

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



IPSASB

International Public
Sector Accounting
Standards Board®

Este documento ha sido desarrollado y aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB®).

El objetivo del IPSASB es servir al interés público mediante el establecimiento de normas de contabilidad del sector público de alta calidad y facilitando la adopción e implementación de éstas, mejorando, de ese modo, la calidad y congruencia de las prácticas contables en todo el mundo y fortaleciendo la transparencia y rendición de cuentas de las finanzas del sector público.

Para la consecución de este objetivo, el IPSASB establece Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y Guías de Prácticas Recomendadas (GPR) para uso de las entidades del sector público, incluyendo gobiernos nacionales, regionales y locales y entidades gubernamentales relacionadas.

Las NICSP hacen referencia a estados financieros con propósito general (estados financieros) y tienen carácter normativo. Las GPR son pronunciamientos que proporcionan guías sobre buenas prácticas para la preparación de informes financieros con propósito general (IFPG) que no son estados financieros. A diferencia de las NICSP, las GPR no establecen requerimientos. Actualmente, todos los pronunciamientos relacionados con los IFPG que no son estados financieros son GPR. Las GPR no proporcionan guías sobre el nivel de garantía (si lo hubiera) al que debe someterse dicha información.

Las estructuras y procesos que apoyan la actividad del IPSASB® son facilitados por la Federación Internacional de Contadores (IFAC®).

Propiedad intelectual © octubre de 2014 de la Federación Internacional de Contadores (IFAC®). Sobre propiedad intelectual, marcas registradas e información sobre permisos, por favor, consulte la [página 125](#).

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

ÍNDICE

| | Página |
|---|---------|
| Prólogo | 4–7 |
| Capítulo 1: Función y Autoridad del Marco Conceptual | 8–11 |
| Capítulo 2: Objetivos y Usuarios de la Información Financiera con Propósito General | 12–26 |
| Capítulo 3: Características Cualitativas | 27–42 |
| Capítulo 4: Entidad que Informa..... | 43–48 |
| Capítulo 5: Elementos de los Estados Financieros..... | 49–71 |
| Capítulo 6: Reconocimiento en los Estados Financieros..... | 72–76 |
| Capítulo 7: Medición de activos y pasivos en los estados financieros..... | 77–101 |
| Capítulo 8: Presentación en los Estados Financieros con Propósito General..... | 102–117 |
| Apéndice A: Publicaciones del procedimiento a seguir para Marco Conceptual | |

El Prólogo al Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público

Introducción

1. El *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* (el Marco Conceptual) establece los conceptos que han de aplicarse en el desarrollo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y Guías de Prácticas Recomendadas (GPR) aplicables a la preparación y presentación de informes financieros con propósito general (IFPG) de las entidades del sector público¹.
2. El principal objetivo de la mayoría de las entidades del sector público es prestar servicios al público, en lugar de obtener beneficios y generar una rentabilidad sobre el patrimonio a los inversionistas. Por consiguiente, el desempeño de estas entidades puede ser evaluado solo parcialmente mediante el examen de la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo. Los IFPG proporcionan información a los usuarios a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. Por ello, los usuarios de los IFPG de las entidades del sector público necesitan información para apoyar las evaluaciones de temas como:
 - si la entidad proporciona sus servicios a sus representados de forma eficiente y eficaz;
 - los recursos actuales disponibles para desembolsos futuros, y hasta qué punto existen restricciones o condiciones asociadas a su uso;
 - en qué medida ha cambiado la carga sobre los contribuyentes de años futuros para el pago de los servicios actuales; y
 - si ha mejorado o se ha deteriorado la capacidad de la entidad de proporcionar servicios en comparación con el año anterior.
3. Los gobiernos generalmente tienen amplios poderes, incluyendo la capacidad de establecer y exigir requerimientos legales, y cambiar los mismos. En todas partes, el sector público varía considerablemente en sus acuerdos constitucionales y sus métodos de operación. Sin embargo, la gobernanza en el sector público generalmente involucra que el ejecutivo rinda cuentas al legislativo (o equivalente).
4. Las siguientes secciones destacan las características del sector público que el IPSASB ha considerado en el desarrollo del Marco Conceptual.

El volumen e importancia financiera de las transacciones sin contraprestación

5. En una transacción sin contraprestación, una entidad recibe valor de otra parte sin entregar directamente a cambio aproximadamente un valor equivalente. Estas transacciones son habituales en el sector público. El nivel y calidad de los servicios recibidos por un individuo, o grupo de individuos, no está normalmente relacionado con el nivel de impuestos gravados. Un individuo o grupo puede tener que pagar un cargo o tarifa o puede haber tenido que hacer aportaciones específicas para acceder a ciertos servicios. Sin embargo, estas transacciones son, generalmente, por naturaleza, sin contraprestación, porque el importe que un individuo o grupo de individuos

¹ El sector público incluye gobiernos nacionales y subnacionales (regionales, estatales/provinciales, y locales) y entidades gubernamentales relacionadas. También incluye organizaciones internacionales del sector público.

obtiene en beneficios no será aproximadamente igual al importe de cualquier tarifa pagada o aportaciones realizadas por el individuo o grupo. La naturaleza de las transacciones sin contraprestación puede tener un impacto en la forma en que son reconocidas, medidas y presentadas para apoyar mejor las evaluaciones de la entidad por parte de los receptores de los servicios y de los que proporcionan los recursos.

6. La tributación es un mandato legal, una transacción sin contraprestación obligatoria entre individuos o entidades y el gobierno. Los poderes para recaudar impuestos pueden variar considerablemente, dependen de la relación entre los poderes del gobierno nacional y de los gobiernos subnacionales y otras entidades del sector público.. Las entidades internacionales del sector público están en gran parte financiadas por transferencias de gobiernos nacionales, regionales o estatales. Tal financiación puede regirse por tratados y convenciones o puede ser sobre una base voluntaria.
7. Los gobiernos y otras entidades del sector público rinden cuentas a los suministradores de recursos, en concreto a los que proporcionan recursos a través de impuestos y otras transacciones obligatorias. Capítulo 2 *Objetivos y Usuarios de la Información Financiera con Propósito General* analiza el objetivo de la rendición de cuentas de la información financiera.

La Importancia del Presupuesto Aprobado

8. La mayoría de los gobiernos y otras entidades del sector público elaboran presupuestos. En muchas jurisdicciones existe un requerimiento constitucional de elaborar y hacer públicamente disponible un presupuesto aprobado por la asamblea legislativa (o equivalente). A menudo, la legislación define los contenidos de esa documentación. La asamblea legislativa (o equivalente) ejerce una vigilancia, y los representados y sus representantes electos hacen que la dirección de la entidad rinda cuentas financieras a través del presupuesto y otros mecanismos. El presupuesto aprobado es, a menudo, la base para establecer los niveles de impuestos, y es parte del proceso para obtener la aprobación legislativa del gasto.
9. Debido a la importancia del presupuesto aprobado, la información que permite a los usuarios comparar los resultados financieros con el presupuesto facilita una evaluación de la medida en que una entidad del sector público ha cumplido sus objetivos financieros. Esta información promueve la rendición de cuentas e informa la toma de decisiones para presupuestos posteriores. La comparación entre el presupuesto y lo ejecutado es habitualmente el mecanismo para demostrar el cumplimiento con los requerimientos legales en relación con las finanzas públicas. Las necesidades de los usuarios de información presupuestaria se trata en el Capítulo 2.

La Naturaleza de los Programas del Sector Público y la Longevidad del Sector Público

10. Muchos programas del sector público son a largo plazo y la capacidad de cumplir los compromisos depende de impuestos y aportaciones futuras. Muchos compromisos que surgen de los programas y poderes del sector público para recaudar impuestos en el futuro no cumplen con las definiciones de un pasivo y un activo del Capítulo 5 *Elementos de los Estados Financieros*. Por ello, estos compromisos y poderes no se reconocen en los estados financieros.
11. Por consiguiente, el estado de situación financiera y el estado de rendimiento financiero no pueden proporcionar toda la información que los usuarios necesitan sobre los programas a largo plazo, en concreto los beneficios sociales que se prestan. Las consecuencias financieras de muchas decisiones tendrán un impacto de muchos años o incluso décadas en el futuro, por ello, los IFPG que contienen información financiera prospectiva sobre la sostenibilidad a largo plazo de las

finanzas de una entidad y programas clave son necesarios a efectos de la rendición de cuentas y de toma de decisiones tal como se trata en el Capítulo 2.

12. Aunque el control político puede cambiar con regularidad, los estados nacionales generalmente tienen existencias muy largas. Aunque pueden encontrarse con dificultades financieras graves y pueden incumplir sus obligaciones de deuda soberana, los estados nacionales continúan existiendo. Si las entidades subnacionales tienen dificultades financieras, los gobiernos nacionales pueden actuar como prestamistas de último recurso o proporcionar garantías a gran escala. Los compromisos de prestación de servicios principales de las entidades subnacionales pueden continuar siendo financiados por un nivel más alto del gobierno. En otros casos las entidades del sector público que no son capaces de atender sus pasivos a medida que vencen pueden continuar existiendo mediante la reestructuración de sus operaciones.
13. El principio de negocio en marcha respalda la preparación de los estados financieros. La interpretación del principio necesita reflejar las cuestiones tratadas en los párrafos 11 y 12.

La Naturaleza y Propósito de los Activos y Pasivos en el Sector Público

14. En el sector público, la principal razón para mantener propiedades, planta y equipo y otros activos es por su potencial de servicio más que por su capacidad para generar flujos de efectivo². Debido a los tipos de servicios proporcionados, una parte significativa de los activos utilizados por las entidades del sector público es especializada—por ejemplo, carreteras y activos militares. Puede haber un mercado limitado para estos activos e, incluso entonces, podrían necesitar una adaptación considerable para usarse por otros operadores. Estos factores tienen implicaciones para la medición de estos activos. El Capítulo 7 *Medición de Activos y Pasivos en los Estados Financieros*, trata las bases de medición para activos.
15. Los gobiernos y otras entidades del sector público pueden mantener elementos que contribuyen al carácter cultural e histórico de una nación o región—por ejemplo, tesoros de arte, edificios históricos, y otros elementos. Asimismo, pueden ser responsables de parques nacionales y otras áreas de importancia natural con flora y fauna autóctona. Estas partidas y áreas no son generalmente mantenidas para la venta, incluso si existen mercados. En su lugar, los gobiernos y entidades del sector público tienen una responsabilidad de conservarlos y mantenerlos para las generaciones actuales y futuras.
16. Los gobiernos, a menudo, tienen poder sobre recursos naturales y de otro tipo, tales como reservas minerales, agua, bancos de pesca, bosques, y el espectro electromagnético. Estos poderes permiten a los gobiernos conceder licencias para el uso de dichos recursos u obtener regalías e impuestos por su uso. La definición de un activo y los criterios de reconocimiento se tratan en los Capítulos 5 y 6 *Reconocimiento en los Estados Financieros*.
17. Los gobiernos y otras entidades del sector público contraen pasivos relacionados con sus objetivos de prestación de servicios. Muchos pasivos surgen de transacciones sin contraprestación e incluyen las relacionadas con programas que operan para prestar beneficios sociales. Los pasivos pueden también surgir del papel del gobierno como prestamista de último recurso y de cualquier obligación de transferir recursos a los afectados por desastres. Además muchos gobiernos tienen obligaciones que surgen de actividades monetarias tales como la emisión de la moneda en

² Muchos activos del sector público generarán flujos de efectivo, pero esta no es, a menudo, la principal razón para mantenerlos.

circulación. La definición de un pasivo y los criterios de reconocimiento se tratan en los Capítulos 5 y 6.

La función Reguladora de las Entidades del Sector Público

18. Muchos gobiernos y otras entidades del sector público tienen la capacidad de regular entidades que operan en ciertos sectores de la economía, ya sea directamente, o a través de agencias específicamente creadas. Las razones de política pública que subyacen en la regulación son salvaguardar el interés público, de acuerdo con objetivos especificados de política pública. La intervención reguladora puede también tener lugar cuando hay imperfecciones en el mercado o fallas del mercado para servicios concretos o para mitigar factores tales como la polución, cuyo impacto no se refleja a través de la fijación de precios. Tales actividades reguladoras se llevan a cabo de acuerdo con procesos legales.
19. Los gobiernos pueden también regularse a sí mismos y a otras entidades del sector público. El juicio puede ser necesario para determinar si estas regulaciones crean derechos y obligaciones para las entidades del sector público que requieren su reconocimiento como activos y pasivos, o si la capacidad de las entidades del sector público para modificar estas regulaciones tiene un impacto sobre cómo se contabilizan estos derechos y obligaciones. El Capítulo 5 considera los derechos y obligaciones.

Relación con la información estadística

20. Muchos gobiernos producen dos tipos de información financiera ex-post: (a) estadísticas financieras del gobierno (EFG) sobre el sector del gobierno general (SGG) para el propósito de análisis macroeconómico y toma de decisiones, y (b) estados financieros con propósito general (estados financieros) para la rendición de cuentas y toma de decisiones a un nivel de entidad, incluyendo estados financieros para el gobierno en conjunto como entidad que informa.
21. Las normas generales para las estadísticas macroeconómicas se establecen en el *Sistema de Cuentas Nacionales* (SCN). El SNC es un marco para una descripción sistemática y detallada de la economía nacional y sus componentes, incluyendo el SGG. Estas normas son implementadas a nivel nacional o regional, por ejemplo en la Unión Europea a través del Sistema Europeo de Cuentas. Las guías de información de las EFG incluyen el Manual de Estadísticas Financieras del Gobierno del Fondo Monetario Internacional.
22. Los estados financieros conforme a las NICSP y los informes de las EFG tienen mucho en común. Ambos marcos informativos se interesan por (a) la información financiera con base de acumulación (o devengo), (b) los activos, pasivos, ingresos y gastos del gobierno e (c) información integral de los flujos de efectivo. Existe una considerable superposición entre los dos marcos de información que dan soporte a esta información.
23. Sin embargo, las guías de información de las NICSP y las EFG tienen objetivos diferentes. Los objetivos de la información financiera de las entidades del sector público son proporcionar información sobre la entidad que informa que sea útil a los usuarios de los IFPG a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. Los informes de las EFG se utilizan para (a) analizar opciones de política fiscal, hacer política y evaluar el impacto de políticas fiscales, (b) determinar el impacto en la economía, y (c) comparar resultados fiscales a nivel nacional e internacional. El centro de atención es sobre la evaluación del impacto del SGG y del sector público a grandes rasgos en la economía, dentro del marco completo de estadísticas macroeconómicas.

24. Los objetivos y centros de atención diferentes en distintas entidades que informan llevan a tratamientos diversos de algunas transacciones y sucesos. La eliminación de diferencias entre los dos marcos contables que no son fundamentales para sus distintos objetivos y entidades que informan y usan un sistema de información financiera integrado único para generar, tanto los estados financieros según las NICSP como los informes de las EFG, pueden proporcionar beneficios a los usuarios en términos de calidad, oportunidad y comprensibilidad de la información. Estos temas y sus implicaciones se consideraron en el desarrollo de los Capítulos 2, 4, *Entidad que Informa*, y 7 que tratan los objetivos de la información financiera, la entidad que informa y medición.

CAPÍTULO 1 FUNCIÓN Y AUTORIDAD DEL MARCO CONCEPTUAL

ÍNDICE

| | Párrafo |
|---|---------|
| Función del Marco Conceptual | 1.1 |
| Autoridad del Marco Conceptual..... | 1.2–1.3 |
| Informes Financieros con Propósito General..... | 1.4–1.7 |
| Aplicabilidad del Marco Conceptual..... | 1.8 |
| Fundamentos de las Conclusiones | |

Función del Marco Conceptual

- 1.1 *El Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* (el Marco Conceptual) establece los conceptos que sustentan la información financiera con propósito general (información financiera) de las entidades del sector público que adoptan la base contable de acumulación (o devengo). El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) aplicará estos conceptos en el desarrollo de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y las Guías de Prácticas Recomendadas (GPR) aplicables a la preparación y presentación de informes financieros con propósito general (IFPG) de las entidades del sector público.

Autoridad del Marco Conceptual

- 1.2 El Marco Conceptual no establece requerimientos normativos para la información financiera de las entidades del sector público que adoptan las NICSP, ni anula los requerimientos de las NICSP o GPR. Los requerimientos normativos relativos al reconocimiento, medición y presentación de las transacciones y otros sucesos y actividades sobre los que se informa en los IFPG se especifican en las NICSP.
- 1.3 El Marco Conceptual puede proporcionar guías para tratar las cuestiones de información financiera no contempladas en las NICSP o GPR. En estas circunstancias, los preparadores y otros pueden referirse y considerar la aplicabilidad de las definiciones, criterios de reconocimiento, principios de medición, y otros conceptos identificados en el Marco Conceptual.

Informes Financieros con Propósito General

- 1.4 Los IFPG son un componente central de la información financiera transparente de los gobiernos y otras entidades del sector público, que la apoyan y mejoran. Los IFPG son informes financieros que pretenden satisfacer las necesidades de información de los usuarios que no tienen capacidad de requerir la preparación de informes financieros concretos para satisfacer sus necesidades de información específicas.
- 1.5 Algunos usuarios de la información financiera pueden tener autoridad para requerir la preparación de informes concretos para satisfacer sus necesidades específicas de información. Aunque estas partes pueden encontrar la información proporcionada por los IFPG útiles para sus propósitos, los IFPG no se desarrollan para responder específicamente a sus necesidades de información particulares.
- 1.6 Los IFPG se espera que comprendan informes múltiples, cada uno de los cuales responden más directamente a ciertos aspectos de los objetivos de la información financiera y temas incluidos en el alcance de la información financiera. Los IFPG engloban estados financieros incluyendo sus notas (de aquí en adelante referidos como estados financieros, a menos que se especifique otra cosa), y la presentación de información que mejora, completa y amplía los mismos.
- 1.7 El alcance de la información financiera establece los límites de las transacciones y otras actividades y sucesos que pueden presentarse en los IFPG. El alcance de la información financiera se determina por las necesidades de información de los usuarios principales de los IFPG y los objetivos de la información financiera. Los factores que determinan qué puede incluirse en el alcance de la información financiera se describen en el siguiente capítulo.

Aplicabilidad del Marco Conceptual

1.8 El Marco Conceptual se aplica a la información financiera de las entidades del sector público que aplican las NICSP. Por ello, se aplicará a los IFPG de gobiernos nacionales, regionales, estatales/provinciales y locales. También se aplicará a un amplio rango de otras entidades del sector público, incluyendo:

- ministerios, departamentos, programas, consejos, comisiones, agencias gubernamentales;
- fondos de la seguridad social del sector público, fideicomisos, y organismos oficiales; y
- organizaciones gubernamentales internacionales.

Fundamentos de las Conclusiones

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan, pero no forman parte del Marco Conceptual.

Función y Autoridad del Marco Conceptual

FC1.1 El Marco Conceptual identifica los conceptos que el IPSASB aplicará para desarrollar las NICSP y GPR con la intención de ayudar a los preparadores y otros a tratar cuestiones de la información financiera. Las NICSP especifican los requerimientos normativos. Las NICSP y las GPR se desarrollan tras la aplicación de un procedimiento a seguir que proporciona la oportunidad a las partes interesadas de facilitar información sobre requerimientos específicos propuestos, incluyendo su compatibilidad con las prácticas actuales en jurisdicciones diferentes.

FC1.2 El Marco Conceptual sustenta el desarrollo de las NICSP. Por ello, tiene relevancia para todas las entidades que aplican las NICSP. Los IFPG preparados a nivel del gobierno global de acuerdo con las NICSP pueden también consolidar todas las entidades gubernamentales tanto si esas entidades han cumplido con las NICSP en la elaboración de sus IFPG como si no lo han hecho.

Informes Financieros con Propósito Específico

FC1.3 Los emisores de normas, a menudo, describen como “informes financieros con propósito específico” los informes financieros preparados para responder a los requerimientos de usuarios que tienen autoridad para requerir la preparación de informes financieros que revelen la información que necesitan para sus propósitos particulares. El IPSASB es consciente de que los requerimientos de las NICSP han sido (y pueden continuar siendo) aplicados de forma efectiva y útil en la preparación de algunos informes financieros con cometido específico.

Informes financieros con Propósito General

FC1.4 El Marco Conceptual admite que, para responder a las necesidades de información de los usuarios, los IFPG pueden incluir información que mejore, complemente y amplíe los estados financieros. Por ello, el Marco Conceptual refleja un alcance de la información financiera que es más integral que la abarcada por los estados financieros. El Capítulo 2: *Objetivos y usuarios de la información financiera con propósito general* identifica los objetivos de la información financiera y los usuarios principales de los IFPG. También describe las consecuencias de las necesidades de información probables de los usuarios principales que podrían incluirse dentro del alcance de la información financiera.

CAPÍTULO 2 OBJETIVOS Y USUARIOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA CON PROPÓSITO GENERAL

ÍNDICE

| | Párrafo |
|--|-----------|
| Objetivos de la Información Financiera..... | 2.1–2.2 |
| Usuarios de los Informes Financieros con Propósito General..... | 2.3–2.6 |
| Rendición de cuentas y toma de decisiones..... | 2.7–2.10 |
| Necesidades de Información de los Destinatarios de Servicios y Suministradores de Recursos..... | 2.11–2.13 |
| Información Proporcionada por los Informes Financieros con Propósito General | 2.14–2.28 |
| Situación Financiera, Rendimiento Financiero y Flujos de Efectivo | 2.14–2.17 |
| Información Presupuestaria y Cumplimiento con la Legislación u otra Normativa que Regule la Captación y Uso de Recursos | 2.18–2.21 |
| Logros en la Prestación de Servicios | 2.22–2.24 |
| Información Financiera y no Financiera Prospectiva | 2.25–2.27 |
| Información Explicativa..... | 2.28 |
| Estados Financieros e Información que Mejora, Completa y Amplía los Estados Financieros | 2.29–2.30 |
| Otras Fuentes de Información | 2.31 |
| Fundamentos de las Conclusiones | |

Objetivos de la Información Financiera

- 2.1 Los objetivos de la información financiera de las entidades del sector público son proporcionar información sobre la entidad que sea útil para los usuarios de los IFPG a efectos de rendición de cuentas y a efectos de toma de decisiones (de aquí en adelante referida como “útil a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones”).
- 2.2 La información financiera no es un fin en sí misma. Su propósito es proporcionar información útil para los usuarios de los IFPG. Los objetivos de la información financiera se determinan, por ello, por referencia a los usuarios de los IFPG y sus necesidades de información.

Usuarios de los Informes Financieros con Propósito General

- 2.3 Los gobiernos y otras entidades del sector público captan recursos de los contribuyentes, donantes, prestamistas y otros suministradores de recursos para su uso en la prestación de servicios a los ciudadanos y otros destinatarios de servicios. Estas entidades tienen que rendir cuentas de su gestión y uso de recursos a los que les proporcionan dichos recursos, y a los que dependen de ellas para utilizar esos recursos para prestar servicios necesarios. Los que proporcionan los recursos y reciben, o esperan recibir, los servicios también requieren información como dato de entrada para propósitos de toma de decisiones.
- 2.4 Por consiguiente, los IFPG de las entidades del sector público se desarrollan principalmente para responder a las necesidades de información de los destinatarios de servicios y suministradores de recursos que no tienen autoridad para requerir a una entidad del sector público que revele la información que necesitan a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. El Legislativo (u organismo similar) y los miembros del parlamento (o un organismo representativo similar) son también usuarios principales de los IFPG, y realizan un uso amplio y continuado de los IFPG cuando actúan en su condición de representantes de los intereses de los destinatarios de servicios y suministradores de recursos. Por ello, a efectos del Marco Conceptual, los usuarios principales de los IFPG son los destinatarios de servicios y sus representantes y suministradores de recursos y sus representantes (de aquí en adelante referidos como destinatarios de servicios y suministradores de recursos, a menos que se identifiquen de otra forma).
- 2.5 Los ciudadanos reciben servicios del gobierno y otras entidades públicas y les suministran recursos. Por ello, los ciudadanos son usuarios principales de los IFPG. Algunos destinatarios de servicios y algunos suministradores de recursos que dependen de los IFPG para obtener la información que necesitan a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones pueden no ser ciudadanos –por ejemplo, residentes que pagan impuestos o reciben prestaciones pero no son ciudadanos; agencias donantes bilaterales o multilaterales y muchos prestamistas y corporaciones que proporcionan recursos a un gobierno o realizan transacciones con él; y los que financian los servicios prestados por organizaciones gubernamentales internacionales, o se benefician de dichos servicios. En la mayoría de los casos, los gobiernos que suministran recursos a organizaciones gubernamentales internacionales dependen de los IFPG de esas organizaciones para obtener información a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones.
- 2.6 Los IFPG preparados para responder a las necesidades de información de los destinatarios de servicios y suministradores de recursos a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones pueden proporcionar también información útil a otras partes y para otros propósitos. Por ejemplo, estadísticos gubernamentales, analistas, medios de comunicación, asesores financieros, grupos

de interés público, grupos de presión y otros pueden encontrar la información proporcionada por los IFPG útil para sus propios intereses. Las organizaciones que tienen autoridad para requerir la preparación de informes financieros concretos para satisfacer sus necesidades de información específicas propias pueden también utilizar la información proporcionada por los IFPG para sus propios propósitos –por ejemplo, organismos de supervisión y regulación, instituciones de auditoría, subcomités del legislativo u otros organismos gubernamentales, agencias centrales y directores de la oficina presupuestaria, gerencia de la entidad, agencias de calificación crediticia y, en algunos casos, instituciones de crédito y suministradores de desarrollo y otra ayuda. Aunque estas otras partes pueden encontrar la información proporcionada por los IFPG útil, no son los usuarios principales de los IFPG. Por ello, los IFPG no se desarrollan para responder de forma específica a sus necesidades de información particulares.

Rendición de Cuentas y Toma de Decisiones

- 2.7 La principal función de los gobiernos y otras entidades del sector público es prestar servicios que mejoran o mantengan el bienestar de los ciudadanos y otros residentes que cumplan los requisitos. Esos servicios incluyen, por ejemplo, programas de bienestar y mantenimiento del orden, educación pública, seguridad nacional y servicios de defensa. En la mayoría de los casos, estos servicios se proporcionan como resultado de transacciones sin contraprestación³ y en un entorno no competitivo.
- 2.8 Los gobiernos y otras entidades del sector público tienen que rendir cuentas a los que les suministran recursos, y a los que dependen de ellos para utilizar esos recursos para prestar servicios durante el periodo sobre el que informa y a largo plazo. El cumplimiento de sus obligaciones de rendición de cuentas requiere el suministro de información sobre la gestión de la entidad de los recursos que le han confiado para la prestación de servicios a los miembros de la comunidad y otros, y su cumplimiento con la legislación, regulación u otra normativa que regule su prestación de servicios y otras operaciones. Dada la forma en que se financian los servicios prestados por las entidades del sector público (principalmente mediante ingresos por impuestos u otras transacciones sin contraprestación) y la dependencia de los destinatarios de los servicios de la prestación de dichos servicios a largo plazo, el cumplimiento de la obligación de rendir cuentas requerirá también la presentación de información sobre temas tales como los logros en la prestación de servicios por parte de la entidad durante el periodo sobre que se informa, y su capacidad para continuar prestando servicios en periodos futuros.
- 2.9 Los destinatarios de los servicios y suministradores de recursos también requerirán información como dato de entrada para la toma de decisiones. Por ejemplo:
- prestamistas, acreedores, donantes y otros que proporcionan recursos de forma voluntaria, incluyendo en una transacción con contraprestación, toman decisiones sobre si suministrar recursos para apoyar actividades presentes y futuras del gobierno u otra entidad del sector público. En algunas circunstancias, los miembros del legislativo u organismo de representación similar que dependen de los IFPG para obtener la información que necesitan,

³ Transacciones con contraprestación son aquellas en las que una entidad recibe activos o servicios, o ha cancelado pasivos, y entrega directamente a cambio aproximadamente un valor equivalente a otra entidad. Transacciones sin contraprestación son aquellas en las que una entidad recibe valor de otra entidad sin entregar directamente a cambio aproximadamente un valor equivalente.

pueden tomar o influir en decisiones sobre los objetivos de prestación de servicios de departamentos, agencias o programas gubernamentales y los recursos asignados a apoyar su logro; y

- los contribuyentes no proporcionan habitualmente fondos al gobierno u otra entidad del sector público de forma voluntaria o como resultado de una transacción de intercambio. Además, en muchos casos, no tienen la capacidad de elegir si aceptan o no los servicios prestados por una entidad de sector público o de elegir un suministrador de servicio alternativo. Por consiguiente, tienen poca capacidad directa o inmediata para tomar decisiones sobre si suministrar o no recursos al gobierno, los recursos a asignar a la prestación de servicios por una entidad del sector público concreta o para comprar o consumir o no los servicios prestados. Sin embargo, los destinatarios de servicios y suministradores de recursos pueden tomar decisiones sobre sus preferencias de voto, y propuestas que hacen a los cargos electos u otros organismos representativos —estas decisiones pueden tener consecuencias sobre la asignación de recursos para ciertas entidades del sector público.

2.10 La información presentada en los IFPG a efectos de rendición de cuentas contribuirá e informará la toma de decisiones. Por ejemplo, información sobre los costos, eficiencia y eficacia de las actividades de prestación de servicios pasadas, el importe y fuentes de recuperación del costo, y los recursos disponibles para mantener actividades futuras será necesaria para el cumplimiento con la rendición de cuentas. Esta información también será útil para la toma de decisiones de los usuarios de los IFPG, incluyendo decisiones que los donantes y otros suministradores de apoyo financiero toman sobre el suministro de recursos a la entidad.

Necesidades de Información de los Destinatarios de Servicios y Suministradores de Recursos

2.11 A efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones, los destinatarios de servicios y suministradores de recursos necesitarán información que apoye las evaluaciones de temas tales como:

- el rendimiento de la entidad durante el periodo de presentación para, por ejemplo:
 - cumplir con sus objetivos de prestación de servicios y otros objetivos operativos y financieros;
 - gestionar los recursos de los que es responsable;
 - cumplir con la normativa presupuestaria, legislativa, y otra normativa relevante que regule la captación y uso de recursos;
- la liquidez (por ejemplo, capacidad para cumplir con las obligaciones presentes) y solvencia (por ejemplo, capacidad para cumplir con sus obligaciones a largo plazo) de la entidad;
- la sostenibilidad de la prestación de servicios de la entidad y otras operaciones a largo plazo, y los cambios habidos como resultado de las actividades de la entidad durante el periodo de presentación incluyendo por ejemplo:
 - la capacidad de la entidad para continuar financiando sus actividades y para cumplir sus objetivos operativos en el futuro (su capacidad financiera), incluyendo las fuentes

probables de financiación y la medida en que la entidad depende de presiones de financiación o de demanda fuera de su control, y por ello vulnerable a estas;

- los recursos físicos y de otro tipo actualmente disponibles para mantener la prestación de servicios en periodos futuros (su capacidad operativa); y
- la capacidad de la entidad para adaptarse a cambios en las circunstancias, en el caso de que se produzcan cambios en la demografía o en las condiciones económicas globales o nacionales que tengan probablemente impacto en la naturaleza o composición de las actividades que lleva a cabo y los servicios que presta.

2.12 La información que necesitan los destinatarios de los servicios y suministradores de recursos para estos propósitos se solapa probablemente en muchos aspectos. Por ejemplo, los destinatarios de servicios requerirán información como datos de entrada para la evaluación de temas tales como si:

- la entidad está utilizando los recursos de forma económica, eficiente y eficaz y como estaba previsto, y si este uso es en su propio beneficio;
- el rango, volumen y costo de los servicios prestados durante el periodo de presentación son apropiados, y los importes y fuentes de sus recuperaciones de costos; y
- los niveles actuales de impuestos u otros recursos captados son suficientes para mantener el volumen y calidad de los servicios actualmente prestados.

Los destinatarios de servicios también requerirán información sobre las consecuencias de las decisiones tomadas, y las actividades realizadas por la entidad durante el periodo de presentación sobre los recursos disponibles para mantener la prestación de servicios en periodos futuros, los objetivos y actividades de prestación de servicios futuros anticipados de la entidad y los importes y fuentes de recuperación de costos necesarios para mantener esas actividades.

2.13 Los suministradores de recursos requerirán información como datos de entrada para la evaluación de temas tales como si la entidad:

- está logrando los objetivos establecidos como justificación de los recursos captados durante el periodo de presentación;
- financió la operaciones presentes con fondos captados en el periodo actual de los contribuyentes, de préstamos o de otras fuentes; y
- necesitará, probablemente, recursos adicionales (o menos) en el futuro, y las fuentes esperadas de esos recursos.

Los prestamistas y acreedores requerirán información como datos de entrada para la evaluación de la liquidez de la entidad y, por ello, si el importe y calendario del reembolso será tal como fue acordado. Los donantes requerirán información para apoyar las evaluaciones de si la entidad está utilizando los recursos de forma económica, eficiente, eficaz y como estaba previsto. También requerirán información sobre las actividades de prestación de servicios futuras anticipadas de la entidad y los recursos necesarios.

Información Proporcionada por los Informes Financieros con Propósito General

Situación Financiera, Rendimiento Financiero y Flujos de Efectivo

- 2.14 La información sobre la situación financiera de un gobierno u otra entidad del sector público permitirá a los usuarios identificar los recursos de la entidad y los derechos a esos recursos en la fecha de presentación. Esto proporcionará información útil como datos de entrada para la evaluación de temas tales como:
- la medida en que la gerencia ha cumplido con su responsabilidad de gestionar y salvaguardar los recursos de la entidad;
 - la medida en que los recursos están disponibles para mantener las actividades de prestación de servicios futuras, y los cambios durante el periodo de presentación en el importe y composición de los recursos y derechos sobre éstos; y
 - los importes y calendario de los flujos de efectivo futuros necesarios para pagar los intereses y reembolsar derechos existentes sobre los recursos de la entidad.
- 2.15 La información sobre el rendimiento financiero de un gobierno u otra entidad del sector público documentará las evaluaciones de temas tales como si la entidad ha adquirido recursos de forma económica, y los ha utilizado de forma eficiente y efectiva para lograr sus objetivos de prestación de servicios. La información sobre los costos de la prestación de servicios y los importes y fuentes de recuperación de costos durante el periodo de presentación ayudará a los usuarios a determinar si los costos operativos se recuperaron de, por ejemplo, impuestos, cargos a usuarios, contribuciones y transferencias, o estaban financiados con incrementos en el nivel de endeudamiento de la entidad.
- 2.16 La información sobre los flujos de efectivo de un gobierno, u otra entidad del sector público contribuye a la evaluación del rendimiento financiero y la liquidez y solvencia de la entidad. Indica la forma en que la entidad captó y utilizó el efectivo durante el periodo, incluyendo sus préstamos y reembolso de préstamos y su adquisición y venta de, por ejemplo, propiedades, planta y equipo. También identifica el efectivo recibido de, por ejemplo, impuestos e inversiones y las transferencias de efectivo realizadas a otros gobiernos, agencia gubernamentales u organizaciones internacionales o recibidas de éstos. La información sobre los flujos de efectivo puede también apoyar la evaluación del cumplimiento de la entidad con los mandatos de gasto expresados en términos de flujos de efectivo, y documentar la evaluación de los importes probables y fuentes de flujos de efectivo necesitados en periodos futuros para mantener los objetivos de prestación de servicio.
- 2.17 La información sobre la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo se presenta habitualmente en los estados financieros. Para ayudar a los usuarios a comprender, interpretar y situar mejor en contexto la información presentada en los estados financieros, los IFPG pueden también proporcionar información financiera y no financiera que mejore, complete y amplíe los estados financieros, incluyendo información sobre temas tales como:
- el cumplimiento con los presupuestos aprobados y otra normativa que regule las operaciones del gobierno u otra entidad del sector público;
 - las actividades y logros de prestación de servicios durante el periodo de presentación; y

- las expectativas con respecto a la prestación de servicios y otras actividades en periodos futuros, y las consecuencias a largo plazo de decisiones tomadas y actividades realizadas durante el periodo de presentación, incluyendo las que pueden impactar en las expectativas sobre el futuro del gobierno u otra entidad del sector público.

Esta información puede presentarse en las notas a los estados financieros o en informes separados incluidos en los IFPG.

Información presupuestaria y cumplimiento con la legislación u otra normativa que regule la captación y uso de recursos

- 2.18 Habitualmente, un gobierno u otra entidad del sector público prepara, aprueba y hace disponible de forma pública un presupuesto anual. La aprobación del presupuesto proporciona a las partes interesadas información financiera sobre los planes operativos de la entidad para el siguiente periodo, sus necesidades de capital y, a menudo, sus objetivos y expectativas de prestación de servicios. Se utiliza para justificar la captación de recursos de los contribuyentes y otros suministradores de recursos, y establece la normativa para el desembolso de dichos recursos.
- 2.19 Algunos recursos para mantener las actividades de las entidades del sector público pueden recibirse de donantes, prestamistas o como resultado de transacciones con contraprestación. Sin embargo, los recursos para mantener las actividades de las entidades del sector público se suministran predominantemente en transacciones sin contraprestación por contribuyentes y otros, de forma congruente con las expectativas reflejadas en un presupuesto aprobado.
- 2.20 Los IFPG proporcionan información sobre los resultados financieros (tanto si se describen como “resultado (ahorro o desahorro)”, “resultados”, o por otros términos), desempeño y flujos de efectivo de la entidad durante el periodo de presentación, sus activos y pasivos en la fecha de presentación y los cambios habidos durante el periodo de presentación, y sus logros en la prestación de servicios.
- 2.21 La incorporación dentro de los IFPG de información que ayuda a los usuarios a evaluar la medida en que los ingresos, gastos, flujos de efectivo y resultados financieros de la entidad cumplen con las estimaciones reflejadas en los presupuestos aprobados, y la observancia de la entidad de la legislación relevante u otra normativa que regule la captación y uso de recursos, es importante para determinar en qué medida una entidad del sector público ha cumplido sus objetivos financieros. Esta información es necesaria para el cumplimiento con la obligación de rendir cuentas de los gobiernos u otras entidades del sector público a los miembros de su comunidad, mejora la evaluación del rendimiento financiero de la entidad e informará la toma de decisiones.

Logros en la Prestación de Servicios

- 2.22 El objetivo principal de los gobiernos y la mayoría de las entidades del sector público es prestar servicios necesarios a los miembros de la comunidad. Por consiguiente, el rendimiento financiero de los gobiernos y la mayoría de las entidades del sector público no se reflejará total o adecuadamente en cualquier medición de los resultados financieros. Por ello, sus resultados financieros necesitarán evaluarse en el contexto del logro de los objetivos de la prestación de servicios.
- 2.23 En algunos casos, las mediciones cuantitativas del resultado e impacto de las actividades de prestación de servicios de la entidad durante el periodo de presentación proporcionarán

información relevante sobre el logro de los objetivos de la prestación de servicios –por ejemplo, información sobre el costo, volumen, y frecuencia de la prestación de servicios, y la relación de los servicios prestados en proporción con la base en los recursos de la entidad. En otros casos, el logro de los objetivos de la prestación de servicios puede necesitar comunicarse mediante una explicación de la calidad de los servicios prestados particulares o el resultado de ciertos programas.

- 2.24 La información no financiera, así como la información financiera sobre las actividades de prestación de servicios, logros o resultados durante el periodo de presentación proporcionará datos de entrada para la evaluación de la economía, eficiencia y eficacia de las operaciones de la entidad. La presentación de esta información es necesaria para que un gobierno u otra entidad del sector público cumpla con su obligación de rendir cuentas –esto es, rendir cuentas de los recursos captados de los miembros de la comunidad o en nombre de éstos y la justificación de su uso. Las decisiones que los donantes realizan sobre la asignación de recursos a entidades concretas y programas son también realizadas, al menos en parte, en respuesta a información sobre los logros de la prestación de servicios durante el periodo de presentación, y los objetivos de prestación de servicios futuros.

Información Financiera y No Financiera Prospectiva

- 2.25 Dada la larga duración de los gobiernos y de muchos programas gubernamentales, las consecuencias financieras de muchas decisiones realizadas en el periodo de presentación solo quedan claras muchos años después en el futuro. Los estados financieros que presentan información sobre la situación financiera en un momento dado y el rendimiento financiero y flujos de efectivo a lo largo del periodo de presentación necesitarán entonces ser evaluados en el contexto del largo plazo.
- 2.26 Las decisiones tomadas por un gobierno u otra entidad del sector público en un periodo particular sobre programas para la prestación y financiación de servicios en el futuro pueden tener consecuencias significativas para:
- los miembros de la comunidad que dependerán de esos servicios en el futuro; y
 - las generaciones actuales y futuras de contribuyentes y otros suministradores involuntarios de recursos que proporcionarán los impuestos y gravámenes para financiar las actividades de prestación de servicios previstas y compromisos financieros relacionados.
- 2.27 Será necesaria información sobre los objetivos y actividades de prestación de servicios futuros anticipados de la entidad, su impacto probable sobre las necesidades futuras de recursos de ésta y las probables fuentes de financiación de estos recursos, como datos de entrada para realizar cualquier evaluación de la capacidad del gobierno u otra entidad del sector público para cumplir con sus compromisos financieros y de prestación de servicios en el futuro. Revelar esta información en los IFPG ayudará a las evaluaciones de la sostenibilidad de la prestación de servicios por un gobierno u otra entidad del sector público, mejorará la rendición de cuentas de la entidad y proporcionará información adicional útil a efectos de la toma de decisiones.

Información Explicativa

- 2.28 La información sobre los factores más importantes que subyacen en el rendimiento financiero y desempeño de la prestación de servicios de la entidad durante el periodo de presentación y las

suposiciones que sustentan las expectativas de desempeño futuro de la entidad, y los factores que probablemente influyen en éste, pueden presentarse en los IFPG en las notas a los estados financieros o en informes separados. Esta información ayudará a los usuarios a comprender mejor y situar en contexto la información financiera y no financiera incluida en los IFPG, y mejorará el papel de los IFPG en el suministro de información útil a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones.

Estados Financieros e Información que Mejora, Completa y Amplía los Estados Financieros

- 2.29 El alcance de la información financiera establece los límites de las transacciones y otras actividades y sucesos que pueden presentarse en los IFPG. Para dar respuesta a las necesidades de información de los usuarios, el Marco Conceptual contempla un alcance para la información financiera que es más amplio que el abarcado por los estados financieros. Dicho alcance proporciona información adicional para su presentación en los IFPG que mejora, completa y amplía dichos estados.
- 2.30 Aunque el Marco Conceptual contempla un alcance de la información financiera que es más global que el abarcado por los estados financieros, la información presentada en los estados financieros se mantiene en el núcleo de dicha información financiera. La forma en que se definen, reconocen y miden los elementos de los estados financieros, y las formas de presentación y comunicación que pueden adoptar en la información incluida en los IFPG, se considera en otros capítulos del Marco Conceptual y en el desarrollo de NICSP o GPR individuales, según proceda.

Otras Fuentes de Información

- 2.31 Los IFPG juegan un papel significativo en la comunicación de la información necesaria para ayudar al cumplimiento de la obligación de rendir cuentas de un gobierno u otra entidad del sector público, así como a proporcionar información útil como dato de entrada a efectos de toma de decisiones. Sin embargo, no es probable que los IFPG proporcionen toda la información que los usuarios necesitan a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones. Por ejemplo, aunque las comparaciones de la información real con la presupuestada para el periodo de presentación pueden incluirse en los IFPG, los presupuestos y las previsiones financieras emitidas por los gobiernos proporcionan información financiera y no financiera más detallada sobre las características financieras de los planes de los gobiernos u otras entidades del sector público sobre el corto y medio plazo. Los gobiernos y agencias independientes también emiten informes sobre la necesidad y sostenibilidad de las iniciativas de prestación de servicios existentes y la anticipación de condiciones y cambios económicos en la demografía de las jurisdicciones en el medio y largo plazo que influirán en los presupuestos y en las necesidades de prestación de servicios en el futuro. Por consiguiente, los destinatarios de servicios y suministradores de recursos pueden también necesitar la consideración de información de otras fuentes, incluyendo informes sobre condiciones económicas presentes y anticipadas, presupuestos y previsiones del gobierno e información sobre las iniciativas de política gubernamental no presentada en los IFPG.

Fundamentos de las Conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan, pero no forman parte del Marco Conceptual.

Grupos de Usuarios Principales

FC2.1 En el desarrollo del Marco Conceptual, el IPSASB recabó opiniones sobre si en éste se debían identificar los usuarios principales de los IFPG. Muchos de quienes respondieron al documento de consulta⁴ inicial expresaron la opinión de que el Marco Conceptual debería identificar los usuarios principales de los IFPG y el IPSASB debería centrarse en las necesidades de información de esos usuarios principales para desarrollar las NICSP. Estas opiniones convencieron al IPSASB.

Identificación de los grupos de usuarios principales

FC2.2 El proyecto de norma de Marco Conceptual 1, *Marco Conceptual de la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público: Función, autoridad y alcance; objetivos y usuarios, características cualitativas; y entidad que informa* (el proyecto de norma) identificó a los destinatarios de servicios y sus representantes y a los suministradores de recursos y sus representantes como usuarios principales de los IFPG. Se explicaba que, aunque el IPSASB desarrollará NICSP y GPR sobre los contenidos de los IFPG para dar respuesta a las necesidades de información de estos usuarios principales, los IFPG aún pueden utilizarse por otros con interés en la información financiera, y pueden proporcionar información de utilidad a esos otros usuarios.

FC2.3 Muchos entre quienes respondieron al proyecto de norma expresaron su apoyo a la identificación de los destinatarios de los servicios y sus representantes y de los suministradores de recursos y sus representantes como usuarios principales de los IFPG. Sin embargo, otros eran de la opinión de que el público, los ciudadanos o el legislativo deben identificarse como los usuarios principales o más importantes de los IFPG de las entidades del sector público. Explicaron que esto es así porque los gobiernos tienen obligación de rendir cuentas principalmente a los ciudadanos o su representantes y, en muchas jurisdicciones, el legislativo y miembros individuales del parlamento (u órgano de representación similar) que actúan en nombre de los ciudadanos son los principales usuarios de los IFPG. Algunos de los que respondieron también expresaron la opinión de que solo los suministradores de recursos y sus representantes deben identificarse como usuarios principales de los IFPG de las entidades públicas. Explicaron que es improbable que los IFPG fueran capaces de dar respuesta a las necesidades de información de todos los usuarios, y los suministradores de recursos son probablemente los que tienen el mayor interés en los IFPG. Por ello, la identificación de los suministradores de recursos como el grupo de usuarios principal permitirá al IPSASB centrarse con mayor claridad en las necesidades de información de un único grupo de usuarios. Destacaron también que los IFPG preparados para dar respuesta a las necesidades de información de los suministradores de recursos probablemente también proporcionan información útil a otros usuarios potenciales.

⁴ El Documento de Consulta *Marco Conceptual para la información financiera con propósito general de las entidades del sector público: Los objetivos de la información financiera; El alcance de la información financiera, Las características cualitativas de la información incluida en los informes financieros con propósito general; La entidad que informa.*

FC2.4 El IPSASB reconoce que muchas de las propuestas realizadas por quienes respondieron son valiosas en lo que respecta a la identidad de los usuarios principales de los IFPG de las entidades del sector público, en particular por aplicarse a los gobiernos de muchas jurisdicciones. Sin embargo, dados los objetivos de la información financiera de las entidades del sector público, el IPSASB mantiene la opinión de que los usuarios principales de los IFPG de las entidades del sector público deben identificarse como los destinatarios de servicios y sus representantes y los suministradores de recursos y sus representantes. Esto es porque:

- los gobiernos y otras entidades del sector público tienen obligación de rendir cuentas a los que dependen de ellos para utilizar recursos para prestar los servicios necesarios, así como a los que les proporcionan los recursos que permiten la prestación de esos servicios; y
- los IFPG tienen un papel significativo en el cumplimiento de esa obligación de rendir de cuentas y en la provisión de información útil a dichos usuarios a efectos de toma de decisiones.

Como tales, los IFPG deben desarrollarse para dar respuesta a las necesidades de información de los destinatarios de servicios y sus representantes y suministradores de recursos y sus representantes como usuarios principales. Además, el Marco Conceptual se aplicará a los gobiernos y a un rango amplio potencial de otras entidades del sector público en muchas jurisdicciones diferentes, y a organizaciones gubernamentales internacionales. Por consiguiente, no está claro que la identificación de otros grupos de usuarios como usuarios principales de los IFPG será relevante, y operará de forma efectiva, para todas las entidades del sector público a lo largo de todas las jurisdicciones.

FC2.5 El IPSASB acepta que alguna información de los IFPG puede ser de mayor uso e interés para algunos usuarios que para otros. El IPSASB también acepta que, para el desarrollo de las NICSP y las GPR, necesitará considerar y, en algunos casos, compensar las necesidades de grupos distintos de usuarios principales. Sin embargo, el IPSASB no considera que estas cuestiones invaliden la identificación de los destinatarios de servicios y sus representantes y los suministradores de recursos y sus representantes como usuarios principales de los IFPG.

FC2.6 La opinión del IPSASB sobre la relación entre los grupos de usuarios principales identificados por quienes respondieron, y los destinatarios de servicios y suministradores de recursos se detalla más adelante.

Ciudadanos

FC2.7 El IPSASB reconoce la importancia de los ciudadanos, el público y sus representantes como usuarios de los IFPG, pero es de la opinión que clasificar a los ciudadanos como destinatarios de servicios y suministradores de recursos proporciona una base para evaluar sus necesidades de información potenciales. Esto es así porque los ciudadanos abarcan muchos individuos con un rango amplio potencial de necesidades de información diversa – centrarse en las necesidades de información de los ciudadanos como destinatarios de servicios y suministradores de recursos permite al IPSASB reunir los diversos intereses y explorar conjuntamente a qué necesidades de información deben intentar dar respuesta los IFPG. El IPSASB es también de la opinión de que, para el desarrollo de las NICSP, es

adecuado que tengan la capacidad de considerar las necesidades de información de un rango de destinatarios de servicios y suministradores de recursos que pueden no ser los ciudadanos (incluyendo donantes y prestamistas) y no poseen autoridad para requerir a una entidad del sector público que revele la información que necesitan a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones.

Suministradores de Recursos

- FC2.8 El IPSASB está de acuerdo en que los IFPG dirigidos a la presentación de información para satisfacer las necesidades de información de los suministradores de recursos también proporcionarán información útil a otros usuarios potenciales de los IFPG. Sin embargo, el IPSASB es de la opinión de que el Marco Conceptual debería dejar claro su expectativa de que los gobiernos u otras entidades del sector público deben rendir cuentas a los que les proporcionan recursos y a los que dependen de ellos para utilizar esos recursos para prestar servicios necesarios o prometidos. Además, tiene que destacarse que en algunas jurisdicciones los suministradores de recursos son los donantes o prestamistas principales que pueden tener autoridad para requerir la preparación de informes financieros con cometido específico para proporcionar la información que necesitan.
- FC2.9 Como se destaca en el párrafo FC2.4, el IPSASB se ha formado la opinión de que los destinatarios de servicios y los suministradores de recursos y sus representantes son usuarios principales de los IFPG. El IPSASB es de la opinión de que el Marco Conceptual no debería excluir a los ciudadanos, que pueden estar interesados en los IFPG en su condición de destinatarios de servicios, de los usuarios potenciales de los IFPG, o identificar sus necesidades de información como menos importantes que las de los suministradores de recursos. El IPSASB también es de la opinión de que no es apropiado que los donantes, prestamistas y otros que suministran recursos de forma voluntaria o involuntaria al gobierno y otras entidades del sector público se excluyan de los usuarios potenciales de los IFPG, o que se identifiquen sus necesidades de información como menos importante que las de los destinatarios de servicios.

El Legislativo

- FC2.10 El IPSASB es de la opinión de que el Legislativo u órgano de gobierno similar es un usuario principal de los IFPG en su condición de representante de los destinatarios de servicios y suministradores de recursos. El Legislativo, parlamentos, consejos y órganos similares también requieren información a efectos de su propia rendición de cuentas y toma de decisiones específicas, y habitualmente tienen autoridad para requerir la preparación de informes financieros con cometido específico detallados y de otro tipo para proporcionar esa información. Sin embargo, pueden también utilizar la información proporcionada por los IFPG, así como información proporcionada por informes financieros con cometido específico como datos de entrada para la evaluación de si los recursos se utilizaron de forma eficiente y en la forma prevista y para la toma de decisiones sobre la asignación de recursos a entidades, programas o actividades gubernamentales concretos.
- FC2.11 Los miembros individuales del Legislativo u otro órgano de gobierno, sean miembros del gobierno o de la oposición, pueden habitualmente requerir revelar la información que necesitan para el cumplimiento de sus responsabilidades oficiales como se prescribe por el legislativo u órgano de gobierno. Sin embargo, pueden no tener autoridad para requerir la

preparación de informes financieros que proporcionen la información que requieren para otros propósitos, o en otras circunstancias. Por consiguiente, son usuarios de los IFPG, ya sea en su condición de representantes de los destinatarios de servicios y suministradores de recursos en su electorado o circunscripción, o en su condición personal de ciudadanos y miembros de la comunidad.

Otros Grupos de Usuarios

- FC2.12 En el desarrollo del Marco Conceptual, el IPSASB consideró un rango amplio de otros potenciales usuarios de los IFPG, incluyendo si los grupos de interés especial y sus representantes o los que negocian con las entidades del sector público sobre una base comercial o no comercial o sobre una base voluntaria o no voluntaria (tales como suministradores de recursos del sector público y privado) deben identificarse como grupos de usuarios separados. El IPSASB es de la opinión de que esa identificación de los destinatarios de servicios y sus representantes y suministradores de recursos y sus representantes como usuarios principales de los IFPG responderá adecuadamente a las necesidades de información de los subgrupos de destinatarios de servicios y suministradores de recursos.
- FC2.13 La información proporcionada por los IFPG puede ser útil para compilar las cuentas nacionales, como datos de entrada de los modelos de información financiera estadística, para la evaluación del impacto de las políticas gubernamentales sobre la actividad económica y para otros propósitos de análisis económico. Sin embargo, los IFPG no se desarrollan específicamente para responder a las necesidades de los que requieren información para estos propósitos. De forma similar, aunque los que actúan como asesores de los destinatarios de servicios o de los suministradores de recursos (tales como grupos de defensa ciudadana, agencias de calificación crediticia de bonos, analistas de crédito y grupos de interés público) van a encontrar probablemente la información presentada en los IFPG útil para sus propósitos, los IFPG no se preparan de forma específica para responder a sus necesidades de información particulares.

Los objetivos de la Información Financiera

- FC2.14 Muchos de quienes respondieron al proyecto de norma estuvieron de acuerdo en que la provisión de información útil a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones debe identificarse como los objetivos de la información financiera de las entidades del sector público. Algunos de quienes respondieron defendían que solo se identificara la rendición de cuentas como el objetivo único o dominante de la información financiera de las entidades del sector público; otros proponían que debe identificarse la toma de decisiones como el único objetivo. Sin embargo, el IPSASB mantiene la opinión de que los usuarios de los IFPG de las entidades del sector público requerirán información tanto a efectos de rendición de cuentas como toma de decisiones.
- FC2.15 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma recomendaron que el vínculo entre rendición de cuentas y toma de decisiones fuera articulado de forma más clara y que debían identificarse las características del sector público que sustentaban las opiniones del IPSASB sobre los objetivos de la información financiera de las entidades del sector público. El IPSASB ha respondido de forma positiva a estas propuestas. Se ha reestructurado el Marco Conceptual y añadido aclaraciones.

FC2.16 También se ha fortalecido la explicación de la rendición de cuentas y su relación con la toma de decisiones y los IFPG. En este contexto, el IPSASB reconoce que el concepto de rendición de cuentas reflejado en este Marco Conceptual es amplio. Incluye la provisión de información sobre la gestión de la entidad de los recursos que le han sido confiados, e información útil para los usuarios para evaluar la sostenibilidad de las actividades de la entidad y la continuidad de la provisión de servicios a largo plazo. El IPSASB es de la opinión de que este concepto amplio de rendición de cuentas es apropiado porque los ciudadanos y otros miembros de la comunidad proporcionan recursos a los gobiernos y otras entidades del sector público de forma involuntaria y, en su mayoría, dependen de que los gobiernos y otras entidades del sector público presten los servicios necesarios a largo plazo. Sin embargo, el IPSASB también reconoce que es improbable que los IFPG proporcionen toda la información que necesitan los destinatarios de servicios y suministradores de recursos a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones.

El alcance de la información financiera -estados financieros e información que mejora, complementa y amplía los estados financieros

FC2.17 Muchos de quienes respondieron al proyecto de norma apoyaron el alcance de la información financiera y su explicación tal como propuso el IPSASB, con algunos que identificaban cuestiones a aclarar y otros que destacaban que se necesitarían proyectos que traten cuestiones del alcance más amplio para proporcionar guías sobre la aplicación de las características cualitativas tales como verificabilidad y comparabilidad. Otros entre quienes respondieron no apoyaron que el alcance de la información fuera más amplio que el de los estados financieros, planteando su preocupación porque:

- el alcance amplio propuesto trataba temas que quedaban fuera de los Términos de referencia del IPSASB que estaban en vigor en ese momento; y
- las guías sobre temas que quedaban fuera de los estados financieros, tales como información prospectiva y no financiera, sean propiamente un tema de gobiernos individuales u organismos gubernamentales u otras autoridades.

Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma también expresaron su preocupación porque el alcance estaba centrado demasiado claramente en los estados financieros, y que se incluyeran en el Marco Conceptual las guías adicionales sobre información no financiera e información sobre sostenibilidad.

FC2.18 El IPSASB mantiene su opinión de que es necesario que el Marco Conceptual refleje un alcance de la información financiera que sea más amplio que el abarcado por los estados financieros. Esto es porque:

- el objetivo principal de los gobiernos y otras entidades del sector público es prestar servicios a los miembros de la comunidad en lugar de generar beneficios;
- los ciudadanos y otros residentes que cumplen los requisitos dependen de los gobiernos y otras entidades del sector público para que les proporcionen un amplio rango de servicios sobre una base continuada a largo plazo. Las actividades de los gobiernos y otras entidades del sector público y las decisiones tomadas por todos ellos en un periodo de presentación concreto pueden tener consecuencias significativas

sobre las generaciones futuras de destinatarios de servicios y generaciones futuras de contribuyentes y otros suministradores de recursos involuntarios; y

- la mayoría de gobiernos y otras entidades del sector público operan dentro de los mandatos de gasto y restricciones financieras establecidas a través del proceso presupuestario. La implementación del seguimiento de los presupuestos aprobados es el método principal por el que el Legislativo ejerce la supervisión, y los ciudadanos y sus representantes electos hacen que los gobiernos cumplan con su obligación de rendir cuentas sobre su gestión financiera.

FC2.19 Por consiguiente, desempeño de las entidades del sector público para lograr sus objetivos financieros y de prestación de servicios pueden ser evaluados solo parcialmente mediante el examen de su situación financiera en la fecha de presentación, y su rendimiento financiero y flujos de efectivo durante el periodo de presentación. El IPSASB opina que, para responder a las necesidades de los usuarios de la información a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones, el Marco Conceptual debería permitir que los IFPG incorporaran la presentación de información que permita a los usuarios evaluar y situar mejor en contexto los estados financieros. Esta información puede comunicarse en informes separados que presenten información financiera y no financiera sobre el logro de los objetivos de prestación de servicios de la entidad durante el periodo de presentación; su cumplimiento con los presupuestos aprobados y legislación u otra normativa que regule la recaudación y uso de recursos; e información financiera y no financiera prospectiva sobre sus actividades de prestación de servicios futuras, objetivos y necesidades de recursos. En algunos casos, puede también presentarse información sobre estos temas en las notas a los estados financieros.

FC2.20 Para tomar decisiones sobre los requerimientos de información financiera o guías que amplíen la información presentada en los IFPG más allá de los estados financieros, el IPSASB considerará los beneficios de la información para los usuarios y los costos de reunir y presentar dicha información.

Limitación del Alcance de la Información Financiera

FC2.21 Algunos de quienes respondieron que estaban de acuerdo en que el alcance de la información financiera debería ampliarse más allá de los estados financieros expresaron su preocupación porque el alcance tal como se proponía en el proyecto de norma fuera demasiado abierto o no adecuadamente explicado o justificado -en algunos casos proponiendo que el alcance se limitase a la mejora de temas reconocidos en los estados financieros.

FC2.22 El IPSASB ha respondido a estas preocupaciones aclarando los vínculos entre el alcance de la información financiera y las necesidades de información de los usuarios, e incluyendo explicaciones adicionales de la relación entre las necesidades de información de los usuarios y la información que los IFPG pueden proporcionar para dar respuesta. Además, el IPSASB ha aclarado que el alcance de la información financiera con propósito general se limita a los estados financieros e información que mejora, complementa y amplía los estados financieros. Por consiguiente, lo que se incluya en el alcance más global de la información financiera se derivará de los estados financieros, y limitará a los temas que ayuden a los usuarios a comprender mejor y poner en contexto la información incluida en esos estados.

Consideraciones de Recursos, Requerimientos Normativos y Estatus de la Auditoría

- FC2.23 Muchos de quienes respondieron, tanto los que apoyaban como los que se oponían a las propuestas del proyecto de norma, plantearon su preocupación porque el tratamiento de cuestiones de “alcance amplio” absorbiera demasiado los recursos del IPSASB y limitaran su capacidad para abordar cuestiones relacionadas con los estados financieros. Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma también:
- recomendaron que el Marco Conceptual clarificara que los requerimientos normativos se desarrollaran solo para temas de estados financieros, siendo las cuestiones de alcance amplio objeto de guías; y
 - expresaron su preocupación sobre las implicaciones para la auditoría de la incorporación de información prospectiva e información no financiera en los IFPG.
- FC2.24 Aunque el IPSASB puede desarrollar NICSP que incluyan requerimientos normativos, no es inevitable que eso sea así. Por ejemplo, las publicaciones del IPSASB también incluyen las GPR y otros documentos que pretenden ayudar al ámbito de información financiera a responder a cuestiones de información financiera concretas. Todos los documentos del IPSASB que incluyen requerimientos normativos o guías sobre la presentación de información en los IFPG, tanto como parte de los estados financieros o como mejoras a estos estados, estará sujeta al procedimiento a seguir completo. Por ello, al desarrollar guías normativas o de otro tipo sobre la presentación de información que amplíen el alcance de la información financiera, el IPSASB necesitará responder a las preocupaciones de los miembros de la comunidad sobre el contenido técnico propuesto y autoridad de la guía.
- FC2.25 El IPSASB reconoce la preocupación de quienes respondieron con respecto la utilización de recursos del IPSASB en cuestiones de alcance amplio. Sin embargo, la información presentada en los estados financieros se mantiene en el centro de la información financiera y, por ello, seguirá siendo el núcleo principal de las NICSP y GPR desarrolladas por el IPSASB. Por consiguiente, el programa de trabajo de desarrollo de normas del IPSASB continuará para responder a las necesidades de los usuarios de una mejor información financiera de las transacciones y otros sucesos que se presenten en los estados financieros.
- FC2.26 El IPSASB opina que no es función del Marco Conceptual o de las NICSP y GPR que puedan desarrollarse de forma congruente con los conceptos reflejados en el Marco Conceptual, pretender el establecimiento del nivel de seguridad de la auditoría que debe proporcionarse a aspectos concretos de los IFPG. Las características cualitativas proporcionan cierta seguridad a los usuarios sobre la calidad de la información incluida en los IFPG. Sin embargo, la responsabilidad de la auditoría de los estados financieros y otros componentes de los IFPG se establecerá por temas tales como el marco de regulación en vigor en jurisdicciones concretas y el mandato de auditoría acordado o que se aplica a la entidad.

CAPÍTULO 3 CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS

ÍNDICE

| | Párrafo |
|---|-----------|
| Introducción..... | 3.1-3.5 |
| Representación fiel | 3.10–3.16 |
| Comprensibilidad | 3.17–3.18 |
| Oportunidad | 3.19–3.20 |
| Comparabilidad | 3.21–3.25 |
| Verificabilidad | 3.26–3.31 |
| Restricciones sobre la Información Incluida en los Informes Financieros | |
| con Propósito General | 3.32–3.42 |
| Materialidad o importancia relativa | 3.32–3.34 |
| Costo-Beneficio..... | 3.35–3.40 |
| Equilibrio entre las Características Cualitativas..... | 3.41–3.42 |
| Fundamentos de las Conclusiones | |

Introducción

- 3.1 Los IFPG presentan información financiera y no financiera sobre fenómenos económicos y de otro tipo. Las características cualitativas de la información incluida en los IFPG son los atributos que hacen esa información útil a los usuarios y apoyan el logro de los objetivos de la información financiera. Los objetivos de la información financiera son proporcionar información útil a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones.
- 3.2 Las características cualitativas de la información incluida en los IFPG de las entidades del sector público son relevancia, representación fiel, comprensibilidad, oportunidad, comparabilidad y verificabilidad.
- 3.3 Las restricciones dominantes de la información incluida en los IFPG son materialidad o importancia relativa, costo-beneficio, y el logro de un equilibrio adecuado entre las características cualitativas.
- 3.4 Cada una de las características cualitativas es parte integrante de las otras características y actúan en forma conjunta para proporcionar en los IFPG información útil para lograr los objetivos de la información financiera. Sin embargo, en la práctica, todas las características cualitativas pueden no lograrse por completo, y puede ser necesario un equilibrio o compensación entre algunas de ellas.
- 3.5 Las características cualitativas se aplican a toda la información financiera y no financiera presentadas en los IFPG, incluyendo información prospectiva e histórica, e información explicativa. Sin embargo, la medida en que las características cualitativas puedan lograrse puede diferir dependiendo del grado de incertidumbre y evaluación u opinión subjetivas involucradas al recopilar la información financiera y no financiera. La necesidad de guías adicionales para interpretar y aplicar las características cualitativas a la información que amplía el alcance de la información financiera más allá de los estados financieros se considerará en el desarrollo de cualquier NICSP y GPR que traten esos temas.

Relevancia

- 3.6 La información financiera y no financiera es relevante si es capaz de influir en el logro de los objetivos de la información financiera. La información financiera y no financiera es capaz de influir cuando tiene valor confirmatorio, valor predictivo o ambos. La información puede ser capaz de influir, y por ello ser relevante, incluso si algunos usuarios deciden no aprovecharla o son ya concededores de ella.
- 3.7 La información financiera y no financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia expectativas pasadas (o presentes). Por ejemplo, la información será relevante a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones, si confirma expectativas sobre estos temas en la medida en que los gestores hayan cumplido con sus responsabilidades sobre el eficiente y eficaz uso de recursos, el logro de objetivos de prestación de servicios especificados, y cumplimiento con los requerimientos presupuestarios, legislativos u otros que correspondan.
- 3.8 Los IFPG pueden presentar información sobre actividades, objetivos y costos de prestación de servicios futuros anticipados y el importe y fuentes de recursos que se pretende asignar a la prestación de servicios en el futuro. Esta información orientada al futuro tendrá valor predictivo y será relevante a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. La información sobre fenómenos económicos y de otro tipo que existan o ya hayan ocurrido también puede tener valor predictivo para ayudar a formar expectativas sobre el futuro. Por ejemplo, información que confirma

o refuta expectativas pasadas puede reforzar o cambiar expectativas sobre los resultados financieros y resultados de la prestación de servicios que puedan tener lugar en el futuro.

- 3.9 Las funciones confirmatorias y predictivas de la información están interrelacionados –por ejemplo, información sobre el nivel actual y estructura de los recursos y los derechos de una entidad a esos recursos ayuda a los usuarios a confirmar el resultado de las estrategias de gestión de los recursos durante el periodo, y para predecir la capacidad de una entidad para responder a circunstancias que cambian y las necesidades de prestación de servicios futuras anticipadas. La misma información ayuda a confirmar o corregir predicciones y expectativas pasadas de los usuarios sobre la capacidad de la entidad para responder a estos cambios. También ayuda a confirmar o corregir información financiera prospectiva incluida en IFPG anteriores.

Representación Fiel

- 3.10 Para ser útil la información financiera debe ser una representación fiel de los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre error significativo. La información que representa fielmente un fenómeno económico o de otro tipo describe la esencia de la transacción, otro suceso, actividad o circunstancia subyacente –que no es necesariamente siempre la misma que la de su forma legal.
- 3.11 En la práctica, puede no ser posible conocer o confirmar si la información presentada en los IFPG es completa, neutral y libre de error significativo. Sin embargo, la información debe ser tan completa, neutral y libre de error como sea posible.
- 3.12 La omisión de alguna información puede causar la representación de un fenómeno económico o de otro tipo que sea falso o engañoso, y, por ello, no útil para los usuarios de los IFPG. Por ejemplo, una descripción completa de la partida “planta y equipo” en los IFPG incluirá una representación numérica del importe acumulado de la planta y equipo junto con otra información cuantitativa, descriptiva y explicativa necesaria para representar fielmente esa de clase de activos. En algunos casos, esto puede incluir revelar información sobre temas tales como las clases principales de planta y equipo, factores que han afectado su uso en el pasado o pueden impactar en su uso en el futuro, y la base y proceso para determinar su representación numérica. De forma similar, la información financiera y no financiera prospectiva e información sobre el logro de los objetivos y resultados de la prestación de servicios incluidos en los IFPG necesitará presentarse con las suposiciones clave que subyacen en esa información y cualquier explicación que sea necesaria para asegurar que su descripción sea completa y útil para los usuarios.
- 3.13 La neutralidad en la información financiera es la ausencia de sesgo. Eso significa que la selección y presentación de la información financiera y no financiera no se realiza con la intención de conseguir un resultado predeterminado concreto –por ejemplo, influir de una forma concreta en la evaluación de los usuarios del cumplimiento con la obligación de rendir cuentas de la entidad o de una decisión o un juicio que vaya a realizar o inducir una conducta concreta.
- 3.14 La información neutral representa fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar. Sin embargo, requerir que la información incluida en los IFPG sea neutral no significa que no tenga propósito o que no influirá conductas. La relevancia es una característica cualitativa y, por definición, la información relevante es capaz de influir en las evaluaciones y decisiones de los usuarios.

- 3.15 Los fenómenos económicos y de otro tipo representados en los IFPG generalmente ocurren en condiciones de incertidumbre. La información incluida en los IFPG incluirá por ello, a menudo, estimaciones que incorporen juicios de la gerencia. Para representar fielmente un fenómeno económico o de otro tipo, una estimación debe basarse en datos de entrada apropiados, y cada dato de entrada debe reflejar la mejor información disponible. Deberá tenerse precaución al tratar con la incertidumbre. En algunos casos puede ser necesario revelar de forma explícita el grado de incertidumbre de la información financiera y no financiera para representar fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo.
- 3.16 Libre de error significativo no quiere decir exactitud completa en todos los sentidos. Libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales o tengan importancia relativa de forma individual o colectiva en la descripción del fenómeno, y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha aplicado como se describe. En algunos casos, puede ser posible determinar la exactitud de alguna información incluida en los IFPG –por ejemplo, el importe de una transferencia de efectivo a otro nivel del gobierno, el volumen de servicios prestados o el precio pagado por la adquisición de planta o equipo. Sin embargo, en otros casos puede no serlo –por ejemplo, la exactitud de una estimación del valor o costo de una partida o la eficacia de un programa de prestación de servicios puede no ser posible determinarse. En estos casos, la estimación estará libre de error significativo si el importe se describe con claridad como una estimación, se explica la naturaleza y limitaciones del proceso de estimación, y no se han identificado errores significativos en la selección y aplicación del proceso adecuado para desarrollar la estimación.

Comprensibilidad

- 3.17 La comprensibilidad es la cualidad de la información que permite a los usuarios comprender su significado. Los IFPG de las entidades del sector público deberían presentar información de forma que responda a las necesidades y base de conocimientos de los usuarios, y a la naturaleza de la información presentada. Por ejemplo, las explicaciones de la información financiera y no financiera y los comentarios sobre la prestación de servicios y otros logros durante el periodo de presentación y expectativas sobre periodos futuros deben redactarse en lenguaje llano, y presentarse de forma que sean fácilmente comprensibles para los usuarios. La comprensibilidad se mejora cuando la información se clasifica, describe y presenta de forma clara y concisa. La comparabilidad también mejora la comprensibilidad.
- 3.18 Se supone que los usuarios de los IFPG tienen un conocimiento razonable de las actividades de la entidad y el entorno en el que opera, son capaces y están preparados para leer los IFPG, y revisar y analizar la información presentada con diligencia razonable. Algunos fenómenos económicos y de otro tipo son particularmente complejos y difíciles de representar en los IFPG, y algunos usuarios pueden necesitar buscar el apoyo de un asesor para ayudarles a comprenderlos. Deben llevarse a cabo todos los esfuerzos para representar fenómenos económicos y de otro tipo incluidos en los IFPG de forma que sean comprensibles para un amplio rango de usuarios. Sin embargo, la información no debe excluirse de los IFPG únicamente porque puede ser para algunos usuarios demasiado compleja o difícil de comprender sin apoyo.

Oportunidad

- 3.19 La oportunidad significa tener información disponible para los usuarios antes de que pierda su capacidad para ser útil a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. Tener información relevante disponible antes puede mejorar su utilidad como datos de entrada para evaluar la rendición de cuentas y su capacidad para informar e influir las decisiones que necesiten tomarse. Una ausencia de oportunidad puede proporcionar información menos útil.
- 3.20 Algunos elementos de información pueden continuar siendo útiles mucho después del periodo de presentación o fecha de presentación. Por ejemplo, a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones, los usuarios de los IFPG pueden necesitar evaluar tendencias en el rendimiento financiero y desempeño de la prestación de servicios de la entidad y su cumplimiento con los presupuestos a lo largo de un número de periodos sobre los que se informa. Además, el resultado y efectos de algunos programas de prestación de servicios pueden no ser determinables hasta periodos futuros –por ejemplo, esto puede ocurrir con respecto a programas pensados para mejorar el bienestar económico de los miembros de la comunidad, reducir la incidencia de una enfermedad concreta o incrementar los niveles de alfabetización de ciertos grupos de edad.

Comparabilidad

- 3.21 La comparabilidad es la cualidad de la información que permite a los usuarios identificar similitudes y diferencias entre dos conjuntos de fenómenos. La comparabilidad no es una cualidad de un elemento individual de información, sino más bien una cualidad de la relación entre dos o más partidas de información.
- 3.22 La comparabilidad difiere de la congruencia. La congruencia hace referencia al uso de los mismos principios o políticas contables y base de preparación, de periodo a periodo dentro de una entidad o en un único periodo entre más de una entidad. La comparabilidad es la meta y la congruencia ayuda a lograr esa meta. En algunos casos, los principios o políticas contables adoptados por una entidad pueden revisarse para representar mejor una transacción o suceso concreto en los IFPG. En estos casos, puede ser necesario incluir información a revelar o explicaciones adicionales para satisfacer las características de la comparabilidad.
- 3.23 La comparabilidad difiere también de la uniformidad. Para que la información sea comparable, cosas similares deben verse parecidas y cosas distintas deben verse diferentes. El énfasis excesivo en la uniformidad puede reducir la comparabilidad haciendo que cosas diferentes se vean similares. La comparabilidad de la información de los IFPG no se mejora haciendo que las cosas diferentes se vean parecidas, ni con que las cosas similares se vean distintas.
- 3.24 La información sobre la situación financiera, rendimiento financiero, flujos de efectivo, cumplimiento con los presupuestos aprobados y legislación relevante u otra normativa que regule la captación y uso de recursos, logros en la prestación de servicios de la entidad y sus planes futuros es necesaria a efectos de rendición de cuentas y útil como datos de entrada a efectos de toma de decisiones. La utilidad de esta información se mejora si puede compararse con, por ejemplo:
- información financiera y no financiera prospectiva anteriormente presentada para ese periodo de presentación o fecha de presentación;
 - información similar sobre la misma entidad para algún otro periodo o algún otro momento en el tiempo; y

- información similar sobre otras entidades (por ejemplo, entidades del sector público que proporcionan servicios similares en diferentes jurisdicciones) para el mismo periodo de presentación.

3.25 La aplicación congruente de los principios contables, políticas y base de preparación de información financiera y no financiera prospectiva y resultados reales mejorará la utilidad de cualquier comparación de resultados reales y proyectados. La comparabilidad con otras entidades puede ser menos significativa para explicar la percepción u opinión de la gerencia de los factores que subyacen en el rendimiento presente de la entidad.

Verificabilidad

3.26 La verificabilidad es la cualidad de la información que ayuda a asegurar a los usuarios que la información de los IFPG representa fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar. La soportabilidad es algunas veces utilizada para describir esta cualidad cuando se aplica con respecto a la información explicativa y a la información cuantitativa financiera y no financiera prospectiva revelada en los IFPG –esto es, la cualidad de la información que ayuda a asegurar a los usuarios que la información cuantitativa financiera y no financiera prospectiva o explicativa representa fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar. Con independencia de que se haga referencia a la misma como verificabilidad o soportabilidad, la característica implica que observadores independientes y con conocimientos diferentes podrían alcanzar un acuerdo general, aunque no necesariamente acuerdo completo, ya sea que:

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

3.27 La información no necesita ser una estimación única para ser verificable. También pueden verificarse un rango de posibles importes y las probabilidades relacionadas.

3.28 La verificación puede ser directa o indirecta. Con la verificación directa, un importe u otra representación es en sí misma verificable, tal como a través de (a) contar efectivo, (b) observar títulos cotizables y sus precios cotizados, o (c) confirmar que los factores identificados como influyentes en el rendimiento de la prestación de servicios pasados estaban presentes y operaron con el efecto identificado. Con la verificación indirecta, el importe u otra representación se verifica comprobando los datos de entrada y recalculando los resultados utilizando la misma convención contable o metodología. Un ejemplo es verificar el importe en libros del inventario comprobando los datos de entrada (cantidades y costos) y recalculando el inventario final utilizando la misma suposición de flujo del costo (por ejemplo, el costo promedio o el método primera entrada, primera salida).

3.29 La cualidad de verificabilidad (o soportabilidad si se usa este término para describir esta característica) no es absoluta -alguna información puede ser más o menos susceptible de verificación que otra. Sin embargo, cuanto más verificable es la información incluida en los IFPG, más asegurará a los usuarios que la información representa fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo que pretende representar.

- 3.30 Los IFPG de las entidades del sector público pueden incluir información financiera y de otro tipo cuantitativa y explicaciones sobre (a) influencias clave sobre el rendimiento de la entidad durante el periodo, (b) los efectos futuros anticipados o resultados de los programas de prestación de servicios realizados durante el periodo de presentación, y (c) información financiera y no financiera prospectiva. Puede no ser posible verificar la exactitud de todas las representaciones cuantitativas y explicaciones de esta información hasta un periodo futuro, si lo fuera posible.
- 3.31 Para ayudar a asegurar a los usuarios que la información cuantitativa financiera y no financiera prospectiva y explicaciones incluidas en los IFPG representan fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo que pretenden representar, deben ser transparentes las suposiciones que subyacen en la información revelada, las metodologías adoptadas para reunir esa información, y los factores y circunstancias que apoyan las opiniones expresadas o reveladas. Esto permitirá a los usuarios formar juicios sobre la adecuación de esas suposiciones y el método de compilación, medición, representación e interpretación de la información.

Restricciones sobre la información incluida en los informes financieros con propósito general

Materialidad o Importancia Relativa

- 3.32 La información es material o con importancia relativa si su omisión o inexactitud podría influir en el cumplimiento de la obligación de rendir cuentas de la entidad, o en las decisiones que los usuarios realizan sobre la base de los IFPG de la entidad preparados para ese periodo de presentación. La materialidad o importancia relativa depende de la naturaleza e importe del elemento juzgado en las circunstancias concretas de cada entidad. Los IFPG pueden abarcar información cuantitativa y cualitativa sobre los logros de prestación de servicios durante el periodo de presentación, y las expectativas sobre la prestación de servicios y resultados financieros en el futuro. Por consiguiente, no es posible especificar un umbral cuantitativo uniforme a partir del cual un tipo concreto de información pasa a ser material.
- 3.33 Las evaluaciones de materialidad o importancia relativa se realizarán en el contexto del entorno legislativo, institucional y operativo dentro del cual opera la entidad y, con respecto a la información financiera y no financiera prospectiva, el conocimiento y expectativas de los preparadores sobre el futuro. La información a revelar sobre el cumplimiento o no con la legislación, regulación u otra normativa puede ser material por su naturaleza –independientemente de la magnitud de cualesquiera importes involucrados. Para determinar si un elemento es material o con importancia relativa en estas circunstancias, se considerarán temas tales como la naturaleza, legalidad, sensibilidad y consecuencias de transacciones y sucesos pasados o anticipados, las partes involucradas en cualquiera de estas transacciones y las circunstancias que les han hecho surgir.
- 3.34 La materialidad o importancia relativa se clasifica, en el Marco Conceptual, como una restricción sobre la información incluida en los IFPG. Para desarrollar las NICSP y GPR, el IPSASB considerará la materialidad o importancia relativa de las consecuencias de la aplicación de una política contable particular, base de preparación o información a revelar de una partida concreta o tipo de información. Sujetas a los requerimientos de cualquier NICSP, las entidades que preparan los IFPG considerarán también la materialidad o importancia relativa de, por ejemplo, la aplicación de una política contable concreta y la información a revelar separada de elementos particulares de información.

Costo-Beneficio

- 3.35 La información financiera impone costos. Los beneficios de la información financiera deberían justificar esos costos. La evaluación de si los beneficios de proporcionar información justifican los costos relacionados es, a menudo, un tema de juicio profesional, porque con frecuencia no es posible identificar o cuantificar todos los costos y todos los beneficios de la información incluida en los IFPG.
- 3.36 Los costos de proporcionar información incluyen los costos de reunir y procesar la información, los costos de verificarla o de presentar las suposiciones y metodologías que la soportan, y los costos de difundirla. Los usuarios incurren en los costos de análisis e interpretación. La omisión de información útil también impone costos, incluyendo los costos en que incurren los usuarios para obtener la información necesitada de otras fuentes y los costos que proceden de la toma de decisiones utilizando información incompleta proporcionada por los IFPG.
- 3.37 Los preparadores gastan la mayoría del esfuerzo para proporcionar información en los IFPG. Sin embargo, los destinatarios de servicios y suministradores de recursos soportan en última instancia el costo de esos esfuerzos –porque los recursos se redirigen de las actividades de prestación de servicios a la preparación de información para su incorporación a los IFPG.
- 3.38 Los usuarios cosechan la mayoría de los beneficios de la información proporcionada por los IFPG. Sin embargo, la información preparada para los IFPG puede ser también utilizada de forma interna por la gerencia y dar lugar a una mejor toma de decisiones por parte de ésta. La información a revelar en los IFPG congruente con los conceptos identificados en el Marco Conceptual y en las NICSP y GPR derivadas de ellas, mejorará y reforzará las percepciones de transparencia de la información financiera de los gobiernos y otras entidades del sector público y contribuirá a la más exacta fijación del precio de la deuda del sector público. Por ello, las entidades del sector público pueden también beneficiarse en diversas formas de la información proporcionada por los IFPG.
- 3.39 La aplicación de la restricción del costo-beneficio, involucra la evaluación de si los beneficios de presentar información probablemente justifican los costos incurridos para suministrar y utilizar esa información. Al realizar esta evaluación, es necesario considerar si una o más características cualitativas pueden sacrificarse en algún grado para reducir costos.
- 3.40 Para desarrollar las NICSP, el IPSASB considera la información de preparadores, usuarios, académicos y otros, sobre la naturaleza y cantidad esperadas de los beneficios y costos de los requerimientos propuestos. La información a revelar y otros requerimientos que dan lugar a la presentación de información útil para los usuarios de los IFPG a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones y el cumplimiento con las características cualitativas se prescriben por las NICSP cuando los beneficios del cumplimiento con esa información a revelar y otros requerimientos han sido evaluados por el IPSASB para justificar sus costos.

Equilibrio entre las Características Cualitativas

- 3.41 Las características cualitativas trabajan juntas para contribuir a la utilidad de la información. Por ejemplo, ni una descripción que representa fielmente un fenómeno irrelevante, ni una que no representa fielmente un fenómeno relevante, da lugar a información útil. De forma similar, para ser relevante, la información debe ser oportuna y comprensible.
- 3.42 En algunos casos, puede ser necesario un equilibrio o compensación entre características cualitativas para lograr los objetivos de la información financiera. La importancia relativa de las

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

características cualitativas en cada situación es un tema de juicio profesional. El objetivo es lograr un equilibrio apropiado entre las características para cumplir los objetivos de la información financiera.

Fundamentos de las Conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan, pero no forman parte del Marco Conceptual.

Características cualitativas de la información incluida en los informes financieros con propósito general

- FC3.1 Para desarrollar las NICSP, el IPSASB recibe información de los miembros de la comunidad y realiza juicios sobre la información que mejor satisface los objetivos de la información financiera y que debe incluirse en los IFPG. Para realizar esos juicios, el IPSASB considera la medida en que puede lograrse cada una de las características cualitativas. La información a revelar y otros requerimientos se incluyen en las NICSP solo cuando la información procedente de su aplicación se considera que satisface las características cualitativas y la restricción costo-beneficio identificada en el Marco Conceptual.
- FC3.2 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma expresaron su preocupación sobre la aplicación de las características cualitativas a todos los temas que pueden presentarse en los IFPG, en particular los temas que pueden presentarse en informes fuera de los estados financieros. El IPSASB comprende esta preocupación. El IPSASB reconoce que las NICSP y las GPR que tratan sobre la presentación en los IFPG de información fuera de los estados financieros pueden necesitar incluir guías adicionales sobre la aplicación de las características cualitativas a los temas tratados.
- FC3.3 Las NICSP y GPR emitidas por el IPSASB no tratarán toda la información financiera y no financiera que puede incluirse en los IFPG. En ausencia de una NICSP o GPR que trate fenómenos económicos o de otro tipo concretos, los preparadores que recopilen los IFPG realizarán las evaluaciones de si un elemento de información satisface las características cualitativas y restricciones identificadas en el Marco Conceptual, y por ello, cumple los requisitos para su incorporación a los IFPG. Las evaluaciones se realizarán en el contexto del logro de los objetivos de la información financiera, que a su vez han sido desarrollados para responder a las necesidades de información de los usuarios.
- FC3.4 Tener implantados sistemas y procesos contables que estén diseñados adecuadamente y operando eficazmente permitirá a la gerencia reunir y procesar la evidencia para respaldar la información financiera. La calidad de estos sistemas y procesos es un factor clave para asegurar la calidad de la información financiera que la entidad incluye en los IFPG.

Otras características cualitativas consideradas

- FC3.5 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma expresaron la opinión de que deben identificarse características cualitativas adicionales. Las características cualitativas incluían “sinceridad”, “imagen fiel”, “credibilidad”, “transparencia” y “regularidad”.
- FC3.6 El IPSASB destacó que “sinceridad” en la forma en que usa en la información financiera tiene un significado similar a “imagen fiel”. El IPSASB es de la opinión de que sinceridad, imagen fiel, credibilidad y transparencia son expresiones importantes de las cualidades generales que la información financiera tiene que lograr o aspirar a lograr. Sin embargo, no existen características cualitativas únicas como tales –más bien, el logro de estas cualidades es el producto de la aplicación del conjunto completo de características cualitativas identificadas en el Marco Conceptual, y las NICSP que tratan cuestiones específicas de la información. Por consiguiente, aunque son características importantes de los IFPG, no están

identificadas como características cualitativas individuales separadas en sí mismas. El IPSASB es también de la opinión de que el concepto de “regularidad” como destacan algunos de quienes respondieron está relacionado con el concepto de “cumplimiento” tal como se usa en el Marco Conceptual -por ello, regularidad no se identifica como una característica cualitativa adicional.

Relevancia

FC3.7 El Marco Conceptual explica que la información financiera y no financiera es relevante si es capaz de influir en el logro de los objetivos de la información financiera. Como parte de su procedimiento a seguir el IPSASB busca datos de entrada sobre si los requerimientos de una NICSP o cualquier GPR propuestas son relevantes para el logro de los objetivos de la información financiera –esto es, si son relevante para el cumplimiento de la obligación de la entidad de rendir cuentas y para las decisiones que pueden realizar los usuarios.

Representación fiel

FC3.8 El Marco Conceptual explica que la información para ser útil debe ser una representación fiel de los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar. Un fenómeno económico o de otro tipo único puede ser representado fielmente de muchas formas. Por ejemplo, el logro de objetivos de prestación de servicios concretos puede describirse (a) de forma cualitativa a través de una explicación de los resultados inmediatos y a más largo plazo anticipados y los efectos del programa de prestación del servicio, (b) de forma cuantitativa como una medida del volumen y costo de los servicios prestados por el programa de prestación del servicio, o (c) por una combinación de información cuantitativa y cualitativa. De forma adicional, una descripción única en los IFPG puede representar varios fenómenos económicos. Por ejemplo, la presentación de la partida “planta y equipo” en un estado financiero puede representar un agregado de todas las plantas y equipo de una entidad, incluyendo las partidas que tienen diferentes funciones, que están sujetas a riesgos y oportunidades distintos y que se llevan a importes basados en estimaciones que pueden ser más o menos complejas y fiables.

FC3.9 La integridad y neutralidad de las estimaciones (y datos de entrada de esas estimaciones) y la libertad de error significativo son deseables, y algún nivel mínimo de exactitud es necesario para que una estimación represente fielmente un fenómeno económico o de otro tipo. Sin embargo, la representación fiel no implica la integridad absoluta o neutralidad en la estimación, ni la libertad total de error en el resultado. Para la representación de un fenómeno económico o de otro tipo que implique un grado de integridad, neutralidad, o libertad de error que le sea impracticable lograr, disminuiría la medida en que la información representa fielmente el hecho económico o de otro tipo que se propone representar.

Representación Fiel o Fiabilidad

FC3.10 Al tiempo de emitir el proyecto de norma, el Apéndice A de la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros* identificó “fiabilidad” como una característica cualitativa. Describe la información fiable como la que la hace “libre de error significativo y sesgo, y de la que pueden depender los usuarios para representar fielmente lo que pretende representar o podría esperarse razonablemente que represente.” La representación fiel, esencia sobre la forma, neutralidad, prudencia e integridad fueron identificadas como componentes de la

fiabilidad. El Marco Conceptual utiliza el término “representación fiel” en lugar de “fiabilidad” para describir lo que es sustancialmente el mismo concepto. Además, no identifica explícitamente la esencia sobre la forma y prudencia como componentes de la representación fiel.

- FC3.11 Muchos de quienes respondieron al proyecto de norma apoyaron el uso de representación fiel y su explicación en dicho Proyecto de Norma, explicando en algunos casos que la representación fiel es una expresión mejor de la naturaleza del concepto que se pretende representar. Algunos de quienes respondieron no apoyaron la sustitución de fiabilidad por el término representación fiel, expresando su preocupación de que incluir esa representación fiel implica la adopción de la contabilidad del valor razonable o del valor de mercado, y fiabilidad y representación fiel no son términos intercambiables.
- FC3.12 El uso del término representación fiel, o fiabilidad para ese tema, para describir esta característica cualitativa en el Marco Conceptual no determinará la base de medición a adoptar en los IFPG, costo histórico, valor de mercado, valor razonable u otra base de medición. El IPSASB no pretende que el uso de la representación fiel se interprete tal cual. La base de medición o bases de medición que pueden adoptarse para los elementos de los estados financieros se consideran en el Capítulo 7 *Medición de Activos y Pasivos en los Estados Financieros*. Las características cualitativas operarán entonces para asegurar que los estados financieros representan fielmente la base o bases de medición reflejadas en los IFPG.
- FC3.13 El IPSASB comprende la preocupación de algunos entre quienes respondieron de que el uso de un término diferente puede interpretarse como que refleja cualidades distintas, e incluso menores, de las transmitidas por el término fiabilidad. Sin embargo, el IPSASB opina que la explicación en el Marco Conceptual de que “La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre error significativo”, y que la elaboración de estas características clave protegerán contra la pérdida de cualquiera de las cualidades que se reflejaban anteriormente en el uso del término fiabilidad.
- FC3.14 Además, se ha aconsejado al IPSASB que el término fiabilidad es en sí mismo abierto a interpretaciones diferentes y juicios subjetivos, con consecuencias para la calidad de la información incluida en los IFPG. El IPSASB es de la opinión de que el uso del término representación fiel superará los problemas de interpretación y aplicación de la fiabilidad que se han experimentado en algunas jurisdicciones sin una disminución de las cualidades pretendidas por el término, y es más fácilmente traducible, y comprensible, en un amplio rango de idiomas.

Esencia sobre la Forma y Prudencia

- FC3.15 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma expresaron su preocupación de que la esencia sobre la forma y prudencia no se identificaran como características cualitativas o que su importancia no se explique o reconozca suficientemente. Algunos también destacaron que prudencia no necesita ser incompatible con el logro de la neutralidad y la representación fiel.
- FC3.16 El Marco Conceptual explica que “La información que representa fielmente un fenómeno económico o de otro tipo describe la esencia de la transacción, otro suceso, actividad o circunstancia subyacente –que no es necesariamente siempre la misma que la de su forma

legal". Por ello, la esencia sobre la forma permanece como una cualidad clave que debe poseer la información incluida en los IFPG. No se identifica como una característica cualitativa adicional o separada porque ya está implícita en el concepto de representación fiel.

- FC3.17 El IPSASB opina que el concepto de prudencia está reflejado también en la explicación de neutralidad como un componente de la representación fiel, y el reconocimiento de la necesidad actuar con precaución al tratar con la incertidumbre. Por ello, al igual que la esencia sobre la forma, prudencia no se identifica como una característica cualitativa separada porque su objeto e influencia en la identificación de la información a incluir en los IFPG ya se encuentra implícita en el concepto de representación fiel.

Comprensibilidad

- FC3.18 Aunque la presentación de la información de forma clara y concisa ayuda a los usuarios a entenderla, la comprensión o entendimiento real de la información depende en gran medida de los usuarios de los IFPG.
- FC3.19 Algunos fenómenos económicos y de otro tipo son particularmente complejos y difíciles de representar en los IFPG. Sin embargo, el IPSASB opina que para la información que es, por ejemplo, relevante, no debe excluirse de los IFPG una representación fiel de lo que se propone representar, de forma oportuna y verificable, solo porque pueda ser demasiado compleja o difícil de comprender sin ayuda para algunos usuarios. El reconocimiento de que puede ser necesario para algunos usuarios buscar ayuda para comprender la información presentada en los IFPG no quiere decir que la información incluida en éstos no necesite ser comprensible o que no deban tomarse todos los esfuerzos para presentar la información en los IFPG de forma que sea comprensible para un rango amplio de usuarios. Sin embargo, eso refleja que, en la práctica, la naturaleza de la información incluida en los IFPG es tal que todas las características cualitativas pueden no ser totalmente alcanzables en todo momento para todos los usuarios.

Oportunidad

- FC3.20 El IPSASB reconoce el potencial de la información oportuna de incrementar la utilidad de los IFPG a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones, y que el retraso indebido en la provisión de información puede reducir su utilidad para estos propósitos. Por consiguiente, la oportunidad se identifica como una característica cualitativa en el Marco Conceptual.

Comparabilidad

- FC3.21 Algún grado de comparabilidad puede conseguirse maximizando las características cualitativas de relevancia y representación fiel. Por ejemplo, la representación fiel de un fenómeno económico o de otro tipo por una entidad del sector público es probable que sea comparable con una representación fiel de un fenómeno económico o de otro tipo relevante por otra entidad del sector público. Sin embargo, un mismo fenómeno económico o de otro tipo puede, a menudo, ser representado fielmente de formas diversas, y permitir métodos de contabilización alternativos para el mismo fenómeno disminuye la comparabilidad y, por ello, puede ser no deseable.

- FC3.22 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma expresaron su preocupación porque la explicación de la relación entre comparabilidad y congruencia puede interpretarse como que presenta un obstáculo al desarrollo continuado de la información financiera. Esto es porque las mejoras en la información financiera a menudo involucran una revisión o cambio de los principios contables, políticas o base de preparación presentes adoptados por la entidad.
- FC3.23 La aplicación congruente de los mismos principios contables, políticas, y base de preparación de un periodo al siguiente ayudará a los usuarios a evaluar la situación financiera, rendimiento financiero y logros de prestación de servicios de la entidad comparados con periodos anteriores. Sin embargo, en los casos en que los principios contables, o políticas que tratan transacciones concretas u otro tipo de sucesos no se prescriban por las NICSP, el logro de la característica cualitativa de la comparabilidad no debe interpretarse como que prohíbe a la entidad cambiar sus principios o políticas contables para representar mejor esas transacciones y sucesos. En estos casos, la incorporación en los IFPG de información a revelar adicional o explicación del impacto de la política cambiada puede aún satisfacer las características de la comparabilidad.

Verificabilidad

- FC3.24 La verificabilidad es la cualidad de la información que ayuda a asegurar a los usuarios que la información de los IFPG representa fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar. Aunque estrechamente vinculada a la representación fiel, la verificabilidad se identifica como una característica cualitativa separada porque la información puede representar fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo aun cuando puede no ser verificada con absoluta certeza. Además, la verificabilidad puede operar de formas distintas con la representación fiel y otras características cualitativas para contribuir a la utilidad de la información presentada en los IFPG -por ejemplo, puede ser necesario tener un equilibrio apropiado entre el grado de verificabilidad que un elemento de la información puede poseer y otras características cualitativas para asegurar que se presenta en un lapso de tiempo adecuado y es relevante.
- FC3.25 Para desarrollar las características cualitativas identificadas en el Marco Conceptual, el IPSASB consideró si “soportabilidad” debe identificarse como una característica separada para su aplicación a la información presentada en los IFPG fuera de los estados financieros. El IPSASB opina que la identificación de la verificabilidad y de la soportabilidad como características cualitativas separadas con, esencialmente, las mismas características puede ser confuso para los preparadores y usuarios de los IFPG y otros. Sin embargo, el Marco Conceptual reconoce que la soportabilidad es algunas veces utilizada para referirse a la cualidad de la información que ayuda a asegurar a los usuarios que la información explicativa e información financiera y no financiera prospectiva incluida en los IFPG representa fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar.
- FC3.26 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma expresaron su preocupación sobre la aplicación de la verificabilidad a un rango amplio de temas que puedan presentarse en los IFPG fuera de los estados financieros, en particular información explicativa sobre los logros de prestación de servicios durante el periodo de presentación e información financiera y no financiera prospectiva cuantitativa y cualitativa. El IPSASB opina que el Marco Conceptual proporciona guías adecuadas sobre la aplicación de la verificabilidad con respecto a estos

temas –por ejemplo, explica que la verificabilidad no es algo absoluto y puede no ser posible verificar la exactitud de todas las representaciones cuantitativas y explicaciones hasta un periodo futuro. El Marco Conceptual también reconoce que la información a revelar de las suposiciones subyacentes y metodologías adoptadas para reunir la información financiera y no financiera prospectiva y explicativa es fundamental para el logro de la representación fiel.

Clasificación de las Características Cualitativas y Orden de su Aplicación

FC3.27 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma expresaron la opinión de que el Marco Conceptual debe identificar:

- la relevancia y la representación fiel como características cualitativas fundamentales, y explicar el orden de su aplicación; y
- la comparabilidad, verificabilidad, oportunidad, y comprensibilidad como características cualitativas de mejora.

Destacaron que esto proporcionaría guías útiles sobre la secuencia de aplicación de las características cualitativas y reflejaría el enfoque adoptado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

FC3.28 Para desarrollar las características cualitativas, el IPSASB consideró si algunas características deben identificarse como fundamentales y otras como de mejora. El IPSASB también consideró si el orden de aplicación de las características debe identificarse o explicarse. El IPSASB opina que no debe adoptarse este enfoque porque, por ejemplo:

- los temas identificados como “fundamentales” pueden percibirse que son más importantes que los identificados como “de mejora” incluso si esta distinción no se pretende en el caso de las características cualitativas. Como resultado, puede haber consecuencias no previstas por identificar algunas características cualitativas como fundamentales y otras como de mejora;
- todas las características cualitativas son importantes y trabajan juntas para contribuir a la utilidad de la información. La importancia relativa de una característica cualitativa concreta en circunstancias diferentes es un tema de juicio profesional. Así, no es apropiado identificar ciertas características cualitativas como que siempre son fundamentales y otras como que tienen solo un papel de apoyo o mejora o especificar la secuencia de su aplicación, no importa qué información se esté considerando incluir en los IFPG, e independientemente de las circunstancias de la entidad y su entorno. Además, es cuestionable si la información que no es comprensible o se proporciona un tiempo después del evento que ya no sea útil a los usuarios a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones, pueda considerarse como información relevante – por ello, estas características son en sí mismas fundamentales para el logro de los objetivos de la información financiera; y
- los IFPG de las entidades del sector público pueden abarcar información histórica y prospectiva sobre el rendimiento financiero y el logro de los objetivos de prestación de servicios a lo largo de un número de periodos sobre los que se informa. Esto proporciona los datos de entrada necesarios para la evaluación de las tendencias de las actividades de prestación de servicios y recursos comprometidos relacionados – para estas tendencias, información sobre una base comparable puede ser tan

importante como, la representación fiel de la información y no puede separarse de ésta.

Restricciones sobre la información incluida en los informes financieros con propósito general

Materialidad o importancia relativa

- FC3.29 En el momento de la emisión del proyecto de norma, el Apéndice A de la NICSP 1 describía la materialidad o importancia relativa con características similares a las descritas en el Marco Conceptual, pero identificaba la materialidad o importancia relativa como un factor a considerar al determinar solo la relevancia de la información. Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma destacaron que la materialidad o importancia relativa puede identificarse como un aspecto de la relevancia.
- FC3.30 El IPSASB ha considerado si la materialidad o importancia relativa debe identificarse como un aspecto específico de la relevancia de una entidad en lugar de una restricción de la información incluida en los IFPG. Como se explica en el Marco Conceptual, y sujeto a los requerimientos de una NICSP, la materialidad o importancia relativa se considerará por los preparadores para determinar si, por ejemplo, debe adoptarse una política contable concreta o debe revelarse un elemento de la información de forma separada en los estados financieros de la entidad.
- FC3.31 Sin embargo, el IPSASB opina que la materialidad o importancia relativa tiene un papel más dominante que se reflejaría en su clasificación solo como un aspecto específico de la relevancia de una entidad. Por ejemplo, la materialidad o importancia relativa se relaciona con un número de características cualitativas de la información incluida en los IFPG y puede impactar en éstas. Por ello, debe considerarse la materialidad o importancia relativa de un elemento al determinar si la omisión o presentación errónea de un elemento de la información debilitaría no solo la relevancia, sino también la representación fiel, comprensibilidad o verificabilidad de la información financiera y no financiera presentada en los IFPG. El IPSASB también opina que si los efectos de la aplicación de una política contable concreta o base de preparación o el contenido informativo de la información a revelar separada de ciertos elementos de la información son probablemente significativos deben considerarse al establecer NICSP y GPR. Por consiguiente, el IPSASB opina que la materialidad o importancia relativa se refleja mejor como una restricción amplia de la información a incluir en los IFPG.
- FC3.32 El IPSASB consideró si el Marco Conceptual debería reflejar que la legislación, regulación u otra normativa puede imponer requerimientos de información financiera a las entidades del sector público además de los impuestos por las NICSP. El IPSASB opina que, en tanto que sea una característica del entorno en que operan muchas entidades del sector público (y muchas del sector privado), el impacto que la legislación u otra normativa puede tener sobre la información incluida en los IFPG no es en sí mismo un concepto de información financiera. Por consiguiente, no se ha identificado como tal en el Marco Conceptual. Los preparadores necesitarán, naturalmente, considerar estos requerimientos al preparar los IFPG. En particular, la legislación puede prescribir que elementos particulares de información se revelen en los IFPG aun cuando no se juzgue que satisfagan un umbral de materialidad o importancia relativa (o restricción costo-beneficio) como se identifica en el Marco Conceptual. De forma similar, la información a revelar de algunos temas puede prohibirse

por legislación, porque, por ejemplo, se relacione con temas de seguridad nacional, a pesar de que sean significativos y cumplirían en otro caso la restricción costo-beneficio.

Costo-beneficio

- FC3.33 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma expresaron su preocupación porque el texto del Marco Conceptual propuesto no especifica que las entidades no pueden decidir dejar de aplicar las NICSP sobre la base de sus evaluaciones propias de los costos y beneficios de requerimientos particulares de una NICSP. El IPSASB opina que esta especificación no es necesaria. Esto es así porque, como destaca el párrafo 1.2 del Marco Conceptual, en las NICSP se especifican los requerimientos normativos relacionados con el reconocimiento, medición y presentación de los IFPG. Los IFPG se desarrollan para proporcionar información útil a los usuarios y las NICSP prescriben requerimientos solo cuando los beneficios para los usuarios del cumplimiento con dichos requerimientos se han evaluado por el IPSASB para justificar sus costos. Sin embargo, los preparadores pueden considerar los costos y beneficios, por ejemplo, para determinar si incluir o no en los IFPG información a revelar adicional a la requerida por las NICSP.
- FC3.34 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma también expresaron su preocupación porque el Marco Conceptual propuesto no reconocía que las compensaciones costo-beneficio pueden diferir para entidades del sector público distintas. Son de la opinión de que el reconocimiento de esto puede proporcionar un principio útil a aplicar al considerar cuestiones de información diferencial. El IPSASB ha considerado estos temas y determinado que el Marco Conceptual no tratará cuestiones relacionadas con la información diferencial, incluyendo si los costos y beneficios de requerimientos particulares pueden diferir para entidades distintas.
- FC3.35 En el proceso de desarrollo de una NICSP o GPR, el IPSASB considera y busca datos de entrada sobre los costos y beneficios probables de proporcionar información en los IFPG de las entidades del sector público. Sin embargo, en algunos casos, puede no ser posible para el IPSASB identificar o cuantificar todos los beneficios que surgirán probablemente, por ejemplo, de la incorporación de información a revelar concreta, incluyendo la que pueda requerirse porque es de interés público, u otro requerimiento de una NICSP. En otros casos, el IPSASB puede opinar que los beneficios de un requerimiento particular pueden ser marginales para los usuarios de los IFPG de algunas entidades del sector público. Al aplicar la prueba del costo-beneficio para determinar si deben incluirse en una NICSP requerimientos particulares en estas circunstancias, las deliberaciones del IPSASB pueden también contemplar la consideración de si es probable que la imposición de estos requerimientos a las entidades del sector público involucre un costo y esfuerzo indebido para las entidades que apliquen los requerimientos.

CAPÍTULO 4 ENTIDAD QUE INFORMA

ÍNDICE

| | Párrafo |
|--|----------|
| Introducción..... | 4.1–4.2 |
| Características Clave de una Entidad que Informa | 4.3–4.11 |
| Fundamentos de las Conclusiones | |

Introducción

- 4.1 Una entidad del sector público que informa es un gobierno u otra organización, programa o área identificable de actividad del sector público (de aquí en adelante se le hará referencia como entidad o entidad del sector público) que prepara IFPG.
- 4.2 Una entidad del sector público que informa puede comprender dos o más entidades separadas que presentan IFPG como si fueran una sola entidad –a esta entidad que informa se hace referencia como una entidad que informa del grupo.

Características clave de una entidad que informa

- 4.3 Las características clave de una entidad del sector público que informa son:
- es una entidad que capta recursos de los miembros de la comunidad o en su nombre, o usa los recursos para llevar a cabo actividades en beneficio de esos miembros de la comunidad, o en su nombre; y
 - existen destinatarios de servicios o suministradores de recursos que dependen de los IFPG de la entidad para obtener información a efectos de rendición de cuentas o toma de decisiones.
- 4.4 Un gobierno puede establecer u operar a través de unidades administrativas tales como ministerios o departamentos. También puede operar a través fideicomisos, organismos públicos, corporaciones gubernamentales y otras entidades con una identidad legal separada o autonomía operativa para llevar a cabo o apoyar de otra forma la prestación de servicios a los miembros de la comunidad. Otras organizaciones del sector público, incluyendo organizaciones del sector público internacionales y organismos municipales, pueden llevar a cabo también ciertas actividades a través de entidades con una identidad legal separada o autonomía operativa y pueden beneficiarse de una carga o pérdida financiera, o estar expuestas a ésta, como resultado de dichas actividades.
- 4.5 Los IFPG se preparan para presentar información útil a los usuarios a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. Los destinatarios de servicios y suministradores de recursos son los usuarios principales de los IFPG. Por consiguiente, una característica clave de una entidad que informa, incluyendo un entidad que informa del grupo es la existencia de destinatarios de servicios o suministradores de recursos que dependen de los IFPG de esa entidad o grupo de entidades para obtener información a efectos de rendición de cuentas o toma de decisiones.
- 4.6 Los IFPG incorporan los estados financieros e información que mejora, complementa y amplía los estados financieros. Los estados financieros presentan información sobre los recursos de la entidad que informa o entidad que informa del grupo y derechos a esos recursos en la fecha de presentación, y cambios en esos recursos y derechos y flujos de efectivo durante el periodo de presentación. Por ello, para permitir la preparación de estados financieros, una entidad que informa captará recursos o usará recursos anteriormente captados para llevar a cabo actividades en beneficio o en nombre de sus miembros de la comunidad.
- 4.7 Los factores que son probablemente señal de la existencia de usuarios de los IFPG de una entidad del sector público o grupo de entidades incluyen una entidad que tiene la responsabilidad o capacidad de captar o hacer uso de recursos, adquirir o gestionar activos públicos, incurrir en pasivos o llevar a cabo actividades para lograr objetivos de prestación de servicios. Cuanto

mayores son los recursos que una entidad del sector público capta, gestiona o tiene la capacidad de utilizar, cuanto mayores son los pasivos en que incurre y mayor es el impacto social y económico de sus actividades, más probable es que existan destinatarios de servicios o suministradores de recursos que dependan de los IFPG para obtener información a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. En ausencia de estos factores o cuando no sean significativos, será poco probable que existan usuarios de los IFPG de estas entidades.

- 4.8 La preparación de los IFPG no es un proceso sin costo. Por ello, si la imposición de requerimientos de información financiera ha de ser eficiente y eficaz, es importante que solo se requiera preparar IFPG a las entidades de sector público para las que existan estos usuarios.
- 4.9 En muchos casos, estará claro si existen o no destinatarios de servicios o suministradores de recursos que dependan de los IFPG de una entidad del sector público para obtener información a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones. Por ejemplo, es probable que existan estos usuarios para los IFPG de un gobierno a nivel nacional, estatal o local y para organizaciones del sector público internacionales. Esto es así porque estos gobiernos y organizaciones generalmente tienen la capacidad de captar recursos importantes de los miembros de sus comunidades o hacer uso de recursos importantes en nombre de éstos, o incurrir en pasivos, e influir en el bienestar económico o social de las comunidades que dependen de ellos para la prestación de servicios.
- 4.10 Sin embargo, puede no estar siempre claro que existan destinatarios de servicios o suministradores de recursos que dependan de los IFPG de, por ejemplo, departamentos y agencias gubernamentales individuales, programas concretos o áreas identificables de actividad para obtener información a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. La determinación de si estas organizaciones, programas o actividades deben identificarse como entidades que informan, y consiguientemente, requerírseles que preparen IFPG involucrará el ejercicio de juicio profesional.
- 4.11 El gobierno y algunas entidades del sector público tienen una identidad separada o personalidad jurídica (una identidad legal). Sin embargo, organizaciones, programas y actividades del sector público sin una identidad legal separada pueden también captar o hacer uso de recursos, adquirir o gestionar activos públicos, incurrir en pasivos, llevar a cabo actividades para lograr objetivos de prestación de servicios o implementar de otra forma políticas gubernamentales. Los destinatarios de servicios y suministradores de recursos pueden depender de los IFPG de estas organizaciones, programas y actividades para obtener información a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones. Por consiguiente, una entidad del sector público que informa puede tener un identidad legal separada o ser, por ejemplo, una organización, acuerdo administrativo o programa sin una identidad legal separada.

Fundamentos de las Conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan, pero no forman parte del Marco Conceptual.

Características clave de una entidad que informa

- FC4.1 El concepto de entidad que informa se deriva de los objetivos de la información financiera de las entidades del sector público. Los objetivos de la información financiera de las entidades del sector público son proporcionar información sobre la entidad que sea útil a los usuarios de los IFPG a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones.
- FC4.2 Las entidades que informan preparan IFPG. Los IFPG incluyen los estados financieros, que presentan información sobre temas tales como la situación financiera, rendimiento y flujos de efectivo de la entidad, e información financiera y no financiera que mejora, complementa y amplía los estados financieros. Por ello, una característica clave de una entidad del sector público que informa es la existencia de destinatarios de servicios o suministradores de recursos que dependan de los IFPG de un gobierno u otra entidad del sector público para obtener información a efectos de rendición de cuentas o toma de decisiones.

Legislación, Regulación u Otra Autoridad

- FC4.3 El proyecto de norma no especificaba qué entidades del sector público deben identificarse como una entidad que informa o entidad que informa del grupo y, por ello, se le requiere que prepare IFPG. Se destacaba que las organizaciones y programas del sector público que tienen que preparar IFPG se especificarán en la legislación, regulación u otra normativa, o se determinará por los órganos normativos correspondientes de cada jurisdicción.
- FC4.4 Algunos de quienes respondieron expresaron la opinión de que aunque la legislación u otra normativa puede, en la práctica, especificar qué entidades tienen que preparar IFPG, el Marco Conceptual debería centrarse en el concepto de entidad que informa, identificar las características clave de ese concepto y proporcionar guías sobre los principios y factores que deben considerarse para determinar si existe una entidad que informa. Estos argumentos persuadieron al IPSASB y ha reenfocado su argumentación sobre una explicación del concepto de entidad que informa.

Interpretación y Aplicación

- FC4.5 Algunos de quienes respondieron expresaron su preocupación porque las características de una entidad que informa tal como se explicaban en el proyecto de norma puedan interpretarse para identificar actividades o segmentos de una organización como entidades que informan separadas. Estos segmentos o actividades se requerirían entonces para preparar los IFPG de acuerdo con todas las NICSP. Algunos de quienes respondieron también destacaron que no estaba claro la forma en que las guías del proyecto de norma se aplicaban a organizaciones del sector público distintas de los gobiernos incluyendo, por ejemplo, organizaciones del sector público internacionales.
- FC4.6 El IPSASB ha respondido a estas preocupaciones. El Marco Conceptual explica que la preparación de los IFPG no es un proceso sin costo. También:
- incluye guías adicionales sobre los factores que probablemente indican la existencia de destinatarios de servicios o suministradores de recursos que dependen de los IFPG

de un gobierno u otra entidad del sector público para obtener información a efectos de rendición de cuentas o toma de decisiones; y

- destaca las implicaciones probables de estos factores para la identificación de un rango de organizaciones, programas y actividades del sector público como entidades que informan, incluyendo departamentos y agencias gubernamentales y organizaciones del sector público internacionales.

FC4.7 El Marco Conceptual reconoce que en algunos casos puede ser necesario ejercer el juicio profesional para determinar si deben identificarse como una entidad que informa entidades del sector público concretas. Para ejercer ese juicio, debe destacarse que, en ciertas circunstancias, las NICSP responden a las necesidades de los usuarios de obtener información sobre programas o actividades concretos llevados a cabo por un gobierno u otra entidad del sector público que informa, proporcionando información a revelar separada dentro de los IFPG de ese gobierno u otra entidad del sector público que informa⁵. Factores jurisdiccionales tales como el marco legislativo y de regulación en vigor y acuerdos administrativos e institucionales para la captación de recursos y la prestación de servicios es probable que informen también las consideraciones sobre si es probable que existan destinatarios de servicios y suministradores de recursos que dependan de los IFPG de entidades del sector público concretas.

La Entidad que Informa del Grupo

FC4.8 El proyecto de norma describía las circunstancias que justificarían la incorporación de una entidad o actividad dentro de la entidad del sector público que informa del grupo. Explicaba que:

- un gobierno u otra entidad del sector público puede (a) tener la autoridad y capacidad de dirigir las actividades de una o más entidades distintas de forma que se beneficie de la actividades de dichas entidades, y (b) esté expuesta a una carga o pérdida financiera que pueda surgir como resultado de las actividades de esas entidades; y
- para satisfacer los objetivos de la información financiera, los IFPG de una entidad que informa del grupo preparados con respecto a un gobierno u otra entidad deberían incluir ese gobierno (u otra entidad del sector público) y las entidades cuyas actividades tiene la autoridad y capacidad de dirigir, cuando los resultados de esta dirección puedan (a) generar beneficios financieros o de otro tipo para el gobierno (u otra entidad del sector público), o (b) exponerle a una carga o pérdida financiera.

FC4.9 Muchos de quienes respondieron al proyecto de norma destacaron su acuerdo con la opinión del IPSASB sobre los criterios a satisfacer para la inclusión en una entidad del sector público que informa del grupo. Sin embargo, otros entre quienes respondieron expresaron su preocupación sobre la interpretación potencial y aplicación de dichos criterios en circunstancias particulares. En algunos casos, destacaron que el Marco Conceptual necesitaría proporcionar guías de aplicación adicionales si quería ser eficaz al tratar las

⁵ Por ejemplo, Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) tales como la NICSP 18 *Información Financiera por Segmentos* y la NICSP 22 *Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General* proporcionan un mecanismo para satisfacer la necesidad de los usuarios de obtener información sobre segmentos o sectores concretos de una entidad sin su identificación como entidades que informan separadas.

circunstancias no consideradas en las NICSP. Un número de quienes respondieron también expresaron la opinión de que los criterios a satisfacer para la inclusión en una entidad que informa del grupo se abordaban y resolvían de forma más adecuada a nivel de norma, donde esos criterios y sus consecuencias podrían comprobarse en un rango de circunstancias, y apoyarse con ejemplos específicos de las circunstancias que probablemente existan en muchas jurisdicciones.

- FC4.10 El Consejo encontró convincentes tales preocupaciones. Se ha reconstruido y diseñado conjuntamente sus consideraciones sobre la entidad que informa y la entidad que informa del grupo para centrarse en los principios que subyacen en la identificación de una entidad del sector público que informa -si esta entidad que informa comprende una única entidad del sector público o un grupo de entidades. La identificación de los criterios a satisfacer para la inclusión en una entidad que informa del grupo congruente con estos principios, se desarrollará y explorará posteriormente en su totalidad a nivel de norma.

CAPÍTULO 5 ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

ÍNDICE

| | Párrafo |
|---|-----------|
| Introducción..... | 5.1–5.5 |
| Propósito de este Capítulo | 5.1 |
| Elementos y sur Importancia | 5.2–5.4 |
| Elementos Definidos..... | 5.5 |
| Activos..... | 5.6–5.13 |
| Definición | 5.6 |
| Un recurso | 5.7–5.10 |
| Actualmente Controlado por la Entidad..... | 5.11–5.12 |
| Suceso pasado | 5.13 |
| Pasivos..... | 5.14–5.26 |
| Definición | 5.14 |
| Una obligación Presente | 5.15 |
| Una Salida de Recursos de la Entidad..... | 5.16 |
| Suceso Pasado..... | 5.17 |
| Obligaciones legalmente y no Legalmente Vinculantes | 5.18–5.26 |
| Situación Financiera Neta, Otros Recursos y Otras Obligaciones | 5.27–5.28 |
| Ingresos y gastos | 5.29–5.31 |
| Definición | 5.29–5.31 |
| Resultado (ahorro o desahorro) del periodo | 5.32 |
| Aportaciones de los Propietarios y Distribuciones a los Propietarios..... | 5.33–5.37 |
| Definiciones | 5.33–5.37 |
| Fundamentos de las Conclusiones | |

Introducción

Propósito de este Capítulo

- 5.1 Este Capítulo define los elementos usados en los estados financieros y proporciona explicación adicional sobre las definiciones.

Elementos y su importancia

- 5.2 Los estados financieros reflejan los efectos financieros de las transacciones y otros sucesos, agrupándolos en grandes categorías que comparten características económicas comunes. Estas grandes categorías son denominadas los elementos de los estados financieros. Los elementos son los componentes básicos a partir de los cuales se construyen los estados financieros. Estos componentes básicos proporcionan un punto inicial de registro, clasificación y agregado de la información y actividad económica de forma que proporciona a los usuarios información que cumple con los objetivos y las características cualitativas de la información financiera, a la vez que tiene en cuenta las restricciones de la información incluida en los IFPG.
- 5.3 Los elementos definidos en este Capítulo no hacen referencia a partidas individuales que se reconocen como resultado de transacciones y sucesos. Las subclasificaciones de partidas individuales dentro de un elemento y agregaciones de partidas se usan para mejorar la comprensibilidad de los estados financieros. La presentación se aborda en el Capítulo 8 *Presentación de los Informes Financieros con Propósito General*.
- 5.4 En algunas circunstancias, para asegurar que los estados financieros proporcionen información que es útil para una evaluación significativa del rendimiento financiero y de la situación financiera de una entidad, puede ser necesario el reconocimiento de los hechos económicos que no se reflejen por los elementos definidos en este Capítulo. Por consiguiente, la identificación de los elementos en este Capítulo no excluye que las NICSP requieran o permitan el reconocimiento de recursos u obligaciones que no satisfacen la definición de un elemento identificado en este Capítulo (de aquí en adelante denominados como "otros recursos" u "otras obligaciones") cuando sea necesario para lograr mejor los objetivos de la información financiera.

Elementos definidos

- 5.5 Los elementos que se definen en este Capítulo son:
- activos;
 - pasivos;
 - ingresos;
 - gastos;
 - aportaciones del propietario; y
 - distribuciones al propietario.

Activos

Definición

5.6 Un activo es:

Un recurso actualmente controlado por la entidad como consecuencia de un suceso pasado.

Un Recurso

5.7 Un recurso es una partida con potencial de servicio o capacidad de generar beneficios económicos. La forma física no es una condición necesaria de un recurso. El potencial de servicio o capacidad de generar beneficios económicos puede surgir directamente del recurso en sí mismo o de los derechos a usarlo. Algunos recursos representan los derechos de una entidad a una variedad de beneficios, por ejemplo, el derecho a:

- usar el recurso para proporcionar servicios⁶;
- usar los recursos de un tercero para proporcionar servicios, por ejemplo, arrendamientos;
- convertir el recurso en efectivo a través de su venta;
- beneficiarse de la apreciación del valor del recurso; o
- recibir una corriente de flujos de efectivo.

5.8 El potencial de servicio es la capacidad de proporcionar servicios que contribuyan a lograr los objetivos de la entidad. El potencial de servicio permite que una entidad logre sus objetivos sin generar necesariamente entradas netas de efectivo.

5.9 Los activos del sector público que incorporan potencial de servicio pueden incluir activos de esparcimiento, del patrimonio histórico, de la comunidad, de defensa y de otro tipo que se mantienen por los gobiernos y otras entidades del sector público, y que se usan para proporcionar servicios a terceros. Estos servicios pueden ser para el consumo colectivo o individual. Muchos servicios pueden ser proporcionados en áreas en las que no existe competencia de mercado o ésta sea limitada. El uso y disposición de estos activos puede ser restringido, ya que muchos activos que incorporan potencial de servicio son de naturaleza especializada.

5.10 Los beneficios económicos son entradas de efectivo o una reducción de las salidas de efectivo. Las entradas de efectivo (o la reducción de las salidas de efectivo) pueden derivarse de, por ejemplo:

- el uso de un activo en la producción y venta de servicios; o
- el intercambio directo de un activo por efectivo u otros recursos.

Actualmente controlado por la entidad

5.11 Una entidad debe tener el control del recurso. El control del recurso implica la capacidad de la entidad de usar el recurso (o derivarlo a terceros para su uso), de forma que obtenga el beneficio del potencial de servicio o beneficios económicos incorporados en el recurso para la consecución de su prestación de servicios u otros objetivos.

⁶ Las referencias a "servicios" en el Marco Conceptual también incluye "bienes".

5.12 Para evaluar si se controla actualmente un recurso, una entidad valorará si existen los siguientes indicadores de control:

- propiedad legal;
- acceso al recurso, o capacidad de denegar o restringir el acceso al recurso;
- los medios para asegurar que el recurso se usa para lograr sus objetivos; y
- la existencia de un derecho exigible al potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos que surgen del recurso.

Aunque estos indicadores no son factores concluyentes de si existe control, su identificación y análisis puede informar esa decisión

Suceso pasado

5.13 La definición de un activo requiere que un recurso que una entidad controla actualmente debe haber surgido de una transacción pasada u otro suceso pasado. Las transacciones pasadas u otros sucesos que dan lugar a que una entidad obtenga el control de un recurso y, por ello un activo, pueden ser diferentes. Las entidades pueden obtener activos mediante su compra en una transacción con contraprestación o desarrollándolos. Los activos pueden también surgir mediante transacciones sin contraprestación, incluyendo el ejercicio de poderes soberanos. El poder fiscal o de emitir licencias y acceder o restringir o denegar el acceso a beneficios incorporados en recursos intangibles, como el espectro electromagnético, son ejemplos de poderes y derechos específicos del sector público que pueden dar lugar a activos. Para evaluar cuando surge el control de una entidad de los derechos a recursos pueden considerarse los siguientes sucesos: (a) una capacidad general para establecer un poder, (b) establecimiento de un poder a través de un estatuto, (c) el ejercicio del poder de crear un derecho, y (d) el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos de un tercero. Un activo surge cuando el poder se ejerce y existen los derechos a recibir recursos.

Pasivos

Definición

5.14 Un pasivo es:

Una obligación presente de la entidad que da lugar a una salida de recursos que surge de sucesos pasados.

Una Obligación Presente

5.15 Las entidades del sector público pueden tener un número de obligaciones. Una obligación presente es una obligación legalmente vinculante (obligación legal) o una obligación no legalmente vinculante, en la que una entidad tiene poca o nula alternativa realista de evitar. Las obligaciones no son obligaciones presentes a menos que sean vinculantes y haya una poca o nula alternativa realista de evitar una salida de recursos.

Una Salida de Recursos de la Entidad

5.16 Un pasivo debe involucrar una salida de recursos de la entidad para su liquidación. Una obligación que puede liquidarse sin una salida de recursos de la entidad no es un pasivo.

Suceso pasado

5.17 Para satisfacer la definición de un pasivo, es necesario que surja una obligación presente como consecuencia de una transacción pasada u otro suceso y requiere una salida de recursos de la entidad. La complejidad de los programas y actividades del sector público significa que un número de sucesos en el desarrollo, implementación y operación de un programa concreto puede dar lugar a obligaciones. A efectos de la información financiera es necesario determinar si estos compromisos y obligaciones, incluyendo las obligaciones vinculantes en que la entidad tiene poca o nula alternativa realista de evitar pero que no son exigibles legalmente (obligaciones no legalmente vinculantes) son obligaciones presentes y satisfacen la definición de un pasivo. Cuando un acuerdo tiene forma legal y es vinculante, tal como un contrato, el suceso pasado puede ser fácilmente identificable. En otros casos, el suceso pasado puede ser más difícil de identificar y dicha identificación involucra una evaluación de cuándo una entidad tiene poca o nula alternativa realista de evitar una salida de recursos de la entidad. Para hacer esta evaluación una entidad tiene en cuenta factores jurisdiccionales.

Obligaciones Legales y No Legalmente Vinculantes

5.18 Las obligaciones vinculantes pueden ser obligaciones legales u obligaciones no legalmente vinculantes. Las obligaciones vinculantes pueden surgir de transacciones con y sin contraprestación. Una obligación debe ser con un tercero para que dé lugar a un pasivo. Una entidad no puede obligarse a sí misma, incluso cuando haya comunicado públicamente una intención de comportarse de una forma concreta. La identificación de un tercero es un indicador de la existencia de una obligación que da lugar a un pasivo. Sin embargo, no es esencial conocer la identidad del tercero antes del momento de la liquidación para que exista una obligación presente y un pasivo.

5.19 Muchos acuerdos que dan lugar a una obligación incluyen fechas de liquidación. La introducción de una fecha de liquidación puede proporcionar una indicación de que una obligación involucra una salida de recursos y da lugar a un pasivo. Sin embargo, existen muchos acuerdos que no contienen fechas de liquidación. La ausencia de una fecha de liquidación no descarta que una obligación dé lugar a un pasivo.

Obligaciones Legales

5.20 Una obligación legal es exigible por ley. Estas obligaciones exigibles pueden surgir de una variedad de supuestos legales. Las transacciones con contraprestación son habitualmente de naturaleza contractual y, por ello, exigibles a través de leyes, de contratos o normativa equivalente o acuerdos. Existen jurisdicciones en las que el gobierno y las entidades del sector público no pueden incurrir en obligaciones legales, porque, por ejemplo, no les está permitido contratar en su propio nombre, pero en las que existen procesos alternativos con efectos equivalentes. Las obligaciones que son vinculantes a través de estos procesos alternativos, se consideran obligaciones legales en el Marco Conceptual. Para algunos tipos de transacciones sin contraprestación, será necesario el juicio profesional para determinar si una obligación es exigible por ley. Cuando se determine que una obligación es exigible por ley no puede haber duda de que una entidad no tiene alternativa realista de evitar la obligación y que dicha obligación existe.

5.21 Algunas obligaciones relacionadas con transacciones con contraprestación no son estrictamente exigibles por un tercero a la fecha de presentación, pero lo serán con el paso del tiempo sin que dicho tercero tenga que cumplir condiciones adicionales—o tenga que hacer algo adicionalmente—

antes de la liquidación. Los derechos que son exigibles incondicionalmente sujetos al paso del tiempo son obligaciones exigibles en el contexto de la definición de un pasivo.

- 5.22 El poder soberano es la autoridad última de un gobierno para hacer, modificar y revocar disposiciones legales. El poder soberano no es una razón para concluir que una obligación no cumple la definición de un pasivo en este Marco Conceptual. La disposición legal debe evaluarse en cada fecha de presentación para considerar si una obligación deja de ser vinculante y no cumple la definición de un pasivo.

Obligaciones No Legalmente Vinculantes

- 5.23 Los pasivos pueden surgir de obligaciones no legalmente vinculantes. Las obligaciones no legalmente vinculantes difieren de las obligaciones legales en que la parte para quien existe la obligación no puede tomar acciones legales (o equivalente) para exigir la liquidación. Las obligaciones no legalmente vinculantes que dan lugar a pasivos tienen los siguientes atributos:

- la entidad ha indicado a terceros por un patrón establecido de prácticas anteriores, políticas publicadas o una declaración actual suficientemente específica que aceptará ciertas responsabilidades;
- como consecuencia de lo anterior, la entidad ha creado una expectativa válida, ante terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades; y
- la entidad tiene poca o nula alternativa realista de evitar liquidar la obligación que surge de dichas responsabilidades.

- 5.24 En el sector público, las obligaciones pueden surgir de una serie de puntos. Por ejemplo, al implementar un programa o servicio:

- efectuando un compromiso político tal como una promesa electoral;
- el anuncio de una política;
- introducción(y aprobación) del presupuesto (lo que puede ser en dos momentos distintos); y
- entre en vigencia el presupuesto (en algunas jurisdicciones el presupuesto no estará vigente hasta que se haya efectuado una autorización).

En las primeras etapas de implementación es improbable que se dé lugar a obligaciones presentes que cumplan la definición de un pasivo. Las etapas posteriores tales como solicitantes que cumplen los criterios de elegibilidad para proporcionarles el servicio, pueden dar lugar a obligaciones que cumplen la definición de un pasivo.

- 5.25 El momento en el que una obligación da lugar a un pasivo depende de la naturaleza de la obligación. Los factores que probablemente afecten a las estimaciones de si terceros pueden válidamente concluir que la obligación es tal que la entidad tiene poca o nula alternativa realista de evitar una salida de recursos incluyen:

- La naturaleza del suceso o sucesos pasados que dan lugar a la obligación. Por ejemplo, una promesa realizada en un proceso electoral es improbable que dé lugar a una obligación presente porque una promesa electoral muy excepcionalmente crea una expectativa válida por parte de terceros de que la entidad tiene una obligación con poca o nula alternativa realista de evitar la liquidación. Sin embargo, un anuncio en relación con un suceso o circunstancia que ha ocurrido puede tener un apoyo político que el gobierno tenga escasa opción de retirar. En los casos en que el gobierno se ha comprometido a introducir y

garantizar la tramitación de la provisión presupuestaria necesaria, este anuncio puede dar lugar a una obligación no legalmente vinculante;

- la capacidad de la entidad para modificar o cambiar la obligación antes de que se materialice. Por ejemplo, el anuncio de una política generalmente no dará lugar a una obligación no legalmente vinculante, que no pueda modificarse antes de ser implementada. De forma análoga, si una obligación depende de que ocurran sucesos futuros, puede haber discrecionalidad para evitar una salida de recursos antes de que dichos sucesos ocurran; y
- puede haber una correlación entre la disponibilidad de financiación para liquidar una obligación concreta y la creación de una obligación presente. Por ejemplo, cuando se ha aprobado una partida presupuestaria y la financiación vinculada está asegurada a través de una autorización de gasto, la disponibilidad de financiación de contingencia o una transferencia desde un nivel diferente del gobierno puede existir una obligación no legalmente vinculante. Sin embargo, la ausencia de una provisión presupuestaria no significa en sí misma que no surja una obligación presente.

5.26 "Obligación económica", "necesidad política" u otras circunstancias pueden dar lugar a situaciones en las que, aunque la entidad del sector público no está legalmente obligada a incurrir en una salida de recursos, las consecuencias económicas o políticas de rechazar hacerlo, son tales que la entidad puede tener poca o nula alternativa realista de evitar una salida de recursos. La coacción económica, necesidad política u otras circunstancias pueden conducir a que surja un pasivo de una obligación no legalmente vinculante.

Situación financiera Neta, Otros Recursos y Otras Obligaciones

5.27 Como se explica en el párrafo 5.4, en algunos casos, al desarrollar o revisar una NICSP, el IPSASB puede determinar, que para lograr los objetivos de la información financiera, un recurso u obligación que no satisface la definición de un elemento definido en el Marco Conceptual necesite reconocerse en los estados financieros. En estos casos, la NICSP puede requerir o permitir que estos recursos u obligaciones se reconozcan como tales otros recursos u obligaciones, los cuales son partidas adicionales a los seis elementos definidos en este Marco Conceptual.

5.28 La situación financiera neta es la diferencia entre los activos y pasivos después de añadir otros recursos y deducir otras obligaciones reconocidas en el estado de situación financiera. La situación financiera puede ser un importe residual positivo o negativo.

Ingresos y Gastos

Definiciones

5.29 Ingreso es:

Aumentos en la situación financiera neta de la entidad distintos de los incrementos relacionados con aportaciones de los propietarios.

5.30 Gasto es:

Disminuciones de la situación financiera neta de la entidad distintas de las disminuciones relacionadas con distribuciones a los propietarios.

5.31 Los ingresos y gastos surgen de transacciones con y sin contraprestación, otros sucesos, tales como incrementos y disminuciones no realizados en el valor de activos y pasivos, y en el consumo

de activos a través de la depreciación y menoscabo del potencial de servicio y capacidad para generar beneficios económicos a través de deterioros de valor. Los ingresos y gastos pueden surgir de transacciones individuales o de grupos de transacciones.

Resultado (ahorro o desahorro) del periodo

5.32 El resultado (ahorro o desahorro) del periodo es la diferencia entre ingresos y gastos presentados en el estado de rendimiento financiero

Aportaciones de los Propietarios y Distribuciones a los Propietarios

Definiciones

5.33 Aportaciones de los propietarios son:

Entradas de recursos en una entidad, aportados por terceros en su calidad de propietarios, que establecen o incrementan una participación en la situación financiera de la entidad.

5.34 Distribuciones a los propietarios son:

Salidas de recursos desde una entidad, distribuidos a terceros en su calidad de propietarios, que devuelven o reducen una participación en la situación financiera de la entidad.

5.35 Es importante distinguir las entradas de recursos procedentes de los propietarios, incluyendo las que inicialmente establece la participación en la propiedad, y las salidas de recursos hacia los propietarios, en su calidad de tales, de los ingresos y gastos. Además, de las incorporaciones de recursos y los pagos de dividendos que pueden tener lugar, en algunas jurisdicciones es relativamente frecuente que se transfieran activos y pasivos entre entidades del sector público. En los casos en que estas transferencias satisfagan las definiciones de aportaciones de los propietarios o distribuciones a los propietarios se contabilizarán como tales.

5.36 Las participaciones en la propiedad pueden surgir de la creación de una entidad cuando otra entidad aporta recursos para proporcionar a la nueva entidad capacidad de comenzar actividades operativas. En el sector público, las aportaciones de entidades y distribuciones a entidades se vinculan algunas veces con la reestructuración del gobierno y tomarán forma de transferencias de activos y pasivos en lugar de transacciones en efectivo. Las participaciones en la propiedad pueden tomar formas diferentes, lo cual puede no estar documentado por un instrumento de patrimonio.

5.37 Las aportaciones de los propietarios pueden tomar la forma de una incorporación inicial de recursos en la creación de una entidad o de una inyección posterior de recursos, incluyendo los que tienen lugar en la reestructuración de una entidad. Las distribuciones a los propietarios pueden ser: (a) una rentabilidad de la inversión; (b) una devolución parcial o total de la inversión; o (c) en el caso de que la entidad esté en disolución o reestructuración, un retorno de cualquier recurso residual.

Fundamentos de las Conclusiones

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan, pero no forman parte del Marco Conceptual.

Alcance del Capítulo

- FC5.1 Quienes respondieron al Documento de Consulta, *Elementos y Reconocimiento en los Estados Financieros* (el Documento de Consulta), preguntaron por qué el IPSASB estaba abordando únicamente los elementos para los estados financieros en esta fase del Marco Conceptual. Ellos sugirieron que el IPSASB debería desarrollar elementos para los fenómenos económicos y de otro tipo en las áreas más globales de la información financiera no incluidas en los estados financieros. El IPSASB reconoce que estas opiniones son valiosas y la necesidad de desarrollar estos elementos en el futuro. Sin embargo, el IPSASB decidió que para poner sus actividades de emisión de normas futuras para los estados financieros sobre una base sólida y transparente es importante tratar en primer lugar el desarrollo de los elementos de los estados financieros.
- FC5.2 El IPSASB admite la opinión de que las entradas y salidas de efectivo deben definirse como elementos del estado de flujos de efectivo. El IPSASB adoptó el punto de vista de que las entradas y salidas de efectivo son componentes de los elementos identificados en este Capítulo, y que deben proporcionarse guías adicionales a nivel de normas.

Activos

Un Recurso

- FC5.3 Un recurso proporciona beneficios a una entidad en forma de potencial de servicios o capacidad de generar beneficios económicos. Para alcanzar sus conclusiones sobre la naturaleza de un recurso, el IPSASB consideró si los beneficios del recurso deben haber entrado en una entidad para que exista un recurso. Sin embargo, el IPSASB concluyó que los recursos en sí mismos incorporan beneficios, siendo los mismos a los que puede acceder la entidad que controla los derechos a dichos beneficios. El IPSASB también consideró la naturaleza de los beneficios (véanse los párrafos FC5.7 y FC5.8) y del control (véanse los párrafos FC5.9 a FC5.14).

Derechos incondicionales y contratos pendientes de ejecución

- FC5.4 Los derechos incondicionales a recursos habitualmente resultan de contratos u otros acuerdos vinculantes que requieren la provisión de recursos a la entidad en el futuro. El IPSASB destacó que puede haber un gran número de estos derechos y puede haberse admitido que los derechos incondicionales que representan potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos que son controlados por la entidad como resultado de sucesos pasados den lugar a activos. Si estos activos se reconocen depende de si se han satisfecho los criterios de reconocimiento. El IPSASB concluyó que las consecuencias de la aplicación de la definición de un activo a los derechos incondicionales deben abordarse a nivel de norma.
- FC5.5 Los contratos pendientes de ejecución son acuerdos vinculantes si existe un derecho incondicional a recibir recursos y una obligación presente igual de transferir recursos a la contraparte en el futuro. Las entidades del sector público están probablemente involucradas en un gran número de estos acuerdos. El IPSASB admite la opinión de que estos acuerdos

pueden dar lugar a activos y pasivos, puesto que existe un derecho a recibir recursos y una obligación presente de sacrificar recursos, que la entidad tiene poca o nula alternativa realista de evitar.

- FC5.6 El IPSASB también admite la opinión de que el reconocimiento de activos y pasivo de contratos pendientes de ejecución involucraría la introducción de cantidades potencialmente muy grandes de activos y pasivos en el estado de situación financiera y en el estado de rendimiento financiero y que esto puede estar en conflicto con la característica cualitativa de la comprensibilidad. Si los activos y pasivos surgen de derechos y obligaciones de contratos pendientes de ejecución se determinará por una evaluación si esos derechos y obligaciones satisfacen las definiciones de elementos y los criterios de reconocimiento identificados en el Marco Conceptual. Estas evaluaciones y el enfoque de presentación en los estados financieros de cualquier elemento que surja de contratos pendientes de ejecución se consideran a nivel de norma.

Potencial de Servicio y Beneficios Económicos

- FC5.7 El término "potencial de servicio" se ha usado para identificar la capacidad de un activo de proporcionar servicios de acuerdo con los objetivos de una entidad. El término "beneficios económicos" se ha utilizado para reflejar la capacidad de un activo de generar entradas de efectivo netas. Algunos argumentan que los beneficios económicos incluyen potencial de servicio. Otros razonan que potencial de servicio incluye beneficios económicos—una opinión adicional es que los términos pueden usarse indistintamente. El IPSASB consideró si la explicación de un recurso debería incluir una referencia tanto al potencial de servicio como a la capacidad de generar beneficios económicos.
- FC5.8 El IPSASB destacó que muchos de los que respondieron al Documento de Consulta y al Proyecto de Norma apoyaron la inclusión de una referencia específica al potencial de servicio como una característica de un activo, debido a los objetivos de prestación de servicios de la mayoría de las entidades del sector público. El IPSASB, por ello, concluyó que la explicación de un recurso debería incluir los dos términos "potencial de servicio" y "beneficios económicos". Este enfoque admite que el principal objetivo de la mayoría de las entidades del sector público es la prestación de servicios, pero también que las entidades del sector público pueden llevar a cabo actividades con el único objetivo de generar entradas netas de efectivo.

Control

- FC5.9 El IPSASB consideró si el control es una característica esencial de un activo o si deben identificarse otros indicadores como características esenciales de un activo incluyendo:
- propiedad legal;
 - el derecho de acceder, y de restringir o denegar el acceso de terceros al recurso;
 - los medios para asegurar que el recurso se usa para lograr los objetivos de la entidad; y
 - la existencia de un derecho exigible al potencial de servicio o beneficios económicos que surgen del recurso.

El IPSASB admite las opiniones de los que argumentan que el control puede ser difícil de aplicar en algunos casos, ya que requiere juicio la evaluación de la existencia de control. Además, el control puede aplicarse de forma errónea a un recurso en su totalidad y no a los beneficios individuales que se acumulan (devengan) del recurso. Sin embargo, a pesar de estas dificultades, el IPSASB concluyó que el control es una característica esencial de un activo porque la presencia de control facilita la asociación de un activo con una entidad específica.

- FC5.10 La propiedad legal de un recurso, tal como una propiedad o elemento de equipo, es un método de acceder al potencial de servicio o a los beneficios económicos de un activo. Sin embargo, los derechos al potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos pueden existir sin la propiedad legal del recurso subyacente. Por ejemplo, a los derechos al potencial de servicio o de la capacidad de generar beneficios a través del mantenimiento y uso de propiedad arrendada se accede sin la propiedad legal del activo que se ha arrendado. Por ello, la propiedad legal del recurso no es una característica esencial de un activo. La propiedad legal es, sin embargo, un indicador de control.
- BC5.11 El derecho de acceder a un recurso puede dar a una entidad la capacidad de determinar si:
- usar directamente el potencial de servicio para prestar servicios a los beneficiarios;
 - cambiar el recurso por otro activo, tal como efectivo; o
 - utilizar el activo de cualquier otra forma que pueda prestar servicios o generar beneficios económicos.
- FC5.12 Aunque el acceso a un recurso es fundamental, existen recursos a los que una entidad tiene acceso que no dan lugar a activos, tales como el aire. Por ello, la capacidad de acceso a un recurso debe ampliarse con la capacidad de denegar o restringir el acceso de otros a ese recurso—por ejemplo, (a) una entidad puede decidir si establecer una tarifa de entrada a un museo y restringir el acceso a los que no la paguen, y (b) el gobierno puede controlar un recurso natural bajo su terreno al que puede restringir el acceso de otros. Los derechos a exigir legalmente recursos específicos, tales como el derecho de acceso a una carretera o un derecho a explorar la tierra por depósitos de minerales, podría representar un activo para el tenedor. Sin embargo, una entidad puede ser capaz de acceder al potencial de servicio o a la capacidad de generar beneficios económicos asociados con un recurso de forma que no requieran derechos legales. El IPSASB adoptó la opinión de que los factores identificados en el párrafo FC5.9 es probable que sean indicadores de la existencia de control más que características esenciales de la definición de un activo.
- FC5.13 El IPSASB también consideró si el enfoque de la propiedad económica es una alternativa viable al enfoque de control. El enfoque de la propiedad económica se centra en la exposición de una entidad a los atributos económicos subyacentes que contribuyen al valor de un activo para la entidad. Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma *Elementos y Reconocimiento en los Estados Financieros*, en apoyo al enfoque de control, comentaron sobre la complejidad del enfoque de la propiedad económica. El IPSASB concluyó que el enfoque de la propiedad económica es subjetivo y difícil de operar, y por ello, rechazó este enfoque.
- FC5.14 El IPSASB consideró si un análisis de exposición de los riesgos y recompensas de la propiedad es un indicador útil de control. El enfoque de control se centra en el poder de la entidad para dirigir cómo se usan los recursos para beneficiarse del potencial de servicio o la

capacidad de generar beneficios económicos incorporados en el recurso. El enfoque de los riesgos y recompensas se centra en la exposición de una entidad a los atributos económicos subyacentes que contribuyen al valor de un activo para la entidad y sus riesgos relacionados. La consideración de los riesgos y recompensas asociados con transacciones y sucesos concretos, y qué parte de la transacción o suceso soporta la mayoría de los riesgos y recompensas, puede ser relevante y útil para identificar la naturaleza del activo controlado por las partes de la transacción o suceso. Esto puede ser útil para determinar cómo cuantificar y asociar los derechos y obligaciones económicos con partes concretas. Sin embargo, no es en sí mismo un indicador de la parte que controla un activo. El IPSASB, por ello, decidió no incluir los riesgos y recompensas de la propiedad como un indicador de control.

Suceso pasado

- FC5.15 Algunos de los que respondieron al Documento de Consulta y al Proyecto de Norma argumentaron que la identificación de una transacción pasada u otro suceso que da lugar al activo debe ser una característica esencial de la definición de un activo. Otros eran de la opinión de que no es necesaria la identificación de un suceso pasado y no debe, por ello, ser una característica esencial. Estos consideran que este requerimiento coloca un énfasis indebido en la identificación del suceso pasado que da lugar a un activo. Este énfasis puede ser una distracción y conducir a debates sobre qué suceso es el hecho desencadenante, en lugar, de la cuestión más importante de si existen los derechos a recursos en la fecha de presentación. Quienes eran de esta opinión consideran que la característica esencial de un activo debe ser la existencia de un recurso. Algunos pueden aceptar que un suceso pasado proporciona evidencia útil de apoyo a la existencia de un activo, pero no que deba ser una característica esencial.
- FC5.16 Muchos de los que respondieron eran de la opinión de que debe identificarse un suceso pasado como una característica esencial de la definición de un activo. El IPSASB está de acuerdo con éstos—en concreto, que la naturaleza compleja de muchos programas y actividades del sector público significa que existe un número de momentos en los que puede surgir el control de un recurso. Por ello, el IPSASB concluyó que la identificación del suceso pasado apropiado es fundamental para identificar si existe un activo.
- FC5.17 Los poderes y derechos del gobierno son particularmente significativos para la identificación de activos. El poder de gravar con impuestos y la emisión de licencias, y otros poderes de acceso o de denegar o restringir el acceso a los beneficios incorporados en recursos intangibles como el espectro electromagnético, son ejemplos de los poderes soberanos. A menudo, es difícil determinar cuándo estos poderes dan lugar a un derecho que es un recurso y activo de la entidad.
- FC5.18 El poder de un gobierno de establecer un derecho a recaudar un impuesto o tarifa, por ejemplo, a menudo, da comienzo a una secuencia de sucesos que dan lugar, finalmente, al flujo de beneficios económicos para el gobierno. El IPSASB consideró dos perspectivas de cuándo surge un activo de los poderes y derechos del gobierno a recaudar un impuesto o una tarifa. La primera perspectiva es que el gobierno tiene un poder fiscal inherente en todas las fechas de presentación y, por ello, que la capacidad general de recaudar impuestos o tarifas es un activo. Quienes proponían esta perspectiva aceptan que es improbable que se pueda representar fielmente la medición de este activo, pero argumentan que esto no

debería evitar un reconocimiento de que ese gobierno tiene un activo perpetuo. La perspectiva contraria es que el poder de recaudar impuestos y tarifas debe convertirse en un derecho por medios legales, y que este derecho debe ejercerse o ser ejercitable para que pase a existir un activo. Muchos de los que respondieron al Documento de Consulta y al Proyecto de Norma apoyaron esta última perspectiva. El IPSASB está de acuerdo con estos últimos. En concreto el IPSASB concluyó que los poderes inherentes de un gobierno no dan lugar a activos hasta que se ejercen estos poderes y los derechos existan para recibir el potencial de servicio o beneficios económicos.

Pasivos

Una Obligación Presente

- FC5.19 Al considerar cuándo las obligaciones son obligaciones presentes, el IPSASB acepta que una obligación legal da lugar a una obligación presente. En algunas jurisdicciones, no se permite que las entidades del sector público realicen ciertos acuerdos legales, pero hay mecanismos equivalentes que dan lugar a una obligación presente. Estos mecanismos se consideran legalmente vinculantes. El IPSASB, entonces, consideró cómo clasificar las obligaciones que no son legales. El IPSASB destacó que "obligación implícita" es un término arraigado en la literatura global de emisión de normas y ha sido usado en las NICSP. Sin embargo, se ha probado la dificultad de interpretarlo y aplicarlo en el contexto del sector público. Por ello, el IPSASB consideró terminología alternativa, por ejemplo el término "un deber o requerimiento social o moral". Al IPSASB le preocupa que el término "social" pudiera ser confundido con valores políticos y que el término "obligaciones morales" corriera el riesgo de percibirse como que los emisores de normas y preparadores son árbitros de la moralidad. Por ello, el IPSASB decidió que hacer una distinción entre "legalmente vinculante" y "obligaciones no legalmente vinculantes" es el enfoque más sencillo y comprensible. El IPSASB consideró y rechazó la opinión de que el término "obligaciones no legalmente vinculantes" pudiera interpretarse como que hace referencia a obligaciones cuya legalidad es cuestionable. Los párrafos FC5.30 a FC5.34 tratan las obligaciones no legalmente vinculantes y explican su significado a efectos del Marco Conceptual.
- FC5.20 En el contexto de una obligación presente, el IPSASB consideró si obligaciones "condicionales" e "incondicionales", "obligaciones de disponibilidad" y "obligaciones de desempeño" podrían ser obligaciones presentes.

Obligaciones Condicionales e Incondicionales

- FC5.21 Una obligación incondicional es una que se sostiene por sí misma, independientemente de sucesos futuros. Las obligaciones incondicionales dan lugar a pasivos si se satisface la definición de pasivo. Una obligación condicional involucra la posibilidad de que ocurra un suceso futuro, que puede o no estar bajo el control de la entidad que informa. El IPSASB concluyó que es posible que las obligaciones condicionales den lugar a pasivos tal como se definen en el Marco Conceptual. La determinación de si una obligación condicional satisface la definición de un pasivo involucrará consideraciones de la naturaleza de la obligación y de las circunstancias en las que ha surgido. Dada la complejidad de los programas y actividades del sector público, la identificación del suceso (o sucesos) pasado, que ha dado lugar a que la entidad tenga poca o nula alternativa realista de evitar una salida de recursos, a menudo, puede no ser sencilla. Las guías de si las obligaciones condicionales que existen en acuerdos o circunstancias concretos podrían dar lugar a pasivos en congruencia con las

definiciones identificadas en el Marco Conceptual es una cuestión a resolver a nivel de norma.

- FC5.22 Se usan una variedad de términos para describir las obligaciones presentes que pueden surgir de obligaciones condicionales, o existir junto con éstas, en circunstancias concretas. Entre éstas están las obligaciones de disponibilidad y las obligaciones de desempeño. Las características de estas obligaciones y las conclusiones alcanzadas por el IPSASB en el contexto del Marco Conceptual se describen a continuación.

Obligaciones de Disponibilidad

- FC5.23 Las obligaciones de disponibilidad son un tipo de obligaciones condicionales. Las obligaciones de disponibilidad requieren que una entidad esté preparada para satisfacer una obligación si ocurre un suceso futuro incierto especificado fuera del control de la entidad (o no ocurre). El término obligación de disponibilidad se usa para describir un pasivo que puede surgir en circunstancias contractuales ciertas, tal como las relacionadas con seguros, ciertos instrumentos financieros tales como un contrato de derivados en una posición de pérdidas, y por garantías en las que la entidad tiene una obligación de transferir recursos si ocurre un suceso futuro especificado (o no ocurre). En estas circunstancias, puede haber un suceso pasado identificable y una salida de recursos de la entidad, aunque la identidad exacta de la parte a la que se realizará la liquidación no sea generalmente conocida.
- FC5.24 El Documento de Consulta incluía una discusión de las obligaciones de disponibilidad. Muchos de los que respondieron encontraron ambigua la distinción entre una obligación de disponibilidad y otras obligaciones condicionales. El Proyecto de Norma explicó que el término obligación de disponibilidad no es ampliamente usado en el sector público, y no funciona bien en ciertas circunstancias de dicho sector, y sugirieron que si una obligación de disponibilidad daba lugar a un pasivo es una cuestión a resolver a nivel de norma. Algunos de los que respondieron no estaban de acuerdo con la explicación del Proyecto de Norma, y expresaron la opinión de que el Marco Conceptual debería proporcionar guías para el uso a nivel de normas de si las obligaciones de disponibilidad pueden dar lugar a pasivos en ciertas circunstancias.
- FC5.25 La obligación de una entidad del sector público de transferir recursos a otra entidad en circunstancias concretas que pueden ocurrir en el futuro incluye, por ejemplo, un prestamista potencial de último recurso y en apoyo de programas que proporcionan un amplio rango de beneficios sociales. La existencia de una obligación de transferir recursos a un tercero en estas circunstancias puede depender de la satisfacción continua de un número de condiciones de importancia y naturaleza diferente que están sujetas a cambios por el gobierno o entidad del sector público. El IPSASB es de la opinión de que las circunstancias en las que surgen los pasivos como consecuencia de la obligación de una entidad del sector público de transferir recursos a terceros en congruencia con los términos de los programas, y cómo deben describirse y contabilizarse estos pasivos, debe considerarse a nivel de norma en congruencia con los principios establecidos en el Marco Conceptual. El IPSASB decidió que el Marco Conceptual no debe resolver si todas las obligaciones que pueden clasificarse como de disponibilidad cumplen la definición de un pasivo. El IPSASB también decidió no usar el término "obligación de disponibilidad" en el Marco Conceptual.

Obligaciones de Desempeño

- FC5.26 Una obligación de desempeño es una obligación en un contrato u otro acuerdo vinculante entre una entidad y un tercero para transferir un recurso a ese tercero. Las obligaciones de desempeño están, a menudo, explícitamente señaladas en un contrato u otro acuerdo. No todas las obligaciones de desempeño son explícitas. Por ejemplo, un requerimiento legal puede dar lugar a una obligación de desempeño implícita de una entidad del sector público que se añade a los términos de un acuerdo o contrato.
- FC5.27 Una obligación de desempeño también surge cuando una entidad realiza un acuerdo mediante el cual recibe una tarifa y, a cambio, proporciona a un tercero acceso a un activo del gobierno. El IPSASB concluyó que no es necesario identificar un tercero específico para que surja una obligación de desempeño, pero es importante analizar estas obligaciones para determinar si incluyen un requerimiento de proporcionar una salida de recursos. Las obligaciones que requieren que una entidad proporcione acceso a un recurso, pero no implican una salida de recursos no dan lugar a pasivos. Sin embargo, las obligaciones que requieren que una entidad renuncie a recursos futuros pueden ser pasivos. Las obligaciones de desempeño son, a menudo, obligaciones condicionales. La determinación de si estas obligaciones dan lugar a pasivos depende de los términos de los acuerdos vinculantes concretos y pueden variar entre jurisdicciones. El IPSASB concluyó que las circunstancias en las que las obligaciones de desempeño pueden dar lugar a pasivos debe considerarse a nivel de norma.

Suceso Pasado

- FC5.28 El IPSASB consideró si la definición de un pasivo debe requerir la existencia de una transacción o suceso pasado. Algunos eran de la opinión de que la identificación de un suceso pasado no es una característica esencial de un pasivo, y que, en consecuencia, para definir un pasivo, no hay necesidad de incluir una referencia a un suceso pasado. Quienes hicieron estos comentarios argumentaron que podría haber muchos sucesos pasados posibles y que establecer el suceso pasado clave es probable que sea arbitrario. Estos sugieren que la identificación de un suceso pasado no es el principal factor para determinar si existe un pasivo en la fecha de presentación. Esta opinión es simétrica a la oposición a incluir un suceso pasado en la definición de un activo, que se trató en los párrafos FC5.15 a FC5.18.
- FC5.29 El IPSASB admite esta opinión, pero también destaca que muchos de los que respondieron al Documento de Consulta y al Proyecto de Norma consideran que un suceso pasado es una característica de un pasivo. El IPSASB está de acuerdo con la opinión de que la complejidad de muchos programas y actividades del sector público y el número potencial de momentos en los que puede surgir una obligación presente significa que, aunque problemática, la identificación del suceso pasado que da lugar a un pasivo es fundamental para determinar cuándo deben reconocerse los pasivos del sector público.

Poca o Nula Alternativa Realista de Evitar

- FC5.30 Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma expresaron su preocupación porque la frase "poca o nula alternativa realista de evitar" en la descripción de una obligación presente esté abierta a diferentes interpretaciones. Entre quienes respondieron algunos propusieron eliminar las palabras "poca o" de esta frase para reducir el potencial de que se

malinterpretase. El IPSASB consideró esta propuesta. Al IPSASB le preocupaba que este cambio pudiera interpretarse como que se establece una prueba de umbral de certeza virtual para determinar si existe una obligación presente. El IPSASB considera este umbral demasiado alto. Por consiguiente, el IPSASB confirmó que una obligación presente es un requerimiento legal o no legalmente vinculante aunque una entidad tenga poca o nula alternativa realista de evitar.

- FC5.31 La determinación de cuándo surge una obligación presente en un contexto del sector público es compleja y, en algunos casos, puede considerarse arbitraria. Esto es particularmente así, al considerar si los pasivos pueden surgir de obligaciones que no son exigibles por medios legales o equivalentes. En el contexto de programas para prestar beneficios sociales existe un número de etapas en las cuales puede surgir una obligación presente y puede haber habido diferencias significativas entre jurisdicciones, incluso cuando los programas son similares, y también a lo largo del tiempo dentro de la misma jurisdicción—por ejemplo, conjuntos de edades diferentes pueden tener distintas expectativas sobre la probabilidad de recibir beneficios en un programa de asistencia social. La evaluación de si un gobierno no puede ignorar estas expectativas y, por ello, de si tiene poca o nula alternativa realista a transferir recursos puede ser subjetiva. Esto da lugar a preocupaciones sobre si esta subjetividad debilita la congruencia de la información sobre pasivos y puede también impactar de forma adversa en la comprensibilidad. Algunos, por ello, son de la opinión de que una característica esencial de un pasivo debe ser que sea exigible por medios legales o equivalentes en la fecha de presentación.
- FC5.32 Una opinión en contrario es que cuando un gobierno tiene un historial sobre el cumplimiento de sus obligaciones, no reconocerlas como pasivos conduce a una sobreestimación de la situación financiera neta de ese gobierno. De acuerdo con esta opinión, si un gobierno tiene unos antecedentes congruentes de levantar expectativas ciudadanas a través de obligaciones públicamente anunciadas de proporcionar apoyo financiero—por ejemplo, a las víctimas de un desastre natural—y ha cumplido estas obligaciones en el pasado, no tratar estas obligaciones como pasivos no está de acuerdo con los objetivos de la información financiera, y conduce a proporcionar información que no cumple las características cualitativas de representación fiel y relevancia.
- FC5.33 En resumen, el IPSASB está de acuerdo con los que argumentan que, en el sector público, los pasivos pueden surgir de obligaciones vinculantes sobre los que la entidad tiene poca o nula alternativa realista de evitar, incluso si no son exigibles por ley. El IPSASB decidió usar en el Marco Conceptual, el término "obligaciones no legalmente vinculantes" para estas obligaciones. Sin embargo, el IPSASB admite las opiniones de los que son escépticos de que los pasivos puedan surgir de obligaciones que no son legalmente exigibles. Por consiguiente, el párrafo 5.23 de este Capítulo identifica los atributos que una obligación no legalmente vinculante tiene que poseer para dar lugar a un pasivo.
- FC5.34 La amplia variación en la naturaleza de los programas y operaciones del sector público, y las diferentes circunstancias económicas y políticas de las jurisdicciones en general, significa que son inapropiadas las afirmaciones categóricas de que las circunstancias en la que las obligaciones no exigibles por ley pasan a ser vinculantes y dan lugar a obligaciones presentes. Sin embargo, el IPSASB es de la opinión de que las obligaciones presentes son extremadamente improbable que surjan de promesas electorales. Esto es porque las promesas electorales excepcionalmente (a) crearán una expectativa válida por parte de

terceros de que la entidad cumplirá la promesa, y (b) crearán una obligación que la entidad no tenga otra alternativa realista que liquidarla. Por ello, el Marco Conceptual incluye una presunción de que los pasivos no surgen de promesas electorales. Sin embargo, se acepta que en la práctica un gobierno con una gran mayoría estará mejor situado para poner en vigor la legislación prevista que un gobierno en minoría, y que podría haber circunstancias no frecuentes en las que un anuncio del gobierno en estas circunstancias podría dar lugar a un pasivo. Para evaluar si, en estas circunstancias, una obligación no legalmente vinculante da lugar a un pasivo, un indicador podría ser la disponibilidad de fondos para liquidar la obligación. Esto se trata en el párrafo 5.25.

Poder Soberano de Evitar Obligaciones

FC5.35 El poder soberano para hacer, modificar y revocar disposiciones legales es una característica clave de los gobiernos. El poder soberano potencialmente permite a los gobiernos rechazar obligaciones que surgen de transacciones ya sea con y sin contraprestación. Aunque en un entorno global este poder puede estar limitado por consideraciones prácticas, ya que existe un gran número de ejemplos de gobiernos que incumplen obligaciones financieras a lo largo del pasado siglo. El IPSASB consideró el impacto del poder soberano en la definición de un pasivo. El IPSASB concluyó que no reconocer obligaciones que, en otro caso, cumplen la definición de un pasivo sobre la base de que el poder soberano permite que un gobierno dé la espalda a estas obligaciones sería contrario a los objetivos de la información financiera y, concretamente, puede entrar en conflicto con las características cualitativas de la relevancia y la representación fiel. Muchos de los que respondieron al Documento de Consulta y al Proyecto de Norma apoyaron esta posición. El IPSASB, por ello, concluyó que la determinación de la existencia de un pasivo debe ser por referencia a la posición legal en la fecha de presentación.

Compromisos

FC5.36 En muchas jurisdicciones del sector público, los procedimientos de contabilización, para las entidades de dicho sector, de los compromisos son un componente central del control presupuestario. Estos pretenden asegurar que los fondos presupuestarios están disponibles para cumplir las responsabilidades de los gobiernos u otras entidades del sector público de un posible pasivo futuro, incluyendo órdenes de compras previstas o pendientes y contratos, o en los casos en que todavía no se han satisfecho las condiciones de transferencias o de financiación futuras. Los compromisos que satisfacen la definición de un pasivo y los criterios de reconocimiento se registran en los estados financieros, mientras que en otros casos podría facilitarse información sobre ellos en las notas a los estados financieros u otros informes incluidos en los IFPG. El IPSASB concluyó que la contabilización de los compromisos podría abordarse en el futuro cuando se traten los elementos de áreas más globales de la información financiera con propósito general fuera de los estados financieros.

Situación Financiera Neta, Otros Recursos y Otras Obligaciones

FC5.37 Esta sección de los Fundamentos de las conclusiones describe el enfoque del IPSASB sobre los modelos de rendimiento financiero a presentar en los estados financieros, y específicamente, el tratamiento de las entradas y salidas diferidas.

Documento de Consulta, Elementos y Reconocimiento en los Estados Financieros

- FC5.38 El Documento de Consulta trató dos enfoques opuestos del rendimiento financiero:
- Un enfoque que mide el rendimiento financiero como el resultado neto de todos los cambios en los recursos y obligaciones de la entidad durante el periodo. Esto se describió como el enfoque guiado por activos y pasivos; y
 - un enfoque que mide el rendimiento financiero como el resultado de la entrada de ingresos y salida de gastos más estrechamente asociado con las operaciones del periodo actual. Esto se describió como el enfoque guiado por ingresos y gastos.
- FC5.39 El Documento de Consulta destacó que los dos enfoques diferentes podrían conducir a definiciones distintas de los elementos relacionados con el rendimiento financiero y la situación financiera. El enfoque guiado por ingresos y gastos está fuertemente vinculado al concepto de equidad entre periodos. La equidad entre periodos hace referencia a la medida en que el costo de los programas y prestación de servicios en el periodo de presentación es soportado por los actuales contribuyentes y actuales suministradores de recursos. El enfoque guiado por activos y pasivos está vinculado al concepto de cambios en los recursos disponibles para prestar servicios en el futuro y derechos sobre estos recursos como consecuencia de la actividad del periodo.
- FC5.40 Una sección adicional del Documento de Consulta trató *Otros elementos Potenciales* y señaló que, si el IPSASB adoptó el enfoque guiado por ingresos y gastos, éste necesitaría abordar los flujos diferidos. Según este enfoque, los flujos diferidos son elementos que no cumplen las definiciones propuestas de ingreso y gasto, pero que se considera, no obstante, que afectan al rendimiento financiero del periodo. El Documento de Consulta identificó tres opciones para tratar estos flujos:
- definir entradas diferidas y salidas diferidas como elementos del estado de situación financiera;
 - ampliar, las definiciones de activo y pasivo para incluir elementos que son diferidos; o
 - describir los flujos diferidos como subclasificaciones de los activos netos/pasivos netos (posteriormente denominados como cantidad residual).
- FC5.41 El Documento de Consulta tuvo dos temas específicos para comentar en estas áreas. El primero solicitaba a los involucrados que indicaran si preferían el enfoque guiado por activos y pasivos o un enfoque guiado por ingresos y gastos y que indicaran sus razones. El segundo preguntaba si las entradas diferidas y salidas diferidas necesitaban identificarse en el estado de situación financiera. Si quienes respondieron apoyaban la identificación en el estado de situación financiera se les solicitaba que indicaran cuál de los tres enfoques del párrafo FC5.40 apoyaban.
- FC5.42 Las respuestas a estos temas específicos para comentar no fueron concluyentes. Una pequeña mayoría de los que respondieron expresaron una opinión favorable al enfoque guiado por activos y pasivos. Sin embargo, un número de quienes respondieron que apoyaron el enfoque guiado por activos y pasivos también indicaron que estaban a favor de identificar diferimientos en el estado de situación financiera. El IPSASB tuvo en cuenta estas opiniones en la etapa del Proyecto de Norma.

Proyecto de Norma, Elementos y Reconocimiento en los Estados Financieros

- FC5.43 El Proyecto de Norma expresó una opinión de que es importante ser capaz de distinguir flujos que se relacionan con el periodo de presentación actual de los que lo hacen con periodos de presentación futuros especificados. El Proyecto de Norma, por ello, propuso las siguientes definiciones de una entrada diferida y una salida diferida:
- *Una entrada diferida es una entrada de potencial de servicio o beneficios económicos proporcionados a la entidad para su uso en un periodo de presentación futuro especificado que procede de una transacción sin contraprestación e incrementa los activos netos; y*
 - *una salida diferida es una salida de potencial de servicio o beneficios económicos proporcionados a otra entidad o un tercero para su uso en un periodo de presentación futuro especificado que proviene de una transacción sin contraprestación y disminuye los activos netos.*
- FC5.44 Las dos características clave de estas definiciones eran:
- los elementos propuestos estaban restringidos a transacciones sin contraprestación; y
 - los flujos tenían que estar relacionados con un periodo futuro especificado.
- FC5.45 Las razones del IPSASB para incluir estas características fueron, como medidas de evitar riesgos, reducir la posibilidad de que las entradas diferidas y salidas diferidas se usaran ampliamente como mecanismo de alisamiento; y garantizar que las entradas diferidas y salidas diferidas no se presenten en el estado de situación financiera indefinidamente. El Proyecto de Norma incluía dos puntos de vista alternativos. La primera perspectiva alternativa consideraba que el significado de situación financiera neta no estaba claro a la luz del impacto combinado de las entradas diferidas y salidas diferidas. La segunda perspectiva alternativa no estaba de acuerdo con la opinión de que las entradas diferidas y salidas diferidas deban identificarse y reconocerse como elementos separados y expresaron una opinión de que estos flujos cumplen las definiciones de ingreso y de gasto.
- FC5.46 Muchos de los que respondieron no estuvieron de acuerdo con definir las entradas diferidas y salidas diferidas como elementos. Algunos expresaron reservas sobre las implicaciones de alineación con el Marco Conceptual del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, y las Normas Internacionales de Información Financiera en general. Un número de los que respondieron consideraron que el enfoque propuesto no reflejaba la realidad económica y que sería más difícil determinar una base objetiva para los ingresos y gastos diferidos según el enfoque guiado por ingresos y gastos. No obstante, un número de los que respondieron también expresaron la opinión de que la información sobre flujos relacionada con periodos de presentación concretos tiene valor informativo.
- FC5.47 Las razones para restringir las definiciones a transacciones sin contraprestación fueron cuestionadas como conceptualmente débiles tanto por los que respondieron que estaban a favor de definir las entradas diferidas y salidas diferidas como elemento y los que se oponían a estos elementos propuestos. Quienes respondieron tampoco estuvieron de acuerdo con la restricción de especificar periodos de tiempo, porque conduciría potencialmente a tratamientos contables diferentes para transacciones similares dependiendo de si estaba identificado un periodo específico—una subvención sin condiciones de recepción por una entidad para financiar sus actividades generales por un periodo de cinco años, habría

cumplido la definición de una entrada diferida, mientras que una subvención similar para un periodo futuro no especificado habría cumplido la definición de ingreso.

Finalización del Capítulo de Elementos

- FC5.48 El IPSASB consideró que necesitaba equilibrar el apoyo limitado a las propuestas sobre flujos diferidos del Proyecto de Norma, y las necesidades percibidas de los usuarios sobre información de flujos relacionados con periodos de presentación concretos.
- FC5.49 El IPSASB, por ello, consideró cinco opciones (A a E siguientes) para responder a la información recibida del procedimiento a seguir y su percepción de las necesidades de información de los usuarios:
- A. definición de entradas diferidas y salidas diferidas como elementos de una forma más basada en principios y no especificando los estados financieros en los que se tienen que reconocer los elementos. Como tal, el Marco Conceptual no predeterminaría la presentación de los elementos;
 - B. derivación de las definiciones de ingreso y gasto de las definiciones de activo y pasivo;
 - C. ampliación de las definiciones de activo y pasivo;
 - D. aceptación de que ciertos fenómenos económicos que no cumplen la definición de ningún elemento pueden necesitar reconocerse en los estados financieros para cumplir los objetivos de información financiera; y
 - E. presentación de las entradas y salidas que proporcionan potencial de servicio o beneficios económicos, pero no afectan a los activos y pasivos como se definen en el Marco Conceptual la presentación de las entradas y salidas que no afectan a ingresos y gastos.
- FC5.50 El IPSASB no considera que definir entradas diferidas y salidas diferidas como elementos en la Opción A esté justificado a la luz de las objeciones que habían hecho los que respondieron a las propuestas en el Proyecto de Norma. El IPSASB, por ello, rechazó la Opción A.
- FC5.51 El IPSASB consideró dos variantes para la opción B. En la primera variante los flujos diferidos se tomarían directamente del resultado (ahorro/desahorro), mientras que en la segunda variante los flujos diferidos se tomarían inicialmente como un importe residual y, después se reciclarían al resultado (ahorro/desahorro), en el periodo en que ocurren las condiciones temporales.
- FC5.52 El IPSASB considera que tomar los flujos diferidos directamente del resultado (ahorro/desahorro) según la primera variante de la Opción B puede no producir información que sea representación fiel del rendimiento sostenible de una entidad y, por ello, no cumple los objetivos de la información financiera. La segunda variante de la Opción B depende de la reclasificación y, en opinión de algunos miembros del IPSASB, habría implícitamente introducido el concepto de "otro resultado integral" en el Marco Conceptual. El IPSASB tiene fuertes reservas sobre este desarrollo. Por estas razones el IPSASB rechazó la Opción B.
- FC5.53 El IPSASB destacó que la Opción C requeriría cambios en las definiciones de un activo y un pasivo, de forma que:
- la definición de un activo incluiría recursos que una entidad no controla; y

- la definición de un pasivo incluiría obligaciones que no son obligaciones presentes.

El IPSASB considera que estos cambios distorsionarían la característica esencial de un activo—que una entidad controla derechos a obtener recursos—y la característica esencial de un pasivo—que una entidad tiene una obligación presente para una salida de recursos. En opinión del IPSASB esto haría a los activos y pasivos menos fácilmente comprensibles. La adopción de esta opción también sería una desviación en las definiciones globalmente entendidas de un activo y un pasivo. Por estas razones el IPSASB rechazó la Opción C.

- FC5.54 La Opción E era un enfoque híbrido que involucraba componentes de las otras cuatro opciones. Esto permitiría informar de entradas y salidas que proporcionan potencial de servicio o beneficios económicos, pero no afectaría las definiciones de un activo y pasivo y la información de entradas y salidas que no afectan a ingresos y gastos definidos en el Marco Conceptual. La idea de este enfoque era reconocer que es necesario una opinión conceptual adicional sobre rendimiento financiero.
- FC5.55 La Opción D es más amplia que la Opción E porque no se limita necesariamente a los flujos diferidos, sino que podría abarcar fenómenos económicos más amplios—por ejemplo, obligaciones que no son obligaciones presentes, porque, aunque contienen obligaciones de rendimiento, no está claro que requieran una salida de recursos. La Opción D reconoce que puede haber circunstancias en las que los seis elementos definidos en el Marco Conceptual puedan no proporcionar toda la información en los estados financieros que es necesaria para satisfacer las necesidades de los usuarios. En opinión del IPSASB es transparente admitir que se pueden reconocer otras partidas. A diferencia de la Opción A, la Opción D no involucra la definición de elementos adicionales y, a diferencia de la Opción C, la Opción D no implica la modificación de definiciones generalmente entendidas de un activo y un pasivo.
- FC5.56 El IPSASB concluyó que la Opción D proporciona el enfoque más transparente. El término general "otros fenómenos económicos" se usa en la sección introductoria de este capítulo para describir estas partidas y los términos más detallados "otras obligaciones" y "otros recursos" se utilizan posteriormente. La Opción D también mejora la rendición de cuentas del IPSASB porque las circunstancias según las cuales se reconocerán otras obligaciones y otros recursos se determinarán a nivel de normas y se explicarán en los Fundamentos de las Conclusiones de las normas específicas.

Estados Financieros

- FC5.57 La situación financiera neta es el conjunto de los activos netos (activos menos pasivos) de una entidad y otros recursos y otras obligaciones reconocidos en el estados de situación financiera en la fecha de presentación. Cuando los recursos y obligaciones distintas de las que cumplen la definición de los elementos se reconocen en el estado de situación financiera, los importes presentados como activos netos y situación financiera neta diferirán. En estas circunstancias, la interpretación de la situación financiera neta se determinará por referencia a la naturaleza de los otros recursos y otras obligaciones reconocidas en los estados financieros según las NICSP correspondientes.
- FC5.58 El IPSASB consideró si debería usar los dos términos "activos netos" y "situación financiera neta" en el Marco Conceptual. El IPSASB admite la opinión de que activos netos es un término que es generalmente entendido. Sin embargo, el IPSASB consideró que usar los dos términos podría ser confuso y, por ello, decidió usar el término "situación financiera neta" para indicar el importe residual de una entidad.

Ingresos y Gastos

Incremento Bruto o Neto en la "Situación Financiera Neta" en la Definición de Ingreso

FC5.59 El IPSASB consideró si la definición de ingreso debería especificar que el incremento en la situación financiera neta es "bruto" o "neto". El IPSASB admite que un enfoque bruto podría no ser apropiado en áreas tales como la disposición de propiedades, planta o equipo cuando este enfoque requeriría reconocer como ingresos los recursos completos de la disposición, en lugar de la diferencia entre los recursos de la disposición y el importe en libros. Por el contrario, un enfoque neto podría ser igualmente inapropiado en ciertas circunstancias—por ejemplo, la venta de inventario. El IPSASB concluyó que si el incremento en la situación financiera neta representado por los ingresos se presenta bruto o neto debe determinarse a nivel de norma, dependiendo de qué tratamiento satisface mejor los objetivos de la información financiera.

Distinción entre Actividades Ordinarias de Actividades fuera del curso ordinarios de las operaciones

FC5.60 Algunos emisores de normas estructuran sus definiciones de elementos de forma que, por ejemplo, las entradas y salidas que surgen de transacciones o sucesos relacionados con actividades en el curso ordinario de las operaciones se distinguen de entradas y salidas que se relacionan con actividades fuera del curso ordinario de las operaciones. Un ejemplo, de este enfoque es definir ingreso y gasto como elementos que se relacionan con las "operaciones centrales u ordinarias más importantes" de una entidad y definir ganancias y pérdidas como elementos relacionados con todas las demás transacciones, sucesos y circunstancias que dan lugar a incrementos o disminuciones en los activos netos.⁷

FC5.61 El IPSASB admite que distinguir transacciones y sucesos relacionados con el curso ordinario de las operaciones de transacciones y sucesos fuera del curso ordinario de las operaciones puede proporcionar información útil para los usuarios de los estados financieros. Por ello, puede ser útil adoptar los términos "ganancias y pérdidas" para reflejar entradas y salidas de transacciones y sucesos fuera del curso ordinario de las operaciones. Sin embargo, el IPSASB es de la opinión que, conceptualmente, las ganancias y pérdidas no difieren de otras formas de ingreso y gasto, porque ambas involucran incrementos o disminuciones netos de activos o pasivos. El IPSASB también destacó que muchos de los que respondieron al Documento de Consulta y Proyecto de Norma compartieron esta opinión. Por ello, el IPSASB decidió no definir ganancias y pérdidas como elementos separados.

Participaciones en la Propiedad en el Sector Público

FC5.62 Como se trató con más detalle en FC5.66 a FC5.70, el IPSASB consideró si, y solo si, según qué circunstancias, existen participaciones en la propiedad en el sector público y si las transacciones relacionadas con las participaciones en la propiedad deben excluirse de las definiciones de ingreso y gasto. Debido a que las transacciones con los propietarios, en su papel de tales, son diferentes en esencia a otras entradas y salidas de recursos, el IPSASB concluyó que es necesario distinguir los flujos relacionados con los propietarios de los ingresos y gastos. Por ello, las aportaciones de los propietarios y distribuciones a los propietarios se definen como elementos y se excluyen de las definiciones de ingreso y gasto.

⁷ Véase, por ejemplo, la Norma de Conceptos de Contabilidad Financiera N° 6 *Elementos de los Estados Financieros* del FASB.

Resultado (Ahorro o Desahorro) del Periodo de Presentación

- FC5.63 Este capítulo señala que la diferencia entre ingreso y gasto es el resultado (ahorro o desahorro) del periodo. El IPSASB consideró si debería proporcionar guías explicativas sobre la interpretación de resultado (ahorro o desahorro). El IPSASB trató una opinión de que las entidades del sector público tienen modelos de operación y de financiación. De acuerdo con esta opinión un resultado positivo (ahorro) proporciona un indicador de la capacidad de la entidad para:
- reducir la demanda de recursos de los proveedores de recursos;
 - incrementar el volumen o calidad de los servicios a los receptores;
 - reducir la deuda (cuando una entidad tiene poder para endeudarse); o
 - una combinación de estos factores.
- FC5.64 Por el contrario, un resultado negativo (desahorro) proporciona un indicador de:
- la necesidad de incrementar la demanda de recursos de los proveedores de recursos;
 - reducir el volumen o calidad de los servicios a los receptores;
 - incrementar la deuda (cuando una entidad tiene poder para endeudarse); o
 - una combinación de estos factores.
- FC5.65 El IPSASB admite que existe la necesidad de mayor claridad sobre el significado de resultado (ahorro o desahorro) en el sector público, y, por ello, que en el futuro podrían desarrollarse adicionalmente tales aspectos. Sin embargo, el IPSASB consideró que el concepto de un modelo de operación y financiación o modelo de negocio no está bien desarrollado en el sector público, y que es problemático el desarrollo de dichos modelos para todas las entidades del sector público. Por ello, el IPSASB decidió no incluir guías sobre la interpretación del resultado (ahorro o desahorro) en el Marco Conceptual.

Aportaciones de los Propietarios y Distribuciones a los Propietarios

- FC5.66 El IPSASB consideró si la situación financiera neta es un importe residual, una participación residual o una participación en la propiedad. El IPSASB admite la opinión de que la participación de los proveedores de recursos y receptores de servicios en la eficiencia a largo plazo de la entidad, su capacidad para prestar servicios en el futuro y en los recursos que pueden estar disponibles para redirigir, reestructurar o disposición alternativa es similar a una participación en la propiedad. El IPSASB también acepta que los términos "participación residual" y "participación en la propiedad" se han usado en algunas jurisdicciones para caracterizar las participaciones de terceros en los activos netos. El término "participación residual" indica que los receptores de servicios y proveedores de recursos tienen una participación en la capacidad de la entidad para financiarse y financiar operaciones futuras. El término "participación en la propiedad" es análogo a la participación en la propiedad en el sector privado y, para algunos, indica que los ciudadanos poseen los recursos de la entidad del sector público y que el gobierno es responsable ante los ciudadanos del uso de esos recursos. Algunos de los que apoyaron este enfoque argumentaron que eso enfatiza la rendición de cuentas democrática de los gobiernos.

- FC5.67 El IPSASB es de la opinión de que el término "participación residual" puede sugerir también que los receptores de servicios y suministradores de recursos tienen una participación financiera en la entidad del sector público. De forma análoga "participación en la propiedad" puede sugerir que los ciudadanos tienen derecho a distribuciones de la entidad del sector público y a las distribuciones de los recursos en el caso de que la entidad se disuelva. El IPSASB, por ello, concluyó que los términos "participación residual" y "participación en la propiedad" pueden ser malentendidos o malinterpretados, y que situación financiera neta es un importe residual que no debe definirse.
- FC5.68 Sin embargo, el IPSASB reconoce que parte de la situación financiera neta puede, en ciertas circunstancias, ser una participación en la propiedad. Estos ejemplos se hacen patentes por las entidades que tienen una estructura de patrimonio formal. Sin embargo, puede haber ejemplos en los que una entidad se crea sin una estructura de patrimonio formal, con una orientación de ventas por operaciones como una empresa comercial o por una entidad sin fines lucrativos del sector privado. Una participación en la propiedad puede también surgir de la reestructuración del gobierno o entidades del sector público, tales como cuando se crea un departamento gubernamental nuevo. El IPSASB, por ello, consideró si las participaciones en la propiedad deben definirse como un elemento. El IPSASB admite la opinión de que identificar los recursos (o demandas sobre recursos futuros) atribuibles a los propietarios proporciona información útil a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones. El IPSASB concluyó que estas participaciones pueden identificarse a través de subclasificaciones de la situación financiera neta. Sin embargo, el IPSASB también concluyó que es importante distinguir las entradas de recursos procedentes de los propietarios y las salidas de recursos para los propietarios, en su papel de tales, de los ingresos, gastos y otros recursos y otras obligaciones. Por ello, las aportaciones de los propietarios y distribuciones a los propietarios se definen como elementos. A nivel de norma se desarrollarán, según proceda, guías detalladas que apoyen la evaluación de si ciertas entradas y salidas de recursos satisfacen las definiciones de aportaciones de los propietarios y distribuciones a los propietarios,

CAPÍTULO 6 RECONOCIMIENTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

ÍNDICE

| | Párrafo |
|--|---------|
| Criterios de Reconocimiento y su Relación con la Información a Revelar | 6.1–6.4 |
| Definición de un Elemento | 6.5–6.6 |
| Incertidumbre de la Medición | 6.7–6.8 |
| Información a Revelar y Reconocimiento | 6.9 |
| Baja en Cuentas..... | 6.10 |
| Fundamentos de las Conclusiones | |

Criterios de Reconocimiento y su Relación con la Información a Revelar

- 6.1 Este capítulo identifica los criterios que deben satisfacerse para que un elemento se reconozca en los estados financieros. El reconocimiento es el proceso de incorporar e incluir en los importes expuestos en el cuerpo del estado financiero apropiado, una partida que cumple la definición de un elemento y puede medirse de forma que satisfaga las características cualitativas y tenga en cuenta las restricciones de la información incluida en los IFPG.
- 6.2 Los criterios de reconocimiento son que:
- una partida satisfaga la definición de un elemento; y
 - pueda medirse de forma que satisfaga las características cualitativas y tenga en cuenta las restricciones de la información de los IFPG.
- 6.3 Todas las partidas que satisfacen los criterios de reconocimiento se reconocen en los estados financieros. En algunas circunstancias, una NICSP puede especificar también que, para lograr los objetivos de la información financiera, un recurso u obligación que no cumple la definición de un elemento se reconozca en los estados financieros, siempre que pueda medirse de forma que satisfaga las características cualitativas y limitaciones. Otros recursos y otras obligaciones se tratan en el Capítulo 5 *Elementos de los Estados Financieros*.
- 6.4 El reconocimiento involucra una evaluación de incertidumbre relacionada con la existencia y medición del elemento. Las condiciones que dan lugar a incertidumbre, si las hubiera, pueden cambiar. Por ello, es importante que la incertidumbre se evalúe en cada fecha de presentación.

Definición de un Elemento

- 6.5 Para reconocer como un elemento una partida debe cumplir la definición de uno de los elementos del Capítulo 5. La incertidumbre sobre la existencia de un elemento se aborda mediante la consideración de la evidencia disponible para hacer un juicio neutral sobre si una partida satisface todas las características esenciales de la definición de ese elemento, teniendo en cuenta todos los hechos disponibles y circunstancias en la fecha de presentación.
- 6.6 Si se determina que existe un elemento, la incertidumbre sobre el importe del potencial de servicio o capacidad de generar beneficios económicos representados por ese elemento se toma en cuenta en la medición de dicho elemento (véanse los párrafos 6.7 y 6.8). Los que elaboran revisan y evalúan toda la evidencia disponible para determinar si existe un elemento y se reconoce, si ese elemento continúa cumpliendo los requisitos de reconocimiento (véase el párrafo 6.9), o si ha habido un cambio en un elemento existente.

Incertidumbre de la Medición

- 6.7 Para reconocer una partida en los estados financieros, es necesario asociarles un valor monetario. Esto implica elegir una base de medición apropiada y determinar si la medición de la partida satisface las características cualitativas, teniendo en cuenta las restricciones de la información de los IFPG, incluyendo que la medición sea suficientemente relevante y fiel representación de la partida a reconocer en los estados financieros. La selección de una base de medición apropiada se considera en el Capítulo 7 *Medición de Activos y Pasivos en los Estados Financieros*.
- 6.8 Puede haber incertidumbre asociada con la medición de muchos importes presentados en los estados financieros. El uso de estimaciones es una parte esencial de la contabilidad con base de

acumulación (o devengo). Una decisión sobre la relevancia y representatividad fiel de la medición involucra la consideración de técnicas, tales como el uso de rangos de resultados y estimaciones puntuales y si hay disponible evidencia adicional sobre las circunstancias económicas que existían en la fecha de presentación. La información a revelar puede proporcionar información útil sobre las técnicas de estimación empleadas. Puede haber circunstancias excepcionales en las que el nivel de incertidumbre de una única estimación puntual es tan grande que la relevancia y la representación fiel de la medida es cuestionable incluso si la información a revelar se proporciona para explicar las técnicas de estimación. En estas circunstancias la partida no se reconoce.

Información a Revelar y Reconocimiento

- 6.9 No reconocer partidas que cumplen la definición de un elemento y los criterios de reconocimiento no se corrige revelando las políticas contables, notas u otras explicaciones detalladas. Sin embargo, la información a revelar puede proporcionar información sobre partidas que cumplen muchas, pero no todas las características de la definición de un elemento. La información a revelar puede también proporcionar información de partidas que cumplen la definición de un elemento pero no pueden medirse de forma que satisfaga suficientemente las características cualitativas como para cumplir los objetivos de la información financiera. La información a revelar es apropiada cuando el conocimiento de la partida se considera relevante para la evaluación de la situación financiera neta de la entidad y, por ello, cumple los objetivos de la información financiera.

Baja en Cuentas

- 6.10 La baja en cuentas es el proceso de evaluación de si han ocurrido cambios desde la fecha de presentación anterior que justifiquen la eliminación de los estados financieros de un elemento que ha sido anteriormente reconocido, y la eliminación de la partida si estos cambios han tenido lugar. Para evaluar la incertidumbre sobre la existencia de un elemento se utilizan los mismos criterios para la baja en cuentas que en el reconocimiento inicial.

Fundamentos de las Conclusiones

Reconocimiento y su Relación con la Definición de Elementos

- FC6.1 El IPSASB consideró si los criterios de reconocimiento deben integrarse en las definiciones de los elementos. El IPSASB admite la opinión de que la introducción de criterios de reconocimiento en las definiciones de los elementos permite que los preparadores consideren todos los factores que deben tenerse en cuenta para evaluar si una partida de información se reconoce como un elemento en los estados financieros. Sin embargo, el IPSASB es de la opinión de que aunque existe una superposición en factores a considerar para determinar si una partida satisface la definición de un elemento y si dicho elemento cumple los requisitos de reconocimiento, éste debe considerarse como una etapa distinta en el proceso de presentar información financiera. Esto es porque el reconocimiento es más amplio que si se satisface la definición de un elemento. El IPSASB también destacó que unos pocos de los que respondieron al Documento de Consulta y al Proyecto de Norma apoyaron la integración de los criterios de reconocimiento en las definiciones de elementos. Tras considerar la información del proceso a seguir, el IPSASB concluyó que las definiciones de los elementos no deben incluirse en los criterios de reconocimiento.
- FC6.2 Para determinar si un elemento debe reconocerse existen dos tipos de incertidumbre que necesitan ser considerados. La primera es la incertidumbre sobre si se ha satisfecho la definición de un elemento. La segunda es la incertidumbre de la medición—si el elemento puede medirse de forma que satisfaga las características cualitativas. La incertidumbre de la medición se considera si se establece que se ha cumplido la definición de un elemento. Aunque el reconocimiento se ve como una etapa distinta del proceso contable, para determinar si la partida satisface la definición de un elemento, se habrán considerado temas relevantes para la evaluación de la incertidumbre sobre la existencia de un elemento.

Cumplimiento de la Definición de un Elemento

- FC6.3 El IPSASB consideró si, al tratar la incertidumbre sobre la existencia de un elemento, deben adoptarse criterios de umbral de probabilidad estandarizados, o si debe usarse toda la evidencia disponible para hacer juicios neutrales sobre la existencia de un elemento.
- FC6.4 Los umbrales estandarizados de evidencia filtran partidas que tienen una probabilidad baja de dar lugar a una entrada o salida de potencial de servicio o de la capacidad para generar beneficios económicos. Estas partidas pueden tener valores monetarios altos, aun cuando la probabilidad de existencia pueda ser baja. Algunos consideran que es más apropiado revelar estas partidas en lugar de reconocerlas. Los criterios de umbral también se justifican sobre la base de los costos, porque solo después de que un preparador se ha formado un juicio inicial sobre si se han cumplido los criterios del umbral considera la forma en que debe medirse ese elemento.
- FC6.5 El IPSASB se formó la opinión de que la adopción de umbrales a efectos de reconocimiento corre el riesgo de omitir información que es relevante y fielmente representativa, porque informaciones similares pueden ser tratadas de diferentes maneras dependiendo de diferencias relativamente pequeñas en la probabilidad de un flujo de beneficios. El IPSASB admite que estos riesgos pueden existir también en enfoques que no especifican umbrales para el reconocimiento. Esto es porque los preparadores harán sus propias evaluaciones de las circunstancias o "el umbral" que justifica el reconocimiento, y las evaluaciones pueden

cambiar para partidas diferentes y a lo largo del tiempo. Sin embargo, el IPSASB concluyó que, en resumen, un enfoque que se base en una evaluación de toda la evidencia disponible para determinar si existe un elemento y tener en cuenta la incertidumbre en la medición sobre los flujos de potencial de servicio o de la capacidad para generar beneficios económicos es una respuesta más apropiada para hacer frente a la incertidumbre por parte de los preparadores de los estados financieros. Esto es más probable que dé lugar al reconocimiento de información que satisfaga las características cualitativas que al establecimiento de un umbral arbitrario que debe cumplirse. Las guías pueden proporcionarse a nivel de normas sobre el tratamiento de circunstancias en las que existe incertidumbre significativa sobre si un elemento existe en circunstancias concretas, y por ello, si satisface los criterios de reconocimiento.

- FC6.6 El IPSASB estudió si la incertidumbre sobre la existencia de un elemento es específica de ciertas características de los activos y pasivos—en concreto para activos si una entidad controla los derechos a un recurso y para pasivos si una entidad tiene poca o nula alternativa realista de evitar una salida de potencial de servicio o de beneficios económicos. Las razones de esta opinión es que estas son características esenciales de un activo y un pasivo cuando es probable que surja incertidumbre.
- FC6.7 El IPSASB es de la opinión de que, la incertidumbre se refiere a algo más que estas características. También podría haber incertidumbre sobre la existencia de una obligación presente y un suceso pasado para los pasivos y, para los activos si existe un recurso que genera beneficios económicos futuros o potencial de servicio en el momento, en lugar de un recurso futuro o derecho futuro a un recurso. Como destacó el párrafo FC6.2, estos temas también habrán sido considerados para determinar si una partida satisface la definición de un elemento.

Baja en Cuentas

- FC6.8 El IPSASB consideró si los mismos criterios deben usarse para el reconocimiento inicial y la baja en cuentas. Muchos de los que respondieron al Documento de Consulta y al Proyecto de Norma apoyaron el uso de los mismos criterios para la baja en cuentas que para el reconocimiento inicial. El IPSASB concluyó que adoptar criterios de reconocimiento diferentes entraría en conflicto con la característica cualitativa de la congruencia puesto que daría lugar al reconocimiento de partidas con estándares distintos de evidencia sobre su existencia. Por ello, deben usarse los mismos criterios para el reconocimiento inicial y la baja en cuentas.

CAPÍTULO 7 MEDICIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

ÍNDICE

| | Párrafo |
|--|-----------|
| Introducción..... | 7.1 |
| El objetivo de la Medición | 7.2–7.12 |
| Bases de Medición y su Selección | 7.5–7.7 |
| Valores de Entrada y Salida | 7.8–7.9 |
| Medidas Observables y no Observables..... | 7.10 |
| Mediciones Específicas y no Específicas de la Entidad..... | 7.11 |
| Nivel de Agregación o Desagregación para la Medición..... | 7.12 |
| Bases de Medición para Activos | 7.13–7.68 |
| Costo Histórico | 7.13–7.21 |
| Mediciones del Valor Actual | 7.22–7.23 |
| Valor de Mercado | 7.24–7.36 |
| Costo de Reposición | 7.37–7.48 |
| Precio de Venta Neto | 7.49–7.57 |
| Valor en Uso | 7.58–7.68 |
| Bases de Medición para Pasivos | 7.69–7.91 |
| Costo Histórico | 7.70–7.73 |
| Costo de Cumplimiento | 7.74–7.79 |
| Valor de Mercado | 7.80–7.81 |
| Costo de Cancelación | 7.82–7.86 |
| Precio Supuesto | 7.87–7.91 |
| Fundamentos de las Conclusiones | |

Introducción

- 7.1 Este Capítulo identifica los conceptos de medición que guían al IPSASB en la selección de las bases de medición para las NICSP y a los preparadores de los estados financieros para seleccionar las bases de medición para activos y pasivos cuando no haya requerimientos en las NICSP.

El Objetivo de la Medición

- 7.2 El objetivo de la medición es:

Seleccionar las bases de medición que reflejen más fielmente el costo de los servicios, la capacidad de funcionamiento y la capacidad financiera de la entidad de forma que sea útil para que la entidad rinda cuentas, y a efectos de la toma de decisiones.

- 7.3 La selección de una base de medición para activos y pasivos contribuye a cumplir los objetivos de la información financiera en el sector público proporcionando información que permita a los usuarios evaluar:

- el costo de los servicios prestados en el periodo en términos históricos y actuales;
- la capacidad operativa—la capacidad de la entidad de mantener la prestación de servicios en periodos futuros a través de recursos físicos y de otro tipo; y
- la capacidad financiera—la capacidad de la entidad de financiar sus actividades.

- 7.4 La selección de una base de medición también incluye una evaluación de la medida en que la información proporcionada satisface las características cualitativas a la vez que tiene en cuenta las restricciones de la información en los informes financieros.

Bases de Medición y su Selección

- 7.5 No es posible identificar una base de medición única que cumpla mejor el objetivo de medición a nivel de un Marco Conceptual. Por ello, el Marco Conceptual no propone un base de medición única (o combinación de bases) para todas las transacciones, sucesos y condiciones. El Marco Conceptual proporciona guías sobre la selección de una base de medición para activos y pasivos con el fin de cumplir el objetivo de medición.

- 7.6 Las siguientes bases de medición para activos se identifican y tratan en términos de la información que proporcionan sobre el costo de los servicios prestados y la capacidad operativa y financiera de una entidad, así como en qué medida la información que proporcionan cumple con las características cualitativas:

- costo histórico;
- valor de mercado;
- costo de reposición;
- precio de venta neto; y
- valor en uso

La Tabla 1 resume estas bases de medición en términos de si (a) proporcionan valores de entrada o salida; (b) son observables en un mercado, y (c) si son específicas de la entidad.⁸

Tabla 1: Resumen de Bases de Medición de Activos

| Base de Medición | Entrada o Salida | Observable o no observable en un mercado | Específica o no de la Entidad |
|---|-------------------------|---|---|
| Costo histórico | Entrada | Observable generalmente | Específico de la entidad |
| Valor de mercado, en un mercado abierto activo y organizado | Entrada y salida | Observable | No específico de la entidad |
| Valor de mercado en un mercado inactivo | Salida | Dependiente de la técnica de valoración | Dependiente de la técnica de valoración |
| Costo de reposición | Entrada | Observable | Específico de la entidad |
| Precio de venta neto | Salida | Observable | Específico de la entidad |
| Valor en uso | Salida ⁹ | No observable | Específico de la entidad |

7.7 Las siguientes bases de medición para pasivos se identifican y tratan en términos de (a) la información que proporcionan sobre el costo de los servicios prestados y la capacidad operativa y financiera de una entidad; y (b) la medida en que proporcionan información que satisface las características cualitativas:

- costo histórico;
- costo de cumplimiento;
- valor de mercado;
- costo de cancelación; y
- precio supuesto.

La Tabla 2 resume estas bases de medición en términos de si (a) proporcionan valores de entrada o salida; (b) son observables en un mercado, y (c) si son específicos de la entidad.

⁸ En algunos casos, se ha realizado un juicio para clasificar una base de medición concreta como observable o no en un mercado o como específica o no de la entidad.

⁹ Como se señaló en el párrafo 7.66 para activos no generadores de efectivo, el cálculo del valor en uso puede requerir el uso del costo de reposición como sustituto.

Tabla 2: Resumen de Bases de Medición de Pasivos

| Base de Medición | Entrada o Salida | Observable o No Observable en un Mercado | Específico o no de la Entidad |
|---|-------------------------|---|---|
| Costo histórico | Entrada | Observable generalmente | Específico de la entidad |
| Costo de cumplimiento | Salida | No observable | Específico de la entidad |
| Valor de mercado, en un mercado abierto activo y organizado | Entrada y salida | Observable | No específico de la entidad |
| Valor de mercado en un mercado inactivo | Salida | Dependiente de la técnica de valoración | Dependiente de la técnica de valoración |
| Costo de cancelación | Salida | Observable | Específico de la entidad |
| Precio supuesto | Entrada | Observable | Específico de la entidad |

Valores de Entrada y Salida

7.8 Las bases de medición pueden proporcionar valores de entrada o de salida. Para activos, los valores de entrada reflejan el costo de compra. El costo histórico y el costo de reposición son valores de entrada. Los valores de salida reflejan los beneficios económicos de la venta. Un valor de salida también refleja el importe que se obtendrá por el uso del activo. En una economía diversificada los precios de entrada y salida difieren habitualmente como las entidades:

- adquieren activos ajustados a los requerimientos operativos concretos de la entidad, por los que otros participantes del mercado no estarían interesados en pagar un precio similar; e
- incurren en costos de transacción relacionados con la adquisición.

7.9 Las bases de medición de pasivos pueden también clasificarse en términos de si son valores de entrada o de salida. Los valores de entrada se relacionan con transacciones según las cuales se recibe una obligación o el importe que una entidad aceptaría por asumir una obligación. Los valores de salida reflejan el importe requerido para cumplir con una obligación o el importe requerido para liberar a la entidad de una obligación.

Medidas Observables y no Observables

7.10 Ciertas mediciones pueden clasificarse de acuerdo con si son o no observables en un mercado abierto activo y organizado.¹⁰ Las mediciones que son observables en un mercado es probable que sean más comprensibles y verificables que las que no son observables. Estas pueden también ser más fielmente representativas de los fenómenos que miden.

¹⁰ El término "mercados abiertos, activos y organizados" se desarrolló por el Dr. J. Alex Milburn. Por ejemplo, véase *Hacia un Marco Conceptual de Medición para Entidades Orientadas al Beneficio*, publicado por el Instituto Canadiense de Contadores en 2012.

Mediciones Específicas y no Específicas de la Entidad

7.11 Las mediciones pueden también clasificarse de acuerdo con si son "específicas de la entidad" o "no específicas de la entidad". Las bases de medición que son específicas de la entidad reflejan las restricciones de política actual y económica que afectan al posible uso de un activo y la liquidación de un pasivo por la entidad. Las mediciones específicas de la entidad pueden reflejar oportunidades económicas que no están disponibles para otras entidades y se corre el riesgo de que no se experimenten otras entidades. Las mediciones no específicas de la entidad reflejan oportunidades y riesgos generales de mercado. La decisión de si utilizar una medición específica o no específica de la entidad se toma por referencia al objetivo de medición y a las características cualitativas.

Nivel de agregación o desagregación para la medición

7.12 Para presentar activos y pasivos en los estados financieros de forma que proporcionen información que mejor satisfaga el objetivo de medición y las características cualitativas puede ser necesario agregarlos o desagregarlos a efectos de medición. Para evaluar si esta agregación o desagregación es apropiada los costos se comparan con los beneficios.

Bases de Medición para Activos

Costo histórico

7.13 El costo histórico de un activo es:

El importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien el valor de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o desarrollo.

7.14 El costo histórico es una entrada, un valor específico de la entidad.¹¹ Según el modelo del costo histórico los activos se presentan inicialmente al costo incurrido en su adquisición. Posteriormente al reconocimiento inicial, este costo puede asignarse como gasto a los periodos de presentación en forma de depreciación o amortización para ciertos activos, a medida que el potencial de servicio o capacidad para generar beneficios económicos proporcionados por estos activos se consume a lo largo de sus vidas útiles. Después del reconocimiento inicial, la medición de un activo no cambia para reflejar cambios en los precios o incrementos en el valor del activo.

7.15 Según el modelo del costo histórico el importe de un activo puede reducirse para reconocer deterioros de valor. El deterioro de valor es la medida en que el potencial de servicio o capacidad para generar beneficios económicos proporcionados por un activo ha disminuido debido a cambios en las condiciones económicas o de otro tipo, distintas a su consumo. Esto involucra evaluaciones de recuperabilidad. Por el contrario, el importe de un activo puede incrementarse para reflejar el costo de adiciones y mejoras (excluyendo incrementos de precios de activos que no suponen mejoras) u otros sucesos, tales como la acumulación (o devengo) de intereses sobre un activo financiero.

¹¹ El término "costo histórico" puede también denominarse como el "modelo del costo" o generalmente como "medidas basadas en el costo."

Costos de los Servicios

7.16 Cuando se usa el costo histórico, el costo de los servicios refleja el importe de los recursos gastados para adquirir o desarrollar los activos consumidos en la prestación de servicios. El costo histórico generalmente proporciona un vínculo directo con las transacciones realmente llevadas a cabo por la entidad. Puesto que los costos usados son los trasladados de un periodo anterior sin ajustes por cambios en precios, no reflejan el costo de los activos cuando éstos se consumen. Puesto que el costo de los servicios se presenta usando precios pasados, la información sobre costo histórico no facilitará la evaluación del costo futuro de prestar servicios si los cambios acumulados de precios desde la adquisición son significativos. Cuando se preparan los presupuestos sobre una base de costo histórico, esta información demuestra la medida en que se ha ejecutado el presupuesto.

Capacidad Operativa

7.17 Si un activo ha sido adquirido en una transacción con contraprestación, el costo histórico proporciona información sobre los recursos disponibles para prestar servicios en periodos futuros, sobre la base de sus costos de adquisición. En el momento en que se compra o desarrolla un activo, puede suponerse que el valor para la entidad de su potencial de servicio es al menos tan grande como el costo de compra.¹² Cuando se reconoce la depreciación o amortización se refleja la medida en que se ha consumido el potencial de servicio de un activo. La información de costo histórico muestra que los recursos disponibles para servicios futuros son al menos tan grandes como el importe en el que están expresados. Los incrementos en el valor de un activo no se reflejan según el modelo del costo histórico. Si un activo se ha adquirido en una transacción sin contraprestación el precio de transacción no proporcionará información sobre la capacidad operativa.

Capacidad Financiera

7.18 El importe al que los activos se expresan en los estados financieros ayuda a la evaluación de la capacidad financiera. El costo histórico proporciona información del importe de los activos que pueden usarse como garantía efectiva de préstamos. Una evaluación de la capacidad financiera también requiere información sobre el importe que podría recibirse en la venta de un activo, y reinversión en activos para proporcionar distintos servicios. El costo histórico no proporciona esta información cuando es significativamente distinto de los valores de salida actuales.

Aplicación de las Características Cualitativas

7.19 Los párrafos 7.16 a 7.18 explican las áreas en las que el costo histórico proporciona información relevante en términos de su valor predictivo o confirmatorio. La aplicación del costo histórico es, a menudo, sencilla, porque la información sobre la transacción está habitual y fácilmente disponible. Como consecuencia, los importes derivados del modelo del costo histórico son generalmente fielmente representativos, puesto que representan lo que se proponen representar—esto es, el costo de adquirir o desarrollar un activo sobre la base de transacciones reales. Las estimaciones de la depreciación y deterioro de valor usadas en el modelo del costo histórico, concretamente para activos no generadores de efectivo, pueden afectar la representación fiel. Puesto que la aplicación del costo histórico generalmente refleja los recursos consumidos por referencia a las

¹² Cuando éste no sea el caso, la medición del costo histórico inicial se reducirá por el importe del deterioro de valor.

transacciones reales, las mediciones de costo histórico son verificables, comprensibles y pueden prepararse de forma oportuna.

- 7.20 La información de costo histórico es comparable en la medida en que los activos tienen las mismas fechas de adquisición o similares. Puesto que el costo histórico no refleja el impacto de cambios del precio, no es posible comparar, de forma que tengan sentido, los importes de activo que se adquirieron en momentos distintos cuando los precios difieren en una dirección significativa.
- 7.21 En ciertas circunstancias la aplicación del costo histórico necesita el uso de asignaciones—por ejemplo cuando:
- varios activos se adquieren en una transacción única;
 - los activos se construyen por la propia entidad y tienen que atribuírseles costos de administración u otros; y
 - el uso de un supuesto de flujo, tal como primera entrada primera salida (FIFO), es necesario cuando se mantienen numerosos activos similares. En la medida en que estas asignaciones son arbitrarias reducen el grado en que la medición resultante satisfaga las características cualitativas.

Mediciones del Valor Actual

- 7.22 Las mediciones del valor actual reflejan el entorno económico dominante en la fecha de presentación.
- 7.23 Existen cuatro bases de medición del valor actual para activos;
- valor de mercado;
 - costo de reposición;
 - precio de venta neto; y
 - valor en uso

Valor de mercado

- 7.24 El valor de mercado para activos es:

El importe por el que puede ser intercambiado un activo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

- 7.25 El valor de mercado de adquisición y el costo histórico serán los mismos, si se ignoran los costos de transacción y la transacción es una transacción con contraprestación. La medida en que el valor de mercado cumple los objetivos de la información financiera y las necesidades de información de los usuarios, depende en parte de la calidad de la evidencia del mercado. La evidencia de mercado, por su parte, depende de las características del mercado en que se negocia el activo. El valor de mercado es particularmente apropiado cuando se juzga que la diferencia entre los valores de entrada y salida es improbable que sea significativa o que el activo se esté manteniendo con una perspectiva de venta.
- 7.26 En principio, los valores de mercado proporcionan información útil porque reflejan fielmente el valor del activo de la entidad. En un mercado abierto, activo y organizado (véase el párrafo 7.28), el activo no puede valer menos que el valor de mercado, puesto que la entidad puede obtener ese importe vendiéndolo, y no puede valer más que el valor de mercado, puesto que la entidad puede

obtener un potencial de servicio equivalente o la capacidad de generar beneficios económicos comprando el mismo activo.

- 7.27 La utilidad de los valores de mercado es más cuestionable cuando no se mantiene la suposición de mercados abiertos, activos y organizados. En estas circunstancias no puede suponerse que el activo pueda venderse por el mismo precio por el que pueda ser adquirido y es necesario determinar si el precio de entrada o de salida es una medida más útil. Los valores de mercado basados en salidas son útiles para activos que se mantienen para negociar, tal como ciertos instrumentos financieros, pero puede no ser útil para activos operativos especializados. Además, aunque la compra de un activo proporciona evidencia de que el valor del activo para la entidad es, al menos, tan grande como su precio de compra, los factores operativos pueden significar que el valor para la entidad puede ser mayor. Por ello, los valores de mercado pueden no reflejar el valor del activo para la entidad, representado por su capacidad operativa.

Valores de Mercado, en un Mercado Abierto, Activo y Organizado

- 7.28 Los mercados abiertos, activos y organizados tienen las siguientes características:

- no existen barreras que impidan a la entidad transacciones en el mercado;
- son activos, de forma tal que, exista frecuencia y volumen suficiente de transacciones para proporcionar información del precio; y
- son organizados, con muchos compradores y vendedores bien informados que actúan sin coacción, de forma tal que exista seguridad de "equidad" al determinar los precios actuales—incluyendo que los precios no representen ventas forzadas.

Un marco organizado es uno que funciona de forma fiable, segura, precisa y eficiente. Estos mercados tratan con activos que son idénticos y, por ello, mutuamente intercambiables, tal como materias primas cotizadas, monedas y valores donde los precios están públicamente disponibles. En la práctica pocos mercados, si existe alguno, muestran totalmente todas estas características, pero algunos pueden aproximarse a un mercado organizado como se ha descrito.

Los Valores de Mercado cuando no puede suponerse que los Mercados sean Abiertos, Activos y Ordenados

- 7.29 Los mercados para activos que son únicos y excepcionalmente negociados que no son abiertos, activos y organizados: cualquier compra y venta se negocia individualmente y puede haber un gran rango de precios al que una transacción puede acordarse. Por ello, los participantes incurrirán en costos significativos para comprar o vender un activo. En estas circunstancias, es necesario utilizar una técnica de estimación para determinar el precio al que una transacción ordenada tendría lugar entre participantes de mercado en la fecha de la medición bajo condiciones de mercado actuales.

Costos de Servicios

- 7.30 Los ingresos de servicios presentados en los estados financieros se miden sobre la base de los precios actuales en el periodo de presentación. Si los activos utilizados para prestar servicios se miden a valor de mercado, la asignación del costo de ventas para reflejar su consumo en el periodo de presentación actual se basa en el valor de mercado actual del activo.
- 7.31 El uso de valores de mercado permite la determinación de una rentabilidad de los activos. Sin embargo, las entidades del sector público no llevan a cabo, generalmente, actividades con el

objetivo principal de generar beneficios, y los servicios se prestan, a menudo, en transacciones sin contraprestación o en condiciones subvencionadas. Por consiguiente, podría haber una relevancia limitada en presentar una rentabilidad derivada de los precios de mercado basados en salidas.

- 7.32 Como se destacó anteriormente, los ingresos de servicios presentados en los estados financieros se miden sobre la base de los precios actuales en el periodo de presentación. Por ello, el resultado (ahorro o desahorro) para un periodo incluye los movimientos de precios que tienen lugar a lo largo del periodo durante el cual los activos y pasivos se mantienen, y no se presenta resultado sobre la venta de un activo. Cuando el activo se negocia en un mercado abierto, activo y organizado, la existencia de mercado proporciona la seguridad de que la entidad sería capaz de realizar el valor de mercado (y no más) en la fecha de presentación: es, por ello, innecesario posponer el reconocimiento de cambios en el valor hasta que un resultado positivo (ahorro) se realice en la venta. Sin embargo, cuando los activos utilizados para prestar servicios no se negocian en mercados abiertos, activos y organizados, o en una aproximación cercana a estos mercados, la importancia de los ingresos y gastos relacionados con cambios en el valor de mercado es más cuestionable.

Capacidad Operativa

- 7.33 La información sobre el valor de mercado de los activos mantenidos para prestar servicios en periodos futuros es útil si refleja el valor que la entidad es capaz de obtener de los activos usándolos para proporcionar o prestar servicios. Sin embargo, si un valor de mercado basado en salidas es significativamente menor que el costo histórico, el valor mercado es probable que sea menos relevante que el costo histórico de estos activos para proporcionar información sobre la capacidad operativa—este valor de mercado es también probable que sea menos relevante que las medidas actuales basadas en valores de entrada.

Capacidad Financiera

- 7.34 Una evaluación de la capacidad financiera requiere información sobre el importe que se recibiría en la venta de un activo. Esta información se proporciona por el valor de mercado.

Aplicación de las características cualitativas

- 7.35 Los valores determinados en mercados abiertos, activos y organizados pueden utilizarse fácilmente a efectos de información financiera. La información cumplirá las características cualitativas—esto es será relevante, fielmente representativa, comprensible, comparable y verificable. Según estas condiciones de mercado los valores de entrada y de salida puede suponerse que sean los mismos o muy similares. Puesto que puede prepararse rápidamente, esta información es también probable que sea oportuna.
- 7.36 La medida en que los valores de mercado cumplen las características cualitativas decrecerán según la calidad de la evidencia del mercado disminuya y la determinación de estos valores dependa de técnicas de estimación. Como se indicó anteriormente, los valores de mercado basados en salidas es solo probable que sean relevantes para evaluar la capacidad financiera y operativa.

Costo de Reposición

7.37 El costo de reposición¹³ es:

El costo más económico requerido para que la entidad sustituya el potencial de servicio de un activo (incluyendo el importe que la entidad recibirá por su disposición al final de su vida útil) es a la fecha de presentación.

7.38 El costo de reposición difiere del valor mercado porque:

- En un contexto del sector público es explícitamente un valor de entrada que refleja el costo de sustituir el potencial de servicio de un activo;
- esto incluye todos los costos en los que se incurriría necesariamente en la sustitución del potencial de servicio de un activo; y
- es específico de la entidad y, por ello, refleja la situación económica de la entidad, en lugar de la posición dominante de un mercado hipotético. Por ejemplo, el costo de reposición de un vehículo es menor para una entidad que habitualmente adquiere un gran número de vehículos en una sola transacción y es regularmente capaz de negociar descuentos mayores de los que obtiene una entidad que compra vehículos individualmente.

7.39 Puesto que las entidades habitualmente adquieren sus activos por los medios más económicos disponibles, el costo de reposición refleja el proceso de adquisición o construcción que sigue generalmente una entidad. El costo de reposición refleja la sustitución del potencial de servicio en el curso normal de las operaciones, y no de los costos en que podría incurrir si surgiera una necesidad urgente como consecuencia de algunos sucesos imprevisibles, tal como un fuego.

7.40 El costo de reposición es el costo de sustituir el potencial de servicio de un activo. El costo de reposición adopta un enfoque optimizado y difiere del costo de reproducción, que es el costo de adquirir un activo idéntico.¹⁴ Aunque en muchos casos, la sustitución más económica del potencial de servicio será comprando un activo que sea similar al que se controla, el costo de reposición se basa en un activo alternativo si esa alternativa proporcionara el mismo potencial de servicio de forma más barata. A efectos de información financiera, es, por ello, necesario reflejar la diferencia en el potencial de servicio entre el activo existente y el de reposición.

7.41 El potencial de servicio apropiado es el que la entidad puede utilizar o esperar usarlo, habiendo considerado la necesidad de mantener la capacidad de servicio suficiente para atender contingencias. Por ello, el costo de reposición de un activo refleja reducciones en la capacidad de servicio requerida. Por ejemplo, si una entidad posee un escuela que alberga a 500 alumnos pero, debido a cambios demográficos desde su construcción, una escuela de 100 alumnos sería adecuada para las necesidades actuales previsibles razonablemente, el costo de reposición del activo es el de una escuela de 100 alumnos.

7.42 En algunos casos el valor que se obtendrá de un activo será mayor que su costo de reposición. Sin embargo, no sería apropiado medir el activo por ese valor, puesto que incluye beneficios de actividades futuras, en lugar de potencial de servicio en la fecha de presentación. El costo de

¹³ El término completo es "costo de reposición depreciado optimizado" para indicar que se refiere a la reposición del potencial de servicio incorporado en un activo y no el activo en sí mismo. (véase el párrafo 7.41) El término "costo de reposición" se usa por facilidad de expresión en el Marco Conceptual.

¹⁴ Podría haber casos en los que el costo de reposición es igual al costo de reproducción. Esto es en los casos en los que la forma más económica de reponer el potencial de servicio es reproducir el activo.

reposición representa el mayor valor potencial de un activo, ya que, por definición, la entidad es capaz de asegurar un potencial de servicio equivalente incurriendo en dicho costo de reposición.

Costos de los Servicios

- 7.43 El costo de reposición proporciona una medida relevante del costo de la prestación de servicios. El costo de consumir un activo es equivalente al importe de sacrificar el potencial de servicio incurrido por ese uso. Ese importe es su costo de reposición—la entidad es capaz de restaurar su posición a la existente inmediatamente antes del consumo del activo por un desembolso igual al costo de reposición.
- 7.44 Los costos de los servicios se presentan en términos actuales cuando se basan en el costo de reposición. Por ello, el importe de los activos consumidos se establece al valor de los activos al mismo tiempo que se consumen—y no, al costo histórico, en el momento en que se adquirió. Esto proporciona una base válida para una comparación entre el costo de los servicios y el importe de los impuestos y otros ingresos recibidos en el periodo— que son generalmente transacciones del periodo actual y medidos a precios actuales—y para evaluar si los recursos se han usado de forma económica y eficiente. Asimismo, proporciona una base útil para la comparación con otras entidades que informan sobre la misma base, ya que los valores del activo no se verán afectados por fechas de adquisición diferentes, ni para evaluar el costo de proporcionar servicios en el futuro y necesidades de recursos futuras, ya que los costos futuros es más probable que se parezcan a los costos actuales que a los incurridos en el pasado, cuando los precios eran diferentes (véase el párrafo 7.48).

Capacidad Operativa

- 7.45 En principio, el costo de reposición proporciona una medida útil de los recursos disponibles para prestar servicios en periodos futuros, ya que se centra en el valor actual de los activos y su potencial de servicio para la entidad.

Capacidad Financiera

- 7.46 El costo de reposición no proporciona información sobre los importes que se recibirían en la venta de los activos. Por ello, no facilita una evaluación de la capacidad financiera.

Aplicación de las Características Cualitativas

- 7.47 Como se destacó anteriormente, el costo de reposición es relevante para la evaluación de los costos de los servicios y la capacidad operativa. No es relevante para evaluaciones de la capacidad financiera. En algunas circunstancias el cálculo del costo de reposición es complejo, y se requieren juicios subjetivos. Estos factores pueden reducir la representación fiel del costo de reposición. En estas circunstancias, la oportunidad, comparabilidad y verificabilidad de la información preparada sobre una base de costo de reposición pueden verse afectadas, y calcular el costo de reposición puede ser más costoso que algunas alternativas. La información sobre el costo de reposición puede también no ser sencilla de comprender, concretamente cuándo esa información refleja una reducción en la capacidad de servicio requerida (véase el párrafo 7.41).
- 7.48 La información sobre el costo de reposición es comparable dentro de una entidad, ya que los activos que proporcionan un potencial de servicio equivalente se expresan por importes similares, independientemente de cuándo se adquirieron esos activos. En principio, entidades diferentes pueden presentar activos similares por importes distintos, porque el costo de reposición es una

medida específica de la entidad que refleja las oportunidades de reposición que están disponibles para la entidad. Las oportunidades de reposición pueden ser las mismas o similares para entidades distintas del sector público. Cuando son distintas, la ventaja económica de una entidad que puede adquirir activos más baratos se presenta en los estados financieros a través de valores de activos menores y un costo más bajo de servicios para ser fielmente representativo.

Precio de Venta Neto

7.49 El precio de venta neto es:

El importe que la entidad puede obtener de la venta del activo, después de deducir los costos de venta.

7.50 El precio de venta neto difiere del valor de mercado en que no requiere un mercado abierto, activo y organizado o la estimación de un precio en un mercado que incluye el costo de venta de la entidad. El precio de venta neto, por ello, refleja restricciones sobre la venta. Es específico de la entidad.

7.51 La utilidad potencial de medir activos por el precio de venta neto es que un activo no puede valer menos para la entidad que el importe que podría obtener por la venta del activo. Sin embargo, no es apropiado como una base de medición si la entidad puede utilizar sus recursos más eficientemente, empleando el activo de otra forma, por ejemplo, usándolo en la prestación de servicios.

7.52 El precio de venta neto es, por ello, útil cuando la actuación posible más eficiente es vender el activo. Este es el caso cuando el activo no puede proporcionar potencial de servicio o la capacidad para generar beneficios económicos al menos tan valiosa como el precio de venta neto. El precio de venta neto puede proporcionar información útil cuando una entidad está contractualmente obligada a vender un activo por debajo del valor de mercado. Puede haber casos, en los que el precio de venta neto puede indicar una oportunidad de desarrollo.

Costos de los Servicios

7.53 No es apropiado cuantificar el costo de la prestación de servicios a precios de venta netos. Este enfoque involucraría el uso de un valor de salida como la base del gasto presentado.

Capacidad Operativa

7.54 Activos mantenidos para su uso en la prestación de servicios que se expresan por el precio de venta neto no proporciona información útil para una evaluación de la capacidad operativa. El precio de venta neto muestra el importe que podría obtenerse de la venta de un activo, en lugar del valor del potencial de servicio que podría obtenerse de ese activo.

Capacidad Financiera

7.55 Como se destacó anteriormente, una evaluación de la capacidad financiera requiere información sobre el importe que se recibiría en la venta de un activo. Esta información es proporcionada utilizando el precio de venta neto. Sin embargo, esta medida no es relevante para activos que pueden rendir potencial de servicio valioso y se continua usándolos para prestar servicios.

Aplicación de las Características Cualitativas

- 7.56 Como se indicó en el párrafo 7.52, el precio de venta neto proporciona información relevante solo cuando la actuación posible más eficiente es vender el activo. Las evaluaciones del precio de venta neto pueden realizarse por referencia a mercados activos, cuando existan. Para activos importantes, puede ser posible y ventajoso en términos de costo-eficacia obtener evaluaciones profesionales. El precio de venta neto generalmente proporcionará información comprensible.
- 7.57 En la mayoría de los casos cuando el precio de venta neto es relevante, satisfará las características cualitativas de representación fiel, verificabilidad y oportunidad.

Valor en Uso

- 7.58 El valor en uso es:

El valor presente para la entidad del potencial de servicio restante o capacidad de generar beneficios económicos del activo si se continúa usando y del importe que la entidad recibirá por su disposición al final de su vida útil.

Adecuación del Valor en Uso

- 7.59 El valor en uso es un valor específico de la entidad que refleja el importe que puede obtenerse de un activo a través de su utilización y su disposición al final de su vida útil. Como se destacó en el párrafo 7.42 anterior, el valor que se obtendrá de un activo es, a menudo, mayor que su costo de reposición—es también habitualmente mayor que su costo histórico. Cuando es este el caso, la presentación de un activo por su valor en uso es de utilidad limitada, ya que, por definición, la entidad puede asegurar un potencial de servicio equivalente al costo de reposición.
- 7.60 El valor en uso tampoco es una base de medición apropiada cuando el precio de venta neto es mayor que el valor en uso, ya que en el caso de que el uso más eficiente del recurso del activo es venderlo, en lugar de continuar usándolo.
- 7.61 Por ello, el valor en uso es apropiado cuando es menor que el costo de reposición y mayor que el precio de venta neto. Esto ocurre cuando no merece la pena reponer un activo, pero el valor de su potencial de servicio o capacidad de generar beneficios económicos es mayor que su precio de venta neto. En estas circunstancias el valor en uso representa el valor del activo para la entidad.
- 7.62 El valor en uso es una base de medición apropiada para la evaluación de ciertos deterioros de valor, porque se usa en la determinación del importe recuperable para un activo o grupo de activos.

Costos de los Servicios, Capacidad Operativa y Capacidad Financiera

- 7.63 Debido a su complejidad potencial¹⁵, su limitada aplicabilidad y el hecho de que su operatividad en un contexto del sector público para activos que no generan efectivo involucra el uso del costo de reposición como un sustituto, el valor en uso es generalmente inapropiado para determinar el costo de los servicios. Su utilidad para evaluaciones de la capacidad operativa es limitada, y es solo probable que sea significativo en circunstancias no habituales cuando las entidades tienen un gran número de activos que no merece la pena reponer, pero cuyo valor en uso es mayor que su precio de venta neto. Este puede ser el caso si, por ejemplo, una entidad discontinuará la prestación de

¹⁵ Véase el párrafo 7.66 siguiente

un servicio en el futuro, pero los recursos de la venta inmediata son menores que el potencial de servicio incorporado en los activos. El valor en uso involucra una estimación del importe neto que una entidad recibirá de la disposición del activo. Sin embargo, su limitada aplicabilidad reduce su relevancia para evaluaciones de la capacidad financiera.

Aplicación de las Características Cualitativas

- 7.64 Aunque el valor en uso puede utilizarse en evaluaciones de ciertos deterioros de valor, su relevancia a efectos de presentación de la información financiera limita a las circunstancias descritas en el párrafo 7.61.
- 7.65 La medida en que el valor en uso satisface las otras características cualitativas depende de la forma en que se determina. En algunos casos, el valor de un activo puede cuantificarse mediante el cálculo del valor que la entidad obtendrá del activo suponiendo su uso continuado. Este puede estar basado en entradas de efectivo futuras relacionadas con el activo, o con ahorros de costos que se acumularán para la entidad a través de su control del activo. El cálculo del valor en uso tiene en cuenta el valor temporal del dinero y, en principio, el riesgo de variaciones en el importe y calendario de los flujos de efectivo.
- 7.66 El cálculo del valor en uso puede ser complejo. Los activos que se emplean en actividades generadoras de efectivo, a menudo proporcionan flujos de efectivo conjuntamente con otros activos. En estos casos, el valor en uso puede estimarse solo mediante el cálculo del valor presente de los flujos de efectivo de un grupo de activos y, seguidamente, haciendo una asignación a activos individuales.
- 7.67 En el sector público, la mayoría de los activos se mantienen con el objetivo principal de contribuir a la prestación de servicios, en lugar de para generar un rendimiento comercial: estos activos se denominan "activos no generadores de efectivo." Puesto que el valor en uso es habitualmente obtenido de los flujos de efectivo esperados, su operatividad en este contexto puede ser difícil. Puede ser inapropiado calcular el valor en uso sobre la base de los flujos de efectivo esperados, porque esta medida no sería fielmente representativa del valor en uso de este activo para la entidad. Por ello, sería necesario usar el costo de reposición como un sustituto a efectos de la información financiera.
- 7.68 El método de determinar el valor en uso reduce su representación fiel en muchos casos. Esto también afecta la oportunidad, comparabilidad, comprensibilidad y verificabilidad de la información preparada sobre una base del valor en uso.

Bases de Medición para Pasivos

- 7.69 Esta sección trata las bases de medición para pasivos. Esta sección no repite toda la discusión de la sección de los activos. Esta sección considera las siguientes bases de medición:
- costo histórico;
 - costo de cumplimiento;
 - valor de mercado;
 - costo de cancelación; y
 - precio supuesto.

Costo histórico

7.70 El costo histórico de un pasivo es:

La contraprestación recibida por asumir una obligación, que es el efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o el valor de la contraprestación recibida, en el momento de incurrir en el pasivo.

7.71 Según el modelo de costo histórico, las medidas iniciales pueden ajustarse para reflejar factores tales como la acumulación (devengo) de intereses, la adición del descuento o amortización de una prima.

7.72 Cuando el valor temporal de un pasivo es significativo—por ejemplo, cuando el plazo para la liquidación del pago es significativo—el importe del pago futuro se descuenta, de forma que, en el momento en que un pasivo se reconoce por primera vez, representa el valor del importe recibido. La diferencia entre el importe del pago futuro y el valor presente del pasivo se amortiza a lo largo de la vida del pasivo, de forma que, el pasivo se expresa por el importe del pago requerido cuando se pague.

7.73 Las ventajas e inconvenientes de usar la base del costo histórico para pasivos son similares a las aplicables en relación con los activos. El costo histórico es apropiado cuando los pasivos se van probablemente a liquidar en los términos señalados. Sin embargo, el costo histórico no puede aplicarse a pasivos que no surgen de una transacción, tal como un pasivo para pagar daños por una responsabilidad o daños civiles. Asimismo, es improbable proporcionar información relevante cuando se ha incurrido en el pasivo en una transacción sin contraprestación, porque no proporciona una representación fiel de los derechos contra los recursos de la entidad. También es difícil aplicar el costo histórico a pasivos que pueden variar en importe, tal como los relativos a pasivos por pensiones de beneficios definidos.

Costo de Cumplimiento

7.74 El costo de cumplimiento es:

Los costos en que la entidad incurrirá para cumplir las obligaciones representadas por el pasivo, suponiendo que se hace de la forma menos costosa.

7.75 Cuando el costo de cumplimiento depende de sucesos futuros inciertos, en el costo estimado de cumplimiento se tienen en cuenta todos los resultados posibles, lo cual pretende reflejar todos los resultados posibles de forma imparcial.

7.76 Cuando el cumplimiento requiere hacer algo—por ejemplo, cuando el pasivo es para rectificar un daño medioambiental—los costos relevantes son en los que incurrirá la entidad. Este puede ser el costo para la entidad de hacer los trabajos de rehabilitación por sí misma, o de contratar con un tercero para llevar a cabo el trabajo. Sin embargo, los costos de contratación con un tercero son solo relevantes cuando emplear un contratista es el medio menos costoso de cumplir la obligación.

7.77 Si el cumplimiento se realizará por la entidad misma, el costo de cumplimiento no incluye ningún resultado positivo (ahorro), porque cualquier resultado positivo (ahorro) no representa un uso de los recursos de la entidad. Cuando el importe del cumplimiento se basa en el costo de emplear un contratista, el importe incluirá implícitamente la ganancia requerida por el contratista, ya que el importe total cargado por el contratista será un derecho sobre los recursos de la entidad—esto es congruente con el enfoque para activos, cuando el costo de reposición incluiría la ganancia requerida por un suministrador, pero ninguna ganancia se incluirá en el costo de reposición para activos que la entidad repondría a través de la construcción propia.

- 7.78 Cuando el cumplimiento no tendrá lugar en un periodo amplio, los flujos de efectivo necesitan descontarse para reflejar el valor del pasivo en la fecha de presentación.
- 7.79 El costo de cumplimiento es generalmente relevante para medir pasivos, excepto en las siguientes circunstancias:
- cuando la entidad puede obtener la cancelación de una obligación por un importe menor que el costo de cumplimiento, entonces, el costo de cancelación es una medida más relevante de la carga actual de un pasivo, de igual modo que para un activo, el precio de venta neto es más relevante cuando es mayor que el valor en uso; y
 - en el caso de pasivos asumidos por una contraprestación, el precio supuesto (véase los párrafos 7.87 a 7.91) es más relevante cuando el precio supuesto es mayor que el costo de cumplimiento y el costo de cancelación.

Valor de Mercado

- 7.80 El valor de mercado para pasivos es:

El importe por el que puede ser cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

- 7.81 Las ventajas y desventajas del valor de mercado para pasivos son las mismas que para los activos. Esta base de medición puede ser apropiada, por ejemplo, cuando el pasivo se atribuye a cambios en una tasa especificada, precio o índice cotizado en un mercado abierto, activo y organizado. Sin embargo, en casos en los que la capacidad de transferir un pasivo está restringida y los términos sobre los que puede realizarse esta transferencia no están claros, el caso de los valores de mercado, incluso si existen, es significativamente más débil. Este es concretamente el caso de pasivos, que surgen de obligaciones en transacciones sin contraprestación, porque es improbable que haya un mercado abierto, activo y organizado para estos pasivos.

Costo de Cancelación

- 7.82 "Costo de cancelación" es el término usado en el contexto de pasivos para referirse al mismo concepto de "precio de venta neto" en el contexto de los activos. El costo de cancelación se refiere al importe de una salida inmediata de la obligación. El costo de cancelación es el importe que el acreedor aceptará para la liquidación de su derecho, o que un tercero cobraría para aceptar la transferencia del pasivo por el emisor de la obligación. Cuando hay más de una forma de asegurar la cancelación del pasivo, el costo de cancelación es el importe más bajo—esto es congruente con el enfoque para los activos, cuando el precio de venta neto no reflejase el importe que se recibiría sobre la venta a un intermediario al por menor, si un precio mayor pudiera obtenerse de la venta a un comprador que usara el activo.
- 7.83 Para algunos pasivos, concretamente en el sector público, la transferencia de un pasivo no es posible prácticamente y el costo de cancelación será, por ello, el importe que el acreedor aceptará por la liquidación de su derecho. Este importe será conocido si está especificado en el acuerdo con el acreedor—por ejemplo, cuando un contrato incluye una cláusula específica de cancelación.
- 7.84 En algunos casos puede haber evidencia del precio al que un pasivo puede ser transferido—por ejemplo, en el caso de algunos pasivos de pensiones. La transferencia de un pasivo puede distinguirse de la realización de un acuerdo con un tercero que cumpliría la obligación de la entidad o asumirá todos los costos provenientes de un pasivo. Para que un pasivo sea transferido es

necesario que se extingan todos los derechos del acreedor contra la entidad. Si no es este el efecto de un acuerdo, el pasivo permanece como tal para la entidad.

- 7.85 Para evaluar si el costo de cancelación es apropiado para medir pasivos es necesario considerar si la cancelación en la forma prevista es una opción que está abierta a la entidad en la práctica, teniendo que considerar las consecuencias de obtener la cancelación, tal como daños en la reputación de la entidad.
- 7.86 De igual modo que el precio de venta neto es relevante solo cuando la actuación posible más eficiente para la entidad es vender el activo, así, el costo de cancelación es relevante solo cuando la actuación posible más eficiente para la entidad es buscar la cancelación inmediata de una obligación. En concreto, cuando el costo de cumplimiento es menor que el costo de cancelación, el costo de cumplimiento proporciona información más relevante que el costo de cancelación, incluso si es factible negociar una cancelación de la obligación de acuerdo con los métodos para transferir un pasivo del párrafo 7.84.

Precio Supuesto

- 7.87 "Precio supuesto" es el término usado en el contexto de pasivos para referirse al mismo concepto que costo de reposición en el contexto de los activos. De igual modo que el costo de reposición representa el importe que una entidad pagaría razonablemente para adquirir un activo, así el precio supuesto es el importe que la entidad estaría dispuesta razonablemente a aceptar a cambio de asumir un pasivo existente. Las transacciones con contraprestación llevadas a cabo en condiciones de independencia proporcionarán evidencia del precio supuesto—este no es el caso de las transacciones sin contraprestación.
- 7.88 En el contexto de una actividad que se lleva a cabo con una perspectiva de obtener un beneficio, una entidad asumirá un pasivo solo si el importe que se paga para asumir el pasivo es mayor que el costo de cumplimiento o cancelación— es decir, el importe de liquidación. Una vez que se ha recibido ese precio supuesto por la entidad, la entidad tiene una obligación con su acreedor.
- 7.89 En el momento en que se incurre en un pasivo por primera vez en una transacción con contraprestación, el precio supuesto representa el importe que se aceptó por la entidad para asumir el pasivo—es, por ello, usualmente razonable suponer que el precio supuesto es el precio que la entidad razonablemente aceptaría por asumir un pasivo similar. Se cargaría un importe más alto, si presiones competitivas permitían hacerlo así, pero podría no estar interesada en aceptar un precio menor. De igual modo el costo de reposición es un valor actual de forma que, conceptualmente, es un precio supuesto. Existen, sin embargo, problemas prácticos en reflejar los cambios en los precios de las obligaciones que se expresan por el precio supuesto.
- 7.90 Una consecuencia de expresar las obligaciones de desempeño por el precio supuesto es que no se presentan resultados positivos (ahorro) en el momento que se toma la obligación. Un resultado (ahorro o desahorro) se presenta en los estados financieros en el periodo cuando el cumplimiento (o cancelación) tiene lugar, ya que es la diferencia entre el ingreso que surge de la satisfacción del pasivo y el costo de cancelación.
- 7.91 Una entidad puede tener una obligación potencial que es mayor que el precio supuesto. Si la entidad tiene que proceder a la liberalización de un contrato, el tercero del contrato puede ser capaz de reclamar compensación por pérdidas que soportará, así como la devolución de los importes pagados. Sin embargo, siempre que la entidad pueda cancelar la obligación por cumplimiento, puede evitar estas obligaciones adicionales y es fielmente representativo presentar

la obligación por no más que el precio supuesto—esto es análogo a la posición en la que un activo rendirá mayores beneficios que el costo de reposición. Según estas circunstancias, como explicaba el párrafo 7.42 el costo de reposición en lugar del valor en uso es la base de medición más relevante.

Fundamentos de las Conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan, pero no forman parte del Marco Conceptual.

La Función de la Medición del Marco Conceptual

FC7.1 El IPSASB decidió que el centro inicial del Marco Conceptual debe colocarse sobre la medición de los elementos para los estados financieros para organizar las actividades de emisión de normas futuras para los estados financieros sobre una base sólida y transparente. Aunque unos pocos de los que respondieron al Documento de Consulta *Medición de Activos y Pasivos en los Estados Financieros* (el Documento de Consulta), cuestionaron este enfoque, el IPSASB consideró que la razón original para restringir el alcance de esta fase era sólida y lo reafirmó.

El Objetivo de Medición

FC7.2 El IPSASB consideró si debe desarrollarse un objetivo de medición específico. El IPSASB inicialmente adoptó la opinión de que un objetivo de medición separado era innecesario, porque un objetivo de medición podría competir con los objetivos de la información financiera y las características cualitativas, en lugar de completarlos. Por consiguiente, el Proyecto de Norma *Medición de Activos y Pasivos en los Estados Financieros* (el Proyecto de Norma) propuso factores relevantes para la selección de una base de medición congruente con los objetivos de la información financiera y las características cualitativas, pero no incluían un objetivo de medición.

FC7.3 Por congruencia con este enfoque el Proyecto de Norma propuso que el Marco Conceptual no buscara identificar una base de medición única (o combinación de bases) para todas circunstancias. El IPSASB admite que proponer una base de medición única a usar en todas circunstancias aclararía la relación entre importes diferentes presentados en los estados financieros—en concreto, permitiría que los importes de activos y pasivos diferentes a agregar para proporcionar totales que tengan sentido. Sin embargo, el IPSASB es de la opinión de que no existe una base de medición única que maximice la medida en que los estados financieros cumplen los objetivos de información financiera y satisfacen las características cualitativas.

FC7.4 El Proyecto de Norma incluía una Opinión Alternativa que propuso un objetivo de medición sobre la base de que un Marco Conceptual que no conecta el objetivo de medición con los objetivos de la información financiera es incompleto y limitaría la capacidad del IPSASB para tomar decisiones congruentes sobre la medición a través de normas de información financiera y a lo largo del tiempo. Adicionalmente, en ausencia de un objetivo de medición, la Opinión Alternativa consideraba que existe un riesgo de que bases de medición diferentes o inapropiadas pudieran usarse para medir clases similares de activos y pasivos. La Opinión Alternativa propuso el objetivo de medición siguiente:

Seleccionar los atributos de medición que reflejen más fielmente la capacidad financiera, capacidad operativa y el costo de los servicios de la entidad de forma que sea útil para que la entidad rinda cuentas, y a efectos de toma de decisiones.

FC7.5 Muchos de los que respondieron, aunque generalmente estaban a favor del enfoque en el Proyecto de Norma, apoyaron la Opinión Alternativa. El IPSASB también admite la opinión de que el enfoque del Marco Conceptual para la medición debe ser una aspiración y que el

Marco Conceptual debería identificar una base de medición única sustentada por un concepto ideal de capital¹⁶. El IPSASB acepta que el concepto de capacidad operativa es relevante y podría desarrollarse para entidades del sector público con un objetivo principal de prestar servicios. Sin embargo, la adopción de este objetivo de medición involucra un reconocimiento prácticamente explícito de que las medidas de costo actual son superiores a las medidas de costo histórico para representar la capacidad operativa cuando se presenta la situación financiera. Por las razones tratadas en los párrafos FC7.15 a FC7.19, el IPSASB consideró que las mediciones del costo histórico, a menudo, cumplen el objetivo de medición y, por ello, se les debe dar un énfasis apropiado en el Marco Conceptual.

FC7.6 Posteriormente el IPSASB fue persuadido por las opiniones de los que argumentan que es necesario un objetivo de medición, para guiar las decisiones a nivel de norma sobre las bases de medición. Sin embargo, el IPSASB destaca que los activos y pasivos contribuyen al rendimiento financiero y a la situación financiera de las entidades de formas diferentes y que esta evaluación debe basarse en la medida en que contribuyan a la capacidad financiera y a la capacidad operativa. El IPSASB concluyó que vincular una base de medición con un concepto ideal de capital puede indebidamente restringir la elección de las bases de medición. El IPSASB, por ello, rechazó la opinión de que la adopción del objetivo de medición debe basarse sobre un concepto ideal de capital y reafirmó su opinión de que un enfoque de medición mixto es apropiado para la emisión de normas en el sector público.

FC7.7 El IPSASB consideró si el objetivo de medición propuesto en la Opinión Alternativa era apropiado. Algunos argumentaron que el objetivo de medición propuesto estaba demasiado alineado con medidas de valor actual. Sin embargo, el IPSASB se formó una opinión de que la referencia a "costo de los servicios" proporciona un vínculo suficiente con el costo histórico, porque el costo de los servicios puede determinarse usando el costo histórico y medidas de valor actual. El IPSASB, por ello, adoptó el objetivo de medición siguiente con solo una modificación menor del propuesto en la Opinión Alternativa:

Seleccionar las bases de medición que reflejen más fielmente el costo de los servicios, la capacidad operativa y la capacidad financiera de la entidad de forma que sea útil para que la entidad rinda cuentas, y a efectos de toma de decisiones.

FC7.8 El IPSASB también destaca que las desventajas de usar bases de medición diferentes pueden minimizarse mediante:

- la selección de bases de medición diferentes solo cuando esté justificado por circunstancias económicas, asegurando de ese modo que los activos y pasivos se presentan sobre la misma base cuando las circunstancias son similares; y
- el requerimiento de la presentación transparente y la información a revelar para asegurar que las bases de medición usadas y los importes presentados sobre cada base son claros.

Medición Inicial y Posterior

FC7.9 Se necesita seleccionar una base de medición cuando un activo o pasivo se reconoce por primera vez—medición inicial— y cuando se presenta en los estados financieros de un periodo posterior—medición posterior. Algunas políticas contables se expresan de una forma

¹⁶ Estos conceptos de capital incluyen capital monetario invertido, equivalentes al efectivo actual y capacidad operativa.

que pueden sugerir que se aplican principios diferentes a la medición inicial y a la posterior. Por ejemplo, un activo puede reconocerse inicialmente por el precio de transacción y posteriormente por el valor actual. El IPSASB, por ello, consideró si el Marco Conceptual debería tratar la medición inicial y posterior por separado.

- FC7.10 Una razón por la que pueden especificarse bases de medición diferentes para la medición inicial y posterior es que la base a usar en la medición posterior no esté disponible en el momento del reconocimiento inicial. Esto es particularmente común en el sector público cuando los activos se aportan algunas veces, o proporcionan en términos subvencionados, o a cambio de activos distintos al efectivo. En este caso, el valor de la transacción puede ser desconocido, y si el activo se va a contabilizar posteriormente por un valor de entrada tal como el costo histórico o costo de reposición, tiene que especificarse otra base para la medición inicial como un sustituto del importe al que se expresaría el activo si se comprara en condiciones de independencia. También se pueden requerir sustitutos para la medición inicial de activos adquiridos antes de la introducción de la contabilidad de acumulación (o devengo) cuando el precio de transacción no es conocido. El uso de sustitutos que cumplen el objetivo de medición y las características cualitativas es una aplicación de una base de medición en lugar de un abandono de ella.
- FC7.11 Otra razón para una diferencia aparente en la medición inicial y posterior surge cuando un activo se va a contabilizar a valor actual, y el precio de la transacción se atribuye para reflejar la base de medición actual que se usará. En tal caso, la especificación de que el activo va a ser reconocido inicialmente al precio de transacción deja claro que esa aplicación de la política no dará lugar al reconocimiento inicial de ingresos y gastos —ganancias o pérdidas desde el "primer día". En principio, la misma base de medición se usa para el reconocimiento inicial y posteriores—los requerimientos para cada uno están especificados de forma distinta para facilitar su comprensión.
- FC7.12 El IPSASB concluyó que, en principio, la misma consideración se aplica a la medición inicial y posteriores. Por consiguiente, las consideraciones de este Capítulo son aplicables a las dos situaciones.

Valores de Entrada y Salida: Valor en Uso

- FC7.13 Las bases de medición pueden clasificarse de acuerdo con si proporcionan una perspectiva de entrada o salida. Como se indicó en el párrafo 7.8 los valores de entrada reflejan el costo de compra y los valores de salida reflejan:
- los beneficios económicos de la venta inmediata; o
 - el importe que se obtendrá del activo por su uso y venta posterior.
- El IPSASB es de la opinión de que hay que conocer si una base de medición es un valor de entrada o salida es útil para poder determinar qué base de medición cumple mejor el objetivo de medición.
- FC7.14 El IPSASB consideró si el valor en uso debe clasificarse como un valor de entrada o de salida. Para un activo generador de efectivo el valor en uso involucra un modelo de flujos de efectivo descontados usando los flujos de efectivo esperados de la venta de bienes y servicios. Para activos no generadores de efectivo, el valor en uso utiliza el costo de reposición como sustituto—el costo de reposición es un valor de entrada. Esto lleva a expresar la opinión de que para un activo no generador de efectivo el valor en uso tiene una

perspectiva de entrada, mientras está siendo usado y una perspectiva de salida cuando se vende—con este punto de vista no indicar que el valor en uso contiene ambas perspectivas de entrada y salida no refleja las circunstancias del sector público. El IPSASB admite esta opinión, pero no cree que el uso del costo de reposición como un sustituto para calcular el valor en uso suponga que el valor en uso se convierta en un valor de entrada. El IPSASB, por ello, concluyó que el valor en uso es un valor de salida para los activos generadores y no generadores de efectivo.

Bases de Medición para Activos

Costo Histórico

- FC7.15 El costo histórico es una base de medición ampliamente aplicada en muchas jurisdicciones. Muchos de los que respondieron al Documento de Consulta y al Proyecto de Norma defendían la continuidad del uso extendido del costo histórico como base de medición, en la mayoría de los casos en combinación con otras bases de medición. Estos apoyaban esta opinión en relación con el objetivo de rendición de cuentas y comprensibilidad y verificabilidad del costo histórico. Asimismo, destacaron que, puesto que el costo histórico está ampliamente adoptado en combinación con otras bases de medición, la continuidad de su uso evita los costos que surgirían si una revisión futura de una norma actual que requiera o permita el costo histórico fuera a exigir el uso de una base de medición diferente.
- FC7.16 Algunos de los que respondieron consideraron que la información del costo histórico proporciona una base altamente relevante para la información de los costos de los servicios porque el vínculo entre costo histórico y las transacciones reales llevadas a cabo por la entidad es particularmente importante para la evaluación de la rendición de cuentas. En concreto, el costo histórico proporciona información que los suministradores de recursos pueden usar para evaluar la razonabilidad de los impuestos que han sido fijados, o cómo se han usado los recursos que han aportado de otra forma, un periodo de presentación.
- FC7.17 El IPSASB está de acuerdo en que, en muchos contextos, es relevante proporcionar información sobre las transacciones realmente efectuadas por la entidad, y acepta que los usuarios estén interesados en el costo de los servicios sobre la base de transacciones reales. El costo histórico proporciona información sobre cuánto cuestan actualmente los servicios en el periodo de presentación, en vez de lo que costarán en el futuro: las decisiones de fijación de precios basadas en información a costo histórico puede favorecer la razonabilidad a los consumidores de servicios.
- FC7.18 El IPSASB también admite las opiniones de los que consideran que el uso del costo histórico facilita una comparación de resultados financieros reales y el presupuesto aprobado. El IPSASB acepta que los presupuestos pueden, a menudo, prepararse sobre una base de costo histórico y que, según el caso, el costo histórico mejora la comparación con el presupuesto.
- FC7.19 El IPSASB también admitió una opinión contraria: que evaluar e informar del costo de prestar servicios en términos del valor que se ha sacrificado para proporcionarlos facilita información útil a efectos de la toma de decisiones y de la rendición de cuentas. Puesto que el costo histórico no refleja el valor de los activos en el momento en que se consumen, no proporciona información sobre ese valor en circunstancias en las que el efecto de los

cambios de precios es significativo. El IPSASB concluyó que es importante que el Marco Conceptual responda a estas dos perspectivas opuestas.

Valor de Mercado y Valor Razonable

- FC7.20 El Proyecto de Norma no propone el valor razonable como base de medición. En su lugar propone el valor de mercado, que se definía de la misma forma que el valor razonable en la literatura del IPSASB en la fecha en que se desarrolló el Marco Conceptual. Un número de los que respondieron cuestionaron la omisión del valor razonable como una base de medición. Entre quienes respondieron, algunos señalaron que el valor razonable es una base de medición que está definida y utilizada para especificar los requerimientos de medición por muchos emisores globales y nacionales de normas y que una definición de valor razonable se ha usado ampliamente en la literatura del IPSASB. Muchos de los que apoyan el valor razonable consideraron que la definición debe ser un valor de salida como se define en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).¹⁷
- FC7.21 Las razones del IPSASB para el enfoque propuesto en el Proyecto de Norma era que el valor razonable es similar al valor de mercado y la introducción de ambas bases de medición podría confundir a los usuarios de los estados financieros. El IPSASB también destacó que el valor razonable en las NIIF es explícitamente un valor de salida—a diferencia de la definición de valor razonable en la literatura del IPSASB en el momento en que se desarrolló el Marco Conceptual. Por ello, la relevancia del valor razonable en el sector público está probablemente limitada de forma importante para proporcionar información sobre la capacidad financiera, en lugar de proporcionar información sobre la capacidad operativa y el costo de los servicios. Además, en este capítulo el costo de reposición es una base de medición por derecho propio, en lugar de una técnica de valoración para determinar el valor razonable.
- FC7.22 En el sector público muchos activos son especializados y las diferencias entre los precios de entrada y salida son, por ello, significativos. Cuando un activo proporcione servicios futuros o beneficios económicos con un valor mayor que el precio de salida del activo, una medida que refleja los valores de salida no es la base más relevante. Cuando la actuación más eficiente es vender el activo—porque el valor de los servicios que proporcionará o los flujos de efectivo esperados del uso no es tan grande como el valor a recibir de la venta, la base de medición más relevante probablemente sea el precio de venta neto, que refleja los costos de venta y, aunque es posible que se base en evidencia de mercado, no supone la existencia de un mercado abierto, activo y organizado.
- FC7.23 Al considerar lo que aporta el valor razonable como una base de medición, el IPSASB aceptó que el valor razonable proporciona una base relevante para evaluar la rentabilidad financiera. Cuando un activo se expresa a valor razonable, el rendimiento financiero puede evaluarse en el contexto de la rentabilidad implícita en los valores de mercado. Sin embargo, las actividades del sector público no se llevan generalmente a cabo con una perspectiva de obtener una rentabilidad financiera, de forma que la relevancia de evaluar cualquier rentabilidad es limitada.

¹⁷ La NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*, proporciona la definición de valor razonable.

- FC7.24 Para finalizar el capítulo de medición el IPSASB consideró tres opciones principales para tratar esta cuestión:
- adoptar una definición de valor razonable basada en el valor de salida;
 - conservar la definición de valor razonable de las NICSP anterior al desarrollo del Marco Conceptual; o
 - incluir el valor de mercado, en lugar del valor razonable, como una base de medición como proponía el Proyecto de Norma.
- FC7.25 La adopción de una definición del valor razonable basada en el valor de salida habría significado utilizar una definición que no está bien alineada con los objetivos de la mayoría de las entidades del sector público—la prestación de servicios en lugar de la generación de flujos de efectivo. Es discutible si las medidas basadas en el valor de salida proporcionarían información más relevante para muchos activos mantenidos por su capacidad operativa y para pasivos en los que no es viable transferir el pasivo.
- FC7.26 Incluir la definición actual del IPSASB de valor razonable o una versión ligeramente modificada de la definición en el Marco Conceptual habría significado que dos emisores globales de normas tendrían definiciones conceptuales distintas del mismo término.
- FC7.27 El IPSASB admitió que no incluir el valor razonable como base de medición tendría implicaciones para la literatura existente del IPSASB al momento en que se finalizó el Marco Conceptual, porque un número de NICSP contenía el valor razonable en las opciones o requerimientos de medición.
- FC7.28 En resumen, el IPSASB concluyó que, en lugar de incluir una definición del valor razonable basada en valores de salida, o una definición específica del sector público, el Marco Conceptual debería incluir el valor de mercado como una de medición en lugar del valor razonable. El IPSASB ve al valor razonable como un modelo que representa un resultado de medición específico. El IPSASB puede llevar a cabo iniciativas adicionales a nivel de norma para explicar la forma en que las bases de medición de este capítulo se alinean con el valor razonable, tal como se implementó en las NIIF.

Costo de Reposición, Valor Neto de Venta y Valor en Uso

- FC7.29 Dado que el objetivo de las entidades del sector público es prestar servicios, a menudo a través de transacciones sin contraprestación, que en lugar de obtener beneficios, muchos activos no financieros se mantienen por razones operativas. Además, muchos de estos activos son especializados y no es probable que se compren o vendan en mercados abiertos, activos y organizados. El valor de mercado facilita una evaluación de la capacidad financiera y capacidad operativa cuando los activos operativos no son especializados y se negocian en mercados abiertos, activos y organizados. Sin embargo, las bases de medición actuales, distintas de las del valor de mercado son necesarias para proporcionar información útil sobre el costo de los servicios y la capacidad operativa cuando los activos son especializados y cuando la información basada en el mercado es limitada.
- FC7.30 Para evaluar las bases de medición que proporcionan la mayoría de la información útil para activos operativos especializados, el IPSASB buscó una base que refleje la prestación continua de bienes y servicios por las entidades del sector público. La base más apropiada para estos activos es una que proporciona información sobre el costo potencial de los servicios que es atribuible a un activo.

- FC7.31 El IPSASB consideró el costo de reproducción como una base de medición potencial. El costo de reproducción es fácilmente comprensible. Sin embargo, refleja el costo de obtener un activo idéntico, en lugar del costo de reemplazar el potencial de servicio proporcionado por un activo. Por ello, el costo de reproducción puede reflejar características de activos que han dejado de servir para cualquier propósito y su uso puede exagerar el valor de un activo. El costo de reposición evita este riesgo porque se basa en el costo más económico requerido por la entidad para sustituir el potencial de servicio de un activo. Aunque la aceptación que el cálculo del costo de reposición puede, en algunos casos, ser complejo e involucra juicios subjetivos, el IPSASB concluyó que el costo de reposición es la base de medición del valor actual que mejor cumple, a menudo, el objetivo de medición y satisface las características cualitativas. El IPSASB admite que las guías serán necesarias a nivel de normas sobre el enfoque de implementación del costo de reposición.
- FC7.32 El IPSASB admitió que el costo de reposición no siempre será una base de medición apropiada para activos operativos especializados. Puede haber circunstancias en las que una entidad ya no pretenda continuar utilizando un activo. En estas circunstancias, el costo de reposición no es una base de medición útil, porque no sería racional para la entidad sustituir el potencial de servicio proporcionado por un activo. El IPSASB, por ello, consideró la base de medición apropiada para estas circunstancias. Bajo estas circunstancias es más apropiada una base de medición específica de la entidad que refleje las restricciones sobre la venta para una entidad y proporcione un valor de salida. El IPSASB concluyó que el precio de venta neto cumple mejor el objetivo de medición. Por ello, se incluyó el precio de venta neto como una base de medición en este capítulo. El precio de venta neto proporciona información que cumple el objetivo de medición, cuando una entidad es requerida contractualmente, o exigida por un acuerdo vinculante, para que venda un activo a un valor por debajo del mercado, quizá para cumplir un objetivo social o político.
- FC7.33 Para proporcionar un análisis completo de las circunstancias según las cuales operan las entidades del sector público, el IPSASB también consideró la situación en la que para una entidad no sería razonable buscar la sustitución del potencial de servicio incorporado en un activo, pero es aún más racional para la entidad continuar utilizando el activo que venderlo inmediatamente. El valor en uso incluye los flujos de efectivo o potencial de servicio de la operación continua del activo y el producto de la venta. Por ello, el IPSASB concluyó que el valor en uso debe incluirse como una base de medición potencial. El IPSASB admitió que esta base de medición no es sencilla de utilizar en un contexto no generador de efectivo, y que, para determinar el valor en uso, puede, por ello, que sea necesario usar el costo de reposición como un sustituto.

Modelo del Valor Razonable

- FC7.34 Como se indicó en el párrafo FC7.20, el Proyecto de Norma no proponía propiamente el valor razonable como una base de medición. Sin embargo, proponía el modelo de medición del valor razonable como un método de estimar una medición cuando se ha determinado que el valor de mercado es la base de medición apropiada, pero no en el caso de que el mercado está inactivo o, no abierto o no organizado.
- FC7.35 Una minoría de los que respondieron al Proyecto de Norma apoyó el modelo de medición del valor razonable. Algunos de los que respondieron pensaban que el IPSASB debería proporcionar detalles adicionales de su aplicación. Otros apoyaron el modelo, pero sugerían

que un modelo de medición detallado sería inapropiado para el Marco Conceptual—algunos de los que respondieron consideraron que debe abordarse como una técnica de estimación a nivel de norma. Muchos de los que respondieron expusieron la opinión de que el valor razonable debe proponerse como una base de medición en sí misma, usando la definición de las NIIF, mientras que otros querían más detalles sobre los enfoques para considerar el valor razonable y complementar su adopción como una base de medición. Por el contrario, otros de los que respondieron expresaron la opinión de que el valor razonable es inapropiado para el sector público.

- FC7.36 El IPSASB encontró convincentes las opiniones de los que consideraban el modelo del valor razonable de nivel demasiado bajo para el Marco Conceptual. El IPSASB también aceptó la opinión de los que respondieron que consideraban no definir el valor razonable como base de medición, pero que reintroducirlo a través del modelo era confuso. El IPSASB, por ello, decidió no incluir el modelo del valor razonable en el capítulo final.

Modelo del Valor de Privación

- FC7.37 El Documento de Consulta trató el modelo de valor de privación como un razonamiento para seleccionar una base de valor actual. Algunos de los que respondieron expresaron reservas—en concreto que ese modelo sería costoso e impone un carga desproporcionada a los preparadores de tener que considerar tres posibles bases de medición para cada activo que se presenta. Un número de los que respondieron también consideraron que es demasiado complejo. También se expresó una opinión de que el modelo de valor de privación exageraba desproporcionadamente la característica cualitativa de la relevancia y desatendía otras características cualitativas.
- FC7.38 Aunque el IPSASB reconoció que el modelo del valor de privación ha sido adoptado con éxito en algunas jurisdicciones, el IPSASB admitió estas reservas en todo o en parte. El IPSASB, por ello, incluyó el modelo del valor de privación en el Proyecto de Norma como un método opcional de elegir entre el costo de reposición, el precio de venta neto y el valor en uso, en los casos en que había decidido usar una base de medición actual, pero la base apropiada podría no ser identificada por referencia a los objetivos de la información financiera y las características cualitativas.
- FC7.39 Aunque una minoría de los que respondieron al Proyecto de Norma eran altamente partidarios del modelo del valor de privación, muchos de los que lo hicieron continuaron expresando reservas sobre la complejidad del modelo. El IPSASB también admitió una ambigüedad técnica en el modelo del valor de privación—si el precio de venta neto es mayor que el costo de reposición, podría ser indicio de una oportunidad de desarrollo y que se debe proporcionar a los usuarios esta información, que el modelo del valor de privación no daría. Debido a estos factores, el IPSASB decidió no incluir el modelo del valor de privación en el Marco Conceptual. Sin embargo, algunas de las percepciones proporcionadas por el modelo en su análisis de la relación entre costo de reposición, precio de venta neto y valor en uso se han conservado—por ejemplo, que es inapropiado medir un activo al costo de reposición si el mayor del precio de venta neto o el valor en uso es menor que el costo de reposición.

Valores Simbólicos

- FC7.40 En algunas jurisdicciones ciertos activos se reconocen en el estado de situación financiera a valores simbólicos, habitualmente una unidad de moneda de presentación. Este tratamiento

se adopta para reconocer activos en el cuerpo del estado de situación financiera cuando es difícil de obtener una valoración. Quienes apoyan los valores simbólicos consideran que proporcionan información útil a los usuarios de los estados financieros y facilitan un vínculo entre la gestión de activos y los procesos de contabilización.

- FC7.41 El IPSASB admite que este enfoque pretende proporcionar información útil. Sin embargo, la mayoría de los miembros del IPSASB eran de la opinión de que los valores simbólicos no cumplen el objetivo de medición, porque no proporcionan información relevante sobre la capacidad financiera, capacidad operativa o el costo de los servicios. La mayoría del IPSASB concluyó que la decisión de reconocer una partida como un activo debe tomarse siguiendo una evaluación de si la partida cumple la definición de un activo y los criterios de reconocimiento del Capítulo 5 *Elementos de los Estados Financieros*, y Capítulo 6 *Reconocimiento en los Estados Financieros*. El IPSASB también aceptó que, en los casos en los que es imposible o muy costoso obtener una valoración, es importante que la información que se proporcione a través de la información a revelar sea cuidadosamente considerada a nivel de normas.

Bases de Medición para Pasivos

Precio Supuesto y Costo de Cancelación

- FC7.42 El IPSASB admitió las opiniones de los que destacaron que, como muchos servicios se prestan por entidades del sector público en transacciones sin contraprestación no habrá, a menudo, un precio supuesto. El IPSASB aceptó que las circunstancias bajo las cuales el precio supuesto cumplirá el objetivo de medición son limitadas. Sin embargo, seguros y obligaciones similares, tales como garantías financieras, son pasivos en los que el precio supuesto podría proporcionar información relevante y fielmente representativa. En estos casos los pasivos podrían revaluarse al precio supuesto para reflejar los cambios en las primas de riesgo después del reconocimiento inicial.
- FC7.43 Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma también cuestionaron si debe incluirse el costo de cancelación. El IPSASB admitió que en muchos casos en el sector público, concretamente para transacciones sin contraprestación, es improbable que haya un costo de cancelación, porque no habrá un tercero dispuesto a aceptar la transferencia de un pasivo del emisor por un importe especificado. Incluso cuando para un costo de cancelación pueda determinarse es improbable que el tercero acepte una suma inferior al costo de cumplimiento en la liquidación. Por ello, los pasivos que surgen de transacciones sin contraprestación es probable que se midan al costo del cumplimiento, y este será, a menudo, la única base de medición práctica y relevante. No obstante, el IPSASB decidió conservar el precio supuesto y el costo de cancelación como bases de medición en el Marco Conceptual, ya que puede haber circunstancias limitadas en las que las bases de medición cumplan el objetivo de medición.

Otras Cuestiones

- FC7.44 El Documento de Consulta buscaba opiniones de quienes respondieron sobre las dos cuestiones siguientes relacionados con la medición.
- El tratamiento del riesgo crediticio propio de una entidad y los cambios en el valor atribuible a cambios en el riesgo crediticio propio de una entidad; y
 - si la medición de un activo debería reflejar solo el potencial de servicio en relación con su uso existente, o si la medición de un activo debería incluir el incremento del valor en relación con su uso alternativo posible.
- FC7.45 La mayoría de los que respondieron y comentaron sobre estas cuestiones consideraron que era más apropiado tratar a nivel de norma en lugar de hacerlo en el Marco Conceptual. El IPSASB coincidió con esta opinión, y estas cuestiones, por consiguiente, no se abordan en el Marco Conceptual. El IPSASB destacó que cuando se usa un valor de mercado para medir un pasivo es necesario considerar el tratamiento del riesgo crediticio propio de la entidad.

CAPÍTULO 8 PRESENTACIÓN EN LOS INFORMES FINANCIEROS CON PROPÓSITO GENERAL

ÍNDICE

| | Párrafo |
|---|-----------|
| Introducción..... | 8.1–8.8 |
| Presentación..... | 8.4–8.8 |
| Selección de la información | 8.9–8.35 |
| Selección de la Información—Naturaleza de la Información | 8.11–8.14 |
| Información Seleccionada para Exponer o Revelar | 8.15–8.24 |
| Principios Aplicables a la Selección de Información | 8.25–8.35 |
| Localización de la Información..... | 8.36–8.44 |
| Principios de Asignación de la Información entre Diferentes Informes..... | 8.38–8.40 |
| Principios de Localización de la Información dentro de un Informe..... | 8.41–8.44 |
| Organización de la Información | 8.45–8.64 |
| Naturaleza de la Relevancia de la Información para la Organización | 8.47–8.53 |
| Principios Aplicables a la Organización de la Información..... | 8.54–8.64 |
| Fundamentos de las Conclusiones | |

Introducción

- 8.1 Este Capítulo establece los conceptos aplicables a la presentación de la información en los IFPG, incluyendo los estados financieros de los gobiernos y otras entidades del sector público (entidades).
- 8.2 La presentación está vinculada a los Capítulos 1 a 4—Los objetivos de la información financiera, necesidades de los usuarios, las características cualitativas, restricciones de la información incluida en los IFPG y la entidad que informa, influyendo todos en las decisiones de presentación. Para la información presentada en los estados financieros, la presentación está también vinculada a las definiciones de los elementos, criterios de reconocimiento y bases de medición identificadas en los Capítulos 5 a 7 —por ejemplo:
- la definición de los elementos afecta a las partidas que pueden presentarse en los estados financieros;
 - la aplicación de los criterios de reconocimiento afecta a la localización de la información; y
 - la selección de las bases de medición afecta a la información presentada sobre metodologías de medición.

Idioma utilizado para emitir los estados financieros y otros IFPG

- 8.3 El idioma (o idiomas) en que se emiten los estados financieros y otros IFPG sustenta el logro de los objetivos de la información financiera y las características cualitativas. Todas las versiones traducidas necesitan ser fieles a la versión del idioma original. La versión traducida se hace disponible para satisfacer las necesidades de los usuarios con referencia a:
- los requerimientos legales de la jurisdicción de la entidad; y
 - los costos y beneficios de la traducción.

Presentación

- 8.4 La presentación es la selección, localización y organización de la información que se presenta en los IFPG.
- 8.5 La presentación pretende proporcionar información que contribuya a los objetivos de la información financiera y satisfaga las características cualitativas, a la vez que tenga en cuenta las restricciones sobre la información incluida en los IFPG. Las decisiones sobre la selección, localización y organización de la información se realizan en respuesta a las necesidades de los usuarios de información sobre fenómenos económicos o de otro tipo.
- 8.6 El Capítulo 1 explica que los IFPG probablemente comprenden informes múltiples, cada uno de los cuales responde más directamente a ciertos aspectos de los objetivos de la información financiera y temas incluidos en el alcance de la información financiera. Además de los estados financieros, los IFPG proporcionan información relevante para evaluar, por ejemplo, el rendimiento del servicio de una entidad y la sostenibilidad de sus finanzas. Los objetivos de la información financiera, aplicados al área cubierta por un informe concreto, guían las decisiones de presentación de ese informe.
- 8.7 Las decisiones de presentación pueden:
- dar lugar al desarrollo de IFPG nuevos, el movimiento de la información entre informes, o la fusión de informes existentes; o
 - ser decisiones detalladas en la selección de la información, localización y organización dentro de los IFPG.

Las decisiones de presentación están interconectadas

- 8.8 Las decisiones de selección, localización y organización de la información están interconectadas y, en la práctica, van a ser probablemente consideradas conjuntamente. El importe o tipo de información seleccionada podría tener implicaciones sobre si se incluye en un informe separado u organizado en tablas o en anexos separados. Las siguientes tres secciones se centran por separado en cada decisión de presentación.

Selección de la información

- 8.9 Las decisiones sobre selección de la información abordan qué información se presenta:
- en el estado de situación financiera; y
 - en los IFPG fuera de los estados financieros (otros IFPG).

- 8.10 Así el Capítulo 2 *Objetivos y Usuarios de la Información Financiera con Propósito General*, explica que los objetivos de la información financiera son proporcionar información sobre la entidad que sea útil a los usuarios de los IFPG a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones. El Capítulo 2 describe los tipos de información que los usuarios necesitan para cumplir los objetivos de la información financiera. Esa descripción orienta las decisiones sobre si son necesarios tipos de informes concretos. Este Capítulo se centra en la selección de información a presentar en los IFPG, incluyendo los estados financieros y otros informes.

Selección de la Información—Naturaleza de la Información

Naturaleza de la Información en los Estados Financieros

- 8.11 Las necesidades de los usuarios de la información identificadas en el Capítulo 2 son la base de la selección de la información para los estados financieros. Las necesidades incluyen información sobre la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de una entidad para:
- permitir a los usuarios identificar los recursos de la entidad y los derechos sobre esos recursos en la fecha de presentación;
 - informar sobre las evaluaciones de temas tales como si la entidad ha adquirido recursos de forma económica, y los ha usado de forma eficiente y eficaz para lograr sus objetivos de prestación de servicios; e
 - informar sobre las evaluaciones del rendimiento financiero y la liquidez y solvencia de la entidad.
- 8.12 Los estados financieros pueden proporcionar también información que ayude a los usuarios a evaluar la medida en que:
- una entidad ha cumplido sus objetivos financieros;
 - los ingresos, los gastos, los flujos de efectivo y los resultados financieros de la entidad cumplen con los presupuestos aprobados; y
 - una entidad ha cumplido con la legislación u otra autoridad gubernamental relevantes que recauda y usa dinero público.
- 8.13 Los estados financieros no informan de forma integral sobre el rendimiento del servicio de una entidad. Sin embargo, la información en los estados financieros puede proporcionar información relevante sobre aspectos financieros del rendimiento del servicio, así como información sobre:
- los ingresos, gastos y flujos de efectivo, relacionados con los servicios; y
 - los activos y pasivos que informan las evaluaciones de los usuarios sobre, por ejemplo, la capacidad operativa o los riesgos financieros de una entidad que podrían afectar a la prestación de servicios.
- 8.14 Otros informes en los IFPG presentan información adicional a los estados financieros. Esta información podría, por ejemplo, incluir:
- información sobre la sostenibilidad de las finanzas públicas de una entidad;
 - discusión y análisis de los estados financieros; o
 - información sobre el rendimiento del servicio.

Información Seleccionada para Exponer o Revelar

- 8.15 La información se selecciona para exponer o revelar en los IFPG. La información seleccionada para exponer comunica mensajes clave en un IFPG, mientras que la información seleccionada para revelar hace que la información expuesta sea más útil proporcionando detalles que ayudarán a los usuarios a entender la información expuesta. La información a revelar no es un sustituto de la de a exponer.
- 8.16 La repetición de información en un IFPG necesita, generalmente, ser evitada. Sin embargo, la misma información puede estar a la vez expuesta y revelada. Por ejemplo, un total expuesto en el cuerpo de los estados financieros puede repetirse en las notas, cuando éstas proporcionan una desagregación del total expuesto. De forma análoga, la misma información puede presentarse en diferentes IFPG para abordar sus metas distintas.

Información Seleccionada para Exponer

- 8.17 Cada IFPG contiene mensajes clave que se comunican, de forma que todos los IFPG contienen la información expuesta. La información expuesta se conserva a un nivel conciso, comprensible, de forma que los usuarios pueden centrarse en los mensajes clave presentados y no distraerse por detalles que podrían ocultar, en otro caso, esos mensajes. La información expuesta se presenta de forma destacada, usando técnicas de presentación apropiadas, tales como denominaciones, cuadros, tablas y gráficos claros.
- 8.18 Las partidas se exponen en el cuerpo de los estados financieros proporcionando información sobre temas como la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de la entidad que informa.
- 8.19 La evaluación de si una partida satisface los criterios de reconocimiento es uno de los mecanismos clave para determinar si la información se expone en el cuerpo del estado de situación financiera o en el estado de rendimiento financiero o se revela en las notas o en otra parte de los IFPG. En otros casos, por ejemplo el estado de flujos de efectivo, la información expuesta dará soporte a la consecución de los objetivos de la información financiera.
- 8.20 El desarrollo de requerimientos para exponer partidas y totales involucra equilibrar la estandarización de la información expuesta, lo que facilita la comprensibilidad, con información hecha a medida para los elementos específicos de la entidad. El objetivo de los requerimientos de exposición estandarizados e información específica de la entidad es asegurar que la información necesaria para cumplir los objetivos de la información financiera está disponible para todas las entidades, a la vez que permitir que la información se exponga de forma que refleje la naturaleza de las operaciones de entidades específicas.

Información Seleccionada para Revelar

- 8.21 La información revelada es probable que incluya:
- la base de la información expuesta, tales como políticas aplicables o metodologías;
 - desagregaciones de la información expuesta; y
 - partidas que comparten algunos, pero no todos los aspectos de la información expuesta— por ejemplo, información a revelar sobre partidas que cumplen algunas, pero no todas, las

características de la definición de un elemento¹⁸ o información a revelar sobre partidas que cumplen la definición de un elemento, pero no el criterio de reconocimiento.

8.22 El nivel de detalle proporcionado por la información revelada contribuye al logro de los objetivos de la información financiera, sin ser excesivo. La información revelada, al igual que la expuesta, es necesaria para el logro de los objetivos de la información financiera.

8.23 La información revelada en las notas a los estados financieros:

- es necesaria para la comprensión de un usuario de los estados financieros;
- proporciona información que presenta los estados financieros en el contexto de la entidad y el entorno en que opera; y
- generalmente tendrá una relación clara y demostrable con la información expuesta en el cuerpo de los estados financieros a los que pertenece.

8.24 La información revelada en las notas puede incluir también:

- factores relacionados con la entidad que podrían influir en los juicios sobre la información presentada (por ejemplo, información sobre partes relacionadas y entidades controladas o participaciones en otras entidades);
- los fundamentos de lo que se expone (por ejemplo, información sobre políticas contables y medición, incluyendo métodos de medición e incertidumbres de la medición, cuando proceda);
- las desagregaciones de importes expuestos en el cuerpo de los estados (por ejemplo, un desglose de propiedades, planta y equipo en diferentes clases);
- partidas que no cumplen la definición de un elemento o los criterios de reconocimiento, pero que son importantes para una comprensión de las finanzas de la entidad y su capacidad para prestar servicios—por ejemplo, información sobre sucesos y condiciones que podrían afectar a los flujos de efectivo futuros o potencial de servicio, incluyendo sus naturalezas, efectos posibles o flujos de efectivo o potencial de servicio, probabilidad de que ocurra, y sensibilidad a cambios en las condiciones; e
- información que podría explicar las tendencias subyacentes que afectan a los totales expuestos.

Principios Aplicables a la Selección de Información

8.25 Las decisiones sobre qué necesidades de información se exponen y revelan involucran las consideraciones de:

- los objetivos de la información financiera;
- las características cualitativas y restricciones de la información incluida en los IFPG; y
- la relevancia económica u otros fenómenos sobre cuál es la información que puede ser necesaria

¹⁸ El Capítulo 5 *Elementos de los Estados Financieros*, explica que otros recursos y otras obligaciones que no cumplen la definición de elemento pueden reconocerse para contribuir a los objetivos de la información financiera.

- 8.26 La selección de información da lugar a información que contribuye a cumplir los objetivos de la información financiera, ya que se aplica al área cubierta por un informe concreto, y proporciona el nivel apropiado de detalle. Las decisiones sobre la selección de información involucran la priorización y resumen de la información. La selección de información evita la sobrecarga de información que reduce la comprensibilidad. Demasiada información puede hacer difícil para los usuarios comprender los mensajes clave y, por consiguiente debilita el logro de los objetivos de la información financiera.
- 8.27 Los preparadores que aplican los pronunciamientos y su juicio profesional, son responsables de asegurar que la información que cumple los objetivos de la información financiera y satisface las características cualitativas se proporcionan en los IFPG que preparan.
- 8.28 Las decisiones sobre selección de información requieren una revisión crítica y continua. La información identificada para su posible selección se revisa a medida que se desarrolla y considera para su presentación, con particular referencia a su relevancia, materialidad o importancia relativa y costo beneficio, aunque todas las características cualitativas y restricciones se aplican a las decisiones sobre selección de información. Decisiones pasadas pueden requerir su reconsideración porque una nueva información puede hacer que existan requerimientos de información redundantes con el resultado de que esas partidas dejan de satisfacer las características cualitativas o las restricciones.
- 8.29 Todas las transacciones significativas, sucesos y otras partidas presentadas se reflejan de forma que transmitan su esencia en lugar de su forma legal o de otro tipo, de forma que se logren las características cualitativas de relevancia y en la representación fiel.
- 8.30 Los beneficios para los usuarios de recibir información tienen que justificar los costos para las entidades de reunir y presentar esa información. Para hacer esta evaluación es importante considerar la forma en que las partidas individuales afectan la visión global presentada y la naturaleza de la información presentada. Las partidas que pueda parecer que tienen poca utilidad, cuando se observan de forma aislada, podrían tener un beneficio mayor al contribuir a completar el conjunto de información presentada.
- 8.31 La información necesita presentarse con suficiente oportunidad para permitir que los usuarios puedan pedir cuentas a la gerencia y para informar las decisiones de los usuarios.
- 8.32 Los IFPG pueden incluir información adicional obtenida de fuentes distintas de los sistemas de información financiera. Las características cualitativas se aplican a esta información. La fecha de entrega de cualquier información adicional necesita ser tan próxima como sea posible a la fecha de presentación de los estados financieros, de forma que la información presentada sea puntual.

Principios para la Selección de Información a Exponer y Revelar

- 8.33 Las decisiones sobre exposición o revelación se aplican a los estados financieros y a otros IFPG. Los objetivos de la información financiera, se aplican al área cubierta por un informe concreto, para guiar la identificación de la información que se expone o revela. La identificación de la información para exponer y revelar en un IFPG puede involucrar el desarrollo de:
- principios de clasificación;
 - una lista de tipos de información que se exponen y una lista similar de tipos amplios de información que se revelan; o
 - listas de información específica que los preparadores deben exponer o revelar.

- 8.34 Las decisiones sobre selección de información a exponer y revelar se realizan:
- con referencia de una a otra en lugar de forma aislada; y
 - para comunicar con eficacia un conjunto integrado de información.
- 8.35 Las decisiones de selección con respecto a información en otros IFPG se realizan tras la consideración cuidadosa de la relación de los otros IFPG con los estados financieros.

Localización de la Información

- 8.36 Las decisiones sobre localización de la información se realizan sobre qué:
- información se ubica en el informe; y
 - la ubicación de los componentes del informe.
- 8.37 La localización de la información tiene efectos sobre la forma en la que la información contribuye a la consecución de los objetivos de la información financiera y de las características cualitativas. La localización puede afectar a la forma en que los usuarios interpretan la información y su comparabilidad. La localización puede usarse para:
- transmitir la importancia relativa de la información y sus conexiones con otros elementos de información;
 - transmitir la naturaleza de la información;
 - vincular elementos diferentes de información que se combinen para cumplir una necesidad del usuario concreta; y
 - distinguir entre información seleccionada para exponer e información seleccionada para revelar.

Principios de Asignación de la Información entre Diferentes Informes

- 8.38 Los factores relevantes para tomar decisiones sobre la asignación de la información entre los estados financieros y otros IFPG incluyen:
- *Naturaleza*: si la naturaleza de la información, por ejemplo, histórica o prospectiva, da soporte para incluir la información en el mismo o en un IFPG diferente, debido a consideraciones relativas, por ejemplo, a la comparabilidad o comprensibilidad.
 - *Específicos de la Jurisdicción*: si factores específicos de la jurisdicción, tales como disposiciones legales, especifican requerimientos sobre localización de la información; y
 - *Vinculación*: si la información adicional prevista necesita vincularse más estrechamente con información ya incluida en un informe existente. Se necesitan evaluar los vínculos entre toda la información no solo entre la información nueva y la existente.
- 8.39 Los factores anteriores, que se manifiestan desde la perspectiva de añadir información a un conjunto de información existente, también se aplican a consideraciones de si podría mejorarse la agrupación de información existente; lo cual se trata en la sección sobre organización de la información.
- 8.40 Un IFPG separado puede ser necesario cuando:

- se identifican necesidades adicionales de información de los usuarios, que no se satisfacen por un informe existente; y
- un IFPG separado para satisfacer esas necesidades es más probable que logre los objetivos de la información financiera y las características cualitativas que incluir información en un informe existente.

Principios de Localización de la Información dentro de un Informe

- 8.41 El párrafo 8.17 de este Capítulo señala que la información se expone de forma destacada, usando técnicas de presentación apropiadas, siendo la localización una forma de lograr esto. La localización de la información dentro de un informe asegura que a la información expuesta se le da el realce apropiado y no se oculta con información revelada más detallada y amplia.
- 8.42 La localización de la información en los estados financieros contribuye a comunicar una imagen financiera global de una entidad.
- 8.43 Para los estados financieros, la información expuesta se muestra en el cuerpo del estado apropiado, mientras que la información a revelar se hace en las notas. La distinción entre información expuesta e información revelada a través de la localización asegura que esos elementos que se relacionan directamente con temas de comunicación, tales como la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de una entidad, pueden destacarse, proporcionando información más detallada adicional a través de la información a revelar en las notas.
- 8.44 Para otros IFPG, la información expuesta puede estar localizada de forma separada de la información revelada o ubicada en la misma área, pero diferenciada de la información revelada y destacándola a través del uso de otra técnica de presentación.

Organización de la Información

- 8.45 La organización de la información aborda la disposición, agrupación y ordenación de la información, lo cual incluye decisiones sobre:
- la forma en que se ordena la información dentro de un IFPG; y
 - la estructura global de un IFPG.
- 8.46 La organización de la información involucra un rango de decisiones incluyendo decisiones sobre el uso de referencias cruzadas, tablas, gráficos, encabezados, numeración, y la disposición de las partidas dentro de un componente concreto de un informe, incluyendo decisiones sobre el orden de las partidas. La forma en que se organiza la información puede afectar a su interpretación por los usuarios.

Naturaleza de la Relevancia de la Información para la Organización

- 8.47 Las decisiones sobre la organización de la información tienen en cuenta:
- relaciones importantes entre la información; y
 - si la información es para exponer o revelar.

Tipos de Relaciones

- 8.48 Las relaciones importantes incluyen, pero no se limitan a:

- mejora;
- similitud; y
- propósito compartido.

8.49 *Mejora*: La información situada en un lugar de un IFPG puede mejorarse a través de la información proporcionada en otra parte. Por ejemplo, información presupuestaria, prospectiva y sobre el rendimiento del servicio, mejora la información de los estados financieros. Las tablas y los gráficos pueden usarse para mejorar la comprensión de la información narrativa. Los enlaces con la información presentada fuera de los IFPG puede mejorar la comprensibilidad de la información presentada en los IFPG.

8.50 *Similitud*: Una relación de similitud existe cuando la información presentada en un lugar se basa en información presentada en otro sitio de los IFPG, y la información no ha sido ajustada o ha tenido ajustes relativamente menores. Por ejemplo, si la información sobre rendimiento del servicio incluye el costo de los servicios o el valor de los activos usados en los distintos servicios, entonces, puede ser útil mostrar la forma en que los totales relativos a gastos y activos se presentan en los estados financieros. Otro ejemplo, es la relación entre el total de gasto presentado en el presupuesto y el gasto total presentado en el estado de rendimiento financiero. Una conciliación entre los dos importes diferentes puede mejorar la comprensión de los usuarios de las finanzas de una entidad.

8.51 *Propósito Compartido*: Una relación de propósito compartido existe cuando la información presentada en diferentes sitios contribuye al mismo propósito. Un ejemplo es cuando estados y revelaciones diferentes proporcionan información necesaria para evaluar la rendición de cuentas de los servicios prestados. Información sobre (a) el costo real y presupuestado de los distintos servicios, (b) recursos financieros y no financieros usados en la prestación de los diferentes servicios, y (c) la provisión futura de diversos servicios puede incluirse en distintos sitios. Para dejar clara la relación entre la información en distintos sitios, puede ser apropiado organizar la información usando técnicas tales como encabezados y referencias comunes.

8.52 Las relaciones pueden existir entre la información en diferentes:

- IFPG;
- componentes dentro de un IFPG; y
- parte de un solo componente.

Agrupación de Información

8.53 Los tres factores destacados en la sección sobre selección de la información, ya que son aplicables a las decisiones de localización de la información—vinculación, naturaleza de la información y consideraciones de jurisdicción específicas—también se aplican a consideraciones de si puede mejorarse la agrupación de información existente. Las decisiones sobre la agrupación efectiva de información consideran los vínculos entre conjuntos de información, y, en la medida en que sea apropiado, los factores de jurisdicción específicos.

Principios aplicables a la organización de la información

8.54 La organización de la información:

- apoya el logro de los objetivos de la información financiera; y

- ayuda a que la información presentada cumpla las características cualitativas.

8.55 La organización de la información:

- ayuda a asegurar que los mensajes clave son comprensibles;
- identifica claramente las relaciones importantes;
- destaca de forma apropiada la información que transmiten los mensajes clave; y
- facilita las comparaciones.

8.56 La información relacionada se vincula a través del uso de encabezados, orden de presentación u otros métodos apropiados congruentes con la relación y tipo de información. Si los vínculos son con la información presentada fuera de los IFPG es importante que:

- los vínculos con la información de otras fuentes no debiliten la consecución de las características cualitativas por parte de un IFPG; y
- la fecha de emisión de cualquier información vinculada será tan próxima como sea posible a la fecha de presentación de los estados financieros, de forma que la información presentada sea puntual.

Comparabilidad

8.57 La organización de la información tendrá en cuenta los beneficios de la presentación congruente a lo largo del tiempo. La presentación congruente respalda la capacidad de los usuarios de comprender la información y facilita su acceso a ésta. Ayuda a satisfacer las características cualitativas de la comparabilidad.

Principios de Organización de la Información dentro de los Estados Financieros

8.58 La información expuesta en el cuerpo de los estados financieros habitualmente se organiza en totales y subtotales numéricos. Su organización proporciona una visión estructurada de temas como la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de la entidad que informa.

8.59 Para los estados financieros, pueden existir relaciones entre:

- subconjuntos de importes expuestos o cambios en los importes expuestos y su efecto sobre la situación financiera, rendimiento financiero o flujos de efectivo de una entidad;
- diferentes importes presentados en estados financieros distintos, que todos reflejen el efecto de un suceso externo común, o que contribuyan juntos a la comprensión de un aspecto de la situación financiera o el rendimiento financiero de la entidad; e
- importes presentados y notas de información a revelar relacionadas que proporcionen información que explique o podría apoyar de otra forma la comprensión de los usuarios de las partidas presentadas.

8.60 La organización de la información en los estados financieros incluye decisiones sobre:

- el tipo y número de estados;
- desagregación de totales en categorías que tengan sentido;
- ordenación y agrupación de partidas expuestas dentro de cada estado;
- identificación de agregados (aditivos y sustractivos); e

- identificación de otra información a introducir en el cuerpo del estado.

8.61 La información revelada en las notas a los estados financieros se organiza de forma que las relaciones con las partidas presentadas en el cuerpo de los estados financieros sean claras. Las notas forman parte integrante de los estados financieros.

Principios de Organización de la Información dentro de Otros IFPG

8.62 Como en el caso de los estados financieros, la organización de la información en otros IFPG ayuda a asegurar que los mensajes clave transmitidos por la información expuesta son comprensibles. La presentación que identifica claramente las relaciones importantes es probable que mejore la medida en que un informe:

- cumple los objetivos de la información financiera; y
- satisfaga las características cualitativas.

8.63 La vinculación de la información relacionada ayuda a los usuarios a encontrar información importante. Alguna información es más comprensible cuando se organiza en gráficos, diagramas, tablas, ratios o indicadores de gestión clave. Otra información puede presentarse más eficazmente en forma narrativa. La organización de la información apoya la comprensión de los usuarios de los vínculos entre la información dentro del mismo IFPG.

8.64 La organización de la información facilita comparaciones tales como dejar claro cuándo las partidas son similares o diferentes. La comparabilidad entre periodos se facilita evitando cambios en la forma en que se organiza la información para la misma entidad de año a año a menos que estos cambios mejoren la relevancia y la comprensibilidad. Las comparaciones entre entidades se facilitan cuando entidades que informan en forma diferente presentan formas similares.

Fundamentos de las Conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan, pero no forman parte del Marco Conceptual.

Conceptos Aplicables a la Presentación en los IFPG

- FC8.1 Este Capítulo describe conceptos aplicables a la presentación en los IFPG, incluyendo los estados financieros e información adicional que mejora, complementa y amplía los estados financieros. Durante el desarrollo de este Capítulo algunos de los que respondieron al Documento de Consulta *Presentación en los Informes Financieros con Propósito General* (el Documento de Consulta), y el Proyecto de Norma *Informes Financieros con Propósito General* (el Proyecto de Norma), argumentaron que el IPSASB debería centrarse exclusivamente en los estados financieros. Algunos de los que respondieron que apoyaron el enfoque más global propuesto consideraron que los conceptos resultantes deben también detallarse suficientemente para abordar cuestiones concretas para los estados financieros.
- FC8.2 El IPSASB considera que la presentación efectiva de la información de los estados financieros y otros IFPG es muy importante para cumplir los objetivos de la información financiera. La presentación de información en otros IFPG plantea problemas concretos al IPSASB y a los preparadores, lo que hace esencial el desarrollo de conceptos aplicables para guiar el desarrollo de los requerimientos de presentación en las NICSP y en los GPR. No obstante, el IPSASB admitió la necesidad de proporcionar conceptos que sean suficientemente detallados para su aplicación a los estados financieros. Por ello, este Capítulo describe los conceptos de presentación para todos los IFPG y establece los conceptos aplicables a los estados financieros en mayor profundidad.

Presentación en los Estados Financieros

- FC8.3 El detalle adicional proporcionado sobre los estados financieros responde, como se destacó anteriormente, a la necesidad de asegurar que los conceptos propuestos son aplicables a los estados financieros. Sin embargo, este Capítulo no propone el número o tipo de estados financieros que deben especificarse en las NICSP y en las GPR. Este enfoque admite que, internacionalmente, algunos preparadores tratan los estados financieros "principales" como un requerimiento mínimo, con flexibilidad para los preparadores de agregar estados adicionales—por ejemplo, estados adicionales que enumeren compromisos o deudas del sector público—a los estados financieros requeridos por las NICSP. Esto es congruente con la necesidad de evitar la especificación excesiva a nivel de Marco Conceptual.
- FC8.4 El Capítulo tampoco pretende identificar una lista de información que debe incluirse en los estados financieros incluyendo las notas. Esto significa que los conceptos de presentación aplicables a los estados financieros se mantendrán relevantes a medida que tengan lugar cambios en áreas tales como:
- el tipo de información requerida para cumplir adecuadamente los objetivos de la información financiera;
 - la información tecnológica disponible para presentar información en los IFPG; y
 - el tipo de fenómenos económicos o de otro tipo sobre los que presentan información los estados financieros.

Idioma en que se emiten los estados financieros y otros IFPG

FC8.5 Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma expresaron una opinión de que el idioma (o idiomas) en el que se emiten los estados financieros y otros IFPG tiene implicaciones sobre si sustentarán el logro de los objetivos de la información financiera y satisfarán las características cualitativas. En respuesta a esta preocupación, el IPSASB decidió que este Capítulo debería abordar el idioma en el que se emiten los IFPG. La calidad de cualquier traducción afectará la utilidad de los IFPG para los usuarios quienes dependen de esa traducción. La calidad de la traducción debe ser suficiente para asegurar que la versión traducida sea fiel a la versión del idioma original. Una traducción fiel permite a los usuarios obtener la misma comprensión que un hablante del idioma original que interprete la versión en el idioma original.

Presentación, Exposición e Información a Revelar

FC8.6 Durante el desarrollo de este Capítulo se propusieron descripciones de "presentación", "exposición", "información a revelar", "información fundamental" e "información de apoyo". Los que respondieron tenían diferentes opiniones sobre si eran apropiadas las descripciones. Había un apoyo significativo para la descripción de presentación, que cubría la selección, localización y organización de la información. Algunos de los que respondieron se opusieron a la introducción de estas descripciones, porque consideraban que los términos "presentación", "exposición" e "información a revelar" han sido ampliamente usados por los emisores de normas y tienen significados generalmente aceptados. Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma eran partidarios de alinear la terminología del IPSASB con la terminología de presentación de los estados financieros en desarrollo por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad en su proyecto de actualización de su Marco Conceptual.

FC8.7 El IPSASB considera que tener terminología que se aplique a toda la información incluida en los IFPG, en lugar de solo a los estados financieros, puede impedir el alineamiento total con la terminología que se relaciona solo con los estados financieros. Si el término "presentación" se aplica a la información que transmite mensajes clave en los estados financieros, entonces ampliar el mismo término a otra información incluida en los IFPG cambia el significado del término. El término "exposición" señala que la información que traslada los mensajes clave puede seleccionarse de los estados financieros o de otra información incluida en los IFPG.

FC8.8 El IPSASB es de la opinión de que la distinción entre presentación e información a revelar usada en algunas jurisdicciones, donde la presentación se aplica al proceso de transmitir información en el cuerpo de un estado y la información a revelar se aplica al proceso de transmitir información en las notas, es inadecuada para los conceptos de presentación para los IFPG. Las distinciones centradas en los estados financieros tienen utilidad limitada y pueden ser confusas para otros IFPG fuera de los estados financieros. En el contexto de los estados financieros, exposición e información a revelar sostienen una distinción clara entre el proceso de transmitir información en el cuerpo de un estado financiero—exposición—y el de transmitir información en las notas a los estados—información a revelar. Por estas razones el IPSASB mantuvo las descripciones de presentación, exposición e información a revelar propuesta en el Proyecto de Norma con explicaciones revisadas.

- FC8.9 La descripción de presentación propuesta en el Documento de Consulta incluía lo que la presentación es—selección de información, localización y organización— y lo que la presentación debería ser—debería cumplir los objetivos de la información financiera, las necesidades de los usuarios, y la satisfacción de las características cualitativas. Después de consideraciones adicionales, el IPSASB decidió que la separación de estas dos áreas facilitaría mejor la consideración de cuestiones de presentación. Por ello, la presentación se describe como selección de información, localización y organización. Asimismo, existe una descripción de lo que pretende lograr la presentación, que es proporcionar información que contribuya a los objetivos de la información financiera y satisfaga las características cualitativas, a la vez que tiene en cuenta las restricciones sobre la información incluida en los IFPG.
- FC8.10 Algunos de los que respondieron consideraron la distinción entre información fundamental y de apoyo propuesta en el Documento de Consulta daba a entender que la información en las notas a los estados financieros es menos importante que la información en el cuerpo de un estado y que se creaba una jerarquía. Aunque el IPSASB no pretendía dar a entender que la información de apoyo es menos importante que la información fundamental, admitió estas preocupaciones. El IPSASB, por ello, reconsideró la necesidad de una distinción entre la información fundamental y la de apoyo y concluyó que sería más apropiado la incorporación de las ideas relacionadas con estos dos tipos de información en las descripciones de exposición e información a revelar dentro de cada uno de los IFPG. Por consiguiente, los términos de información fundamental y de apoyo no se conservaron en el Proyecto de Norma y las descripciones de exposición e información a revelar fueron revisadas para explicar qué tipos de información se expondrían y cuáles se revelarían, sin la implicación de que un tipo de información es más importante que otros. Este enfoque se refleja en este Capítulo.
- FC8.11 El IPSASB también consideró si todos los IFPG contienen información para exponer e información para revelar, y si es posible tener un IFPG que solo contenga información para revelar. Puesto que los mensajes clave existen para cada tipo de IFPG, y la información para comunicar esos mensajes clave necesita exponerse, el IPSASB concluyó que todos los IFPG contienen información para exponer e información para revelar.

Enfoque Global de Presentación

- FC8.12 El Documento de Consulta propuso un enfoque para la presentación de:
- centrarse en las necesidades de los usuarios para identificar los objetivos de la presentación;
 - aplicar las características a las decisiones de presentación; e
 - identificar los conceptos de presentación separada—los conceptos propuestos eran Concepto 1: seleccionar información que cumpla las necesidades de los usuarios, satisfaga la prueba costo beneficio, y sea suficientemente oportuna; Concepto 2: localizar información para satisfacer las necesidades de los usuarios, y Concepto 3: organizar información para dejar claras las relaciones importantes y apoyar la comparabilidad.

El Documento de Consulta también propuso que los objetivos de presentación deben establecerse al nivel de norma, para la aplicación a informes concretos o temas de información.

- FC8.13 Quienes respondieron generalmente estuvieron de acuerdo en que las necesidades de los usuarios y satisfacción de las características cualitativas eran importantes para las decisiones de presentación. Estos apoyaban el desarrollo de objetivos de presentación, pero defendían que estos objetivos deben incluirse en el Marco Conceptual, en lugar de solo a nivel de norma. Aunque generalmente estuvieron de acuerdo en que deben desarrollarse los conceptos de presentación separada, un número significativo de quienes respondieron no estuvieron de acuerdo con los tres conceptos de presentación propuestos. Algunos de los que respondieron no estaban de acuerdo con la forma en que los tres conceptos de presentación enfatizaban características cualitativas o restricciones concretas de la información incluida en los IFPG. Estos argumentaban que debían abordarse otras características cualitativas o restricciones. Otros argumentaron que los conceptos añadían poco, si algo, a la discusión de las características cualitativas y restricciones de la información incluidas en los IFPG en el Capítulo 3 *Características Cualitativas*.
- FC8.14 En resumen, el IPSASB concluyó que era apropiado un enfoque más simple, más centrado que aplicara directamente los conceptos de los Capítulos 1 a 4 a las decisiones de presentación. El IPSASB es de la opinión de que las decisiones sobre la selección, localización y organización de la información se realizan en respuesta a las necesidades de los usuarios de información sobre la economía u otros fenómenos. Las decisiones de presentación se toman para buscar el logro de los objetivos de la información financiera e involucran la aplicación de las características cualitativas y restricciones sobre la información incluida en los IFPG.
- FC8.15 Las decisiones de presentación pueden ser (a) decisiones que pueden dar lugar al desarrollo de un nuevo informe, el movimiento de información entre informes o la fusión de informes existentes; o (b) decisiones detalladas sobre selección, localización y organización de la información dentro de un informe. Es útil distinguir entre estos dos tipos de decisiones de presentación en el contexto del alcance más integral de la información financiera tratadas en el Capítulo 2. Los dos tipos de decisiones son importantes y no existe intención de expresar una jerarquía. La diferencia es de amplitud o secuencia de decisiones—por ejemplo, una decisión de crear un informe nuevo expresa que se presentará un amplio conjunto de información. Las decisiones posteriores más específicas abordarán lo que se presentará dentro de ese informe y son igualmente importantes.
- FC8.16 La necesidad de distinguir entre la exposición y revelación de información es un aspecto adicionalmente importante del enfoque global del IPSASB para la presentación. Un ejemplo de una decisión detallada dentro de un informe es una decisión sobre si la información debe exponerse en el cuerpo de un estado financiero o revelado en las notas.

Objetivos de Presentación

- FC8.17 Como se señaló anteriormente, en el Documento de Consulta, el IPSASB propuso el desarrollo de "objetivos de presentación" para guiar las decisiones de presentación. Aunque muchos de los que respondieron apoyaban la identificación de objetivos de presentación, el IPSASB decidió en contra de introducir objetivos de presentación en este Capítulo, porque crearían un nivel adicional innecesario de objetivos por debajo de los objetivos de la

información financiera del Capítulo 2. El desarrollo de un segundo nivel de objetivos de presentación podría confundir y devaluar los objetivos de la información financiera. Este enfoque se propuso en el Proyecto de Norma y fue apoyado en general por los que respondieron

Aplicación de las Características Cualitativas y Restricciones

FC8.18 Durante el desarrollo de este Capítulo muchos de los que respondieron apoyaron la aplicación de las características cualitativas a las decisiones de presentación. Sin embargo, algunos de los que respondieron expresaron reservas de que las restricciones de la información incluida en los IFPG no habían sido adecuadamente integradas en el enfoque global de presentación. El IPSASB está de acuerdo en que las restricciones se apliquen a las decisiones de presentación. Estas están, por ello, incluidas en el enfoque global de presentación y en discusiones posteriores de la aplicación de las tres decisiones de presentación.

Conceptos de Presentación

FC8.19 Después de considerar las preocupaciones de los que respondieron sobre los tres conceptos de presentación propuestos en el Documento de Consulta y cambios adicionales posibles para abordar las preocupaciones, el IPSASB concluyó que las ideas en los tres conceptos estaban adecuadamente abordadas a través de la aplicación de las características cualitativas y restricciones sobre la información incluida en los IFPG para decisiones de presentación. Por ello, en el Proyecto de Norma el IPSASB sustituyó los tres conceptos de presentación propuestos en el Documento de Consulta por una descripción revisada de la aplicación de las características cualitativas y restricciones de la información incluida en los IFPG para decisiones de presentación. Quienes respondieron al Proyecto de Norma generalmente apoyaron la aplicación directa de los conceptos establecidos en los capítulos 1 a 4 en lugar del desarrollo de un conjunto intermedio de conceptos o de objetivos de presentación.

Organización de la Información Vínculos con la Información Externa

FC8.20 El Capítulo 2 del Marco Conceptual explica que los usuarios de los IFPG pueden también necesitar la consideración de información de otras fuentes, incluyendo informes sobre condiciones económicas presentes y anticipadas, presupuestos y previsiones e información sobre las iniciativas de política gubernamental no presentada en los IFPG. El IPSASB consideró si los IFPG deberían incluir vínculos con esta información. Aunque el IPSASB admitió el riesgo que esta información puede no satisfacer las características cualitativas, el IPSASB concluyó que estos vínculos puede apoyar la comprensibilidad. Por ello, siempre que la información de fuentes externas no debilite la consecución de las características cualitativas, el IPSASB concluyó que los IFPG podrían incluir vínculos con esta información.

Publicaciones del procedimiento a seguir para Marco Conceptual

| Título | Fecha de emisión | Finalización de los Periodos de Consulta |
|--|--------------------------|---|
| El Documento de Consulta, <i>Los Objetivos de la Información Financiera; El Alcance de la Información Financiera, Las Características Cualitativas de la Información incluida en los Informes Financieros con Propósito General; La Entidad que Informa.</i> | 30 de septiembre de 2008 | 30 de marzo de 2009 |
| Documento de Consulta, <i>Elementos y Reconocimiento en los Estados Financieros</i> | 15 diciembre de 2010 | 14 de junio de 2011 |
| Documento de Consulta <i>Medición de Activos y Pasivos en los Estados Financieros</i> | 15 diciembre de 2010 | 14 de junio de 2011 |
| Proyecto de Norma 1 <i>Papel, Autoridad y Alcance; Objetivos y Usuarios, Características Cualitativas; y Entidad que Informa</i> | 15 diciembre de 2010 | 14 de junio de 2011 |
| Proyecto de Norma <i>Características Clave del Sector Público con Implicaciones Potenciales para la Información Financiera</i> | 29 de abril de 2011 | 31 de agosto de 2011 |
| Documento de Consulta <i>Presentación en Informes Financieros de Propósito General</i> | 29 de enero de 2012 | 31 de mayo de 2012 |
| Proyecto de Norma 2, <i>Elementos y Reconocimiento en los Estados Financieros</i> | 7 de noviembre de 2012 | 30 de abril de 2013 |
| Proyecto de Norma 3 <i>Medición de Activos y Pasivos en los Estados Financieros</i> | 7 de noviembre de 2012 | 30 de abril de 2013 |
| Proyecto de Norma 4 <i>Presentación en Informes Financieros de Propósito General</i> | 17 de abril de 2013 | 15 de agosto de 2013 |

Normas Internacionales de Contabilidad de Sector Público™, Proyectos de Normas, Documentos de Consulta, Guías de Prácticas Recomendadas y otras publicaciones del IPSASB® se publican por la IFAC® y tiene reservados los derechos de autor.

El IPSASB y la IFAC no asumen responsabilidad alguna por las pérdidas que se puedan causar a las personas que actúen o se abstengan de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya se haya causado esta pérdida por negligencia o por otra causa.

El logo del IPSASB, 'International Public Sector Accounting Standards Board®', 'IPSASB', 'International Public Sector Accounting Standards' 'IPSAS™', el logo de la IFAC, 'International Federation of Accountants®', e 'IFAC' son marcas registradas y marcas de servicio de la IFAC.

Propiedad intelectual © octubre de 2014 de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados. Será necesario el permiso escrito de la IFAC para reproducir, guardar o transmitir, o hacer otros usos similares de este documento, excepto cuando lo permita la legislación. Contacto permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-222-3

Este *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público publicado por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en octubre 2014 en inglés, ha sido traducido al español por el Grupo de Investigación *Gespública* de la Universidad de Zaragoza, España, en marzo 2015 y se reproduce con el permiso de IFAC. El proceso de traducción del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* fue aprobado por IFAC y la traducción se realizó de acuerdo con el documento *Política de Traducción y Reproducción de Normas Publicadas por la Federación Internacional de Contadores*. El texto aprobado del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* es el publicado por IFAC en idioma inglés.

Texto en idioma inglés del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* © 2014 de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Reservados todos los derechos.

Texto en idioma español del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* © 2015 de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Reservados todos los derechos.

Título original: *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, ISBN number: 978-1-60815-192-9.

Publicado por:



IPSASB

**International Public
Sector Accounting
Standards Board®**

529 Fifth Avenue, 6th Floor, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ipsasb.org