

NICSP 1—PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 (revisada en 2003), *Presentación de Estados Financieros*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 1, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IASB: IFRS Publications Department, First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las NIIF, las NIC, los Proyectos de Norma y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

“IFRS,” “IAS” “IASB,” “IFRS Foundation”, “International Accounting Standards” y “International Financial Reporting Standards” son marcas registradas de la Fundación IFRS y no deben utilizarse sin el consentimiento de la Fundación IFRS.

NICSP 1—PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2017.

La NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*, fue emitida en mayo de 2000.

En diciembre de 2006 el IPSASB emitió una NICSP 1 revisada.

Desde entonces, la NICSP 1 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- La NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público* (emitida en enero de 2017).
- La NICSP 39, *Beneficios a los Empleados* (emitida en julio de 2016).
- *La aplicabilidad de las NICSP* (emitida en abril de 2016)
- *Mejoras a las NICSP 2015* (emitida en abril de 2016)
- NICSP 38, *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades* (emitida en enero de 2015)
- La NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados y Separados* (emitida en enero de 2015)
- La NICSP 33 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* (emitida en enero de 2015)
- *Mejoras a las NICSP 2014* (emitida en enero de 2015)
- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitida en octubre de 2011)
- *Mejoras a las NICSP* (emitida en enero de 2010)
- NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación* (emitida en enero de 2010)
- NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* (emitida en enero de 2010)
- NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar* (emitida en enero de 2010).
- *Mejoras a las NICSP* (emitida en noviembre de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 1

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección de Introducción	Eliminado	Mejoras a las NICSP

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
		octubre de 2011
4	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
5	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
6	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
7	Modificado	NICSP 35 enero de 2015 La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
7A	Nuevo	NICSP 28 enero de 2010
12	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
21	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2015
29	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2016
44	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2016
53	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2015
53A	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2015
54	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2015
70	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2016
73	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2016
74	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2016
75	Modificado	NICSP 30 enero de 2010
79	Modificado	NICSP 29 enero de 2010 Mejoras a las NICSP

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
		enero de 2010
80	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
82	Modificado	NICSP 29 enero de 2010 Mejoras a las NICSP enero de 2010 Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
88	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
95	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
95A	Nuevo	NICSP 28 enero de 2010
97	Modificado	NICSP 35 enero de 2015 La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
101	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
103	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
109	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2016
116	Modificado	NICSP 39 julio de 2016 Mejoras a las NICSP enero de 2016
118	Modificado	NICSP 35 enero de 2015
129	Modificado	NICSP 30 enero de 2010
134	Modificado	NICSP 38 enero de 2015
135	Modificado	NICSP 35 enero de 2015 NICSP 40 enero de 2017
139	Modificado	NICSP 38 enero de 2015
148	Modificado	NICSP 30 enero de 2010
148A	Nuevo	NICSP 30 enero de 2010
148B	Nuevo	NICSP 30 enero de 2010
148C	Nuevo	NICSP 30 enero de 2010

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
148D	Nuevo	NICSP 28 enero de 2010
150	Modificado	NICSP 28 enero de 2010
151	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
152	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
153A	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2010
153B	Nuevo	NICSP 28 enero de 2010
153C	Nuevo	NICSP 30 enero de 2010
153D	Nuevo	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
153E	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2015
153F	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
153G	Nuevo	NICSP 38 enero de 2015 NICSP 35 enero de 2015
153H	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016
153I	Nuevo	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
153J	Nuevo	NICSP 39 julio de 2016
153K	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
154	Modificado	NICSP 33 enero de 2015

Diciembre de 2006

NICSP 1—PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance	2-6
Definiciones	7-14
Entidad económica	8-10
Beneficios económicos o potencial de servicio futuros	11
Empresas públicas	12
Materialidad o Importancia relativa	13
Activos netos/patrimonio	14
Finalidad de los Estados Financieros	15-18
Responsabilidad por la emisión de los estados financieros	19-20
Componentes de los estados financieros	21-26
Consideraciones generales	27-58
Presentación razonable y conformidad con las NICSP	27-37
Negocio en marcha	38-41
Congruencia de la presentación	42-44
Materialidad y agrupación de datos	45-47
Compensación	48-52
Información comparativa	53-58
Estructura y contenido	59-150
Introducción	59-60
Identificación de los estados financieros	61-65
Periodo sobre el que se informa	66-68
Oportunidad	69
Estado de situación financiera	70-98

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Distinción entre corriente y no corriente	70-75
Activos corrientes	76-79
Pasivos corrientes	80-87
Información a presentar en el estado de situación financiera	88-92
Información a presentar en el estado de situación financiera o en las notas 93-98	
Estado de rendimiento financiero	99-117
Resultado (ahorro o desahorro) del periodo	99-101
Información a presentar en el estado de rendimiento financiero	102-105
Información a presentar en el estado de rendimiento financiero o en las notas	106-117
Estado de cambios en los activos netos/patrimonio	118-125
Estado de flujos de efectivo	126
Notas	127-150
Estructura	127-131
Información a revelar sobre políticas contables	132-139
Supuestos clave para la estimación de la incertidumbre	140-148
Capital	148A-148C
Instrumentos financieros con opción de venta clasificados como activos netos/patrimonio	148D
Otra información a revelar	149-150
Disposiciones transitorias	151-152
Fecha de vigencia	153-154
Derogación de la NICSP 1 (2000)	155
Apéndice A: Características cualitativas de la información financiera	
Apéndice B: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	
Comparación con la NIC 1	

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 1, *Presentación de Estados Financieros*, está contenida en los párrafos 1 a 155. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 1 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de la presente Norma es establecer la forma de presentación de los estados financieros con propósito general, para poder asegurar su comparabilidad, tanto con los estados financieros de ejercicios anteriores de la propia entidad, como con los de otras entidades. Para alcanzar dicho objetivo, la Norma establece, en primer lugar, consideraciones generales para la presentación de los estados financieros y, a continuación, ofrece guías para determinar su estructura, a la vez que fija los requisitos mínimos sobre el contenido de los estados financieros cuya preparación se hace sobre la base contable de acumulación (o devengo). Tanto el reconocimiento, como la medición y la información a revelar sobre determinadas transacciones y otros sucesos, se abordan en otras NICSP.

Alcance

2. **La presente Norma deberá aplicarse a todos los estados financieros con propósito general, que se preparen y presenten sobre la base contable de acumulación (o devengo) conforme a las NICSP.**
3. Los estados financieros con propósito general son aquellos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. Usuarios de estados financieros con propósito general son los contribuyentes de impuestos y tasas, los miembros de órganos legislativos, acreedores, proveedores, medios de comunicación y trabajadores. Los estados financieros con propósito general incluyen los que se presentan de forma separada, o dentro de otro documento de carácter público, tal como el informe anual. Esta Norma no es de aplicación a la información intermedia que se presente de forma abreviada o condensada.
4. Esta Norma se aplicará de la misma forma a todas las entidades, incluyendo las que presentan estados financieros consolidados de acuerdo con la NICSP 35 *Estados Financieros Consolidados* y las que presentan estados financieros separados, de acuerdo con la NICSP 34 *Estados Financieros Separados*.
5. [Eliminado]
6. [Eliminado]

Definiciones

7. **Los términos siguientes se usan en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:**

Base de acumulación (o devengo) (Accrual basis) es una base contable por la 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 estados financieros de los ejercicios con los que guardan relación. Los elementos reconocidos según la base contable de acumulación (o devengo) son: activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos y gastos.

Activos (Assets) son recursos controlados por una entidad como consecuencia de hechos pasados y de los cuales se espera obtener, en el futuro, beneficios económicos o potencial de servicio.

Contribuciones de los propietarios (Contributions from owners) son los beneficios económicos o potencial de servicio futuros que han sido aportados a la entidad por parte de terceros ajenos a la misma, distintos de los que dan lugar a pasivos, que establecen una participación financiera en los activos netos/patrimonio de la entidad, que:

- (a) conlleva derechos sobre (i) la distribución de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros de la entidad durante su existencia, haciéndose tal distribución a discreción de los propietarios o sus representantes, y (ii) la distribución de cualquier excedente de activos sobre pasivos en caso de liquidación de la entidad; o
- (b) puede ser objeto de venta, intercambio, transferencia o devolución.

Distribuciones a los propietarios o aportantes (Distributions to owners) son los 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.

Una **entidad económica** es una entidad controladora y sus entidades controladas.

Gastos (Expenses) son las 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.

La aplicación de un requisito será **impracticable** cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo.

Pasivos (Liabilities) 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.

Las 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 estados financieros. La importancia relativa depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciadas 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.

Activos netos/patrimonio (Net assets/equity) es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

Notas (Notes) 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.

Ingreso (Revenue) es la entrada bruta de beneficios económicos o potencial de servicio habida durante el periodo sobre el que se informa, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en los activos netos/patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de capital.

Los términos definidos en otras NICSP se utilizan en esta Norma con el mismo significado que en aquéllas, y se reproducen en el *Glosario de Términos Definidos* publicado separadamente.

7A. Los siguientes términos se describen en la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación* y se utilizan en esta Norma con el significado especificado en dicha NICSP 28:

- (a) instrumento financiero con opción de venta clasificado como un instrumento de patrimonio (descrito en los párrafos 15 y 16 de la NICSP 28);
- (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 un instrumento de patrimonio (descrito en los párrafos 17 y 18 de la NICSP 28).

Entidad económica

8. El término entidad económica se usa en esta Norma para definir, a efectos de presentación de la información financiera, un grupo de entidades que comprende a la entidad controladora y a las entidades controladas.
9. Otros términos usados a veces para referirse a una entidad económica incluyen entidad administrativa, entidad financiera, entidad consolidada y grupo.
10. Una entidad económica puede incluir entidades con objetivos de carácter social y comercial. Por ejemplo, un organismo gubernamental de vivienda puede ser una entidad económica que incluya entidades que proporcionan vivienda a precio simbólico, así como también entidades que proporcionan alojamiento en régimen comercial.

Beneficios económicos o potencial de servicio futuros

11. Los activos proporcionan un medio a las entidades para alcanzar sus objetivos. Los activos empleados para suministrar bienes y servicios de acuerdo con los objetivos de la entidad, pero que no generan directamente flujos de entrada de efectivo, se suelen definir como portadores de un potencial de servicio. A los activos empleados para generar flujos de entrada de efectivo netos se les suele definir como portadores de beneficios económicos futuros. Para abarcar todos los objetivos a los que puede destinarse un activo, la presente Norma emplea el término “beneficios económicos futuros o un potencial de servicio”, término que describe la característica esencial de los activos

Empresas públicas

12. [Eliminado]

Materialidad o Importancia relativa

13. Evaluar si un error o inexactitud pudiera influir en las decisiones económicas de los usuarios y de ser material, exigirá tener en cuenta las características de tales usuarios. Se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable del sector público y de las actividades económicas y de su contabilidad, y también la voluntad de estudiar la información con razonable diligencia. En consecuencia, la evaluación necesita tener en cuenta cómo los usuarios con las características descritas pueden verse influidos, en términos razonables, al tomar y evaluar decisiones.

Activos netos/patrimonio

14. El término activos netos/patrimonio se usa en esta Norma para referirse a la medida residual resultante en el Estado de posición financiera (activos menos pasivos). Los activos netos /patrimonio pueden ser positivos o

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

negativos. Se pueden utilizar otros términos en lugar de activos netos/patrimonio, siempre y cuando su significado quede claro.

Finalidad de los Estados Financieros

15. Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de una entidad. El objetivo de los estados financieros con propósito general es suministrar información acerca de la situación financiera, rendimiento financiero, y flujos de efectivo de una entidad, que sea útil para un amplio espectro de usuarios a efectos de que puedan tomar y evaluar decisiones respecto a la asignación de recursos. Concretamente, los objetivos, con propósitos de información general en el sector público, deben ser suministrar información útil para la toma de decisiones y constituir un medio para la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados, esto se conseguirá:
 - (a) suministrando información sobre las fuentes de financiación, asignación y uso de los recursos financieros;
 - (b) suministrando información sobre la forma en que la entidad ha financiado sus actividades y cubierto sus necesidades de efectivo;
 - (c) suministrando información que sea útil para evaluar la capacidad de la entidad para financiar sus actividades y cumplir con sus obligaciones y compromisos;
 - (d) suministrando información sobre la condición financiera de la entidad y sus variaciones; y
 - (e) suministrando información agregada que sea útil para evaluar el rendimiento de la entidad en función de sus costos de servicio, eficiencia y logros.
16. Los estados financieros con propósito general también pueden tener un papel predictivo o proyectivo, suministrando información útil para predecir el nivel de los recursos requeridos por las operaciones corrientes, los recursos que estas operaciones pueden generar y los riesgos e incertidumbres asociados. La información financiera puede también suministrar a los usuarios información que indique:
 - (a) si la obtención y uso de los recursos se realizó de conformidad con el presupuesto legalmente aprobado; y
 - (b) si la obtención y uso de los recursos se realizó de conformidad con los requisitos legales y contractuales, incluyendo los límites financieros establecidos por las autoridades legislativas pertinentes.

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

17. Para cumplir estos objetivos, los estados financieros suministran información acerca de los siguientes elementos de la entidad:
 - (a) activos;
 - (b) pasivos;
 - (c) activos netos/patrimonio;
 - (d) ingresos;
 - (e) gastos;
 - (f) otros cambios en activos netos/patrimonio; y
 - (g) flujos de efectivo.
18. Aunque la información que contienen los estados financieros puede ser relevante a efectos de alcanzar los objetivos señalados en el párrafo 15, es improbable que esta información baste para hacer posible el logro de los mismos. Especialmente en entidades cuyo principal objetivo puede que no sea la obtención de un beneficio, puesto que es más probable que sus gestores tengan la responsabilidad de rendir cuentas sobre la prestación de servicios, así como la consecución de los objetivos financieros. Junto con los estados financieros puede presentarse información complementaria, incluyendo estados no financieros, con el fin de ofrecer una descripción más completa de las actividades de la entidad durante el ejercicio.

Responsabilidad por la emisión de los estados financieros

19. La responsabilidad en la preparación y presentación de los estados financieros varía dentro de cada jurisdicción y entre jurisdicciones distintas. Además, una jurisdicción puede hacer distinción entre quién es responsable de la preparación de los estados financieros y quién es responsable de la aprobación o presentación de los mismos. Ejemplos de personas o cargos responsables de la preparación de los estados financieros en entidades individuales (tales como los ministerios o departamentos del gobierno o sus equivalentes) pueden ser el individuo que dirige la entidad (el que ocupa la jefatura permanente o primer mandatario) y el jefe de la Oficina General de Administración (o el más alto funcionario de finanzas, como el controlador o el contador general).
20. La responsabilidad de la preparación de los estados financieros consolidados del gobierno en su conjunto descansa conjuntamente, por lo general, en el jefe del organismo financiero central (o el más alto funcionario de finanzas, como el controlador o el contador general) y el ministro de finanzas (o su equivalente).

Componentes de los estados financieros

21. **Un juego completo de estados financieros comprende:**
 - (a) **un estado de situación financiera;**
 - (b) **un estado de rendimiento financiero;**
 - (c) **un estado de cambios en los activos netos/patrimonio;**
 - (d) **un estado de flujos de efectivo;**
 - (e) **cuando la entidad ponga a disposición pública su presupuesto aprobado, una comparación del presupuesto y los importes reales, ya sea como un estado financiero adicional separado o como una columna del presupuesto en los estados financieros;**
 - (f) **notas, en las que se incluya un resumen de las políticas contables significativas y otras notas explicativas; y**
 - (g) **información comparativa con respecto al periodo inmediato anterior como se especifica en los párrafos 53 y 53A de la NICSP 1.**
22. Los componentes enumerados en el párrafo 21 reciben diferentes denominaciones, tanto dentro de las distintas jurisdicciones, como entre una jurisdicción y otra. El estado de situación financiera puede también recibir la denominación de balance o estado de activos y pasivos. El estado de rendimiento financiero puede también denominarse estado de ingresos y gastos, estado de ingresos, estado de operaciones o estado de pérdidas y ganancias. Las notas pueden incluir conceptos que, en algunas jurisdicciones, se remiten a los denominados anexos.
23. Los estados financieros suministran a los usuarios información sobre los recursos y obligaciones de la entidad en la fecha de presentación y sobre el flujo de recursos entre fechas de presentación. Esta información es útil para los usuarios que evalúan la capacidad de la entidad para continuar suministrando bienes y servicios a un nivel dado, y el nivel de recursos que puede necesitarse suministrar a la entidad en el futuro, de modo que pueda continuar cumpliendo con su obligación de dar servicio.
24. Es típico de las entidades del sector público estar sujetas a limitaciones presupuestarias bajo la forma de asignaciones o autorizaciones presupuestarias (o su equivalente), que pueden hacerse efectivas mediante la legislación pertinente. Los estados financieros de uso general emitidos por las entidades del sector público pueden suministrar información que indique si la obtención y uso de los recursos se hizo de acuerdo al presupuesto legalmente aprobado. Se requiere que las entidades que ponen a disposición pública sus presupuestos aprobados cumplan con los requerimientos de la NICSP 24, *Presentación de Información del*

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Presupuesto en los Estados Financieros. Para otras entidades en las que los estados financieros y el presupuesto estén en la misma base contable, esta Norma recomienda que los estados financieros incluyan la comparación de sus cifras con las presupuestadas para el ejercicio. La comparación entre cifras de los estados financieros y cifras presupuestadas puede presentarse de diferentes maneras, que incluyen:

- el uso de una estructura en forma de lista para los estados financieros, con columnas separadas para las cifras presupuestadas y las ejecutadas. También puede presentarse para la integridad de la información una columna mostrando cualquier variación del presupuesto o de asignación presupuestaria; y
 - Revelación de que no se han superado los importes presupuestarios. Si se ha excedido alguno de los importes presupuestados o asignados, o se ha incurrido en un gasto sin la correspondiente asignación o autorización, los detalles del hecho deben ser revelados por medio de notas a las pertinentes partidas de los estados financieros.
25. Es recomendable que las entidades presenten información adicional que ayude a los usuarios a evaluar el rendimiento de las mismas y la administración de sus activos; así como a tomar y evaluar decisiones sobre la asignación de recursos. Esta información adicional puede incluir detalles sobre la producción y resultados de la entidad, bajo la forma de (a) indicadores de medios y logros, (b) estados de rendimiento del servicio, (c) revisión de programas y (d) otros informes de gestión sobre los logros de la entidad durante el ejercicio presentado.
26. También es recomendable que las entidades revelen información sobre conformidad con las normas legislativas, reglamentarias u otras disposiciones legales. Cuando los estados financieros no incluyan esta información de cumplimiento, puede resultar útil una nota que haga referencia a los documentos en que esté incluida tal información. Conocer situaciones de no cumplimiento puede ser importante a efectos de rendición de cuentas y puede afectar a la evaluación del usuario sobre el rendimiento de la entidad y dirección de operaciones futuras. También puede influir en las decisiones a tomar sobre asignación de recursos a la entidad en el futuro.

Consideraciones generales

Presentación razonable y conformidad con las NICSP

27. **Los estados financieros deberán presentar razonablemente la situación financiera y el rendimiento financiero, así como los flujos de efectivo de una entidad. Esta presentación razonable requiere proporcionar la representación 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. Se presume que la aplicación de las NICSP, acompañada de informaciones adicionales cuando sea preciso, dará lugar a estados financieros que proporcionen una presentación razonable.

28. Una entidad cuyos estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público hará una afirmación explícita e incondicional sobre este cumplimiento en las Notas. No debe describirse que los estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, a menos que aquéllos cumplan con todos los requerimientos de las NICSP.
29. En la práctica totalidad de los casos, la presentación razonable se alcanzará cumpliendo con las NICSP aplicables. Una presentación razonable también requiere que una entidad:
 - (a) seleccione y aplique las políticas contables de acuerdo con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. La NICSP 3 establece una jerarquía normativa, a considerar por la gerencia en ausencia de una Norma que sea aplicable específicamente a una partida.
 - (b) presente la información, incluidas las políticas contables, de una forma que se proporcione información relevante, fielmente representativa, comprensible, oportuna, comparable y verificable.
 - (c) suministre información adicional, siempre que los requerimientos exigidos por las NICSP resulten insuficientes para permitir a los usuarios comprender el impacto de determinadas transacciones, de otros sucesos o condiciones, sobre la situación financiera y el rendimiento financiero de la entidad.
30. **Las políticas contables inadecuadas no quedarán rectificadas por el hecho de revelar información acerca de las mismas, ni tampoco por la inclusión de notas u otro material explicativo al respecto.**
31. **En la circunstancia extremadamente poco frecuente de que la gerencia concluyera que cumplir con un requerimiento de una Norma llevaría a una interpretación errónea, tal que entrara en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en esta Norma, la entidad no lo aplicará, según se establece en el párrafo 32, siempre que el marco regulatorio aplicable requiera, o no prohíba, esta falta de aplicación.**
32. **Cuando una entidad no aplique un requerimiento de una Norma de acuerdo con el párrafo 31, revelará:**

- (a) que la gerencia ha llegado a la conclusión de que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera y rendimiento financiero y los flujos de efectivo;
 - (b) que se ha cumplido con las NICSP aplicables, excepto en el caso particular del requerimiento no aplicado para lograr una presentación razonable;
 - (c) el título de la Norma que la entidad ha dejado de aplicar, la naturaleza de la disensión, incluyendo el tratamiento que la Norma requeriría, la razón por la que ese tratamiento llevaría a una interpretación errónea tal que entrase en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en esta Norma, junto con el tratamiento alternativo adoptado; y
 - (d) para cada periodo sobre el que se presente información, el impacto financiero que haya supuesto la falta de aplicación descrita sobre cada partida de los estados financieros que deberían haber sido presentados cumpliendo con el requisito en cuestión.
33. **Cuando una entidad haya dejado de aplicar, en algún periodo anterior, un requerimiento de una Norma, y esa falta de aplicación afectase a los importes reconocidos en los estados financieros del periodo actual, se revelará la información establecida en el párrafo 32(c) y (d).**
34. El párrafo 33 se aplicará, por ejemplo, cuando una entidad haya dejado de cumplir, en un periodo anterior, un requerimiento de una Norma para la medición de activos o pasivos, y esta falta de aplicación afectase a la medición de los cambios en activos y pasivos reconocidos en los estados financieros del periodo actual.
35. **En la circunstancia extremadamente poco frecuente de que la gerencia concluyera que cumplir con un requerimiento de una Norma, llevaría a una interpretación errónea tal que entrara en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en esta Norma, pero el marco regulatorio prohibiera dejar de aplicar este requerimiento, la entidad reducirá en la medida de lo posible los aspectos de cumplimiento que perciba como causantes del error, mediante información a revelar sobre:**
- (a) el título de la Norma en cuestión, la naturaleza del requerimiento, y la razón por la cual la gerencia ha llegado a la conclusión de que el cumplimiento del mismo llevaría a una interpretación errónea que entraría en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en esta Norma; y

- (b) **para cada periodo presentado, los ajustes a cada partida de los estados financieros que la gerencia haya concluido que serían necesarios para lograr una presentación razonable.**
36. Para los fines de los párrafos 31 a 35, una partida entraría en conflicto con el objetivo de los estados financieros cuando no representase razonablemente las transacciones, así como los otros sucesos y condiciones que debiera representar, o pudiera razonablemente esperarse que representara y, en consecuencia, fuera probable que influyera en las decisiones económicas tomadas por los usuarios de los estados financieros. Al evaluar si el cumplimiento de un requerimiento específico, establecido en una Norma, llevaría a una interpretación errónea que entrara en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en esta Norma, la gerencia considerará:
- (a) por qué no se alcanza el objetivo de los estados financieros, en esas circunstancias particulares; y
- (b) la forma en que las circunstancias de la entidad difieren de las que se dan en otras entidades que cumplen con ese requerimiento. Si otras entidades cumplieran con ese requerimiento en circunstancias similares, existiría la presunción refutable de que la conformidad con el requerimiento, por parte de la entidad, no llevaría a una interpretación errónea tal que entrara en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en esta Norma.
37. La falta de aplicación de los requisitos de una NICSP para cumplir con los requisitos de presentación de información financiera reglamentaria/legal en una determinada jurisdicción, no son faltas de aplicación que entran en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en esta Norma, como se señala en el párrafo 31. Si las faltas de aplicación son materiales, una entidad no puede expresar que cumple con las NICSP.

Negocio en marcha

38. **Al preparar los estados financieros de la entidad se deberá realizar una evaluación sobre la posibilidad de que la entidad continúe en funcionamiento. Esta evaluación deben hacerla los responsables de la preparación de los estados financieros. Los estados financieros deberán prepararse con base en el principio de negocio en marcha a menos que exista una intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones, o no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Cuando los responsables de la preparación de los estados financieros, al realizar esta evaluación, sean conscientes de la existencia de incertidumbres materiales, relacionadas con**

sucesos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para seguir en funcionamiento con normalidad, esas incertidumbres deberán ser reveladas. En el caso de que los estados financieros no se elaboren bajo la hipótesis de negocio en marcha, se revelará tal hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no puede ser considerada como un negocio en marcha.

39. Normalmente, los estados financieros se preparan en base al principio de que la entidad es un negocio en marcha que va a continuar con sus operaciones y que va a cumplir con sus obligaciones estatutarias en un futuro previsible. Al evaluar si el principio de negocio en marcha resulta apropiado, los responsables de la elaboración de los estados financieros tendrán en cuenta toda la información que esté disponible para el futuro previsible, que debe cubrir al menos, pero no estar limitada a, los doce meses posteriores a la aprobación de los estados financieros.
40. El grado de importancia o consideración dependerá de los hechos en cada caso, y las evaluaciones del principio de negocio en marcha no se hacen en función de análisis de solvencia que usualmente se aplican a las empresas comerciales. Puede haber circunstancias en que los análisis usuales de liquidez y solvencia parezcan desfavorables, y, sin embargo, otros factores puedan indicar que la entidad es, a pesar de ello, un negocio en marcha. Por ejemplo:
 - (a) al evaluar si una entidad pública es un negocio en marcha, la potestad de ésta de recaudar tasas o impuestos puede servir para que algunas entidades gubernamentales sean consideradas como negocio en marcha, aun cuando pudieran operar durante períodos prolongados con unos activos netos/patrimonio negativo; y
 - (b) para una entidad individual, una evaluación de su estado de situación financiera en la fecha en la que se informa puede sugerir que el principio de negocio en marcha no es procedente. Sin embargo, puede haber acuerdos de financiación multianuales u otros acuerdos en vigor que aseguren la continuidad de las operaciones de la entidad.
41. La determinación de si el principio de negocio en marcha es apropiado es especialmente importante para las entidades individuales, en lugar de para el gobierno en su conjunto. En el caso de las entidades individuales, al evaluar si el principio de negocio en marcha es procedente, puede ser necesario que los responsables de la preparación de los estados financieros tomen en consideración una amplia gama de factores en torno a (a) el rendimiento actual y el previsto, (b) las reestructuraciones potenciales y las anunciadas respecto a las unidades organizativas, (c) estimaciones de ingresos de actividades ordinarias o posibilidades de

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

financiación gubernamental continua y (d) fuentes potenciales alternativas de financiación, antes de que consideren pertinente concluir en que el supuesto de negocio en marcha es apropiado.

Congruencia de la presentación

42. **La presentación y clasificación de las partidas en los estados financieros se conservará de un periodo a otro, a menos que:**
 - (a) **tras un cambio significativo en la naturaleza de las operaciones de la entidad o una revisión de sus estados financieros, se ponga de manifiesto que sería más apropiada otra presentación u otra clasificación, tomando en consideración los criterios para la selección y aplicación de políticas contables de la NICSP 3; o**
 - (b) **una NICSP requiera un cambio en la presentación.**
43. Una adquisición o disposición significativa, o una revisión de la presentación de los estados financieros, podría sugerir que dichos estados financieros necesiten ser presentados de forma diferente. Por ejemplo, puede ocurrir que una entidad se deshaga de una entidad financiera que ha sido una de sus más importantes entidades controladas y que la actividad principal del resto de la entidad económica sea prestar servicios de administración o realizar actividades de carácter consultivo. En este caso, presentar los estados financieros con base en las actividades principales de la entidad económica como si ésta siguiera siendo una institución financiera, resultaría improcedente para la nueva entidad económica.
44. La entidad cambiará la presentación de sus estados financieros sólo si dicho cambio suministra información fielmente representativa y más relevante para los usuarios de los estados financieros, y la nueva estructura tuviera visos de continuidad, de forma que la comparabilidad no quedase perjudicada. Cuando se realicen estos cambios en la presentación, una entidad reclasificará su información comparativa de acuerdo con los párrafos 55 y 56.

Materialidad y agrupación de datos

45. **Cada clase de partidas similares, que posea la suficiente materialidad, deberá presentarse por separado en los estados financieros. Las partidas de naturaleza o función distinta deberán presentarse separadamente, a menos que no sean materiales.**
46. Los estados financieros son el producto del procesamiento de un gran número de transacciones y otros sucesos, que se agrupan por clases de acuerdo con su naturaleza o función. La etapa final del proceso de agrupación y clasificación consistirá en la presentación de datos

condensados y clasificados, que constituirán el contenido de las líneas de partidas, ya aparezcan éstas en el estado de situación financiera, en el estado de rendimiento financiero, en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio y en el estado de flujos de efectivo, o en las notas. Si una partida concreta no fuese material por sí sola, se agregaría con otras partidas, ya sea en los estados financieros o en las notas. Una partida que no tenga la suficiente materialidad como para requerir presentación separada en los estados financieros puede, sin embargo, tenerla para ser presentada por separado en las notas.

47. La aplicación del concepto de materialidad implica que no será necesario cumplir un requerimiento de información específico de una NICSP si la información correspondiente no es material.

Compensación

48. **No se compensarán activos con pasivos, ni ingresos con gastos, salvo cuando la compensación sea requerida o esté permitida por una NICSP.**
49. Es importante que tanto las partidas de activo y pasivo, como las de gastos e ingresos, se presenten por separado. La compensación en el estado de rendimiento financiero o en el estado de situación financiera, salvo en el caso de que la compensación sea un reflejo del fondo de la transacción o evento en cuestión, limita la capacidad de los usuarios (a) para comprender tanto las transacciones, como los otros eventos y condiciones que se hayan producido y (b) para evaluar los flujos futuros de efectivo de la entidad. La medición de los activos netos sujetos de correcciones valorativas—por ejemplo correcciones por deterioro del valor de inventarios por obsolescencia y de las cuentas por cobrar por deudas de dudoso cobro—no es una compensación.
50. En la NICSP 9, *Ingresos de Operaciones con Contraprestación*, se define el concepto de ingreso de actividades ordinarias y se exige medirlo según el valor razonable de la contraprestación, recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de cualesquiera descuentos comerciales y rebajas por volumen de ventas que sean practicados por la entidad. Una entidad lleva a cabo, en el curso de sus actividades ordinarias, otras transacciones que no generan ingresos de actividades ordinarias sino que son accesorias con respecto a las actividades principales que generan estos ingresos. Los resultados de tales transacciones se presentarán compensando los ingresos con los gastos que genere la misma operación, siempre que este tipo de presentación refleje el fondo de la transacción. Por ejemplo:
- (a) las pérdidas o ganancias por la disposición de activos no corrientes, entre los que se encuentran ciertas inversiones y activos de operación, se suelen presentar netas, deduciendo del importe

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

- recibido por la disposición el importe en libros del activo y los gastos de venta relacionados; y
- (b) los gastos relativos a las provisiones reconocidas de acuerdo con la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, que hayan sido reembolsados a la entidad como consecuencia de un acuerdo contractual con terceros (por ejemplo, un acuerdo de garantía de productos cubierto por un proveedor), se podrán compensar con los reembolsos efectivamente recibidos.
51. Además de lo anterior, las pérdidas o ganancias que procedan de un grupo de transacciones similares, se presentarán netas, como sucede por ejemplo en el caso de las diferencias de cambio en moneda extranjera, o bien en el caso de pérdidas o ganancias derivadas de instrumentos financieros mantenidos para negociar. Estas pérdidas y ganancias se presentarán por separado si son materiales.
52. La NICSP 2, *Estado de Flujos de Efectivo* se ocupa de la compensación de flujos de efectivo.

Información comparativa

Información comparativa mínima

53. A menos que una NICSP permita o requiera otra cosa, la información comparativa, respecto del periodo anterior, se presentará para toda clase de información cuantitativa incluida en los estados financieros. Una entidad incluirá información comparativa para la información descriptiva y narrativa, cuando esto sea relevante para la comprensión de los estados financieros del periodo corriente.
- 53A. Una entidad presentará, como mínimo, un estado de situación financiera con información comparativa del periodo anterior, un estado del rendimiento financiero con información comparativa del periodo anterior, un estado de flujos de efectivo con información comparativa del periodo anterior y un estado de cambios en los activos netos/patrimonio con información comparativa del periodo anterior y notas relacionadas.
54. En algunos casos, la información narrativa proporcionada en los estados financieros de periodo(s) inmediatamente anterior(es) continúa siendo relevante en el periodo actual. Por ejemplo, una entidad revelará en el periodo actual detalles de una disputa legal cuyo resultado era incierto al final del periodo inmediato anterior y que todavía está pendiente de resolución. Los usuarios se beneficiarán de la información revelada sobre la incertidumbre existente al final del periodo inmediato anterior, así

como de la relativa a los pasos dados durante el periodo para resolver dicha incertidumbre.

55. **Cuando se modifique la forma de presentación o la clasificación de las partidas de los estados financieros, también deberán reclasificarse los importes correspondientes a la información comparativa, a menos que resultase impracticable hacerlo. Cuando los importes comparativos se reclasifiquen, la entidad deberá revelar:**
- (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.**
56. **Cuando la reclasificación de los importes comparativos sea 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.**
57. Mejorar la comparabilidad de la información entre periodos ayuda a los usuarios en la toma y evaluación de decisiones, sobre todo al permitir la evaluación de tendencias en la información financiera con propósitos predictivos. En algunas circunstancias, la reclasificación de la información comparativa de periodos anteriores concretos para conseguir la comparabilidad con las cifras del periodo corriente es impracticable. Por ejemplo, algunos datos pueden haber sido calculados, en periodos anteriores, de forma que no permitan ser reclasificados y, por tanto, no sea posible calcular los datos comparativos necesarios.
58. La NICSP 3 se ocupa específicamente de los ajustes a realizar, dentro de la información comparativa, cuando la entidad cambia una política contable o corrige un error.

Estructura y contenido

Introducción

59. Esta Norma exige que determinadas informaciones se presenten en el estado de situación financiera, en el estado de rendimiento financiero y en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio, mientras que otras pueden incluirse tanto en los estados financieros como en las notas. La NICSP 2 establece los requerimientos para la presentación del estado de flujos de efectivo.
60. En esta Norma se utiliza en ocasiones el término información a revelar en su más amplio sentido, incluyendo en él la información que se encuentra

(a) en el estado de situación financiera, (b) en el estado de rendimiento financiero, (c) en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio y (d) en el estado de flujos de efectivo, así como en las notas. Otras NICSP también requieren revelar información. A no ser que en esta u otra Norma se especifique lo contrario, esta información a revelar se incluirá, indistintamente, en el estado de situación financiera, en el estado de rendimiento financiero, en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio o en el estado de flujos de efectivo (donde sea relevante), o en las notas.

Identificación de los estados financieros

61. **Los estados financieros deberán estar claramente identificados, y se deben distinguir de cualquier otra información publicada en el mismo documento.**
62. Las NICSP se aplican exclusivamente a los estados financieros, y no afectan al resto de la información presentada en el informe anual o en otro documento. Por tanto, es importante que los usuarios sean capaces de distinguir la información que se prepara utilizando las NICSP de cualquier otra información que, aunque les pudiera ser útil, no está sujeta a los requerimientos de éstas.
63. **Cada uno de los componentes de los estados financieros deberá quedar claramente identificado. Además, la siguiente información se mostrará en lugar destacado, y se repetirá cuantas veces sea necesario para una correcta comprensión de la información presentada:**
 - (a) **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;**
 - (b) **si los estados financieros corresponden a una entidad individual o a la entidad económica;**
 - (c) **la fecha de presentación o el periodo cubierto por los estados financieros, según resulte adecuado al componente en cuestión de los estados financieros;**
 - (d) **la moneda de presentación, tal y como se define en la NICSP 4, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*; y**
 - (e) **el grado de redondeo practicado al presentar las cifras de los estados financieros.**
64. Los requisitos exigidos en el párrafo 63, se cumplen, normalmente, mediante la información que se suministra en las cabeceras de las páginas

y en los encabezados de las columnas abreviados de cada página de los estados financieros. Se requiere el juicio profesional para determinar la mejor forma de presentación de esta información. Por ejemplo, cuando los estados financieros son leídos electrónicamente, la separación de hojas no se usa; por ello los anteriores elementos se presentarán con la suficiente frecuencia como para asegurar una comprensión apropiada de la información que se suministra en los estados financieros.

65. A menudo, los estados financieros resultan más comprensibles presentando las cifras en miles o millones de unidades monetarias de la moneda de presentación. Esto será aceptable en la medida en que se informe sobre el nivel de agregación o redondeo de las cifras, y siempre que no se pierda información material al hacerlo.

Periodo sobre el que se informa

66. **Los estados financieros se elaborarán con una periodicidad que será, como mínimo, anual. Cuando cambie la fecha de presentación de la entidad y elabore estados financieros anuales para un periodo superior o inferior a un año, la entidad deberá revelar además del periodo cubierto por los estados financieros:**
- (a) **la razón para utilizar un periodo inferior o superior; y**
 - (b) **el hecho de que las cifra comparativas para algunos estados financieros, como el estado de rendimiento financiero, cambios en los activos netos/patrimonio, el estado de flujos de efectivo, así como en las notas correspondientes, no son totalmente comparables.**
67. En circunstancias excepcionales, la entidad puede verse obligada a, o puede decidir, cambiar su fecha de presentación, por ejemplo, para conseguir una mayor coincidencia entre su ciclo de presentación y su ciclo presupuestario. En tal circunstancia, es importante que (a) los usuarios sean conscientes de que los importes ofrecidos para el periodo corriente y los anteriores no resultan comparables, y (b) de los motivos por los que se ha producido este cambio en la fecha de presentación. Un ejemplo adicional se produce cuando, al realizar la transición de la base contable de efectivo a la de acumulación (o devengo), una entidad cambia la fecha de presentación para entidades dentro de la entidad económica con objeto de permitir la preparación de los estados financieros consolidados.
68. Normalmente, los estados financieros se preparan uniformemente, cubriendo intervalos anuales. No obstante, determinadas entidades prefieren informar, por razones prácticas, sobre periodos de 52 semanas. Esta Norma no impide tal práctica, ya que es poco probable que los

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

estados financieros resultantes difieran, de forma significativa, de los que se hubieran elaborado para el año completo.

Oportunidad

69. La utilidad de los estados financieros se ve perjudicada si éstos no se ponen a disposición de los usuarios dentro de un periodo razonable de tiempo, tras la fecha de presentación. Una entidad debe estar en posición de emitir sus estados financieros dentro de los seis meses posteriores a esta fecha. Factores recurrentes tales como la complejidad de las operaciones de una entidad no son una razón suficiente para no informar con oportunidad. Las fechas límite más específicas son tratadas por ley y regulaciones en muchas jurisdicciones.

Estado de situación financiera

Distinción entre corriente y no corriente

70. **Una entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas dentro del estado de situación financiera, de acuerdo con los párrafos 76 a 87, excepto cuando la presentación basada en el grado de liquidez proporcione una información fielmente representativa y de mayor relevancia. Cuando se aplique tal excepción, todos los activos y pasivos se presentarán atendiendo, en general, al grado de liquidez.**
71. **Independientemente del método de presentación adoptado, una entidad revelará para cada línea de partida de activo y pasivo, que se espere recuperar o cancelar (a) dentro de los doce meses posteriores a la fecha de presentación y (b) después de este intervalo de tiempo, el importe que se espera recuperar o cancelar, después de transcurridos estos doce meses.**
72. Cuando una entidad suministre al mercado bienes o servicios, dentro de un ciclo de operación claramente identificable, la separación entre activos corrientes y no corrientes y pasivos en el estado de situación financiera, supone una información útil al distinguir los activos netos que están circulando continuamente como capital de trabajo, de los utilizados a más largo plazo por parte de la entidad. Esta distinción también sirve para poner de manifiesto tanto los activos que se esperan realizar en el transcurso del ciclo normal de las operaciones, como los pasivos que se deben liquidar en el mismo periodo de tiempo.
73. Para algunas entidades, tales como las instituciones financieras, una presentación de activos y pasivos en orden ascendente o descendente de liquidez proporciona información fielmente representativa y más relevante que la presentación corriente-no corriente, debido a que la

entidad no suministra bienes ni presta servicios dentro de un ciclo de operación claramente identificable.

74. Al aplicar el párrafo 70, se permite que una entidad presente algunos de sus activos y pasivos empleando la clasificación corriente-no corriente, y otros en orden a su liquidez, cuando así se proporciona información fielmente representativa y más relevante. La necesidad de mezclar las bases de presentación podría aparecer cuando una entidad realice actividades diferentes.
75. La información sobre las fechas esperadas de realización de los activos y pasivos es útil para evaluar la liquidez y la solvencia de una entidad. La NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*, requiere la revelación de información acerca de las fechas de vencimiento de los activos financieros y pasivos financieros. Los activos financieros incluyen las cuentas de deudores comerciales y otras cuentas por cobrar, y los pasivos financieros las cuentas de acreedores comerciales y otras cuentas por pagar. También será de utilidad la información sobre las fechas esperadas de recuperación y liquidación de los activos y pasivos no monetarios, tales como inventarios y provisiones, con independencia de que los activos y pasivos se clasifiquen como partidas corrientes o no corrientes.

Activos corrientes

76. **Un activo deberá clasificarse como corriente 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;**
 - (b) **se mantiene fundamentalmente para negociación;**
 - (c) **se espera realizar dentro de los doce meses posteriores a la fecha de presentación, o**
 - (d) **se trate de efectivo u otro medio equivalente al efectivo (tal como se define en la NICSP 2), 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 de presentación.**

Todos los demás activos se clasificarán como no corrientes.

77. En esta Norma, el término activos no corrientes incluye activos tangibles, intangibles y financieros a largo plazo. No está prohibido el uso de descripciones alternativas siempre que su significado sea claro.
78. El ciclo normal de operaciones de una entidad es el tiempo que ésta tarda en transformar entradas o recursos en salidas. Por ejemplo, los gobiernos

transfieren recursos a las entidades del sector público, para que éstas puedan transformar dichos recursos en bienes y servicios, o salidas, para satisfacer los objetivos sociales, políticos y económicos deseados del gobierno. Cuando el ciclo normal de operación no sea claramente identificable, se supondrá que su duración es de doce meses.

79. Como activos corrientes se incluyen activos (tales como las cuentas por cobrar por impuestos, servicios suministrados, multas, honorarios reglamentarios, existencias e ingresos devengados provenientes de inversiones), que se realizan, consumen o venden como parte del ciclo normal de operaciones aun cuando no se haya previsto su realización dentro de los doce meses posteriores a la fecha de presentación. Los activos corrientes también incluyen activos que se mantienen fundamentalmente para negociar (por ejemplo algunos activos financieros clasificados como mantenidos para negociar de acuerdo con la NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, y la parte corriente de los activos financieros no corrientes.

Pasivos corrientes

80. **Un pasivo se clasificará como corriente cuando satisfaga alguno de los siguientes criterios:**
- (a) **se espere liquidar en el ciclo normal de la operación de la entidad;**
 - (b) **se mantiene fundamentalmente para negociación;**
 - (c) **debe liquidarse dentro del periodo de los doce meses desde la fecha de presentación; o**
 - (d) **la entidad no tenga un derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha de presentación (véase el párrafo 84). 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.**

Todos los demás pasivos se clasificarán como no corrientes.

81. Algunos pasivos corrientes, tales como las cuentas por pagar de transferencias gubernamentales, y otros pasivos acumulados (o devengados), ya sea por costos de personal o por otros costos de operación, formarán parte del capital de trabajo utilizado en el ciclo normal de operación de la entidad. Estas partidas operativas se clasifican como pasivos corrientes, aun cuando se vayan a liquidar en un momento posterior a doce meses tras la fecha de presentación. Para la clasificación de los activos y pasivos de una entidad se aplicará el mismo ciclo normal

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

- de operación. Cuando el ciclo normal de operación no sea claramente identificable, se supondrá que su duración es de doce meses.
82. Otros tipos de pasivos corrientes no se liquidan como parte del ciclo normal de la operación, pero deben ser cancelados dentro de los doce meses siguientes a la fecha de presentación o se mantienen fundamentalmente con propósitos de negociación. Ejemplos de este tipo son algunos pasivos financieros clasificados como mantenidos para negociar de acuerdo con la NICSP 29, los descubiertos bancarios, y la parte corriente de los pasivos financieros no corrientes, los dividendos u otras distribuciones similares por pagar, los impuestos a las ganancias y otras cuentas por pagar no comerciales. Los pasivos financieros que proporcionan financiación a largo plazo (es decir, no forman parte del capital de trabajo utilizado en el ciclo normal de operación de la entidad), y que no deban liquidarse después de los doce meses a partir de la fecha de presentación, se clasificarán como pasivos no corrientes, sujetos a las condiciones de los párrafos 85 y 86.
83. Una entidad clasificará sus pasivos financieros como corrientes cuando deban liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha del periodo sobre el que informa, aunque:
- (a) el plazo original del pasivo fuera un periodo superior a doce meses; y
 - (b) exista un acuerdo de refinanciación o de restructuración de los pagos a largo plazo, que haya concluido después de la fecha de presentación y antes de que los estados financieros sean autorizados para su publicación.
84. 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 de presentación, de acuerdo con las condiciones de financiación existentes, clasificará la obligación como no corriente, aun cuando de otro modo sería cancelada a corto plazo. No obstante, cuando la refinanciación o renovación no sea una facultad de la entidad (por ejemplo si no existiese acuerdo para refinanciar o renovar), el potencial de refinanciación no se tendrá en cuenta, y la obligación se clasificará como corriente.
85. Cuando una entidad incumpla un compromiso adquirido en un contrato de préstamo a largo plazo en o antes de la fecha de presentación, con el efecto de que el pasivo se haga exigible a voluntad del prestamista, tal pasivo se clasificará como corriente, aún si el prestamista hubiera acordado, después de la fecha de presentación y antes de que los estados financieros hubieran sido autorizados para su publicación, no exigir el pago como consecuencia del incumplimiento. El pasivo se clasificará como corriente porque, en la fecha de presentación, la entidad no tiene el

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

derecho incondicional de aplazar la cancelación del pasivo durante al menos, doce meses tras dicha fecha.

86. Sin embargo, el pasivo se clasificará como no corriente si el prestamista hubiese acordado, en la fecha de presentación, conceder un periodo de gracia que finalice al menos doce meses después de esta fecha, dentro de cuyo plazo la entidad puede rectificar el incumplimiento y durante el cual el prestamista no puede exigir el reembolso inmediato.
87. Respecto a los préstamos clasificados como pasivos corrientes, si se produjese cualquiera de los siguientes eventos entre la fecha de presentación y la fecha en que los estados financieros son autorizados para su publicación, estos hechos cumplen las condiciones para revelarse como hechos que no requieren ajustes, de acuerdo con la NICSP 14, *Hechos Ocurridos Despues de la Fecha de Presentación*:
 - (a) refinanciación a largo plazo;
 - (b) rectificación del incumplimiento del contrato de préstamo a largo plazo; y
 - (c) la concesión, por parte del prestamista, de un periodo de gracia para rectificar el incumplimiento del contrato de préstamo a largo plazo que finalice, al menos, doce meses después de la fecha de presentación.

Información a presentar en el estado de situación financiera

88. **Como mínimo, en el estado de situación financiera se incluirán líneas de partida con los importes que correspondan a:**
 - (a) **propiedades, planta y equipo;**
 - (b) **propiedades de inversión;**
 - (c) **activos intangibles;**
 - (d) **activos financieros [excluidos los importes mencionados en los apartados (e), (g), (h) e (i)];**
 - (e) **inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación;**
 - (f) **inventarios;**
 - (g) **cuentas por cobrar provenientes de transacciones sin contraprestación (impuestos y transferencias);**
 - (h) **cuentas por cobrar provenientes de transacciones con contraprestación;**
 - (i) **efectivo y equivalentes al efectivo;**

- (j) **impuestos y cuentas por pagar de transferencias;**
 - (k) **cuentas por pagar provenientes de transacciones con contraprestación;**
 - (l) **provisiones;**
 - (m) **pasivos financieros [excluyendo los importes mencionados en los apartados (j), (k) y (l)];**
 - (n) **intereses minoritarios, presentados dentro de los activos netos/patrimonio; y**
 - (o) **activos netos/patrimonio atribuibles a los propietarios de la entidad controladora.**
89. **En el estado de situación financiera, se presentarán líneas de partida adicionales, agrupaciones y subtotales, cuando tal presentación sea relevante para la comprensión de la situación financiera de la entidad.**
90. Esta Norma no prescribe ni el orden ni el formato concreto para la presentación de las partidas. El párrafo 88 se limita a suministrar una lista de partidas lo suficientemente diferentes, en su naturaleza o función, como para requerir una presentación por separado en el estado de situación financiera. La Guía de implementación de esta Norma recoge algunos formatos ilustrativos. Además:
- (a) se añadirán líneas de partida cuando el tamaño, naturaleza o función de una partida o una agrupación de partidas similares sean tales que la presentación por separado resulte relevante para comprender la situación financiera de la entidad, y
 - (b) las denominaciones utilizadas y la ordenación de las partidas o agrupaciones de partidas similares, podrán ser modificadas de acuerdo con la naturaleza de la entidad y de sus transacciones, para suministrar información que sea relevante para la comprensión de la situación financiera de la entidad.
91. La decisión de presentar partidas adicionales por separado se basará 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.
92. El empleo de diferentes bases de medición para distintas clases de activos sugiere que su naturaleza o función difieren y, en consecuencia, que deben ser presentados en rúbricas separadas. Por ejemplo, ciertas clases de propiedades, planta y equipo pueden ser contabilizadas al costo, o por

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

sus importes revaluados, de acuerdo con la NICSP 17, Propiedades, Planta y Equipo.

Información a presentar en el estado de situación financiera o en las notas

93. **Una entidad revelará, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, subclasificaciones más detalladas de las líneas de partidas presentadas, clasificadas de una forma apropiada a las operaciones de la entidad.**
94. El detalle suministrado en las subclasificaciones dependerá de los requerimientos de las NICSP, así como del tamaño, la naturaleza y la función de los importes afectados. Los factores establecidos en el párrafo 91 se utilizarán también para decidir sobre los criterios de subclasificación. El nivel de información suministrada variará para cada partida, por ejemplo:
 - (a) las partidas de propiedades, planta y equipo se desagregarán por clases, de acuerdo con la NICSP 17;
 - (b) las cuentas por cobrar se desagregarán en importes por cobrar en concepto de: impuestos y otros ingresos sin contraprestación, cuentas por cobrar de partes vinculadas, los pagos anticipados y otros importes;
 - (c) los inventarios se subdividirán, de acuerdo con la NICSP 12, *Inventarios*, en categorías tales como mercaderías, materias primas, materiales, productos en curso y productos terminados;
 - (d) las cuentas por pagar por impuestos y transferencias se desagregan en devoluciones de impuestos, las cuentas por pagar por transferencias e importes por pagar a otras entidades pertenecientes a la entidad económica;
 - (e) las provisiones se desagregarán, en provisiones por beneficios a empleados y otras partidas; y
 - (f) los componentes de los activos netos/patrimonio se desagregan en capital aportado, los resultados acumulados y cualquier reserva.
95. **Si una entidad no cuenta con capital social, revelará los activos netos/patrimonio, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, mostrando por separado:**
 - (a) **el capital aportado que será igual al total acumulado, a la fecha de presentación, de las contribuciones de los propietarios menos distribuciones realizadas a los mismos;**
 - (b) **los resultados acumulados (ahorro o desahorro);**

- (c) las reservas, incluyendo una descripción de la naturaleza y destino de cada reserva que figure en los activos neto/patrimonio; y
 - (d) Participaciones no controladoras
- 95A. **Si una entidad ha reclasificado:**
- (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 solo en el momento de la liquidación y se clasifica como un instrumento de patrimonio; entre pasivos financieros y activos netos/patrimonio, revelará el importe reclasificado dentro y fuera de cada categoría (pasivo financiero o patrimonio), y el momento y razón de esa reclasificación.
96. Muchas entidades del sector público no tienen capital social, sino que la entidad estará controlada exclusivamente por otra entidad del sector público. La naturaleza de la participación del gobierno en los activos netos/patrimonio de la entidad será probablemente una combinación de capital aportado más la acumulación de resultados (ahorro o desahorro) del periodo y reservas de la entidad, lo cual reflejará los activos netos/patrimonio atribuibles a las operaciones de la entidad.
97. En algunos casos, puede haber una participación de intereses minoritarios en los activos netos/patrimonio de la entidad. Por ejemplo, a nivel del gobierno en su conjunto, la entidad económica podría incluir una entidad del sector público comercial que hubiera sido parcialmente privatizada. Podría haber, por consiguiente, accionistas privados que tuvieran una participación financiera en los activos netos/patrimonio de esa entidad.
98. **Si una entidad tiene capital social, además de la información a revelar indicada en el párrafo 95 deberá revelar, en el estado de situación financiera o en las notas lo siguiente:**
- (a) para cada clase de capital en acciones:
 - (i) el número de acciones autorizadas;
 - (ii) el número de acciones emitidas y cobradas totalmente, así como el número de emitidas pero aún no cobradas en su totalidad;
 - (iii) el valor nominal de las acciones, o el hecho de que no tengan valor nominal;

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

- (iv) una conciliación entre el número de acciones en circulación al principio y al final del año;
 - (v) los derechos, preferencias y restricciones correspondientes a esa clase, incluyendo los que corresponden a restricciones, distribución de dividendos y al reembolso del capital;
 - (vi) las acciones de la entidad poseídas por ésta, o por sus entidades controladas o asociadas; y
 - (vii) las acciones cuya emisión está reservada como consecuencia de la existencia de opciones o contratos para la venta de acciones, describiendo las condiciones e importes correspondientes; y
- (b) una descripción de la naturaleza y destino de cada reserva que figure en los activos netos/patrimonio.

Estado de rendimiento financiero

Resultado (ahorro o desahorro) del periodo

99. **Todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas en un periodo deberán incluirse en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo a menos que una NICSP requiera lo contrario.**
100. Normalmente, todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas en un periodo se incluyen en el resultado (ahorro o desahorro) de dicho periodo. Esto incluye los efectos de los cambios en las estimaciones contables. Sin embargo, pueden existir circunstancias en las que determinadas partidas podrían ser excluidas del resultado (ahorro o desahorro) del periodo corriente. La NICSP 3 se ocupa de dos de tales circunstancias: la corrección de errores y el efecto de cambios en las políticas contables.
101. Otras NICSP tratan casos de partidas que cumplen las definiciones de ingreso o gasto establecidas en esta Norma, pero que normalmente se excluyen del resultado (ahorro o desahorro) del periodo. Ejemplos de las mismas podrían ser los superávit de revaluación (véase la NICSP 17), (a) las pérdidas o ganancias específicas que surjan de la conversión de los estados financieros de un negocio en moneda extranjera (véase la NICSP 4), y (b) las pérdidas o ganancias específicas derivadas de la revisión de valor de los activos financieros disponibles para la venta (véase la NICSP 29).

Información a presentar en el estado de rendimiento financiero

102. **En el estado de rendimiento financiero se incluirán, como mínimo, líneas de partidas que presenten los importes siguientes para el periodo:**

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

- (a) **ingresos;**
 - (b) **costos financieros;**
 - (c) **participación en el resultado (ahorro o desahorro) de las asociadas y negocios conjuntos contabilizados por el método de la participación;**
 - (d) **ganancia o pérdida antes de impuestos reconocida en la disposición de activos o liquidación de pasivos atribuible a operaciones en discontinuación; y**
 - (e) **Resultado (ahorro o desahorro) del periodo.**
103. **Las siguientes partidas se revelarán en el estado de rendimiento financiero, como distribuciones de los resultados (ahorro o desahorro) del periodo:**
- (a) **resultado (ahorro o desahorro) del periodo atribuible a los intereses minoritarios; y**
 - (b) **resultado (ahorro o desahorro) atribuible a los propietarios de la entidad controladora.**
104. **En el estado de rendimiento financiero se presentarán líneas de partida adicionales que contengan agrupaciones y subtotales, cuando esta presentación sea relevante para la comprensión del rendimiento financiero de la entidad.**
105. Debido a que los efectos de las diversas actividades, transacciones y otros hechos de la entidad difieren en cuanto a su influencia en la capacidad de ésta para cumplir con sus obligaciones de prestar servicio, la información a revelar de los componentes del rendimiento financiero facilita la comprensión del rendimiento financiero alcanzados y a predecir los resultados futuros. Se incluirán líneas de partidas adicionales en el estado de rendimiento financiero, y se modificarán las descripciones utilizadas y el orden de las partidas cuando sea necesario para explicar los elementos del rendimiento. Los factores a considerar para tomar esta decisión incluirán la materialidad, así como la naturaleza y función de los diferentes componentes de los ingresos y los gastos. Las partidas de ingresos y gastos no se compensarán, a menos que se cumplan los criterios del párrafo 48.

Información a presentar en el estado de rendimiento financiero o en las notas

106. **Cuando las partidas de ingreso y gasto sean materiales, su naturaleza e importe se revelará por separado.**
107. Entre las circunstancias que darían lugar a revelar información de forma separada de partidas de ingreso y gasto están las siguientes:

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

- (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 las reversiones de tales rebajas;
 - (b) restructuración 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) las privatizaciones u otras disposiciones de inversiones;
 - (e) las operaciones en discontinuación;
 - (f) cancelaciones de pagos por litigios; y
 - (g) otras reversiones de provisiones.
108. **Una entidad presentará, en el estado de rendimiento financiero o en las notas, una subclasificación del total de ingresos de clasificada de forma apropiada para las operaciones de la entidad.**
109. **Una entidad presentará, en el estado de rendimiento financiero o en las notas, un desglose de los gastos, utilizando una clasificación basada en la naturaleza de los mismos o en su función dentro de la entidad, dependiendo de cuál proporcione una información que fielmente representativa y de mayor relevancia.**
110. Se aconseja a las entidades que presenten el desglose mencionado en el párrafo 109 dentro del estado de rendimiento financiero.
111. Los gastos se subclasicarán para destacar los costos y las recuperaciones del costo de programas específicos, actividades u otros segmentos relevantes de la entidad que informa. Este desglose se proporciona en una de las dos formas descritas a continuación.
112. La primera forma de desglose es el método de la naturaleza de los gastos. Los gastos se agruparán en el estado de rendimiento financiero de acuerdo con su naturaleza (por ejemplo depreciación, compras de materiales, costos de transporte, beneficios a los empleados y costos de publicidad) y no se redistribuirán entre las diferentes funciones dentro de la entidad. Este método resulta fácil de aplicar, porque no es necesario distribuir los gastos en clasificaciones funcionales. Un ejemplo de clasificación que utiliza el método de la naturaleza de los gastos es el siguiente:

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Ingresos	X
Costos por beneficios a los empleados	X
Gasto de depreciación y amortización	X
Otros gastos	X
<hr style="border-top: 1px solid black;"/>	
Total de gastos	(X)
<hr style="border-top: 1px solid black;"/>	
Superávit	X
<hr style="border-top: 3px double black;"/>	

113. El segundo método de desglose se conoce como método funcional de clasificación del gasto y los gastos se clasifican de acuerdo al programa o propósito por el cual se ha incurrido en ellos. Este método puede proporcionar a los usuarios una información más relevante que la clasificación de gastos por naturaleza, pero la distribución de los costos por función puede requerir asignaciones arbitrarias, e implicar la realización de juicios profesionales de importancia. Un ejemplo de clasificación utilizando el método de gastos por función es el siguiente:

Ingresos	X
Gastos:	
Gastos en sanidad	(X)
Gastos en educación	(X)
Otros gastos	(X)
<hr style="border-top: 1px solid black;"/>	
Superávit	X
<hr style="border-top: 3px double black;"/>	

114. Los gastos asociados a las funciones principales llevadas a cabo por la entidad se muestran separadamente. En este ejemplo, la entidad tiene funciones relativas al suministro de servicios sanitarios y educativos. La entidad presentaría los gastos por líneas de partida para cada una de estas funciones.
115. **Las entidades que clasifiquen sus gastos por función revelarán información adicional sobre la naturaleza de tales gastos, que incluirá al menos el importe de los gastos por depreciación y amortización y el gasto por beneficios a los empleados.**
116. La elección entre el método de la naturaleza de los gastos o de la función de los gastos dependerá de factores históricos, así como del sector industrial y de la naturaleza de la entidad. Ambos métodos suministran una indicación de los costos que puedan variar directa o indirectamente, con el nivel de ventas o de producción de la entidad. Puesto que cada uno de los métodos de presentación tiene sus ventajas para tipos distintos de entidades, esta Norma requiere que la gerencia seleccione la presentación

que considere más relevante y fielmente representativa. Sin embargo, puesto que la información sobre la naturaleza de los gastos es útil para predecir los flujos de efectivo futuros, se requiere información a revelar adicional cuando se utiliza la clasificación de la función de los gastos. En el párrafo 115, el concepto beneficios a los empleados tiene el mismo significado que en la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*.

117. **Cuando una entidad reparta dividendos o realice distribuciones a sus propietarios y tenga capital social, revelará, ya sea en el estado de rendimiento financiero o en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio o en las notas, el importe de los dividendos o distribuciones similares reconocidas como distribuciones a los propietarios durante el periodo y el correspondiente importe por acción.**

Estado de cambios en los activos netos/patrimonio

118. **Una entidad presentará un estado de cambios en los activos netos/patrimonio que mostrará:**
- (a) **el resultado (ahorro o desahorro) del periodo;**
 - (b) **cada partida de ingresos y gastos del periodo que, según lo requerido por otras Normas, se reconozcan directamente en los activos netos/patrimonio, y el total de estas partidas;**
 - (c) **el total de los ingresos y gastos del periodo [calculado como la suma de los apartados (a) y (b)], mostrando separadamente el importe total atribuido a los propietarios de la entidad controladora y a los intereses minoritarios; y**
 - (d) **para cada componente de los activos netos/patrimonio revelado por separado, los efectos de los cambios en las políticas contables y en la corrección de errores reconocidos de acuerdo con la NICSP 3.**
119. **Una entidad presentará también, en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio o en las notas:**
- (a) **los importes de las transacciones con los propietarios en su condición de tales, mostrando de forma separada las distribuciones a los mismos;**
 - (b) **el saldo de los resultados acumulados (ahorro o desahorro) al inicio del periodo y a la fecha de presentación, y los cambios durante el periodo; y**
 - (c) **en la medida en que los componentes de los activos netos/patrimonio se revelen separadamente, una conciliación entre el importe en libros de cada componente de los activos**

netos/patrimonio al inicio y al final del periodo, informando por separado de cada cambio.

120. Los cambios en los activos netos/patrimonio de una entidad, entre dos fechas de presentación, reflejarán el incremento o disminución sufridos por sus activos netos durante el periodo.
121. El cambio global en los activos netos/patrimonio durante un periodo representa el importe total del resultado (ahorro o desahorro) del periodo, otros ingresos y gastos reconocidos directamente como cambios en los activos netos/patrimonio, junto con contribuciones de los propietarios y distribuciones a los mismos, en su condición de tales.
122. Contribuciones de los propietarios y distribuciones a los mismos incluyen transferencias entre dos entidades pertenecientes a una misma entidad económica (por ejemplo, la transferencia efectuada por un gobierno, actuando en su condición de propietario, a un organismo gubernamental). Las contribuciones de los propietarios en su condición de tales, a las entidades controladas, se reconocen como un ajuste directo en los activos netos/patrimonio sólo cuando dan lugar explícitamente a una participación residual en la entidad, bajo la forma de derechos sobre los activos netos/patrimonio.
123. Esta Norma requiere que todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas en un periodo se incluyan en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo a menos que otra NICSP requiera lo contrario. Otras NICSP requieren que ciertas partidas (como los incrementos o disminuciones de revaluación, ciertas diferencias de cambio), se reconozcan directamente como cambios en los activos netos/patrimonio. Puesto que es importante tener en cuenta todos los ingresos y gastos al evaluar los cambios habidos en la situación financiera de la entidad entre dos fechas sobre las que se informa, esta Norma requiere la presentación de un estado de cambios en los activos netos/patrimonio, donde se pongan de manifiesto los gastos e ingresos totales de la entidad, incluyendo en ellos los importes que se hayan reconocido directamente en las cuentas de los activos netos/patrimonio.
124. La NICSP 3 requiere ajustes retroactivos para reflejar los cambios en las políticas contables, en la medida en que sean practicables, excepto cuando las disposiciones transitorias de alguna NICSP requieran otra cosa. La NICSP 3 también exige que la reexpresión para la corrección de errores 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 (ahorro o desahorro) del periodo, excepto cuando una NICSP requiera el ajuste retroactivo de otro componente de los activos netos/patrimonio. El párrafo 118(d) exige revelar información, en el estado de cambios de los

activos netos/patrimonio, sobre los ajustes totales de cada componente de los activos netos/patrimonio revelado por separado procedente, por separado, de cambios en las políticas contables y de las correcciones de errores. Se revelará información sobre estos ajustes para cada periodo anterior y para el principio del periodo.

125. Los requerimientos de los párrafos 118 y 119 pueden cumplirse utilizando un formato en forma de columna, que concilie los saldos iniciales y finales de cada elemento de los activos netos/patrimonio. Una alternativa es presentar únicamente las partidas establecidas en el párrafo 118 en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio. Si se utiliza esta alternativa, las partidas descritas en el apartado 119 se presentarán en las notas.

Estado de flujos de efectivo

126. La información sobre los flujos de efectivo proporciona a los usuarios de los estados financieros una base para evaluar (a) la capacidad de la entidad para generar efectivo y equivalentes al efectivo, y (b) las necesidades de la entidad para utilizar esos flujos de efectivo. La NICSP 2 establece los requisitos para la presentación de este estado financiero, así como otras informaciones relacionadas con él.

Notas

Estructura

127. **Las notas:**
 - (a) **presentarán información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros, y sobre las políticas contables específicas utilizadas de acuerdo con los párrafos 132 a 139;**
 - (b) **revelarán la información requerida por las NICSP que no se presenta en el estado de situación financiera, estado de rendimiento financiero, estado de cambios en los activos netos/patrimonio o en el estado de flujos de efectivo; y**
 - (c) **suministrarán la información adicional que, no se presenta en el estado de situación financiera, estado de rendimiento financiero, estado de cambios en los activos netos/patrimonio o en el estado de flujos de efectivo, pero que sea relevante para la comprensión de alguno de ellos.**
128. **Las notas se presentarán, en la medida en que sea practicable, de una forma sistemática. Cada partida del estado de situación financiera, del estado de rendimiento financiero, estado de cambios en los activos**

netos/patrimonio y del estado de flujos de efectivo, se relacionará con la información correspondiente en las notas.

129. Normalmente, las notas se presentarán en el siguiente orden, con el fin de ayudar a los usuarios a comprender los estados financieros y compararlos con los presentados por otras entidades:
 - (a) una declaración de conformidad con las NICSP (véase el párrafo 28);
 - (b) un resumen de las políticas contables significativas aplicadas (véase el párrafo 132);
 - (c) información de apoyo para las partidas presentadas en el estado de situación financiera, en el estado de rendimiento financiero, en el estado de cambios en los activos/patrimonio o en el estado de flujos de efectivo, en el mismo orden en que figuren cada uno de los estados y cada línea de partida; y
 - (d) otra información a revelar, que incluya:
 - (i) pasivos contingentes (véase la NICSP 19) y compromisos contractuales no reconocidos; y
 - (ii) información a revelar no financiera, por ejemplo los objetivos y políticas de gestión del riesgo financiero (véase la NICSP 30).
130. En ciertas circunstancias, podría ser necesario o deseable cambiar el orden de ciertas partidas dentro de las notas. Por ejemplo, la información sobre los cambios en el valor razonable, reconocidos en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo, podría combinarse con información sobre el vencimiento de los instrumentos financieros correspondientes, aunque la primera información a revelar se refiera al estado de rendimiento financiero y la segunda esté relacionada con el estado de situación financiera. No obstante, una estructura sistemática de las notas se conservará, en la medida de lo posible.
131. Las notas que aportan información acerca de las bases para la elaboración de los estados financieros y las políticas contables específicas, podrán ser presentadas como un componente separado de los estados financieros.

Información a revelar sobre políticas contables

132. **Una entidad revelará, en el resumen de políticas contables significativas:**
 - (a) **la base o bases de medición utilizadas al preparar los estados financieros;**

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

- (b) **el grado en que la entidad ha aplicado alguna de las disposiciones transitorias de algunas NICSP; y**
 - (c) **las demás políticas contables utilizadas que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros.**
133. Es importante para los usuarios estar informados acerca de la base de medición utilizada en los estados financieros (por ejemplo: costo histórico, costo corriente, valor realizable neto, valor razonable, importe recuperable o importe de servicio recuperable), puesto que esas bases, sobre las cuales se elaboran los estados financieros, afectan significativamente a su análisis. Cuando se haya usado más de una base de medición al elaborar los estados financieros, por ejemplo si se han revaluado sólo ciertas clases de activos, será suficiente con suministrar una indicación respecto a las categorías de activos y pasivos a los cuales se ha aplicado cada base de medición.
134. Al decidir si una determinada política contable debe revelarse, la gerencia considerará si tal información a revelar podría ayudar a los usuarios a comprender la forma en la que las transacciones y otros eventos y condiciones han quedado reflejados en la información sobre el desempeño y la posición financiera. La información a revelar acerca de las políticas contables particulares, será especialmente útil para los usuarios cuando estas políticas se seleccionen de entre las alternativas permitidas en las NICSP. Un ejemplo es revelar información sobre si una entidad aplica el modelo del valor razonable o del costo a sus propiedades de inversión (véase la NICSP 16, *Propiedades de Inversión*). Algunas NICSP exigen, de forma específica, revelar información acerca de determinadas políticas contables, incluyendo las opciones escogidas por la gerencia entre las diferentes políticas permitidas en esas Normas. Por ejemplo, la NICSP 17 requiere revelar información acerca de las bases de medición utilizadas para las distintas clases de propiedades, planta y equipo. La NICSP 5, *Costos por Préstamos*, exige revelar información acerca de si los costos por préstamos se han reconocido inmediatamente como un gasto, o bien han sido capitalizados como parte del costo de los activos aptos.
135. Cada entidad considerará la naturaleza de sus operaciones y las políticas que los usuarios de sus estados financieros esperarían que se revelasen para ese tipo de entidad. Por ejemplo, de las entidades del sector público debería esperarse que revelen su política contable de reconocimiento de impuestos, donaciones y otras formas de ingresos sin contraprestación. Cuando una entidad tenga un número significativo de negocios en el extranjero o transacciones en moneda extranjera, debería esperarse que informe acerca de las políticas contables seguidas para el reconocimiento de pérdidas y ganancias por diferencias de cambio. Cuando se produzcan

combinaciones de negocios en el sector público, se revelarán las políticas utilizadas para la medición de la plusvalía y de los intereses minoritarios.

136. Una política contable podría ser significativa debido a la naturaleza de las operaciones de la entidad, incluso cuando los importes del periodo corriente o de los anteriores no sean materiales. También será adecuado revelar información acerca de cada política contable significativa que no esté requerida específicamente por las NICSP, pero que se haya seleccionado y aplicado de acuerdo con la NICSP 3.
137. **Una entidad revelará, en el resumen de las políticas contables significativas o en otras notas, los juicios profesionales, diferentes de aquellos que impliquen estimaciones (véase el párrafo 140), que la gerencia haya realizado al aplicar las políticas contables de la entidad que tengan un efecto significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.**
138. En el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad, la gerencia realizará diversos juicios profesionales, diferentes de los relativos a las estimaciones, que pueden afectar significativamente a los importes reconocidos en los estados financieros. Por ejemplo, la gerencia realizará juicios profesionales para determinar:
 - si los activos son propiedades de inversión;
 - si los acuerdos para la provisión de bienes o servicios que implican el uso de activos especializados son arrendamientos;
 - si, en esencia, ciertas ventas de bienes son acuerdos de financiación y, en consecuencia, no ocasionan ingresos; y
 - si la esencia de la relación entre la entidad que informa y otras entidades indica que estas últimas se encuentran controladas por la entidad que informa.
139. Algunas de las informaciones a revelar de conformidad con el párrafo 137, serán exigidas por otras NICSP. Por ejemplo, la NICSP 38, *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*, requiere que una entidad revele los juicios que ha realizado para determinar si controla a otra entidad. La NICSP 16, *Propiedades de Inversión*, requiere, cuando la clasificación de una determinada inversión presente dificultades, que se revele información acerca de los criterios desarrollados por la entidad para distinguir las propiedades de inversión de las propiedades ocupadas por el dueño y de las propiedades mantenidas para su venta en el curso ordinario del negocio.

Supuestos clave para la estimación de la incertidumbre

140. **Una entidad revelará en las notas información sobre (a) los supuestos clave acerca del futuro, y (b) otros datos clave para la estimación de la incertidumbre en la fecha de presentación, 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 de presentación.**
141. La determinación del importe en libros de algunos activos y pasivos exigirá la estimación, en la fecha de presentación, de los efectos que se deriven de eventos futuros inciertos sobre tales activos y pasivos. Por ejemplo, en ausencia de precios de mercado observados recientemente, que se empleen para medir los siguientes activos y pasivos, sea necesario efectuar estimaciones acerca del futuro cuando se quiera medir (a) el importe recuperable de las distintas clases de propiedades, planta y equipo, (b) el efecto de la obsolescencia tecnológica sobre los inventarios, y (c) las provisiones condicionadas por los desenlaces futuros de litigios en curso. Estas estimaciones se basan en supuestos sobre tales partidas como los flujos de efectivo ajustados al riesgo o las tasas de descuento empleadas, la evolución prevista en los salarios o en los cambios en los precios que afectan a otros costos.
142. Los supuestos clave y otros datos clave de la incertidumbre de la estimación revelados, acuerdo con el párrafo 140, se refieren a las estimaciones que ofrezcan una mayor dificultad, subjetividad o complejidad en el juicio para la gerencia. A medida que aumente el número de variables y supuestos que afectan al posible desenlace futuro de las incertidumbres, los juicios profesionales serán más subjetivos y complejos, y la posibilidad de que se produzcan ajustes materiales en el valor en libros de los activos o pasivos normalmente se verá incrementada en consecuencia.
143. Las informaciones a revelar del párrafo 140 no serán requeridas para los activos y pasivos que lleven asociado un riesgo significativo al suponer cambios materiales en su valor en libros dentro del año próximo si, en la fecha de presentación, se miden al valor razonable, basado en observaciones recientes de los precios de mercado (sus valores razonables podrían sufrir cambios importantes en el transcurso del próximo año, pero tales cambios no pueden determinarse a partir de los supuestos u otros datos de estimación de la incertidumbre a la fecha de presentación).
144. Las informaciones a revelar del párrafo 140 se presentarán de tal forma que ayuden a los usuarios de los estados financieros a entender los juicios

profesionales efectuados por la gerencia, sobre el futuro y sobre otros supuestos clave en la estimación de la incertidumbre. La naturaleza y el alcance de la información proporcionada variarán de acuerdo con la naturaleza de los supuestos, y con otras circunstancias. Ejemplos de los tipos de información a revelar son los siguientes:

- (a) la naturaleza de los supuestos u otras estimaciones relativas a la incertidumbre;
 - (b) la sensibilidad del importe en libros a los métodos, supuestos y estimaciones implícitas en su cálculo, incluyendo las razones de tal sensibilidad;
 - (c) la resolución esperada de una incertidumbre, así como el abanico de resultados razonablemente posibles dentro del periodo contable próximo, con respecto al importe en libros de los activos y pasivos afectados; y
 - (d) si la incertidumbre continúa sin resolverse, una explicación de los cambios efectuados en los supuestos pasados referentes a dichos activos y pasivos.
145. Al revelar la información del párrafo 140, no será necesario hacerlo sobre información presupuestaria ni los pronósticos realizados.
146. Cuando, en la fecha de presentación, sea impracticable revelar la naturaleza y alcance de los posibles efectos de un supuesto u otro dato que sean claves en la estimación de la incertidumbre, la entidad informará de que es razonablemente posible, basándose en el conocimiento existente, que los desenlaces que sean diferentes de los supuestos, en el próximo año, podrían exigir ajustes materiales en el importe en libros del activo o pasivo afectado. En cualquier caso, la entidad revelará la naturaleza y el importe en libros del activo o pasivo específico (o de la clase de activos o pasivos) afectado por el supuesto en cuestión.
147. La información a revelar requerida por el párrafo 137, sobre los juicios particulares efectuados por la gerencia en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad, no guardan relación con las informaciones a revelar acerca de los supuestos clave para la estimación de la incertidumbre previstos en el párrafo 140.
148. La información a revelar sobre alguno de los supuestos clave, que de otro modo sería requerida de acuerdo con el párrafo 140, es requerida también en otras NICSP. Por ejemplo, la NICSP 19 requiere revelar, en circunstancias específicas, las principales suposiciones sobre los sucesos futuros que afecten a las diferentes clases de provisiones. La NICSP 30 exige revelar los supuestos significativos aplicados en la estimación del valor razonable de los activos y pasivos financieros, que se contabilicen al valor razonable. La NICSP 17 requiere revelar los supuestos

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

significativos aplicados en la estimación del valor razonable de las partidas de propiedades, planta y equipo que se hayan revaluado.

Capital

148A. **Una entidad revelará información que permita que los usuarios de sus estados financieros evalúen los objetivos, las políticas y los procesos que ella aplica para gestionar el capital.**

148B. Para cumplir lo establecido en el párrafo 148A, la entidad revelará lo siguiente:

- (a) Información cualitativa sobre sus objetivos, políticas y procesos de gestión de capital, que incluya (aunque no solo) entre otras cosas:
 - (i) una descripción de lo que considera capital a efectos de su gestión;
 - (ii) cuando una entidad está a sujeta a requerimientos externos de capital, la naturaleza de éstos y la forma en que se incorporan en la gestión de capital; y
 - (iii) cómo cumple sus objetivos de gestión de capital.
- (b) Datos cuantitativos resumidos acerca de lo que gestiona como capital. Algunas entidades consideran como parte del capital a determinados pasivos financieros (por ejemplo, algunas formas de deuda subordinada). Otras excluyen del capital a algunos componentes del patrimonio (por ejemplo, los componentes surgidos de las coberturas de flujos de efectivo).
- (c) Los cambios en (a) y (b) desde el periodo anterior.
- (d) Si durante el periodo ha cumplido con cualquier requerimiento externo de capital al cual esté sujeto.
- (e) Cuando la entidad no haya cumplido con alguno de estos requerimientos externos de capital impuestos, las consecuencias de este incumplimiento.

Estas informaciones a revelar deberán basarse en la información provista internamente al personal clave de la dirección de la entidad.

148C. Una entidad puede gestionar su capital de diversas formas y estar sujeta a distintos requerimientos sobre el capital. Por ejemplo, un conglomerado puede incluir entidades que lleven a cabo actividades de seguro y actividades bancarias, y esas entidades pueden también operar en diferentes jurisdicciones. Si la información a revelar de forma agregada sobre los requerimientos de capital y sobre la forma de gestionar el capital proporcionase información útil o distorsionase la comprensión de los recursos de capital de una entidad por parte de los usuarios de los

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

estados financieros, la entidad revelará información separada sobre cada requerimiento de capital al que esté sujeta.

Instrumentos financieros con opción de venta clasificados como activos netos/patrimonio

148D. **En el caso de instrumentos financieros con opción de venta clasificados como instrumentos de patrimonio, una entidad revelará (en la medida en que no lo haya hecho en ninguna otra parte):**

- (a) **un resumen de datos cuantitativos sobre el importe clasificado como activos netos/patrimonio;**
- (b) **sus objetivos, políticas y procesos de gestión de su obligación de recomprar o reembolsar los instrumentos cuando le sea requerido por los tenedores de los instrumentos, incluyendo cualquier cambio sobre el periodo anterior;**
- (c) **las salidas de efectivo esperadas por reembolso o recompra de esa clase de instrumentos financieros; y**
- (d) **información sobre cómo se determinaron las salidas de efectivo esperadas por reembolso o recompra.**

Otra información a revelar

149. **Una entidad revelará en las notas:**

- (a) **el importe de los dividendos, o distribución similar, propuestos o anunciados antes de que los estados financieros hayan sido autorizados para su emisión, que no hayan sido reconocidos como distribución a los propietarios durante el periodo, así como los importes correspondientes por acción; y**
- (b) **el importe de cualesquiera dividendos preferidos acumulados, o distribución similar, no reconocidos.**

150. **Una entidad revelará lo siguiente, si no ha sido revelado en otra parte de la información publicada con los estados financieros:**

- (a) **el domicilio y forma legal de la entidad, y jurisdicción en que opera;**
- (b) **una descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad, y principales actividades;**
- (c) **una referencia a la legislación pertinente que rige las operaciones de la entidad;**
- (d) **el nombre de la entidad controladora directa y de la controladora última de la entidad económica (si fuera pertinente); y**

- (e) si es una entidad de vida limitada, información sobre la duración de la misma.

Disposiciones transitorias

151. [Eliminado]
152. [eliminado]

Fecha de vigencia

153. Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2008. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en períodos que comiencen antes del 1 de enero de 2008, se revelará este hecho.
- 153A. Los párrafos 79 y 82 fueron modificados por el documento *Mejoras a las NICSP* emitido en enero de 2010. Una entidad debe aplicar esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2011, deberá revelar este hecho.
- 153B. La NICSP 28 modificó el párrafo 150 e insertó los párrafos 7A, 95A y 148D. Una entidad debe aplicar esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Si una entidad aplica la NICSP 28 en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2013, las modificaciones también se aplicarán para dicho periodo.
- 153C. La NICSP 30 modificó los párrafos 75, 129 y 148 e insertó los párrafos 148A a 148C. Una entidad debe aplicar esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Si una entidad aplica la NICSP 30 en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2013, las modificaciones también se aplicarán para dicho periodo.
- 153D. El párrafo 80 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NICSP* emitido en noviembre de 2010. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2012. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2012, deberá revelar este hecho.
- 153E. Se modificaron los párrafos 21, 53 y 54 y se añadió el párrafo 53A mediante el documento *Mejoras a las NICSP 2014*, emitido en mayo

de 2015. Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2015. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2015, deberá revelar este hecho.

- 153F. La NICSP 33 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)*, emitida en enero de 2015, modificó los párrafos 151, 152 y 154. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la NICSP 33 en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017 las modificaciones también se aplicarán para dicho periodo.
- 153G. La NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados* y la NICSP 38, *Información a revelar sobre participaciones en otras entidades*, emitidas en enero de 2015, modificaron los párrafos 4, 7, 12, 88(n), 95(d), 97, 103, 118(c), 134, 135 y 139. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las NICSP 35 y NICSP 38.
- 153H. El documento de Mejoras a las NICSP 2015, emitido en abril de 2016, modificó los párrafos 29, 44, 70, 73, 74, 109 y 116 eliminó el Apéndice A, *Características cualitativas de la información financiera*. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, deberá revelar este hecho.
- 153I. *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitida en abril de 2016, eliminó los párrafos 5, 6 y 12 y modificó los párrafos 7 y 97. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.
- 153J. El párrafo 116 fue modificado por la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*, emitida en julio de 2016. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, revelará este hecho y aplicará la NICSP 39 al mismo tiempo.

- 153K. El párrafo 135 fue modificado por la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.
154. Cuando una entidad adopte las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) tal como se define en la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que abarquen períodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP..

Derogación de la NICSP 1 (2000)

155. Esta Norma sustituye a la NICSP 1, Presentación de Estados Financieros, emitida en 2000.

Apéndice A

Características cualitativas de la información financiera

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 1.

[Eliminado]

Apéndice B

Modificaciones a otras NICSP

[Eliminado]

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 1, pero no son parte de la misma.

Revisión de la NICSP 1 como resultado del Proyecto de mejoras general del IASB del año 2003

Antecedentes

- FC1. El Programa de convergencia con las NIIF del IPSASB es un elemento importante del programa de trabajo del IPSASB. La política del IPSASB es la convergencia de las NICSP con las NIIF emitidas por el IASB, cuando sea adecuado para las entidades del sector público.
- FC2. Las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) que han convergido con las NIIF mantienen los requerimientos, estructura y texto de las NIIF, a menos que haya una razón específica del sector público para apartarse. La falta de aplicación de su NIIF equivalente ocurrirá cuando los requerimientos o terminología de la NIIF no sea apropiada para el sector público, o cuando sea necesario la introducción de comentarios adicionales o ejemplos para ilustrar ciertos requerimientos en el contexto del sector público. Las diferencias entre las NICSP y sus equivalentes NIIF se identifican en *Comparación con la NIIF* incluida en cada NICSP.
- FC3. En mayo de 2002, el IASB emitió un proyecto de propuesta de modificación de 13 de las NIC¹ como parte de su Proyecto general de mejoras. Los objetivos del Proyecto general de mejoras del IASB eran “reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos entre las Normas, para tratar ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras.” Las NIC finales se emitió en diciembre de 2003.
- FC4. La NICSP 1, emitida en enero de 2000, se basó en la NIC 1 (revisada en 1997), que fue emitida nuevamente en diciembre de 2003. Al final de 2003 el predecesor del IPSASB, el Comité del Sector Público (PSC),² puso en marcha un Proyecto de Mejoras de las NICSP para la convergencia, cuando fuera apropiado, de las NICSP con las NIC mejoradas emitidas en diciembre de 2003.
- FC5. El IPSASB revisó la NIC 1 mejorada y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la NIC y con las modificaciones realizadas.

¹ Las NIC se emitieron por el predecesor del IASB, el IASC. Las Normas emitidas por el IASB se denominan Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). El IASB ha definido las NIIF integrando las NIIF, las NIC y las Interpretaciones de las Normas. En algunos casos, el IASB ha modificado, en lugar de reemplazado, las NIC, en aquellos casos en que las antiguas NIC se mantienen.

² El PSC se convirtió en el IPSASB cuando el Consejo de la IFAC cambió el mandato del PSC para pasar a ser un consejo emisor de normas independiente en noviembre de 2004.

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(Los Fundamentos de las conclusiones del IASB no se reproducen aquí. Los subscriptores del Comprehensive Subscription Service del IASB pueden consultar los Fundamentos de las conclusiones en el sitio web del IASB www.iasb.org). En aquellos casos donde la NICSP difiere de la NIC correspondiente, los Fundamentos de las conclusiones explican las razones específicas del sector público para la falta de aplicación.

- FC6. La NIC 1 ha sido modificada adicionalmente como consecuencia de las NIIF emitidas después de diciembre de 2003. La NICSP 1 no incluye las modificaciones resultantes surgidas desde la emisión de las NIIF a partir de diciembre de 2003. Esto es así porque el IPSASB no ha revisado todavía ni se ha formado una opinión sobre la aplicabilidad de los requerimientos incluidos en las NIIF a las entidades del sector público.

Ingresos

- FC7. La NIC 1 utiliza el término ingreso, que no se utiliza en la NICSP 1. La NICSP 1 utiliza ingreso (de actividades ordinarias), que se corresponde con ingreso en las NIC/NIIF. El término ingreso en la NIC es más amplio que el de ingreso (de actividades ordinarias) en la NICSP 1, comprendiendo ganancias adicionales a éste. Las NICSP no incluyen una definición de ingreso como la de la NIC1, y la introducción de esta definición no era parte del proyecto de mejoras y no se incluyó en el ED 26.

Partidas extraordinarias

- FC8. La NIC 1 prohíbe que una entidad presente, en el estado de resultados o en las notas, partida alguna de ingresos o gastos con la consideración de partidas extraordinarias. El IASB concluyó que las partidas tratadas como extraordinarias resultan de los riesgos de la actividad normal afrontados por una entidad y no justifican la presentación en un componente separado del estado de resultados. La naturaleza o función de una transacción u otro suceso, más que su frecuencia, deberían determinar su presentación dentro del estado de resultados.
- FC9. La definición de partidas extraordinarias en la NICSP 1 (2000) difería de la definición incluida en la anterior versión (1993) de la NIC 8, *Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables*.³ Esta diferencia reflejaba la opinión del sector público acerca de lo que constituía una partida extraordinaria para las entidades del sector público.

³ La NICSP 1 (2000) definía partidas extraordinarias como “ingresos o gastos que surgen por sucesos o transacciones que son claramente distintas de las actividades ordinarias de la entidad, que no se espera que se repitan frecuente o regularmente y que están fuera del control o influencia de la misma”. La NIC 8 definía “partidas extraordinarias” como “ingresos o gastos que surgen por sucesos o transacciones que son claramente distintas de las actividades ordinarias de la empresa y que, por tanto, no se espera que se repitan frecuente o regularmente”.

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

FC10. Esta Norma no prohíbe de forma específica la presentación de partidas de ingresos y gastos como partidas extraordinarias en el estado de rendimiento financiero o en las notas. La NIC 1 prohíbe que cualquier partida de ingresos o gastos se presentare como partida extraordinaria en el estado de resultados o en las notas. El IPSASB opina que las NICSP no deberían prohibir que las entidades revelen partidas extraordinarias en las notas o en el estado de rendimiento financiero. Esto es así porque ellos creen que la información a revelar sobre partidas extraordinarias puede ser congruente con los objetivos y características cualitativas de la información financiera. Sin embargo, otros miembros opinan que no existe una razón específica para que el sector público se desvíe de los requerimientos de la NIC 1 con respecto a esta cuestión. Ellos también destacaron que la NICSP 1 no prohíbe la presentación por separado, en los estados financieros o en las notas, de partidas que sean distintas de las actividades ordinarias de un gobierno, siempre que estas partidas sean materiales. No están convencidos de que exista una razón específica para que el sector público se desvíe de la prohibición del IASB sobre la presentación de “partidas extraordinarias” en los estados financieros.

Revisión de la NICSP 1 como resultado del documento del IASB *Mejoras a las NIIF* emitido en 2008

FC11. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 1 incluidas en el documento *Mejoras a las NIIF* emitido por el IASB en mayo de 2008 y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la norma. El IPSASB concluyó que no había una razón específica del sector público para la no adopción de las modificaciones.

Revisión de la NICSP 1 como resultado del documento del IASB *Mejoras a las NIIF* emitido en 2009

FC12. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 1 incluida en el documento *Mejoras a las NIIF* emitido por el IASB en abril de 2009 y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la norma. El IPSASB concluyó que no había una razón específica del sector público para la no adopción de la modificación.

Revisión de la NICSP 1 como resultado del documento del IASB *Mejoras a las NIIF* emitido en 2012

FC13. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 1 incluidas en *Mejoras a las NIIF* emitida por el IASB en mayo de 2012 y en general coincidió que no había razón específica del sector público para no adoptar ciertas modificaciones. El IPSASB indicó algunas de las modificaciones que afectan a la NIIF 1 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* y la NIC 34 *Información Financiera Intermedia* para las cuales no existen normas equivalentes en las NICSP y, por lo tanto, estas modificaciones fueron excluidas. Además, una parte de las modificaciones

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

propone cambios relacionados con la presentación de un estado de situación financiera al principio de un periodo inmediato anterior para los cambios retroactivos procedentes de cambios en políticas contables, reexpresiones y reclasificaciones. La presentación de un estado de situación financiera inicial no es actualmente un requerimiento de la NICSP 1 e introducir cambios relacionados con estas modificaciones del IASB no se considera una cuestión menor y por lo tanto han sido excluidos. Una parte complementaria de las modificaciones relacionada con la presentación de información comparativa adicional no se consideró un cambio menor y también ha sido excluido.

Revisión de la NICSP 1 como resultado de los cuatro primeros capítulos del Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público del IPSASB (Mejoras a las NICSP 2015)

FC14. Tras la finalización del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* (el Marco Conceptual) el IPSASB inició un proyecto de alcance limitado para hacer cambios a las NICSP que reflejen los primeros cuatro capítulos del Marco Conceptual. Estos capítulos abordan el papel y autoridad; los objetivos y usuarios; las características cualitativas (CQs) y restricciones de la información de los informes financieros con propósito general; y la entidad que informa. El Marco Conceptual adoptó la CQ de la "representación fiel" en lugar de la "fiabilidad".

FC15. Tanto la versión de la NICSP 1 emitida en mayo de 2000 como la versión revisada de diciembre de 2006 incluían un apéndice que resumía las CQs y las restricciones que el IPSASB había adoptado indirectamente. Dichas CQs y restricciones fueron extraídas del anterior Marco Conceptual de 1989 del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. El IPSASB valoró si este Apéndice debería ser eliminado por completo o modificado para reflejar las CQ y restricciones del propio Marco Conceptual del IPSASB. El IPSASB decidió que es importante que los conceptos del Marco Conceptual sean considerados directamente en lugar de que se haga a través de fuentes secundarias. Por lo tanto, el IPSASB decidió eliminar el Apéndice A. En coherencia con esta decisión, el IPSASB también decidió eliminar una réplica del Apéndice A en la NICSP 18, *Información Financiera por Segmentos*.

FC16. El IPSASB señaló que los criterios de reconocimiento de las NICSP incluían las palabras "fiabilidad" o "fiable". Muchas otras NICSP no incluían criterios de reconocimiento específicos, pero incluían referencias a "fiabilidad" y "fiable" en guías más generales de reconocimiento, estimación, distribución y otros documentos asociados a la medición. El IPSASB consideró que no era apropiado introducir cambios parciales de los criterios de reconocimiento antes de llevar a cabo una revisión más completa de los criterios de reconocimiento y guías relacionadas. Por lo tanto, el IPSASB decidió incluir una nota a pie de página explicando el significado de "fiabilidad" en cada

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

NICSP con los criterios de reconocimiento o guías relacionadas con los aspectos de medición. Esta nota a pie de página establece que "la información es fiable si está libre de error material o parcialidad, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar o podría esperarse razonablemente que represente."

Revisión de la NICSP 1 como resultado de *Aplicabilidad de las NICSP* del IPSASB emitida en 2016

Antecedentes

FC17. La NICSP 1 incluía la siguiente definición de Empresa Pública (EP):

Empresa Pública (Government Business Enterprise) es una entidad que reúne todas las características siguientes:

- (a) *es una entidad que tiene la facultad de contratar en su propio nombre;*
- (b) *se le ha asignado capacidad financiera y operativa para llevar a cabo una actividad;*
- (c) *en el curso normal 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 independencia); y*
- (e) *es controlada por una entidad del sector público.*

FC18. El propósito de la definición era excluir del alcance de las NICSP las entidades del sector público comercial que cumplieran la definición anterior de EP. Sin embargo, la información recibida por el IPSASB indicaba que hay un amplia variedad de entidades que se describen como EPs, algunas de las cuales claramente no satisfacen la definición de EP del IPSASB. Hubo asimismo diferentes interpretaciones de los componentes de la definición.

FC19. Para abordar este problema, en agosto de 2014 el IPSASB publicó un Documento de Consulta (DC), *Aplicabilidad de las NICSP a Empresas Públicas y Otras Entidades del Sector Público*. El DC proponía dos enfoques principales para comunicar su política sobre las entidades del sector público para las que está desarrollando normas contables y sobre empresas públicas.

FC20. El enfoque 1 proponía (i) eliminar la definición de empresa pública (EP); y (ii) facilitar una descripción de alto nivel de las características de las entidades del sector público a las que se dirigen las NICSP. Este enfoque tenía dos opciones: usar la literatura actual y en desarrollo del IPSASB (Opción 1a) o usar las guías sobre información de las Estadísticas Financieras Gubernamentales (EFG) y guías explicativas (Opción 1b).

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

FC21. Según la Opción 1a, el IPSASB describiría las características de las entidades del sector público del modo siguiente:

Las NICSP están diseñadas para aplicarse a entidades que:

- (a) son responsables de la prestación de servicios⁴ al público con activos que se poseen fundamentalmente para su potencial de servicio y llevar a cabo pagos de transferencias para redistribuir los ingresos y la riqueza;
- (b) financian sus actividades, directamente o indirectamente, por medio de impuestos y/o transferencias procedentes de otros niveles de gobierno, contribuciones sociales, deuda o comisiones y no tienen proveedores de capital que persigan un rendimiento de su inversión o el retorno de la inversión.

FC22. El enfoque 2 proponía retener y modificar la definición de EP de la NICSP 1 para resolver los problemas de su aplicación, planteando dos opciones para la modificación de la definición. La opción 2a proponía clarificar la definición actual de EP y la opción 2b proponía ajustar la definición existente de EP.

FC23. El IPSASB expresó en el DC una opinión preliminar unánime de que el enfoque 1 era más apropiado ya que se centra en las características de las entidades del sector público a las que se dirigen las NICSP. La mayoría de miembros del IPSASB apoyó la opción 1a porque es un enfoque basado en principios de un alto nivel que se apoya en *El Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público (Marco Conceptual)*, y reconoce el papel de los reguladores y otras autoridades relevantes para determinar que entidades deben aplicar las NICSP.

FC24. Hubo un fuerte apoyo de quienes respondieron por la opción 1a. En general, los que respondieron apoyaban la opción 1a por las razones expuestas en el párrafo anterior. Algunos de los que respondieron también argumentaron razones adicionales para apoyar la opción 1a. Estas razones incluían el basarse en la literatura de un tercero sobre la cual el IPSASB no tiene control, y la posibilidad de incongruencias con la propia literatura del IPSASB, las cuales eran identificadas como riesgos de la opción 1b.

FC25. Las razones de quienes respondieron para no apoyar la opción 1a incluían:

- (a) una falta de capacidad de recursos de los reguladores en los países menos desarrollados que dificulta desarrollar criterios detallados para los requerimientos de información financiera;

⁴ los servicios incluyen bienes y servicios.

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

- (b) utilización de criterios diferentes por los distintos reguladores nacionales, lo cual reduciría la congruencia entre jurisdicciones; y
- (c) las complejidades de las entidades del sector público en comparación con las entidades del sector privado que requieren un enfoque diferente para la determinación de los requerimientos de la información financiera.

FC26. Para llegar a su decisión, el IPSASB consideró:

- (a) el papel de los reguladores al determinar el marco contable para las entidades del sector público en su jurisdicción puede variar;
- (b) la alineación entre las NICSP y las guías de información de las EFG.
- (c) el significado del término "sector público" con referencia al Prólogo al Marco Conceptual;
- (d) como los tenedores de activos con potencial de servicio en lugar de para generación de efectivo es una característica distintiva de las entidades del sector público a las que se dirigen las NICSP; y
- (e) sustituir cuando resulte apropiado, el término empresa pública por los términos "entidades comerciales" y "entidades del sector público comercial".

El papel de los reguladores y otras autoridades relevantes

FC27. El IPSASB reconoció que los reguladores y otras autoridades relevantes podrían tener diferentes opiniones a las del IPSASB sobre la aplicabilidad de las NICSP en cada jurisdicción. Muchas jurisdicciones desarrollan sus propios criterios para decidir qué entidades deben aplicar las NICSP. Dichos criterios pueden variar por razones legales, económicas o fiscales. En consecuencia, el IPSASB es de la opinión de que resulta apropiado un enfoque basado en los principios, ya que permite flexibilidad en cada jurisdicción.

Alineación entre las NICSP y las guías sobre información de las EFG

FC28. El IPSASB tiene la política de reducir, cuando resulte apropiado, las diferencias innecesarias entre las NICSP y las guías sobre información de las EFG. El IPSASB decidió que, en la publicación de la aplicabilidad de las NICSP, los objetivos de la información financiera están mejor atendidos desarrollando características que se fundamenten en la literatura actual y en el desarrollo del IPSASB, sobre la cual se tiene control, antes que basarse en guías de terceros.

El significado del término "sector público"

FC29. De acuerdo con el párrafo 1.8 del Marco Conceptual, el término "sector público" incluye los gobiernos nacional, regional, provincial y local. También

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

incluye organizaciones gubernamentales internacionales. El IPSASB reconoce que el sector público también incluye otras entidades que buscan una rentabilidad sobre el patrimonio para los inversores. Las NICSP no están contempladas para su aplicación a los estados financieros de propósito general de este tipo de entidades. Sin embargo, cuando se incluyen en los estados financieros consolidados por una entidad controladora que aplica las NICSP, se efectúan los ajustes apropiados para asegurar la conformidad con las políticas contables de la entidad económica. En consecuencia, el IPSASB es de la opinión que el término sector público está relacionado con entidades individuales y grupos de entidades, como se describe en el Marco Conceptual.

Activos mantenidos por su potencial de servicio

FC30. El IPSASB es de la opinión de que la descripción "son responsables de la prestación de servicios al público" que se da en el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* indica que las NICSP están dirigidas para las entidades del sector público que mantienen sus activos principalmente por su potencial de servicio en lugar de la generación de flujos de efectivo.

Entidades comerciales y entidades del sector público comercial

FC31. El IPSASB era de la opinión de que eliminando sólo el término "EP" dejaría un vacío en la literatura del IPSASB ya que el sector público comprende no sólo las entidades para las que están diseñadas las NICSP, sino también entidades comerciales. En consecuencia, el IPSASB propuso reemplazar el término "EP" por el término "entidades del sector público comercial" y "entidades comerciales", según resulte apropiado.

Modificación del Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público

FC32. En agosto de 2015, el IPSASB publicó el Proyecto de Norma 56, *La Aplicabilidad de las NICSP*. El proyecto de norma reflejaba la decisión del IPSASB de eliminar la definición de EP de la NICSP 1 y de otras NICSP y GPR. El IPSASB consideró que este enfoque protege mejor el interés público ya que elimina una definición que ha sido ambigua y difícil de implementar, y describe las características de las entidades del sector público para las que se diseñan las NICSP. El IPSASB propuso incorporar esta descripción en el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* y fundamentar dicha descripción propuesta en la literatura del IPSASB. A pesar de no ser un tema del procedimiento a seguir del IPSASB, el IPSASB puso a disposición las características revisadas el Resumen Ejecutivo del Proyecto de Norma 56.

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Respuestas al Proyecto de Norma

FC33. En general, quienes respondieron apoyaron el enfoque propuesto y la mayoría de comentarios estaban relacionados con:

- (a) Las características de las entidades del sector público en el párrafo 10 del Prólogo a las NICSP;
- (b) El uso de la mención "entidades comerciales" y "entidades del sector público comercial"; y
- (c) Otras modificaciones de la literatura del IPSASB.

Características de las entidades del sector público en el párrafo 10 del Prólogo a las NICSP

FC34. Las características de las entidades del sector público en el párrafo 10 del Prólogo de las NICSP fueron modificadas para reflejar el acuerdo del IPSASB con las sugerencias de quienes respondieron de incrementar la congruencia con el Marco Conceptual, pero manteniendo un enfoque basado en principios para la descripción de dichas características.

FC35. Algunos de quienes respondieron cuestionaron si la referencia "suministradores de capital" en el párrafo 10(b) debía ser corregida a "suministradores de patrimonio" para ser congruentes con la terminología del Marco Conceptual. Otros de los que respondieron indicaron que la referencia "suministradores de capital" no es necesaria, porque está claro que las entidades no debían tener objetivo de beneficio. El IPSASB estuvo de acuerdo con esta sugerencia y decidió eliminar la referencia a "suministradores de capital".

Entidades del sector público comercial

FC36. En el Proyecto de Norma, el IPSASB propuso sustituir el término "EP" por los términos "entidades del sector público comercial" y "entidades comerciales". El término "entidades comerciales" se usaría por economizar la expresión, en aquellos contextos en los que IPSASB consideraba que estaba claro que la discusión era sobre el sector público. Sin embargo, algunos de los que respondieron opinaban que tener diferentes términos para el mismo tipo de entidad podría generar confusión. En consecuencia, decidió sustituir el término "EP" por un único término - "entidades del sector público comercial" - y admitir que los reguladores pueden interpretar el término teniendo en cuenta factores jurisdiccionales.

Otras modificaciones de la literatura del IPSASB

FC37. Algunos de los que respondieron sugirieron centrar las NICSP en las entidades del sector público para las que están diseñadas eliminando de la literatura del IPSASB la expresión "distintas de las EP". El Proyecto de

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Norma había propuesto la expresión "distintas de las entidades comerciales". El IPSASB estuvo de acuerdo con la sugerencia de los que respondieron y ha eliminado la expresión porque está de acuerdo con el enfoque del Proyecto de Norma de comunicar de forma positiva con las entidades del sector público para las que están diseñadas las NICSP, en lugar de centrar la atención en entidades para las que las NICSP no están dirigidas, entre las que se incluyen las entidades del sector público comercial.

FC38. Otros de los que respondieron proponían cambio a la literatura del IPSASB que ya habían sido discutidos anteriormente, incluyendo:

- Proporcionar explicación para los casos dudosos— Algunas partes constituyentes sugerían una mayor explicación sobre la distinción entre entidades del sector público "puras" y entidades que buscan un beneficio "puras". Por ejemplo, una entidad del sector podría no buscar el beneficio pero tener beneficios. El IPSASB es de la opinión que los reguladores deciden qué entidades deben aplicar las NICSP.
- Cambiar los objetivos podría implicar cambiar la aplicabilidad de las NICSP—El IPSASB es de la opinión de que los reguladores tienen el papel de desarrollar los requerimientos transitorios cuando las entidades del sector público cambian su marco contable.

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 1, pero no es parte de la misma.

Estructura ilustrativa de los estados financieros

- GI1. Esta Norma establece los componentes de los estados financieros y los requisitos mínimos de presentación en el de situación financiera y del estado de rendimiento financiero, así como para la presentación de los cambios en los activos netos/patrimonio. También describe partidas adicionales que pueden presentarse en el estado financiero correspondiente o en las notas. Esta guía proporciona ejemplos simples de formas en las que pueden cumplirse los requerimientos para la presentación del estado de situación financiera, del estado de rendimiento financiero y del estado de cambios en los activos netos/patrimonio establecidos en la Norma. El orden de presentación y las descripciones utilizadas para las líneas de partida debe cambiarse cuando sea necesario para conseguir una presentación razonable en las circunstancias particulares de cada entidad. Es probable, por ejemplo, que líneas de partida de una entidad del sector público, como el Ministerio de Defensa, sean significativamente distintas a las de otra, como el Banco Central.
- GI2. El estado de situación financiera ilustrativo muestra un modo en el que puede presentarse un estado de situación financiera que distingue entre partidas corrientes y no corrientes. Otros formatos pueden ser igualmente apropiados, siempre que la distinción sea clara.
- GI3. Los estados financieros han sido preparados para un gobierno nacional y el estado de rendimiento financiero (por función) ilustra las funciones de las clasificaciones gubernamentales usadas en las Estadísticas de Finanzas Públicas. No es muy probable que estas clasificaciones funcionales sean aplicables a todas las entidades del sector público. Se referirá a esta Norma cuando se busquen ejemplos de clasificaciones funcionales más genéricas para otras entidades del sector público.
- GI4. No se pretende que los ejemplos ilustren todos los aspectos de las NICSP. Tampoco comprenden un conjunto completo de estados financieros, que también incluirían un estado de flujos de efectivo, un resumen de las políticas contables significativas y demás notas explicativas.

Entidad del sector público - Estado de políticas contables (extracto)

Entidad que informa

Los estados financieros presentados corresponden a una entidad del sector público (gobierno nacional del país A). Los estados financieros incluyen a la entidad que informa tal como se especifica en la legislación pertinente (Ley de Finanzas Públicas 20XX). Esta incluye:

- los ministerios del gobierno central; y
- las entidades del sector público comercial.

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Bases de preparación

Los estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público para la base contable de acumulación (o devengo). La base de medición aplicada es el costo histórico ajustado por la revaluación de los activos.

Los estados financieros han sido preparados en base al principio de negocio en marcha, y las políticas contables se han aplicado de modo congruente a lo largo del periodo.

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Entidad del sector público – Estado de situación financiera

Al 31-Diciembre-20X2

(miles de unidades monetarias)

	20X2	20X1
ACTIVOS		
Activos corrientes		
Efectivo y equivalentes al efectivo	X	X
Cuentas por cobrar	X	X
Inventarios	X	X
Pagos anticipados	X	X
Otros activos corrientes	X	X
	<hr/>	<hr/>
	X	X
Activos no corrientes		
Cuentas por cobrar	X	X
Inversiones en asociadas	X	X
Otros activos financieros	X	X
Infraestructuras, planta y equipo	X	X
Terrenos y Edificios	X	X
Activos intangibles	X	X
Otros activos no financieros	X	X
	<hr/>	<hr/>
	X	X
Activos totales	<hr/>	<hr/>
	X	X
PASIVOS		
Pasivos corrientes		
Cuentas por pagar	X	X
Préstamos a corto plazo	X	X
Parte corriente de préstamos a largo plazo	X	X
Provisiones a corto plazo	X	X
Beneficios a los empleados	X	X
Pensiones	X	X
	<hr/>	<hr/>
	X	X
Pasivos no corrientes		
Cuentas por pagar	X	X
Préstamos a largo plazo	X	X
Provisiones a largo plazo	X	X
Beneficios a los empleados	X	X
Pensiones	X	X
	<hr/>	<hr/>
	X	X
Pasivos totales	<hr/>	<hr/>
	X	X
Activos netos	<hr/>	<hr/>
	X	X
ACTIVOS NETOS/PATRIMONIO		
Capital aportado por		
Otras entidades gubernamentales	X	X
Reservas	X	X
Resultado positivo (ahorro)/negativo (desahorro) acumulado	X	X
	<hr/>	<hr/>
Participación no controladora	X	X
Total activos netos/patrimonio	<hr/>	<hr/>
	X	X

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Entidad del sector público – Estado de rendimiento financiero del ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X2

(Ilustración de la clasificación de gastos por función)
(miles de unidades monetarias)

	20X2	20X1
Ingresos		
Impuestos	X	X
Cuotas, multas, penalizaciones y licencias	X	X
Ingresos por transacciones con contraprestación	X	X
Transferencias de otras entidades gubernamentales	X	X
Otros ingresos	X	X
Total ingresos	<hr/> <hr/> X	<hr/> <hr/> X
Gastos		
Servicios públicos generales	(X)	(X)
Defensa	(X)	(X)
Orden público y seguridad nacional	(X)	(X)
Educación	(X)	(X)
Sanidad	(X)	(X)
Protección social	(X)	(X)
Vivienda y bienestar social	(X)	(X)
Ocio, cultura y religión	(X)	(X)
Asuntos económicos	(X)	(X)
Protección medioambiental	(X)	(X)
Otros gastos	(X)	(X)
Costos financieros	(X)	(X)
Total de gastos	<hr/> <hr/> (X)	<hr/> <hr/> (X)
Participación en el resultado positivo (ahorro) de las asociadas*	X	X
Resultado (ahorro o desahorro) del periodo	<hr/> <hr/> X	<hr/> <hr/> X
Atribuible a:		
Propietarios de la entidad controladora	X	X
Participaciones no controladoras	X	X
	<hr/> <hr/> X	<hr/> <hr/> X

* Esto representa la parte del resultado positivo (ahorro) de las asociadas atribuible a los propietarios de las mismas, es decir, es después de impuestos e intereses minoritarios en las asociadas.

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Entidad del sector público – Estado de rendimiento financiero del ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X2

(Ilustración de la clasificación de gastos por naturaleza)
(miles de unidades monetarias)

	20X2	20X1
Ingresos		
Impuestos	X	X
Cuotas, multas, penalizaciones y licencias	X	X
Ingresos por transacciones con contraprestación	X	X
Transferencias de otras entidades gubernamentales	X	X
Otros ingresos	X	X
Ingresos totales	X	X
Gastos		
Sueldos, salarios y beneficios a los empleados	(X)	(X)
Subvenciones y otros pagos por transferencias	(X)	(X)
Suministros y material para consumo	(X)	(X)
Gasto de depreciación y amortización	(X)	(X)
Deterioro del valor de propiedades, planta y equipo*	(X)	(X)
Otros gastos	(X)	(X)
Costos financieros	(X)	(X)
Total gastos	(X)	(X)
Participación en resultado de entidades asociadas	X	X
Resultado (ahorro o desahorro) del periodo	(X)	X
Atribuible a:		
Propietarios de la entidad controladora	(X)	X
Participación no controladora	(X)	X
	(X)	X

* En un estado de rendimiento financiero en el que los gastos se clasifican por naturaleza, un deterioro del valor de las propiedades, planta y equipo se muestra como una línea de partida separada. Por el contrario, si los gastos se clasifican por función, el deterioro del valor se incluirá en la función con la que se relaciona.

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Entidad del sector público – Estado de cambios en los activos netos/patrimonio para el ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1

(miles de unidades monetarias)	Atribuible a los propietarios de la entidad controladora					Participaci ón no controlado ra	Total activos netos/patri monio
	Capital aportado	Otras reservas ⁵	Reserva de conversión	Resultados Acumulados(ahorro o desahorro) del periodo	Total		
Saldo a 31 de diciembre de 20X0	X	X	(X)	X	X	X	X
Cambios en políticas contables				(X)	(X)	(X)	(X)
Saldo reexpresado	X	X	(X)	X	X	X	X
Cambios en los activos netos/patrimonio para 20X1							
Ganancias por la revaluación de propiedades, planta y equipo			X		X	X	X
Pérdidas por revaluación de inversiones			(X)		(X)	(X)	(X)
Diferencias de cambio al convertir negocios en el extranjero			(X)		(X)	(X)	(X)
Ingresos netos reconocidos directamente en los activos netos/patrimonio	X		(X)		X	X	X

⁵ Otras reservas se descompondrán en sus componentes si son materiales.

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(miles de unidades monetarias)	Atribuible a los propietarios de la entidad controladora					Participaci ón no controlado ra	Total activos netos/patri monio
	Capital aportado	Otras reservas ⁵	Reserva de conversión	Resultados Acumulados(ahorro o desahorro) del periodo	Total		
Resultado (ahorro) del período			X	X	X	X	X
Ingreso y gasto total reconocido durante el período	X	(X)	X	X	X	X	X
Saldo al 31 de diciembre de 20X1 diferido	X	X	(X)	X	X	X	X
Saldo al 31 de diciembre de 20X1 anticipado	X	X	(X)	X	X	X	X
Cambios en los activos netos/patrimonio para 20X2							
Pérdidas por la revaluación de propiedades, planta y equipo		(X)			(X)	(X)	(X)
Pérdidas por revaluación de inversiones		X			X	X	X
Diferencias de cambio al convertir negocios en el extranjero			(X)		(X)	(X)	(X)
Ingresaos netos reconocidos directamente en los activos netos/patrimonio		(X)	(X)		(X)	(X)	(X)

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(miles de unidades monetarias)	Atribuible a los propietarios de la entidad controladora					Participaci ón no controlado ra	Total activos netos/patri monio
	Capital aportado	Otras reservas ⁵	Reserva de conversión	Resultados Acumulados(ahorro o desahorro) del periodo	Total		
Resultado negativo (desahorro) del período				(X)	(X)	(X)	(X)
Ingreso y gasto total reconocido durante el periodo			(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Saldo a 31 de diciembre de 20X2	X	X	(X)	X	X	X	X

Comparación con la NIC 1

La NICSP 1 se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 1 (2003) e incluye las modificaciones efectuadas a la NIC 1 como resultado de los documentos *Mejoras a las NIIF* emitidos en mayo de 2008 y abril de 2009, respectivamente. En el momento de emitir esta Norma, el IPSASB no ha considerado la aplicabilidad de la NIIF 5, *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*, a las entidades del sector público, por lo tanto la NICSP 1 no refleja las modificaciones hechas a la NIC 1 con ocasión de la emisión de la NIIF 5. Las principales diferencias entre la NICSP 1 y la NIC 1 son las siguientes:

- La NICSP 1 incluye comentarios adicionales a los de la NIC 1 para aclarar la aplicabilidad de la Norma a la contabilidad de las entidades del sector público; por ejemplo, ampliando la discusión sobre la aplicación del concepto de negocio en marcha.
- La NIC 1 permite la presentación de un estado que muestre todos los cambios en los activos netos/patrimonio o un estado que muestre los cambios en los activos netos/patrimonio, con excepción de los provenientes de las transacciones de capital con los propietarios y las distribuciones a los mismos en su condición de tales. La NICSP 1 requiere la presentación de un estado que muestre todos los cambios en los activos netos/patrimonio.
- La NICSP 1 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 1. Los ejemplos más significativos son los términos “estado de rendimiento financiero” y “activos netos/patrimonio” en la NICSP 1. Los términos equivalentes en la NIC 1 son “estado de resultados” y “patrimonio”.
- La NICSP 1 no utiliza el término “ingreso”, que en la NIC 1 tiene un significado más amplio que el término “ingreso (de actividades ordinarias).”
- La NIC 1 define “Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)” para incluir las NIIF, NIC e Interpretaciones SIC/CINIIF. La NICSP 1 no define “Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.”
- La NICSP 1 contiene un conjunto de definiciones de términos técnicos diferentes a los de la NIC 1 (párrafo 7).
- La NICSP 1 contiene comentarios sobre la responsabilidad de la preparación de los estados financieros. La NIC 1 no incluye los mismos comentarios (párrafos 19 y 20).
- La NICSP 1 utiliza la frase “el objetivo de los estados financieros establecido en esta Norma” para reemplazar la frase equivalente en la NIC 1 “el objetivo de los estados financieros establecido en el Marco Conceptual”. Esto se debe a que no existe un Marco Conceptual en las NICSP.

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

- LA NICSP 1 contiene comentarios sobre la oportunidad de los estados financieros debido a la carencia de un Marco Conceptual equivalente en las NICSP (párrafo 69).
- La NICSP 1 no prohíbe de forma específica la presentación de partidas de ingresos y gastos como partidas extraordinarias en el estado de rendimiento financiero o en las notas. La NIC 1 prohíbe que cualquier partida de ingresos o gastos se presente como partida extraordinaria en el estado de resultados o en las notas.
- La NICSP 1 contiene una disposición transitoria que permite no revelar las partidas que han sido excluidas de los estados financieros a causa de la aplicación de una disposición transitoria de otra NICSP (párrafo 151).
- La NICSP 1 contiene un resumen con valor normativo de las características cualitativas (sobre la base del marco conceptual del IASB) en el Apéndice A.