades. Se puede elaborar estos informes para reflejar sólo los desembolsos por naturaleza (por ejemplo, sueldos, rentas de alquiler, adquisiciones de suministros y activos) en base a un rubro que sea consistente con la asignación presupuestal u otro modelo de financiamiento o autorización de desembolso aplicable a la entidad. Esto puede ocurrir cuando el propósito de presentar información financiera al órgano de dirección y la alta administración es evidenciar el cumplimiento de los mandatos de gasto antes que evaluar la gestión pasada respecto a las principales actividades cumplidas por la entidad para alcanzar sus objetivos y para tomar decisiones sobre la futura asignación de recursos. Cuando la presentación interna de información al órgano de dirección y la alta administración está estructurada sólo para efectos de información de cumplimiento, al presentar externamente información tomando esa misma base no se estará cumpliendo con los requerimientos de esta Norma.
26. Cuando la estructura para la presentación interna de información de la entidad no refleje los requerimientos de esta Norma, la entidad, para los fines de presentación externa de información, necesitará identificar los segmentos que satisfagan la definición de segmento dada en el párrafo 9 y revelar la información requerida por los párrafos 51-75.

Definiciones de Ingreso, Gasto, Activo, Pasivo y Políticas Contables, de Carácter Segmentario

27. ***En la presente Norma, se usan los siguientes términos adicionales con los significados que les acompañan:***

Ingreso por segmento: es el constituido por el ingreso presentado en el estado de gestión financiera [estado de rendimiento financiero] de la entidad y que es directamente atribuible al segmento, y por la correspondiente porción del ingreso de la entidad, que se le puede asignar al segmento mediante una base razonable y que proviene, o bien de asignaciones presupuestales o similares o de subsidios, transferencias, multas, derechos o ventas a clientes externos o bien de transacciones con otros segmentos de la misma entidad. El ingreso por segmento no comprende:

- (a) Partidas extraordinarias;***
- (b) Ingresos por intereses o dividendos, incluyendo intereses ganados sobre anticipos o préstamos dados a otros segmentos, salvo que las operaciones del segmento sean básicamente de naturaleza financiera; o***
- (c) Ganancias en venta de inversiones o ganancias por extinción de deudas, salvo que las operaciones del segmento sean básicamente de naturaleza financiera.***

El ingreso por segmento incluye la participación de la entidad en el superávit (déficit) neto de las entidades asociadas, asociaciones en participación u otras inversiones contabilizadas por el método de participación patrimonial, sólo si tales partidas se incluyen en el ingreso consolidado o en el ingreso total de la entidad.

El ingreso por segmento incluye la participación que las asociaciones en participación tengan en el ingreso de las entidades bajo control mancomunado contabilizadas por consolidación proporcional de conformidad con la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 8 Presentación de Información Financiera sobre Participaciones en Asociaciones en Participación.

Gasto por segmento: es el constituido por el gasto producido por las actividades de un segmento, que le es directamente atribuible a éste, y por la correspondiente porción de aquellos gastos que se le pueden asignar a dicho segmento mediante una base razonable, incluyéndose aquí los gastos relacionados con el suministro de bienes y servicios a terceros externos y los gastos relacionados con las transacciones efectuadas con otros segmentos de la misma entidad. El gasto por segmento no comprende:

- (a) Partidas extraordinarias;***
- (b) Intereses, incluyendo los incurridos en anticipos o préstamos recibidos de otros segmentos, salvo que las operaciones del segmento sean básicamente de naturaleza financiera;***
- (c) Pérdidas en venta de inversiones o pérdidas por extinción de deudas, salvo que las operaciones del segmento sean básicamente de naturaleza financiera;***
- (d) La participación de la entidad en el déficit o pérdidas netas de las entidades asociadas, asociaciones en participación u otras inversiones contabilizadas por el método de participación patrimonial;***
- (e) Impuesto a la renta o gasto equivalente al impuesto a la renta que esté reconocido de conformidad con las normas de contabilidad que se ocupan de las obligaciones de pagar el impuesto a la renta o equivalentes del impuesto a la renta; o***
- (f) Gastos generales de administración, gastos de la casa matriz y otros gastos que surjan a nivel de la entidad y se relacionen con la entidad en su conjunto. Sin embargo, a veces se incurre, a nivel de la entidad, en costos a nombre de un segmento. Tales costos serán gastos del segmento si tienen relación con las actividades operativas del segmento y pueden, atribuírsele a éste directamente o asignársele mediante una base razonable.***

El gasto por segmento incluye la participación que las asociaciones en participación tengan en los gastos de las entidades bajo control mancomunado contabilizadas por consolidación proporcional de conformidad con la NICSP 8.

Para las operaciones de un segmento que sean básicamente de naturaleza financiera, el ingreso por intereses y el gasto por intereses pueden presentarse como un solo importe neto para efectos de la presentación de información por segmentos, sólo si dichas partidas se presentan por su

diferencial en los estados financieros consolidados o en los estados financieros de la entidad.

Activos por segmento: *son los activos operativos que emplea un segmento en sus actividades operativas y que, o son directamente atribuibles al segmento o se le pueden asignar mediante una base razonable.*

Si el ingreso segmentario de un segmento incluye ingreso por intereses o dividendos, los activos por segmento incluirán las correspondientes cuentas por cobrar, préstamos, inversiones u otros activos productores de ingreso.

Los activos por segmento no incluyen impuesto a la renta o activos equivalentes al impuesto a la renta que estén reconocidos de conformidad con las normas de contabilidad que se ocupan de las obligaciones de pagar el impuesto a la renta o equivalentes del impuesto a la renta.

Los activos por segmento incluyen las inversiones contabilizadas por el método de participación patrimonial sólo si el superávit (déficit) neto de tales inversiones se incluye en el ingreso por segmento. Los activos por segmento incluyen la participación que las asociaciones en participación tengan en los activos operativos de las entidades bajo control mancomunado contabilizadas por consolidación proporcional de conformidad con la NICSP 8.

Los activos por segmento se determinan después de hacer las correspondientes deducciones que, como compensaciones directas, se presentan en el estado de situación financiera de la entidad.

Pasivos por segmento: *son los pasivos operativos que surgen de las actividades operativas de un segmento y que, o son directamente atribuibles al segmento o se le pueden asignar mediante una base razonable.*

Si el gasto de un segmento incluye gasto por intereses, los pasivos por segmento incluirán los correspondientes pasivos generadores de los intereses.

Los pasivos por segmento incluyen la participación que las asociaciones en participación tengan en los pasivos de las entidades bajo control mancomunado contabilizadas por consolidación proporcional de conformidad con la NICSP 8.

Los pasivos por segmento no incluyen impuesto a la renta o pasivos equivalentes al impuesto a la renta que estén reconocidos de conformidad con las normas de contabilidad que se ocupan de las obligaciones de pagar el impuesto a la renta o equivalentes del impuesto a la renta.

Políticas contables por segmento: *son las políticas contables adoptadas para la preparación y presentación de los estados financieros del grupo consolidado o de los estados financieros de la entidad, así como las políticas contables que tienen que ver específicamente con la presentación de información por segmento.*

Atribución de partidas a un segmento

28. Las definiciones de ingreso por segmento, gasto por segmento, activo por segmento y pasivo por segmento, comprenden los importes de las partidas que son directamente atribuibles al segmento y los importes de las partidas que se le pueden asignar mediante una base razonable.

29. Una entidad contempla sus sistemas de presentación interna de información financiera como punto inicial para identificar las partidas que pueden ser directamente atribuidas, o razonablemente asignadas, a un segmento. Es decir, cuando los segmentos que se utilizan para fines de presentación interna de información son adoptados - o constituyen la base de los segmentos que han sido adoptados - para fines de los estados financieros de uso general, habrá la presunción de que los importes que se han identificado con los segmentos para fines de presentación interna de información financiera son directamente atribuibles, o razonablemente asignables, a los segmentos, para el efecto de valorar el ingreso por segmento, el gasto por segmento, los activos por segmento y los pasivos por segmento.
30. En algunos casos, un ingreso, gasto, activo o pasivo puede haber sido asignado a un segmento para fines de presentación interna de información financiera, según algún criterio que es entendido por la administración de la entidad, pero que los usuarios externos de los estados financieros podrían juzgar subjetivo, arbitrario o difícil de entender. Tal asignación no podría constituir una base razonable dentro de las definiciones de ingreso por segmento, gasto por segmento, activos por segmento y pasivos por segmento, dadas en esta Norma. A la inversa, la entidad podría optar por no asignar alguna de las partidas de ingreso, gasto, activo o pasivo, para fines de la presentación interna de su información financiera, aun cuando existiera una base razonable para hacerlo. Tal partida será asignada según las definiciones de ingreso por segmento, gasto por segmento, activo por segmento y pasivo por segmento, dadas en esta Norma.
31. Generalmente las entidades del sector público pueden identificar los costos para el suministro de ciertos grupos de bienes y servicios o para el desarrollo de ciertas actividades, así como los activos que son necesarios para facilitar tales actividades. Esta información es necesaria para fines de planeamiento y control. Sin embargo, en muchos casos, las operaciones de los organismos gubernamentales y otras entidades del sector público son financiadas por asignaciones "en bloque" o por asignaciones en base a un "rubro" que refleja la naturaleza de las principales clases de gasto o desembolso. Estas asignaciones "en bloque" o "por rubro" pueden no estar relacionadas con líneas de servicio, actividades funcionales o regiones geográficas, específicas. En algunos casos, puede no ser posible atribuirle el ingreso directamente a un segmento o asignárselo mediante una base razonable. De manera similar, ciertos activos, gastos y pasivos pueden no estar en condición de ser directamente atribuidos, o asignados mediante una base razonable, a segmentos individuales, o porque dan soporte a un amplio rango de las actividades de suministro de servicios en una serie de segmentos, o porque están directamente relacionados con actividades de la administración general que no están identificadas como un segmento separado. Los ingresos, gastos, activos y pasivos que no hayan sido atribuidos o asignados pueden presentarse como importes no asignados al hacer la conciliación de las revelaciones del segmento con el ingreso totalizado de la entidad, según lo requerido por el párrafo 64 de esta NICSP.
32. Los gobiernos y sus organismos pueden celebrar acuerdos con entidades del sector privado, para la entrega de bienes y servicios o para la conducción de otras actividades. En algunas jurisdicciones, estos acuerdos toman la forma de una asociación en participación o de una inversión en una entidad asociada contabilizada por el método contable de participación patrimonial. De ser éste el caso, el ingreso por segmento incluirá la participación que el segmento tenga en el superávit (déficit) neto contabilizado en patrimonio, cuando dicho superávit (déficit)

esté incluido en el ingreso de la entidad y pueda ser directamente atribuido, o confiablemente asignado, al segmento mediante una base razonable. En similares circunstancias, el ingreso y el gasto por segmento incluirán la participación del segmento en el ingreso y gasto de las entidades bajo control mancomunado contabilizadas por consolidación proporcional.

Activo, pasivo, ingreso y gasto de un segmento

33. Son ejemplos de activos por segmento, los activos corrientes que se usan en las actividades operativas del segmento; los bienes de inmuebles, maquinaria y equipo; los activos que son objeto de arrendamiento financiero; y los activos intangibles. En caso de que en el gasto por segmento se incluya una particular partida de depreciación o amortización, en los activos por segmento también se incluirá el correspondiente activo. Los activos por segmento no incluirán los activos usados para fines de la entidad en su conjunto o de la casa matriz, por ejemplo:

- (a) La oficina de la administración central y la unidad de desarrollo de políticas de un ministerio de educación no se incluyen en los segmentos que reflejan el suministro de servicios de educación primaria, secundaria y terciaria; o
- (b) El edificio del parlamento u otra asamblea general no se incluye en segmentos que reflejen actividades funcionales principales, tales como educación, salud y defensa, al presentarse información a nivel del gobierno en su conjunto.

Los activos por segmento incluyen activos operativos compartidos por dos o más segmentos, si existe una base razonable para hacer su respectiva asignación.

34. Los estados financieros consolidados de un gobierno u otra entidad pueden abarcar entidades que se obtuvieron por una adquisición que ha originado una plusvalía comprada [*goodwill*] (la NIC 22 *Fusión de negocios* incluye las pautas para contabilizar la adquisición de una entidad). En estos casos, los activos por segmento incluirán la plusvalía [*goodwill*] que se le pueda atribuir al segmento directamente o se le pueda asignar mediante una base razonable, y el gasto por segmento incluirá la correspondiente amortización de la plusvalía [*goodwill*].

35. Como ejemplos de pasivos por segmento se incluye las cuentas por pagar comerciales y las cuentas por pagar diversas, los pasivos devengados, anticipos de los miembros de la comunidad para el suministro futuro de bienes y servicios parcialmente subsidiados, provisión de garantías de productos resultantes de cualesquier actividades comerciales de la entidad, y otros reclamos relacionados con el suministro de bienes y servicios. Los pasivos por segmento no incluyen los préstamos recibidos, los pasivos relacionados con activos que son objeto de arrendamiento financiero, ni otros pasivos en que se haya incurrido con fines de financiación antes que con fines de operación. En caso de que en el gasto por segmento se incluya un gasto por intereses, en los pasivos por segmento también se incluirá el correspondiente pasivo generador de los intereses.

36. Los pasivos de los segmentos cuyas operaciones no son básicamente de naturaleza financiera no incluyen los préstamos recibidos ni pasivos similares, puesto que los ingresos y gastos por segmento no incluyen ingresos y gastos de financiación. Además, debido a que la deuda suele gestionarse a nivel de casa matriz o a través de una autoridad centralizadora del financiamiento a nivel de entidad o a nivel de gobierno, suele no ser posible atribuirle al segmento directamente, o asignarle de manera razonable, el pasivo generador de los intereses. Sin embargo, si las actividades de financiamiento de la entidad se

identifican como un segmento separado, como puede ocurrir a nivel del gobierno en su conjunto, el gasto del segmento “financiero” incluirá los gastos por intereses, y los pasivos por segmento incluirán los correspondientes pasivos generadores de los intereses.

37. Las normas de contabilidad internacionales o nacionales pueden requerir que se haga ajustes a los importes contables de los activos y pasivos identificables de una entidad obtenida por adquisición (ver ejemplo en NIC 22). Las valuaciones de los activos y pasivos por segmento incluyen cualesquier ajustes hechos a los precedentes importes contables de los activos y pasivos por segmento identificables de las entidades que se hayan adquirido en una fusión de entidades contabilizada como una compra, aun si dichos ajustes se hubieran hecho sólo con el fin de preparar los estados financieros consolidados y no se hubieran registrado en los estados financieros independientes de la entidad controladora o de la entidad controlada. De manera similar, si los bienes de inmuebles, maquinaria y equipo se hubieran revaluado posteriormente a la adquisición, de conformidad con el tratamiento contable alternativo permitido por la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 17 *Inmuebles, maquinaria y equipo*, las valuaciones de los activos por segmento reflejarán dichas revaluaciones.
38. En algunas jurisdicciones, un gobierno o entidad gubernamental puede controlar una Empresa Pública u otra entidad que opere comercialmente y esté sujeta a impuesto a la renta o equivalentes del impuesto a la renta. A estas entidades se les puede requerir que apliquen normas de contabilidad tales como la Norma Internacional de Contabilidad NIC 12 *Impuesto a la renta*, la cual prescribe el tratamiento contable para el impuesto a la renta o equivalentes del impuesto a la renta. Tales normas pueden requerir que se haga el reconocimiento de los activos y pasivos por impuesto a la renta correspondiente a los gastos por impuesto a la renta o gastos por los equivalentes del impuesto a la renta, que son reconocible en el ejercicio corriente y cobrables o pagaderos en ejercicios futuros. Estos activos y pasivos no se incluyen en los activos por segmento o pasivos por segmento puesto que surgen como resultado de todas las actividades de la entidad en su conjunto y los acuerdos tributarios existentes respecto a la entidad. Sin embargo, los activos que representen ingresos tributarios por cobrar bajo control de una autoridad tributaria, se incluirán en los activos por segmento de dicha autoridad si los mismos pueden serle directamente atribuidos a dicho segmento o a él asignados de manera confiable.
39. Orientación para la asignación de los costos se puede hallar en otras Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público. Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 12 *Existencias* proporciona orientación para la atribución y asignación de costos a las existencias, y la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 11 *Contratos de construcción* proporciona orientación para la atribución y asignación de costos a los contratos. Tal orientación puede ser útil para la atribución y asignación de costos a los segmentos.
40. La NICSP 2 proporciona orientación para establecer si los sobregiros bancarios deben considerarse un componente de caja o deben presentarse como endeudamiento.
41. Los estados financieros del gobierno en su conjunto y los estados financieros de ciertas otras entidades controladoras, requerirán de la consolidación de una serie de entidades independientes, tales como ministerios, organismos públicos y empresas públicas. Al preparar estos estados financieros consolidados, se

eliminarán las transacciones y saldos entre entidades controladas, de conformidad con la NICSP 6. Sin embargo, el ingreso por segmento, el gasto por segmento, los activos por segmento y los pasivos por segmento se determinan antes de que los saldos y transacciones entre las entidades integrantes de la entidad económica hayan sido eliminados como parte del proceso de consolidación, excepto y en la medida en que tales saldos y transacciones al interior de la entidad económica sean saldos y transacciones entre entidades de un mismo segmento.

42. Si bien las políticas contables usadas para preparar y presentar los estados financieros de la entidad en su conjunto constituyen también las políticas contables segmentarias fundamentales, para el caso de los segmentos se han de incluir además las políticas que específicamente se relacionen con la presentación de información segmentaria, tales como el método de apreciación [fijación de precios] para las transferencias inter-segmentos, y la base para la asignación de ingresos y gastos a los segmentos.

Políticas contables para los segmentos

43. ***La información por segmentos deberá prepararse de conformidad con las políticas contables adoptadas para preparar y presentar los estados financieros del grupo consolidado o de la entidad consolidada.***
44. Se presume que las políticas contables que el órgano de dirección y la administración de una entidad han optado por aplicar al preparar los estados financieros a nivel consolidado o a nivel entidad, son aquellas que dichos entes consideran que son las más apropiadas para los fines de presentación externa de información. Puesto que el fin de la información por segmentos es ayudar a los usuarios de los estados financieros a entender mejor y extraer juicios mejor informados sobre la entidad en su conjunto, la presente Norma requiere que, al prepararse información por segmentos, se apliquen las políticas contables que el órgano de dirección y la administración hayan elegido para la preparación de los estados financieros a nivel consolidado o a nivel entidad. Esto no ha de significar, sin embargo, que las políticas contables a nivel consolidado o a nivel entidad se apliquen a los segmentos como si éstos fueran entidades cuya información se va a presentar por separado. Un cálculo detallado que se efectúe en aplicación de una particular política contable a nivel de entidad, podrá asignarse a los segmentos en caso de que exista una base razonable para llevar esto a efecto. Los cálculos de los derechos de los empleados, por ejemplo, suelen hacerse tomando a la entidad en su conjunto, pero estas cifras a nivel de entidad pueden asignarse a los segmentos en base al salario y datos demográficos de cada segmento.
45. Como se expresa en el párrafo 42, las políticas contables que se refieren a la entidad sólo se aplican según se necesite desarrollar la apreciación [fijación de precios] inter-segmentos. La NICSP 1 requiere la revelación de las políticas contables que se necesiten para entender los estados financieros. En concordancia con estos requerimientos, puede hacerse necesario revelar las políticas específicas para un segmento.
46. La presente Norma permite revelar información segmentaria adicional que se prepare en base a políticas distintas a las políticas contables adoptadas para los estados financieros consolidados o los estados financieros de la entidad, siempre que:
 - (a) La información sea pertinente para los fines de la evaluación de la gestión [rendimiento] y la toma de decisiones; y

- (b) La base de valuación de esta información adicional sea expuesta con claridad.

Activos conjuntos

- 47. Los activos usados conjuntamente por dos o más segmentos deberán asignarse a tales segmentos si, y sólo si, los correspondientes ingresos y gastos se asignan también a dichos segmentos.**
48. La forma en que las partidas de activo, pasivo, ingreso y gasto se asignan a los segmentos depende de factores tales como la naturaleza de dichas partidas, las actividades conducidas por el segmento y la autonomía relativa del mismo. No es posible ni apropiado especificar una sola base de asignación que deban adoptar todas las entidades. No es tampoco apropiado forzar la asignación de las partidas de activo, pasivo, ingreso y gasto de la entidad que se relacionen en forma conjunta con dos o más segmentos, si es que la base única para hacer dichas asignaciones es arbitraria o difícil de entender. Al mismo tiempo, las definiciones de ingreso por segmento, gasto por segmento, activos por segmento y pasivos por segmento están inter-relacionadas, y las asignaciones resultantes deberán ser consistentes. Por tanto, los activos que se usen forma conjunta se asignarán a los segmentos si, y sólo si, sus correspondientes ingresos y gastos se asignan también a dichos segmentos. Por ejemplo, un activo se incluirá entre los activos por segmento si, y sólo si, la correspondiente depreciación o amortización ha sido incluida al hacer la valuación del gasto por segmento.

Segmentos de reciente identificación

- 49. Si, en el ejercicio corriente, un segmento se identifica por primera vez como segmento, los datos que le hayan correspondido en el ejercicio anterior, y que se presentaron con fines comparativos, deberán reexpresarse para poder reflejar a dicho segmento como un segmento que recién se está presentando separadamente salvo que la reexpresión no sea factible.**
50. Los nuevos segmentos pueden presentarse en los estados financieros en diferentes circunstancias. Por ejemplo, la entidad puede cambiar su estructura de presentación interna de información, pasando de una estructura de segmento de servicios a una estructura de segmento geográfico, y la administración puede considerar apropiado que esta estructura de segmento se adopte también para fines de presentación externa de información. La entidad puede asimismo desarrollar nuevas o adicionales importantes actividades, o ampliar el campo de una actividad que operaba suministrando servicios de apoyo interno, para que suministre servicios a terceros externos. En estos casos, los nuevos segmentos pueden presentarse por primera vez en los estados financieros de uso general. Para cuando esto ocurra, la presente Norma requiere que los datos comparativos del ejercicio anterior se reexpresen para que puedan reflejar la estructura segmentaria corriente si ello es factible.

Revelaciones

- 51. Por cada segmento se aplicarán los requerimientos de revelación de los párrafos 52-75.**
- 52. Por cada segmento la entidad deberá revelar el ingreso y gasto por segmento correspondiente. Separadamente, se presentarán el ingreso por segmento proveniente de las aplicaciones presupuestales o asignaciones similares, el proveniente de otras fuentes externas y el proveniente de las transacciones con otros segmentos.**

- 53. Por cada segmento la entidad deberá revelar el importe contable total de los activos por segmento.**
- 54. Por cada segmento la entidad deberá revelar el importe contable total de los pasivos por segmento.**
- 55. Por cada segmento la entidad deberá revelar el costo total incurrido durante el ejercicio para adquirir los activos por segmento que espera usar durante más de un ejercicio.**
56. Se recomienda, pero no se exige, que la entidad revele la naturaleza e importe de las partidas de ingreso por segmento y gasto por segmento que tengan una magnitud, naturaleza o incidencia tales que su revelación sea pertinente para explicar la gestión [el rendimiento] de cada uno de los segmentos durante el ejercicio.
57. La NICSP 3 requiere que cuando las partidas de ingreso o gasto integrantes del superávit (déficit) neto proveniente de las actividades ordinarias tengan una magnitud, naturaleza o incidencia tales que su revelación sea pertinente para explicar la gestión [el rendimiento] de la entidad durante el ejercicio, la revelación de la naturaleza e importe de tales partidas se haga separadamente. La NICSP 3 precisa una serie de ejemplos de tales partidas, que comprenden reducción contable de existencias e inmuebles, maquinaria y equipo; provisión para reestructuración; disposición [enajenación] de inmuebles, maquinaria y equipo; privatización y otras formas de disposición [enajenación] de inversiones de largo plazo; unidades de operaciones discontinuadas; arreglo de litigios; y reversión de provisiones. La recomendación expresada en el párrafo 56 no tiene como propósito cambiar la clasificación de alguna de las mencionadas partidas de ingreso o gasto, pasándola de ordinaria a extraordinaria (según lo definido en la NICSP 3), ni cambiar la valuación de las mismas. La revelación recomendada en dicho párrafo, sin embargo, sí cambia, para efectos de revelación, el nivel de evaluación de la importancia de tales partidas, pasando del nivel entidad al nivel segmento.
58. La presente Norma no requiere que se haga revelación de los resultados por segmentos. Sin embargo, de calcularse el resultado de un segmento y hacerse su revelación, éste será el resultado de sus operaciones sin incluir cargas financieras.
59. Se recomienda, pero no se exige, que la entidad revele los flujos de efectivo por segmento en concordancia con los requerimientos de la NICSP 2. La NICSP 2 requiere que la entidad presente un estado de flujos de efectivo que presente por separado los flujos de efectivo provenientes de las actividades de operación, inversión y financiación. Requiere también que revele información sobre ciertos flujos de efectivo. La revelación de información sobre flujos de efectivo por cada segmento puede ser útil para comprender globalmente la situación financiera, liquidez y flujos de efectivo de la entidad.
60. Se recomienda, pero no se exige, que la entidad que no haga revelación de los flujos de efectivo por segmento de conformidad con la NICSP 2, revele, por cada segmento informable, lo siguiente:
- (a) El gasto por segmento correspondiente a depreciación y amortización de los activos por segmento;
 - (b) Otros gastos significativos no realizados en efectivo; y
 - (c) Ingresos significativos no realizados en efectivo, incluidos en el ingreso por segmento.

Esto hará posible que los usuarios determinen las principales fuentes y usos del efectivo con respecto a las actividades del segmento durante el ejercicio.

- 61. *Por cada segmento la entidad deberá revelar el total de su participación en el superávit (déficit) neto de las entidades asociadas, asociaciones en participación u otras de sus inversiones que estén contabilizadas por el método de participación patrimonial, si es que sustancialmente todas las operaciones de dichas asociadas se encuentran dentro del particular segmento.***
62. Si bien, ciñéndose a los requerimientos del párrafo 67, se revela un solo importe total, cada entidad asociada, asociación en participación u otra inversión contabilizada por el método de participación patrimonial se evalúa individualmente para determinar si sus operaciones se encuentran o no sustancialmente todas dentro de un segmento.
- 63. *En caso de que la participación total que la entidad tenga en el superávit (déficit) neto de las entidades asociadas, asociaciones en participación u otras inversiones contabilizadas por el método de participación patrimonial, se revele por segmento, también el total de las inversiones en dichas entidades asociadas y asociaciones en participación deberá revelarse por segmento.***
- 64. *La entidad deberá presentar una conciliación entre la información revelada por segmentos y la información totalizada en los estados financieros consolidados o en los estados financieros de la entidad. Al presentarse la conciliación, el ingreso por segmento deberá conciliarse con el ingreso de la entidad proveniente de fuentes externas (incluyendo la revelación del importe del ingreso de la entidad proveniente de fuentes externas y no incluido en el ingreso de alguno de los segmentos); el gasto por segmento deberá conciliarse con una valuación comparable del gasto de la entidad; los activos por segmento deberán conciliarse con los activos de la entidad; y los pasivos por segmento deberán conciliarse con los pasivos de la entidad.***

Información adicional sobre un segmento

65. Como antes se ha expresado, se espera que los segmentos usualmente tomen como base los bienes y servicios principales que suministra la entidad, los programas que ella opera o las actividades que desarrolla. Esto se debe a que la información sobre estos segmentos ofrece a los usuarios información que es pertinente a la gestión [rendimiento] cumplida por la entidad para alcanzar sus objetivos y hacerle posible cumplir con sus obligaciones de rendición de cuentas. Sin embargo, en algunas organizaciones, una base geográfica o una base de otra clase pueden reflejar mejor aquella sobre la cual se suministran los servicios y se asignan los recursos al interior de la entidad y han de adoptarse, por tanto, para efectos de los estados financieros.
66. La presente Norma adopta el criterio de que es probable que la revelación de una información mínima sobre los segmentos de servicios y los segmentos geográficos sea útil a los usuarios para los efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. Por tanto, si la entidad presentara información por segmentos:
 - (a) En base a los principales bienes y servicios que suministra la entidad, los programas que ella opera, las actividades que desarrolla, u otros segmentos de servicios, será recomendable que, por cada segmento geográfico que internamente presente al órgano de dirección y la alta administración, presente información sobre los siguientes aspectos:

- (i) El gasto por segmento;
 - (ii) El importe contable total de los activos por segmento; y
 - (iii) El desembolso total efectuado durante el ejercicio para adquirir activos para el segmento, que espere usar durante más de un ejercicio (inmuebles, maquinaria, equipo y activos intangibles); y
- (b) En base a los segmentos geográficos u otra base no incluida en (a), será recomendable que, por cada segmento de servicios principal que internamente presente al órgano de dirección y la alta administración, presente información segmentaria sobre los siguientes aspectos:
- (i) El gasto por segmento;
 - (ii) El importe contable total de los activos por segmento; y
 - (iii) El desembolso total efectuado durante el ejercicio para adquirir los activos por segmento que espere usar durante más de un ejercicio (inmuebles, maquinaria y equipo y activos intangibles).

Otros aspectos por revelar

67. Al valuar y presentar información sobre el ingreso por segmento proveniente de transacciones con otros segmentos, las transferencias inter-segmentos deberán valuarse tomando la base de valuación en que ellas se produjeron. La base para la apreciación [fijación de precios] de las transferencias inter-segmentos y cualquier cambio en dicha base deberán revelarse en los estados financieros.

68. Los cambios en las políticas contables adoptadas para presentar información por segmento, que tengan un efecto material en dicha información, deberán revelarse; y la información por segmento del ejercicio precedente, presentada con fines comparativos, deberá reexpresarse, salvo que ello no sea factible. Tal revelación deberá incluir una descripción de la naturaleza del cambio, las razones para el cambio, la aclaración de que la información comparativa ha sido reexpresada o que no ha sido factible reexpresarla, y el efecto financiero del cambio si tal efecto es razonablemente determinable. Si la entidad cambia la identificación de sus segmentos y no reexpresa la información por segmento del ejercicio anterior aplicando la nueva base, debido a que no es factible hacerlo, entonces, para fines de comparación, la entidad deberá presentar los datos por segmento correspondientes a la antigua y la nueva base de segmentación por el año en que haga el cambio de identificación de sus segmentos.

69. Los cambios en las políticas contables adoptadas por la entidad son tratados de acuerdo a la NICSP 3. La NICSP 3 requiere que se haga cambios en las políticas contables sólo si así lo requieren los estatutos o lo dispone un órgano normativo contable o si el cambio va a producir una presentación más apropiada de los hechos o transacciones en los estados financieros de la entidad.

70. Los cambios en las políticas contables adoptadas a nivel entidad, que afecten la información del segmento, se tratan de conformidad con la NICSP 3, salvo que una nueva Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público lo especifique de otro modo, la NICSP 3 requiere que los cambios en las políticas contables se apliquen retrospectivamente y que la información del ejercicio precedente sea reexpresada, salvo que ello no sea factible (tratamiento referencial [benchmark]) o que el ajuste acumulado resultante por el cambio sea incluido al determinarse el

superávit (déficit) neto de la entidad por el ejercicio corriente (tratamiento alternativo permitido). De aplicarse el tratamiento referencial, la información segmentaria del ejercicio precedente será reexpresada. De aplicarse el tratamiento alternativo permitido, el ajuste acumulado incluido al determinarse el superávit (déficit) neto de la entidad se incluirá como una partida de ingreso o gasto por segmento si es que se trata de una partida operativa que puede atribuirse o razonablemente asignarse a los segmentos. En este último caso, la NICSP 3 puede requerir una revelación separada si la magnitud, naturaleza o incidencia de dicha partida es tal que su revelación resulta pertinente para explicar la gestión [rendimiento] de la entidad durante el ejercicio.

71. Algunos cambios en las políticas contables tienen relación específica con la presentación de información por segmentos. Como ejemplos se incluyen los cambios en la identificación de los segmentos y los cambios en la base tomada para la asignación de ingresos y gastos a los segmentos. Tales cambios pueden tener un impacto significativo en la información por segmentos presentada, pero no cambiarán la información financiera total presentada sobre la entidad. Para posibilitar que los usuarios entiendan los cambios y para evaluar las tendencias, la información segmentaria del ejercicio precedente incluida en los estados financieros con fines comparativos, se ha de reexpresar, si ello es factible, a fin de que refleje la nueva política contable.
72. El párrafo 67 requiere que, para los efectos de la presentación de información por segmentos, las transferencias inter-segmentos se valúen tomando la base que la entidad usó realmente para apreciar [fijar el precio] de dichas transferencias. Si la entidad cambia el método que realmente usa para apreciar las transferencias inter-segmentos, ello no representará un cambio en la política contable por el cual los datos segmentarios del ejercicio precedente deban reexpresarse de acuerdo al párrafo 68. No obstante, el párrafo 67 requiere revelar el cambio.
73. ***Si no se ha revelado de otra forma en los estados financieros o en alguna parte de la memoria anual, la entidad deberá indicar:***
 - (a) ***Los tipos de bienes y servicios incluidos en cada segmento de servicios presentado;***
 - (b) ***La composición de cada segmento geográfico presentado; y***
 - (c) ***En caso de no haberse adoptado una base de segmentación por servicios o por localización geográfica, la naturaleza del segmento y las actividades que éste abarca.***

Objetivos operativos de un segmento

74. De no haberlos revelado de otra forma en los estados financieros, o en alguna parte de la memoria anual, será recomendable que la entidad revele los objetivos operativos generales establecidos para cada segmento al inicio del ejercicio de presentación y comente acerca del grado en que cumplió dichos objetivos.
75. Para posibilitar que los usuarios evalúen la gestión [rendimiento] de la entidad en relación con el cumplimiento de sus objetivos de suministro de servicios, será necesario comunicar dichos objetivos a los usuarios. La revelación de información sobre la composición de cada segmento, los objetivos del suministro de los servicios de dichos segmentos y el grado en que tales objetivos se hayan cumplido sustentarán esta evaluación. Esta información también posibilitará que la entidad mejore el cumplimiento de su obligación de rendir cuentas. En muchos casos, esta información se incluye en la memoria anual como parte del informe del órgano de

dirección o la alta administración. En tales casos, no es necesario revelar esta información en los estados financieros.

Fecha de entrada en vigencia

76. La presente Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público entrará en vigencia para los estados financieros anuales que cubran los ejercicios que comiencen el 1 de Julio de 2003 o después de esa fecha. Su aplicación en fecha anterior es recomendable.

77. Cuando, posteriormente a esta fecha de entrada en vigencia, y para efectos de presentación de su información financiera, la entidad adopte el método de contabilización en base a lo devengado, según lo definido por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, la presente Norma se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que cubran los ejercicios que comiencen en la fecha de adopción de la Norma o después de esa fecha.

Apéndice 1

Ejemplo de revelaciones por segmentos

El presente Apéndice es sólo ilustrativo y no forma parte de la Norma. Su propósito es ilustrar la aplicación de las pautas de la Norma, como una forma de ayuda para clarificar su sentido.

El anexo y notas que se presentan en este Apéndice ilustran las revelaciones por segmento que la presente Norma puede requerirle a una Autoridad del Área de Educación cuya financiación se efectúa predominantemente por aplicación presupuestal, pero que, bajo una modalidad comercial, suministra servicios educativos a los empleados de corporaciones importantes y se ha unido, para ello, con un ente empresarial de tipo comercial con el fin de establecer una fundación educativa privada que opere comercialmente. Dicha Autoridad tiene una influencia significativa sobre la fundación, pero no ejerce control sobre ella. Con fines de ilustración, el ejemplo siguiente presenta datos comparativos correspondientes a dos años. Por cada año por el cual se presente un conjunto completo de estados financieros se requiere presentar información segmentaria.

Superávit neto												4
OTRA INFORMACIÓN												
Activos por segmento	54	50	34	30	10	10	10	9				108
Inversión en entidades asociadas (método de participación patrimonial)									32	26		32
Activos centralizados no asignados												35
Total activos Consolidados												<u>175</u>
Pasivos por segmento	25	15	8	11	8	8	1	1				42
Pasivos corporativos no asignados												<u>40</u>
Total pasivos Consolidados												<u>82</u>
Inversión (desembolsos de capital)	13	10	9	5	4	0	2	3				
Gasto no en efectivo excluyendo depreciación	(8)	(2)	(3)	(3)	(2)	(2)	(1)	(1)				
Ingreso no en efectivo	-	-	-	-	1	1	-	-				

Nota – Segmentos (todos los importes se presentan en millones de unidades monetarias)

La Autoridad está organizada y presenta información al órgano de dirección en base a cuatro áreas funcionales: educación primaria y secundaria, educación terciaria, servicios de educación especial, y otros servicios cada una dirigida por un director. Las operaciones de los segmentos de servicios de educación especial incluyen el suministro de servicios educativos en forma comercial a los empleados de corporaciones importantes. Al suministrar estos servicios a terceros externos, la unidad de servicios comerciales del segmento usa, a cambio de un derecho por el servicio, los servicios suministrados por los segmentos de educación primaria/secundaria y terciaria. Estas transferencias inter-segmentos se eliminan en la consolidación.

La información presentada sobre estos segmentos es usada por el órgano de dirección y la alta administración como base para evaluar la gestión pasada cumplida por la entidad para alcanzar sus objetivos y para la toma de decisiones respecto a la asignación futura de recursos. La revelación de información sobre estos segmentos también se considera apropiada para los efectos de presentar información externa.

La mayoría de las operaciones de la Autoridad son locales, salvo que, como parte de un programa de asistencia, la Autoridad ha establecido instalaciones en Europa

Oriental para suministrar servicios educativos de secundaria. El costo total de los servicios suministrados en Europa Oriental es de 5 millones (4 millones en 20X1). El importe contable total de las instalaciones educativas en Europa Oriental es de 3 millones (6.5 millones en 20X1). No ha habido desembolsos para la adquisición de activos de capital [activos fijos] en Europa Oriental durante el 20X2 o el 20X1.

Transferencias inter-segmentos: el ingreso por segmento y el gasto por segmento incluyen el ingreso y gasto resultantes de las transferencias entre segmentos. Tales transferencias usualmente se contabilizan al costo y se eliminan en la consolidación. El importe de estas transferencias fue de 20 millones (19 millones en 19X1).

Las inversiones en entidades asociadas se contabilizan por el método de participación patrimonial. La Autoridad posee 40% del capital social de EuroED Ltd, fundación especializada en educación que suministra internacionalmente servicios educativos en forma comercial, bajo contrato con agencias de financiamiento multilaterales. La inversión se contabiliza por el método de participación patrimonial. La inversión y la participación de la Autoridad en la utilidad neta de EuroED están excluidas de los activos por segmento y el ingreso por segmento. Se muestran, sin embargo, separadamente, en el segmento de otros servicios, que es responsable de la administración de la inversión en la entidad asociada.

Pérdida extraordinaria: En Noviembre de 20X1 la Autoridad incurrió en 3 millones por pérdidas no aseguradas provenientes de los daños sísmicos ocasionados a las instalaciones educativas en Europa Oriental.

En la Revista de Operaciones, incluida en otra parte de este informe, se presenta un informe completo de los objetivos establecidos por cada segmento y el grado en que los mismos han sido alcanzados.

Apéndice 2 – Resumen de revelaciones requeridas

El presente Apéndice es sólo ilustrativo y no forma parte de la Norma. Su propósito es recapitular las revelaciones requeridas en los párrafos 52-75.

{xx} se refiere al párrafo xx de la presente Norma.

Revelaciones

Total gasto por segmento {52}

Total ingreso por segmento {52}

Ingreso por segmento proveniente de aplicaciones presupuestales o asignaciones similares {52}

Ingreso por segmento proveniente de fuentes externas (excepto aplicaciones presupuestales o asignaciones similares) {52}

Ingreso por segmento proveniente de transacciones con otros segmentos {52}

Activos segmentarios por segmento, a su importe contable {53}

Pasivos segmentarios por segmento {54}

Costo de adquisición de activos por segmento {55}

Participación por segmento en el superávit (déficit) neto {61} y en la inversión {63} en entidades asociadas por el método de participación patrimonial y en asociaciones en participación (si es que sustancialmente todas están dentro de un mismo segmento)

Conciliación de ingreso, gasto, activos y pasivos por segmento {64}

Otras revelaciones

Base para la apreciación [fijación de precios] de las transferencias inter-segmentos y cambios producidos en la misma {67}

Cambios en las políticas contables por segmento {68}

Tipos de productos y servicios en cada segmento de servicios {73}

Composición de cada segmento geográfico {73}

Naturaleza de los segmentos y actividades comprendidas por cada segmento, en caso de no haberse adoptado una base ni por servicio ni por localización geográfica {73}

Apéndice 3 – Características cualitativas de la presentación de información financiera

El párrafo 15 de la NICSP 18 requiere que se desarrollen políticas contables que aseguren que los estados financieros van a suministrar información que cubrirá una serie de características cualitativas. Este Apéndice recapitula las características cualitativas de una adecuada presentación de información financiera.

Las características cualitativas son los atributos que hacen que la información suministrada en los estados financieros sea útil para los usuarios. Las cuatro principales características cualitativas son: comprensibilidad, pertinencia, confiabilidad y comparatividad.

Comprensibilidad

La información es comprensible cuando razonablemente se puede esperar que los usuarios comprendan su significado. Para este efecto, se presume que los usuarios

tienen un razonable conocimiento de las actividades de la entidad y del ambiente en que ella opera, y están dispuestos a estudiar la información.

No debe excluirse de los estados financieros información sobre cuestiones complejas tan sólo porque se considere que éstas van a ser demasiado difíciles de entender por determinados usuarios.

Pertinencia

La información es pertinente para los usuarios si se le puede usar como ayuda para evaluar hechos pasados, presentes o futuros o para confirmar o corregir evaluaciones pasadas. Para que sea pertinente, la información debe también ser oportuna.

Materialidad

La pertinencia de la información se ve afectada por la naturaleza y materialidad de ésta.

Es material la información si su omisión o tergiversación puede influir en las decisiones o evaluaciones efectuadas por los usuarios en base a los estados financieros. La materialidad depende de la naturaleza o magnitud de la partida o error considerados en las particulares circunstancias de su omisión o tergiversación. Por ello, la materialidad representa un umbral o punto de corte antes que una característica cualitativa primaria que la información debiera tener para ser útil.

Confiabilidad

La información es confiable si está libre de error material o de predisposición, y los usuarios pueden confiar en ella para representar fidedignamente lo que ella pretende representar o lo que razonablemente podría esperarse que ella represente.

Representación fidedigna

Para que la información represente fidedignamente las transacciones y otros hechos, deberá ser presentada de conformidad con la sustancia de las transacciones y otros hechos y no meramente con la forma legal de ellos.

Lo sustancial antes que lo formal

Si la información va a representar fidedignamente las transacciones y otros hechos que ella pretende representar, será necesario que los contabilice y presente conforme a su sustancia y realidad económica y no meramente a su forma legal. La sustancia de las transacciones u otros hechos no siempre es consistente con su forma legal.

Neutralidad

La información es neutral si está libre de predisposición. Los estados financieros no son neutrales si la información que contienen ha sido seleccionada o se presenta en una forma designada para que influya en la toma de una decisión o en la formación de un juicio con el fin de producir un resultado o consecuencia predeterminados.

Prudencia

La prudencia consiste en incluir un grado de cautela al ejercitar los criterios necesarios para hacer, bajo condiciones de incertidumbre, las estimaciones requeridas, de modo tal que ni los activos o ingresos se sobrestimen ni los pasivos o gastos se subestimen.

Empero, el ejercicio de la prudencia no debe, por ejemplo, permitir la creación de reservas ocultas o provisiones excesivas, la deliberada subestimación de activos o ingresos, o la deliberada sobrestimación de pasivos o gastos, ya que en tal caso los estados financieros no serían neutrales y no conllevarían, por tanto, la cualidad de confiabilidad.

Integridad

La información presentada en los estados financieros deberá ser completa dentro de los límites de la materialidad y el costo.

Comparatividad

La información de los estados financieros es comparable cuando los usuarios pueden identificar similitudes y diferencias entre dicha información y la información presentada en otros informes.

La comparatividad se aplica a:

- La comparación de estados financieros de diferentes entidades; y
- La comparación de estados financieros de la misma entidad por períodos de tiempo.

Una implicación de importancia de la característica de comparatividad es que los usuarios necesitan estar informados de las políticas empleadas para la preparación de los estados financieros, los cambios en dichas políticas y los efectos de dichos cambios.

Debido a que los usuarios desean comparar la gestión [rendimiento] de la entidad en el tiempo, es importante que los estados financieros muestren la información correspondiente a los ejercicios precedentes.

Limitaciones para una información pertinente y confiable

Oportunidad

Si se produce una demora indebida en la presentación de la información, ésta puede perder su pertinencia. Para suministrar información oportuna puede ser a menudo necesario presentarla antes que todos los aspectos de una determinada transacción se conozcan, menguándose así la característica de confiabilidad. Por el contrario, si la presentación de información demora hasta que se llegue a conocer todos los aspectos, la información puede resultar altamente confiable, pero de poca utilidad para los usuarios que entretanto tenían necesidad de tomar decisiones. Para llegar a un equilibrio entre la pertinencia y la confiabilidad, la consideración predominante habrá de ser la forma de mejor satisfacer las necesidades de los usuarios para que éstos puedan tomar sus decisiones.

Equilibrio entre costo y beneficio

El equilibrio entre costo y beneficio es una limitación invasiva. Los beneficios derivados de la obtención de información deberán exceder al costo de suministrarla. La evaluación de los costos y beneficios es sustancialmente, sin embargo, una cuestión de criterio. Además, los costos no siempre recaen sobre los usuarios que reciben los beneficios. Los beneficios los pueden recibir también usuarios distintos a aquellos para quienes se preparó la información. Por estas razones, es difícil aplicar una prueba de costo-beneficio para un caso en particular. Sin embargo, los entes normativos, así como los responsables de la preparación de los estados financieros y los usuarios de éstos, deberán tener en cuenta esta limitación.

Equilibrio entre las características cualitativas

En la práctica suele necesitarse un equilibrio o un trueque entre las características cualitativas. Por lo general, el objetivo es llegar a un apropiado equilibrio entre las características con el fin de que se alcancen los objetivos de los estados financieros.

La importancia relativa de las características en los diferentes casos es cuestión de criterio profesional.

COMPARACIÓN CON LA NIC 14

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 18 *Presentación de información por segmentos* ha sido extraída básicamente de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 14 (modificada en 1997) *Presentación de información por segmentos*. Las principales diferencias entre la NICSP 18 y la NIC 14 son las siguientes:

- La NICSP 18 define los segmentos de manera diferente a la NIC 14. La NICSP 18 requiere que las entidades presenten información por segmentos de una forma apropiada para evaluar la gestión pasada [rendimiento pasado] y tomar decisiones sobre la asignación de recursos. La NIC 14 requiere que se presente información por segmentos económicos y segmentos geográficos.
- La NICSP 18 incluye un comentario adicional al de la NIC 14, para aclarar la aplicabilidad de las pautas a la contabilidad de las entidades del sector público.
- La NIC 14 requiere revelar los resultados por segmento, la depreciación y amortización de activos por segmento y otros gastos significativos no realizados en efectivo. La NICSP 18 no requiere revelar los resultados por segmento. La NICSP 18 recomienda, pero no exige, revelar los ingresos significativos no realizados en efectivo e incluidos en el ingreso por segmento, la depreciación por segmento y otros gastos no realizados en efectivo o los flujos de efectivo por segmento requeridos por la NICSP 2 *Estado de flujos de efectivo*.
- La NICSP 18 no requiere revelar información sobre segmentos secundarios, pero recomienda ciertas revelaciones mínimas sobre los “segmentos de servicio” y los segmentos “geográficos”.
- La NICSP 18 no especifica un umbral cuantitativo que se deba aplicar para identificar los segmentos informables.
- La NICSP 18 utiliza, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 14. Los ejemplos más significativos se dan en el uso que la NICSP 18 hace de los términos “entidad”, “ingreso público [o renta fiscal]”, “estado de gestión financiera [estado de rendimiento financiero]”, “estado de situación financiera” y “activo neto/patrimonio”. Los términos equivalentes usados en la NIC 14 son “empresa” “ingreso [o rentas generadas por una actividad económica]”, “estados de resultados”, “balance general” y “patrimonio”.

Notas de Traducción

En la presente traducción:

Los términos entre corchetes [...] son aclaratorios de la traducción del respectivo término en inglés