

REGISTRO OFICIAL[®]
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



**MINISTERIO DE ECONOMÍA
Y FINANZAS**

ACUERDO N° 0048

**ACTUALÍCESE LA NORMATIVA
TÉCNICA DEL SISTEMA
NACIONAL DE LAS FINANZAS
PÚBLICAS - SINFIPI**

ACUERDO MINISTERIAL No. 0048**EL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS****CONSIDERANDO:**

- QUE** el artículo 154, numeral 1, de la Constitución de la República del Ecuador, dispone que a los ministros y ministras les corresponde, entre otras atribuciones, la de expedir acuerdos y resoluciones administrativas que requieran su gestión;
- QUE** la Carta Magna, en el artículo 226, dispone: "*Las instituciones del Estado, sus organismos, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley. Tendrán el deber de coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines (...)*";
- QUE** el artículo 227 de la Carta Suprema del Estado, establece que la administración pública se rige, entre otros, por principios de eficacia, eficiencia y coordinación;
- QUE** el Código Orgánico Administrativo, norma que regula el ejercicio de la función administrativa, como principios generales prevé el de eficacia, eficiencia, coordinación, lealtad institucional y colaboración;
- QUE** el artículo 130, ibídem, determina que las máximas autoridades administrativas tienen competencia normativa de carácter administrativo, únicamente para regular los asuntos internos del órgano a su cargo;
- QUE** el artículo 17 del Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, prescribe que los Ministros de Estado son competentes para el despacho de todos los asuntos inherentes a sus ministerios sin necesidad de autorización alguna del Presidente de la República;
- QUE** el artículo 74 numeral 6, del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, dispone que entre los deberes y atribuciones del ente rector del sistema nacional de las finanzas públicas (SINFIP), se encuentra: "*Dictar las normas, manuales, instructivos, directrices, clasificadores, catálogos, glosarios, y otros instrumentos de cumplimiento obligatorio por parte de las entidades del sector público para el diseño, implantación y funcionamiento del SINFIP y sus componentes*";
- QUE** con Acuerdo Ministerial No. 103 de 31 de diciembre de 2020, el Viceministro de Finanzas acordó "*Expedir la Normativa Técnica del Sistema Nacional de las Finanzas Públicas - SINFIP, que en anexo al presente contiene el conjunto de lineamientos, directrices, procedimientos, técnicas, instrumentos y mecanismos necesarios para la gestión financiera de las entidades públicas en el marco de los distintos Componentes del Sistema Nacional de las Finanzas Públicas -SINFIP.*";
- QUE** con Acuerdo Ministerial No. 0023 de 7 de abril de 2021, el Viceministro de Finanzas, modificó el Acuerdo Ministerial No. 103 de 31 de diciembre de 2020, en los términos de dicho instrumento, inherentes a la Normativa Técnica del Sistema Nacional de las Finanzas Públicas -SINFIP;

- QUE** con Informe Técnico No. SCG-DINEF-2022-0011 de 26 de mayo 2022, los Directores Nacionales de la Subsecretaría de Contabilidad Gubernamental, concluyen indicando que “(...) Después del análisis realizado por la Subsecretaría de Contabilidad Gubernamental se concluye la **pertinencia de actualizar la Normativa del Sistema Nacional de las Finanzas Públicas en el numeral 4. Normativa de Contabilidad Gubernamental, con base y sustento a la actualización del Catálogo General de Cuentas Contables del Sector Público No Financiero** y el trabajo realizado para elaboración de nuevas NTCG para el proceso de convergencia a NICSP...**Se considera pertinente la actualización de la Normativa del Sistema Nacional de las Finanzas Públicas en el numeral 4. Normativa de Contabilidad Gubernamental, con la emisión de un Acuerdo Ministerial.**” (El resaltado no consta en el original);
- QUE** con Memorando No. MEF-SCG-2022-0220-M de 31 de mayo de 2022, la Subsecretaría de Contabilidad Gubernamental, solicita a la Coordinación General Jurídica de esta Cartera de Estado, emitir el respectivo criterio jurídico previo a la suscripción del referido Acuerdo, el mismo que ha sido elaborado por dicha Subsecretaría; y,
- QUE** con Memorando No. MEF-CGJ-2022-0560-M de 29 de junio de 2022, la Coordinación General Jurídica del Ministerio de Economía y Finanzas, con base en el informe técnico No. SCG-DINEF-2022-0011 de 26 de mayo de 2022, emitido por la Subsecretaría de Contabilidad Gubernamental, se pronunció señalando que: “(...) En virtud de lo expuesto, se concluye que el proyecto de Acuerdo Ministerial de la referencia, no contraviene en su contenido a disposiciones normativas que se encuentren vigentes, y al que se han incorporado las observaciones realizadas por esta Coordinación, por lo que se recomienda se continúe con el trámite correspondiente para su suscripción.”.

En ejercicio de la facultad que le confiere el numeral 1 del artículo 154 de la Constitución de la República, y el numeral 6 del artículo 74 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas.

ACUERDA:

Artículo 1.- Actualizar la Normativa Técnica del Sistema Nacional de las Finanzas Públicas –SINFIP, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas mediante Acuerdo No. 103 de 31 de diciembre de 2020, y modificado con Acuerdos No. 0023 de 7 de abril de 2021; en el numeral 4. “Normativa de Contabilidad Gubernamental”, según ANEXO.

Artículo 2.- Actualizar el apartado de las Disposiciones Transitorias de la Normativa Técnica del Sistema Nacional de las Finanzas Públicas -SINFIP, en los siguientes términos: **EN DONDE DICE:**

“DISPOSICIONES TRANSITORIAS

1. Dentro del proceso de convergencia a Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, se fija como el primer año en disponer de Estados Financieros con aplicación de NICSP:
 - a) Para las entidades que conforman el Presupuesto General del Estado, el ejercicio fiscal en que se cuente con la nueva plataforma informática para la administración de los recursos públicos; y,

- b) *Para los Gobiernos Autónomos Descentralizados y sus Empresas y las empresas públicas de la Función Ejecutiva que no son autosustentables, el ejercicio fiscal en que su sistema cuente con las actualizaciones previstas para la aplicación de NICSP y para el envío de la información al ente rector de las finanzas públicas, a través de la nueva plataforma informática del SINFIPI.*
2. *Hasta que se disponga del aplicativo informático para captura de información financiera de las entidades del Sector Público Financiero, la Banca Pública remitirá la información de manera mensual en medio magnético.*
 3. *Hasta que se disponga del aplicativo informático para captura de información financiera, las entidades de Seguridad Social remitirán de manera mensual, la información en medio magnético.*
 4. *Las normas de Instrumentos Financieros, Beneficios a Empleados, Hechos Ocurridos Después del Cierre, y Partes Relacionadas, serán incorporadas en la segunda fase de actualización de la normativa.*
 5. *Se establece como uno de los requisitos para el reconocimiento de Propiedad, Planta y Equipo, que el costo de adquisición sea igual o mayor a USD 100,00. Este requisito, se mantendrá durante el ejercicio fiscal 2021, posteriormente será revisado hasta que sea eliminado.”*

DEBE DECIR:**“DISPOSICIONES TRANSITORIAS**

1. *Hasta que se disponga del aplicativo informático para captura de información financiera de las entidades del Sector Público Financiero, la Banca Pública remitirá la información de manera mensual en medio magnético.*
2. *Hasta que se disponga del aplicativo informático para captura de información financiera, las entidades de Seguridad Social remitirán de manera mensual, la información en medio magnético.*
3. *Las normas de Activos Financieros y Pasivos Financieros entrarán en vigencia una vez que se emita el Manual de Políticas y Procedimientos Contables de la Normativa de Contabilidad Gubernamental Bajo Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), para su aplicación en las entidades del Sector Público No Financiero del Ecuador.*
4. *En una segunda fase de actualización de normativa, se incorporará: Contabilidad de Coberturas, Flujo de Efectivo y Beneficios a empleados.*
5. *Se establece como uno de los requisitos para el reconocimiento de Propiedad, Planta y Equipo, que el costo de adquisición sea igual o mayor a USD 100,00. Este requisito, se mantendrá durante el ejercicio fiscal 2022, posteriormente será revisado hasta que sea eliminado.”*

Artículo 3.- Quedan derogados todos aquellos Acuerdos Ministeriales que se opongan al presente.

Disposición única. – El presente Acuerdo entrará en vigencia en la fecha de su suscripción, sin perjuicio de su publicación en el Registro Oficial.

COMUNÍQUESE. - Quito, a 10 de agosto de 2022



Firmado digitalmente por:
**PABLO
AROSEMENA
MARRIOTT**

Pablo Arosemena Marriott
MINISTRO DE ECONOMÍA Y FINANZAS

4. NORMATIVA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

4.1 MARCO LEGAL DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

El artículo 4 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas establece como su ámbito de aplicación a “todas las entidades, instituciones y organismos comprendidos en los artículos 225, 297 y 315 de la Constitución de la República”.

El Reglamento General del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas tipifica, en su artículo 164, la Normativa contable aplicable de la siguiente manera: “En la formulación de la normativa contable gubernamental el Ministerio de Economía y Finanzas considerará las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público y será de cumplimiento obligatorio para las entidades del Presupuesto General del Estado y Gobiernos Autónomos Descentralizados. Para las empresas, banca pública y seguridad social deberán considerarse obligatoriamente los esquemas definidos para la consolidación de cuentas que emita el Ministerio de Economía y Finanzas”.

Se determina la obligatoriedad del uso de la Normativa de Contabilidad Gubernamental bajo Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) para el Gobierno General, constituido por el Gobierno Central y los Gobiernos Autónomos Descentralizados, así como, para las unidades médicas de la Seguridad Social.

Las empresas públicas de las entidades de educación superior y de los Gobiernos Autónomos Descentralizados que no sean autosustentables aplicarán las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).

Las empresas públicas del Ejecutivo que cumplan con los siguientes requisitos, aplicarán las NICSP:

- Son responsables de la prestación de servicios en beneficio del público y/o la redistribución del ingreso y la riqueza,
- Financian sus actividades directa o indirectamente por medio de impuestos y/o transferencias, principalmente, y,
- No generan rentabilidad en sus resultados.

Las empresas públicas del Ejecutivo, empresas de las entidades de educación superior y empresas de los Gobiernos Autónomos Descentralizados que son autosustentables aplicarán las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Las empresas que manejan recursos naturales no renovables, aplicarán NIIF podrán acogerse, en casos específicos, a las NICSP.

4.2 MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

Las entidades que pertenecen al sector público tienen como principal objetivo suministrar bienes y/o servicios públicos a la colectividad, por tanto, sus Estados Financieros de Propósito General rinden cuenta de la administración de los recursos a los usuarios y contribuyen a la toma de decisiones.

Objetivos y Usuarios de los Estados Financieros de Propósito General

Objetivo

Proporcionar información financiera que sea útil a efecto de rendición de cuentas, construcción de estadísticas y toma de decisiones.

Usuarios de los Estados Financieros de Propósito General

Son usuarios de la información financiera la ciudadanía, las entidades públicas y privadas, la Contraloría General del Estado, la Asamblea Nacional, el Banco Central del Ecuador, los organismos nacionales e internacionales y analistas de opinión nacionales y extranjeros, entre otros.

PRINCIPIOS CONTABLES

Los principios contables son los siguientes:

Devengado

La información financiera se deberá registrar sobre la base del devengado conforme lo establecido en el Artículo 157 del Reglamento General del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas:

“Por base devengada se entiende que los flujos se registran cuando se crea, transforma, intercambia, transfiere o extingue un valor económico. Es decir, los efectos de los eventos económicos se registran en el momento en el que ocurren, independientemente de que se haya efectuado o esté pendiente el cobro o el pago de efectivo. En general, el momento que se les atribuye es el momento en el cual cambia la propiedad de los bienes, se suministran los servicios, se crea la obligación de pagar impuestos, surge un derecho al pago de una prestación social o se establece otro derecho incondicional.”

Asociación contable presupuestaria

El Catálogo General de Cuentas Contables del Sector Público No Financiero está asociado al Clasificador Presupuestario de Ingresos y Gastos.

Los flujos de débitos y créditos de las cuentas solamente tendrán asociación a un concepto del clasificador presupuestario; dichos flujos serán comparados con las estimaciones presupuestarias, a efectos de determinar las desviaciones en la ejecución; sólo por excepción, la asociación presupuestaria se producirá a más de un concepto contable.

Los flujos de débitos y créditos de las cuentas de Nivel 1 del Subgrupo Cuentas por Cobrar, en los casos que corresponda, estarán asociados a los grupos del clasificador presupuestario de ingresos, a efectos de compararlos con el presupuesto y el programa de caja, respectivamente. Los flujos de créditos de las contra cuentas de Nivel 2 estarán ligados a los ítems del clasificador presupuestario de ingresos; las cuentas a los niveles 3 y 4, a conceptos desagregados de los ítems o de otras clasificaciones internas.

Los flujos de créditos y débitos de las cuentas de Nivel 1 del Subgrupo Cuentas por Pagar, en los casos que corresponda, estarán asociados a los grupos del clasificador presupuestario de gastos, a efectos de compararlos con el presupuesto. Los flujos de débitos de las contra cuentas estarán ligados a los ítems del clasificador presupuestario de gastos; las cuentas a los niveles 3 y 4 a conceptos desagregados de los ítems o de otras clasificaciones internas.

Medición económica

En la Contabilidad Gubernamental serán registrados los recursos materiales e inmateriales, las obligaciones, los derechos, el patrimonio y sus variaciones; deben considerarse mediciones apropiadas a las características y circunstancias que dan origen a las diferentes transacciones y operaciones del ente público, siempre que posean valor económico para ser expresados en términos monetarios. Los hechos económicos serán registrados en la moneda de curso legal en el Ecuador.

Hecho económico

En la Contabilidad Gubernamental, el hecho económico, es cualquier actividad u operación que realice la Entidad: una compra, una venta, un crédito, un abono, una regulación, ajuste, etc., respaldada con documentación habilitante.

Igualdad contable

En la Contabilidad Gubernamental serán registrados los hechos económicos sobre la base de la igualdad, entre los recursos disponibles (activos) y su financiamiento (pasivos y patrimonio), aplicando el método de la Partida Doble.

Realización

En la Contabilidad Gubernamental las variaciones en el patrimonio serán reconocidas cuando los hechos económicos que las originen cumplan con la definición y los requisitos de reconocimiento establecidos en el Marco Conceptual

En las operaciones que presenten opciones alternativas para su valuación, se optará por aquellas en que exista menor probabilidad de sobrevalorar o subvalorar las variaciones en el patrimonio.

Exposición de Información

La información contable busca revelar con razonabilidad los hechos financieros, económicos y sociales de las instituciones y organismos del Sector Público no Financiero, mediante su adecuada utilización, de forma que los recursos públicos se empleen en forma transparente en procura del beneficio colectivo.

Los reportes obtenidos del Sistema Integrado de Administración Financiera incluirán toda la información que permita una adecuada interpretación de la situación económica de los entes financieros, como también de los niveles sectorial y global, de modo que reflejen razonable y equitativamente los derechos y obligaciones de los distintos sectores involucrados.

En la información que corresponda a procesos de agregación de movimientos contables y presupuestarios, se observarán procedimientos de consolidación que permitan expresar la situación, de la forma más cercana posible al nivel de gestión de la administración respectiva.

En las revelaciones (notas explicativas) a los reportes, se expondrán los hechos o situaciones cuantitativas y cualitativas que puedan influir en los análisis y decisiones de los usuarios de la información.

CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS

Las características cualitativas son atributos de la información financiera y se consideran como tales las siguientes:

Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en el logro de los objetivos y cuando tiene valor confirmatorio, valor predictivo o ambos.

El valor confirmatorio ratifica o cambia expectativas pasadas o presentes.

El valor predictivo comprende información sobre actividades, objetivos y costos de prestación de servicios futuros anticipados y el valor y fuentes de recursos que se pretende asignar a la prestación de servicios en el futuro.

Los dos pueden estar interrelacionados cuando 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.

Representación fiel

Se refiere a la capacidad de exponer la información financiera de manera objetiva, creíble, fidedigna, sin error material; permitiendo constituir una representación de los hechos puestos de manifiesto con el máximo rigor, características básicas y condiciones de los hechos reflejados, garantizando la utilidad y toma de decisiones de la información financiera.

Los hechos económicos se reconocen atendiendo a su esencia económica independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

Prudencia

La prudencia consiste en la precaución al realizar la exposición de determinados hechos o transacciones sujetas a incertidumbre, de tal manera que los activos y los ingresos no se sobrevaloren y que las obligaciones y los gastos no se infravaloren, manteniéndose la neutralidad en la información financiera.

Los hechos económicos y de otro tipo generalmente ocurren en condiciones de incertidumbre, por lo que se deberá tener precaución en las estimaciones.

Materialidad

La materialidad o importancia relativa se refiere a que la información debe presentarse sin desvíos u omisiones que sean relevantes o tengan importancia relativa de forma individual o colectiva en la descripción del hecho económico, es decir, sin errores significativos.

Además, la información presentada en los estados financieros debe ser completa e íntegra, sin perjuicio de lo expuesto al tratar la importancia relativa y materialidad, pues cualquier omisión puede transformarla en falsa o equívoca, distorsionando su análisis e interpretación.

Para determinar la materialidad debe considerarse la información cualitativa y cuantitativa sobre los hechos económicos informados en el período, tomando en cuenta la naturaleza, legalidad y consecuencia de sucesos pasados.

Comprensibilidad

La comprensibilidad es la cualidad de la información financiera que permite a los usuarios conocer y captar su significado, la misma que se mejora cuando la información se clasifica, describe y presenta de forma clara y concisa.

Oportunidad

La información financiera y contable deberá ser producida de forma que las decisiones económicas y financieras puedan ser tomadas a tiempo. La fijación de los plazos de presentación de los estados financieros es la clave para la emisión de juicios analíticos oportunos.

Comparabilidad

Es la característica cualitativa y cuantitativa que permite la identificación, comprensión simultánea y diferenciada de uno o varios estados financieros, comparándolos entre sí de un período a otro, con la finalidad de simular situaciones que permitan identificar cambios en los diferentes momentos de análisis de las entidades y toma de decisiones.

Verificabilidad

La verificabilidad es la cualidad de la información que ayuda a asegurar a los usuarios que la información de los estados financieros de propósito general representa fielmente los hechos económicos.

POLÍTICA CONTABLE

Las políticas de Contabilidad Gubernamental constituyen los lineamientos, directrices, principios, bases, reglas, procedimientos específicos y pautas básicas que guían el proceso contable para generar información consistente, relevante, verificable y comprensible; hacen referencia a las técnicas cualitativas y cuantitativas de valuación de los hechos económicos en el momento en el que se realiza el registro contable y son expedidas por el Ministerio de Economía y Finanzas, a través de la Subsecretaría de Contabilidad Gubernamental en

concordancia con lo que establece el Art. 148 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas y el Artículo 164 de su Reglamento General.

BASES DE MEDICIÓN

Activos

Costo Histórico, es el valor de un activo que consta en los Estados Financieros y representa el momento de su entrada en libros en las condiciones vigentes en ese momento. Este valor variará según se realicen nuevas adiciones o rebajas del valor debido a mejoras, bajas, pagos y condonaciones.

Costo de reposición, es el costo más económico que se requiere para reemplazar el potencial de servicios restante de un activo o sus beneficios económicos, es decir, la contraprestación más baja para adquirir o producir un activo de condiciones similares al que se tiene.

Valor Neto de Venta, es el valor que se obtendría de la venta, restando los costos estimados para efectuar dicha venta.

Valor de mercado, es el valor por el que se puede intercambiar un activo entre las personas interesadas y completamente informadas acerca del activo y de las transacciones en ese mercado, transacciones que se realizan en condiciones de independencia mutua. El valor de mercado se determina en un mercado activo, abierto y organizado. Se entiende por mercado activo, aquellos mercados en los que existe frecuencia y volumen suficiente de transacciones para proporcionar información sobre el precio. Se entiende por mercado abierto, los mercados en los que no existen barreras que impidan la realización de transacciones por parte de la entidad. Se entiende por mercado organizado, aquel en el que los compradores y vendedores están bien informados y actúan sin coacción de tal forma que exista certeza de equidad en la determinación de precios.

Valor en Uso, es la sumatoria de los valores, traídos a valor presente, que un recurso brindaría a la entidad en términos de prestación de servicios o beneficios económicos, hasta el término de su vida útil, incluyendo el valor de disposición que obtendría la entidad en el caso de su baja.

Pasivos

Costo Histórico, es el valor de un pasivo que representa a una obligación, y su equivalente en forma de efectivo o equivalentes de efectivo u otras formas en el momento de ocurrencia del hecho económico.

Costo de Cumplimiento, representa la sumatoria de costos en que la entidad incurrirá para cumplir las obligaciones representadas por un pasivo, cancelándola de la forma menos costosa. Si el costo depende de suceso futuros inciertos la estimación tendrá en cuenta todos los escenarios y resultados posibles. Si el cumplimiento se dará durante un período significativamente largo los flujos de efectivo requieren descontarse para reflejar el valor del dinero en el tiempo, a la fecha de presentación.

Valor de mercado, es el valor por el que se puede saldar o transferir una obligación, entre personas interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. El valor de mercado se determina en un mercado activo, abierto y organizado.

Costo de Cancelación, se refiere al valor de una salida inmediata de la obligación. El costo de cancelación es el valor 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 valor más bajo.

Precio Supuesto, es el valor que la entidad estaría dispuesta razonablemente a aceptar a cambio de asumir un pasivo existente.

Referencia a NICSP

El Marco Conceptual se desarrolló considerando el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público, de la edición 2016 del Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

4.3 NORMAS TÉCNICAS DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

Las Normas Técnicas de Contabilidad comprenden criterios que precisan y delimitan el proceso contable que está orientado a la creación, transformación, intercambio, transferencia, extinción y en general, cualquier cambio producido en los hechos económicos y financieros en una entidad pública.

NTCG 1. RECONOCIMIENTO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS

Alcance

1. Los hechos económicos se reconocerán en función de las transacciones que los generan.

Reconocimiento de activos

2. Se reconoce un activo en el Estado de Situación Financiera cuando sea un recurso controlado por la entidad, que genere potencial de servicios futuros o beneficios económicos, que puedan ser medidos con fiabilidad y que surjan de hechos pasados.
3. Se entiende por control la acción o efecto de mantener la supervisión sobre un recurso, conocimiento del manejo e historia del mismo, la prerrogativa del uso o acceso de otros a ese recurso y poseer la capacidad de obtener para sí misma, los beneficios económicos futuros o potencial de servicios que se derivan del activo y de regular a terceros la participación de dichos beneficios o potencial de servicios.
4. Para evaluar si la entidad tiene el control del activo se aplicarán, entre otros, los siguientes indicadores:
 - 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 los 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 del control, su identificación y análisis pueden informar acerca de que la entidad posee el control.

5. Se define como potencial de servicio la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.
6. Los beneficios económicos son entradas de efectivo o una reducción de las salidas de efectivo.

7. Los sucesos pasados surgen de las transacciones que dan lugar a que una entidad tenga el control de un recurso. Las entidades pueden obtener activos a través de transacciones con contraprestación o desarrollándolos. Los activos pueden también surgir de una transacción sin contraprestación, incluyendo ejercicios de poderes soberanos.

Reconocimiento de pasivos

8. Se reconoce un pasivo en el Estado de Situación Financiera cuando una entidad pública tiene una obligación presente legal o implícita, como resultado de sucesos pasados y es probable que la entidad, para la cancelación de dicha obligación, se desprenda de recursos que lleven incorporados beneficios económicos o potencial de servicios.
9. Se entiende como obligación presente una obligación legalmente vinculante o implícita que tenga escasa o nula alternativa realista de evitar una salida de recursos.
10. Un pasivo debe involucrar una salida de recursos de la entidad, sin embargo, una obligación que pueda liquidarse sin una salida de recursos no se considera como pasivo.
11. Una obligación legal es exigible por ley y por la ejecución de contratos o procesos alternativos con efectos equivalentes, estas obligaciones surgen de transacciones legales exigibles por lo que la entidad tiene la obligación de cumplir con dichos compromisos.
12. La obligación implícita, surge de actuaciones propias de la entidad como consecuencia de hechos pasados, que no son legalmente vinculantes, sin embargo, tiene una expectativa válida ante un tercero.
13. La obligación presente de un pasivo es la consecuencia de una transacción pasada u otro suceso y necesariamente requiere la salida de recursos de la entidad. Se identificarán los sucesos sobre la base de las evidencias disponibles al final del ejercicio fiscal.

Reconocimiento de ingresos

14. Se reconoce un ingreso en el Estado de Rendimiento Financiero cuando ha surgido un incremento de los beneficios económicos o potencial de servicios futuros, relacionado con un incremento en los activos o un decremento en los pasivos, distintos a las contribuciones al patrimonio.

Reconocimiento de gastos

15. Se reconoce un gasto en el Estado de Rendimiento Financiero cuando ha surgido un decrecimiento en los beneficios económicos o potencial de servicios futuros, relacionado con una disminución de los activos netos de una entidad, distintas a las distribuciones patrimoniales o incremento en gastos diferidos y, además, los egresos resultantes de la disminución de gastos diferidos.

Patrimonio

16. Es el resultado de los activos menos los pasivos que constituyen el patrimonio o activo neto de la entidad pública; el mantenimiento del patrimonio en el sector público se relaciona con la manera en que una entidad pública mantiene el potencial de servicios a la comunidad.

Ajustes económicos sin afectación presupuestaria

17. Los ajustes originados en depreciaciones, amortizaciones, corrección monetaria, consumo de inventarios, deterioro, revalorización, acumulación de costos u otros de igual naturaleza, que impliquen traspasos, regulaciones o actualizaciones de cuentas de Activo, Pasivo o Patrimonio, se registrarán directamente en las cuentas que correspondan, los ajustes económicos no tendrán afectación presupuestaria, ni se efectuarán en cuentas de Activos Operacionales, ni de Deuda Flotante.

Estimaciones Presupuestarias

18. En la Contabilidad no se registrarán las estimaciones incorporadas en el Presupuesto; sin embargo, el Sistema Contable contendrá mecanismos de asociación, que permitan la confrontación de las estimaciones presupuestarias con los movimientos de su ejecución que se producen en la instancia del devengado.

Períodos de Contabilización

19. Los hechos económicos se deberán contabilizar en la fecha que ocurran, dentro de cada período mensual, de acuerdo con las disposiciones legales y prácticas comerciales de general aceptación en el país. No se anticiparán o postergarán las anotaciones, ni se contabilizarán en cuentas diferentes a las establecidas en el Catálogo General de Cuentas.
20. En el período mensual cerrado o luego del cierre del ejercicio fiscal, no se podrán alterar o modificar los datos; los registros, ajustes por errores u otras

causas deberán efectuarse en el mes o en el año siguiente que se encuentre abierto.

21. Para efectos del proceso de consolidación contable del ejercicio fiscal, se considerará la aplicación de ajustes y regulaciones.

NTCG 2. AGRUPACIÓN DE LOS HECHOS ECONÓMICOS

Alcance

1. Esta norma determina el criterio de agrupación de los hechos económicos, para su registro en la Contabilidad Gubernamental.

Tipos de movimientos

2. Los hechos económicos en el proceso de contabilización serán identificados con una de las siguientes opciones:

Apertura

Financiero

Ajuste

Cierre

Movimiento de apertura

3. Identifica el registro de los saldos de las cuentas de Activo, Pasivo y Patrimonio, al inicio de cada ejercicio fiscal.

Movimiento Financiero

4. Identifica el registro de los hechos económicos con impacto inmediato o futuro en las disponibilidades monetarias; en el proceso de contabilización es requisito básico la concurrencia de cuentas de Activos Operacionales o de Deuda Flotante.

Movimiento de Ajuste

Económico

5. Identifica el registro de transacciones por movimientos económicos, que no tienen impacto en la ejecución presupuestaria ni en las disponibilidades monetarias, pero que, basados en las normas vigentes, generan cambios en los saldos contables.

No se registrarán Ajustes Económicos en las cuentas de los grupos de Activos Operacionales y de Deuda Flotante.

De años anteriores

6. Son aquellos eventos, ya sean favorables o desfavorables, que se han producido luego de que el ejercicio fiscal ha sido cerrado. El objetivo de su identificación es reportar tales hechos con fines de comparabilidad. Estos hechos se contabilizarán en el ejercicio vigente.

Movimientos de Cierre

7. Identifica el registro de los ajustes especificados en la NTCG 30. Cierre de Cuentas.

Corrección de errores

8. La rectificación de errores contables se realizará utilizando el proceso de reversión, que invalida total o parcialmente los flujos de las cuentas aplicadas, a partir de la fecha de registro de la corrección. En el ejercicio vigente, se identificará con similar tipo de movimiento al de la transacción original, con valores precedidos del signo menos, por montos totales o parciales respecto de la operación que se corrige.

Afectación Presupuestaria

9. Las afectaciones presupuestarias se realizarán exclusivamente en los asientos de tipo financiero, originados en la instancia del devengado.

Los movimientos de ajuste y de cierre, al igual que los asientos de tipo financiero que no correspondan a la instancia del devengado, nunca tendrán afectaciones presupuestarias.

Derechos Monetarios

10. Los hechos económicos que representen derechos a percibir recursos monetarios y que cumplan los requisitos para reconocimiento de Activos, independientemente de su recepción inmediata o futura, se reconocerán en la instancia del devengado y serán registrados debitando las cuentas del Subgrupo Cuentas por Cobrar, de acuerdo con la naturaleza de la transacción; las contra cuentas definirán el ingreso de gestión, la disminución del Activo o el aumento del Pasivo, según los casos, las que tendrán asociaciones presupuestarias a fin de registrar la ejecución de los ingresos del Presupuesto.

11. Por el cobro de los derechos se debitará la cuenta del Subgrupo de Efectivo y Equivalente de Efectivo que corresponda y se acreditará la cuenta por cobrar utilizada.
12. En los derechos monetarios en los que se generen simultáneamente, en el mismo acto, la instancia del devengado y la recaudación, será igualmente obligatorio registrar ambas instancias.
13. Por excepción, los Gobiernos Autónomos Descentralizados, las Unidades Médicas del IESS y las empresas públicas que necesiten disponer de la información correspondiente al devengado y recaudado a nivel de los diversos rubros de ingresos, podrán desglosar las cuentas por cobrar según su naturaleza, hasta los niveles de cuentas que les permita la clara identificación del devengado y la recaudación efectiva por rubro específico.

Obligaciones Monetarias

14. Los hechos económicos que representen obligaciones a entregar recursos monetarios, independientemente de su erogación inmediata o futura, se reconocerán en la instancia del devengado y serán registrados acreditando las cuentas del Subgrupo cuentas por pagar, de acuerdo con la naturaleza de la transacción; las contra cuentas definirán el gasto de gestión, el costo de producción o de inversión, el incremento del activo o la disminución del pasivo en que se hubiere incurrido, según los casos, las que tendrán asociación presupuestaria a efecto de registrar la ejecución de los gastos del presupuesto.
15. Por excepción, los Gobiernos Autónomos Descentralizados, las Unidades Médicas del IESS y las empresas públicas que necesiten disponer de la información correspondiente al devengado y pagado a nivel de los diversos rubros de gastos, podrán desglosar las cuentas por pagar según su naturaleza, hasta los niveles de cuentas que les permita la clara identificación del devengado y el pago por rubro específico.
16. Por el pago de las obligaciones incurridas se debitará la cuenta por pagar utilizada y se acreditará la cuenta del Subgrupo de Efectivo y Equivalente de Efectivo a través de la cual se produzca el egreso del recurso.
17. En las obligaciones monetarias en las que se generen simultáneamente, en el mismo acto, la instancia del devengado y el pago, será igualmente obligatorio registrar ambas instancias.

Otros Movimientos Monetarios

18. Los hechos económicos que generen traspasos monetarios entre cuentas de los Subgrupos de Efectivo y Equivalente de Efectivo, Anticipos de Fondos y Depósitos y Fondos de Terceros, que no representan derechos u obligaciones monetarias, no tendrán afectación presupuestaria.

NTCG 3. HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DE LA FECHA DE PRESENTACIÓN DE LOS BALANCES

Alcance

1. Esta norma establece el tratamiento que deben tener los hechos ocurridos entre la fecha de presentación de los estados financieros y la fecha de autorización para su emisión, lo que puede implicar su revelación o aplicación de ajustes.

Esta Norma establece:

- a. Cuando una entidad de gobierno debe ajustar sus estados financieros por hechos ocurridos después de la fecha de presentación.
- b. Las revelaciones que la entidad de gobierno debe realizar respecto a los hechos ocurridos después de la fecha de presentación.

Definiciones

2. Los hechos ocurridos después de la fecha de presentación son aquellos sucesos, ya sean favorables o desfavorables, que se presentan entre la fecha de presentación de los estados financieros y la fecha de autorización para su emisión. Pueden identificarse dos tipos de sucesos:
 - a. Aquellos que aportan evidencias de condiciones ya existentes en la fecha de presentación o que las modifican; es decir, hechos posteriores a la fecha de presentación que implican ajustes;
 - b. Aquellos relacionados con condiciones que ocurrieron después de la fecha de presentación; es decir, hechos posteriores a la fecha de presentación que no implican ajustes.
3. Fecha de presentación es el último día del periodo sobre el que informan los estados financieros; es decir, el 31 de diciembre del año sobre el cual se informa.
4. Fecha de autorización para la emisión de los estados financieros se refiere a la fecha en la cual la máxima autoridad o su delegado autoriza la emisión de los Estados Financieros.

Reconocimiento de hechos que implican ajuste

5. Se reconoce como un suceso que suministra evidencia de condiciones que ya existían en la fecha de presentación, por lo que la entidad debe modificar los valores en sus estados financieros para reflejar dicho suceso. A continuación, se exponen algunos ejemplos que implicarían ajustes:
- ✓ Resolución de litigio judicial posterior a la fecha de presentación, que confirma la existencia de un activo o pasivo presente en dicha fecha.
 - ✓ Descubrimiento de fraudes o errores que demuestran que los Estados Financieros carecían de veracidad.
 - ✓ Eventos que impliquen cambios en la determinación del deterioro del activo, pérdida por deterioro o reversión del deterioro después de la fecha de presentación.
 - ✓ Información recibida después del final del período sobre el valor o la recuperación de un activo reconocido a la fecha de presentación.

Reconocimiento de hechos que no implican ajustes

6. Son hechos indicativos de condiciones ocurridas después de la fecha de presentación de los estados financieros.
7. Debido a que no implican ajustes, no se modificarán las cifras reconocidas en los estados financieros para reflejar su incidencia. Por tanto, sólo se revelarán, indicando la naturaleza del hecho y la estimación de su efecto financiero, cuando sea posible realizarla. A continuación, se exponen algunos ejemplos que no implicarían ajustes:
- ✓ Resolución de litigio judicial posterior a la fecha de presentación, con un grado de incertidumbre al monto, que resultará en un activo o pasivo contingente.
 - ✓ Cambios en la política de revalorización de activos que ocasionan un cambio en el valor de los activos en una fecha posterior a la fecha de presentación y antes de la fecha de autorización.
 - ✓ Distribuciones de beneficios adicionales, directa o indirectamente, a participantes de programas después de la fecha de presentación y antes de la fecha de autorización de los estados financieros.
 - ✓ Reestructuración, es decir, cierre o fusión de entidades, o cambios en la oferta de bienes o servicios, anunciada después de la fecha de presentación.

Información a revelar

8. Se debe revelar si los estados financieros no han sido preparados bajo el supuesto de negocio en marcha, y la razón por la cual ya no se considera que la entidad es un negocio en marcha.
9. La entidad de gobierno revelará la siguiente información para los hechos ocurridos después de la fecha de presentación que no implican ajustes, pero que tienen importancia relativa o son significativos:
 - La naturaleza del hecho, y:
 - Una estimación de su efecto financiero en caso de ser factible realizarla.
10. La entidad de gobierno debe revelar la fecha en que los estados financieros fueron aprobados para su emisión, así como también la persona quién concedió dicha autorización, ya que, posteriormente a esta fecha, no se reconoce ni revela ningún hecho económico presentado.

Referencia a NICSP

Esta norma técnica se desarrolló considerando la NICSP 4. Hechos ocurridos después de la fecha de reporte, de la edición 2016 del Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

NTCG 4. ANTICIPOS DE FONDOS**Alcance**

1. Esta norma determina el criterio para la entrega de anticipos de fondos y su registro en la Contabilidad Gubernamental.

Reconocimiento

2. Se reconocerán como anticipo de fondos los recursos entregados para adquisición de bienes, obras y/o servicios, para garantías, fondos y otros que no tienen afectación presupuestaria inicial.

Medición Inicial

3. Los anticipos de fondos se registrarán al valor nominal o desembolsado, debitando las cuentas del Subgrupo de Anticipos de Fondos que corresponda y acreditando a la cuenta del Subgrupo de Efectivo y Equivalentes de Efectivo.

Medición Posterior

4. Los saldos se amortizarán conforme al devengo y/o a su recuperación de acuerdo con los documentos habilitantes debitando las cuentas de activos o gastos correspondientes y acreditando la cuenta del Subgrupo anticipos de fondos. La diferencia entre el valor del activo adquirido y el costo de los servicios se acreditará en la respectiva cuenta del Subgrupo cuentas por pagar
5. La recuperación de los Anticipos de Fondos se registrará debitando la cuenta del Subgrupo de Efectivo y Equivalentes de Efectivo y acreditando la cuenta del Subgrupo de Anticipos de Fondos.

Información a Revelar

6. Al fin del ejercicio, se deberá revelar la siguiente información para anticipos de fondos:
 - El valor en libros del Subgrupo de anticipos de fondos de acuerdo con la materialidad de los mismos.
 - La antigüedad del valor en libros del Subgrupo de anticipo de fondos

NTCG 5. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES Y CORRECCIÓN DE ERRORES**Alcance**

1. La presente norma se aplicará en directa referencia al Marco Conceptual para la producción de políticas contables por parte del Ente rector de las finanzas públicas dirigidas a los posibles cambios aplicables por las entidades del sector público no financiero en las estimaciones y en los errores contables.

Políticas Contables

2. Las políticas contables son los principios, bases, procedimientos específicos y reglas adoptadas por el ente rector de las finanzas públicas para preparar y presentar los Estados Financieros.
3. La Subsecretaría de Contabilidad Gubernamental es la responsable de la emisión de las políticas y sus cambios, a fin de emitir información financiera relevante, fiable que refleje la esencia económica de la entidad, la misma que sirve para la toma de decisiones de los usuarios de dicha información.

4. En el caso de no existir una política explícita, las entidades solicitarán la emisión de una política contable al ente rector de las finanzas públicas.
5. La aplicación de las Políticas Contables se realizará de manera uniforme para transacciones similares.
6. Se producen cambios en las políticas contables, cuando es requerido por una NTCG o para producir estados financieros más fiables y relevantes.
7. La aplicación retroactiva de las Políticas Contables consiste en utilizar una nueva política contable a hechos económicos u otros eventos, como si se ésta se hubiera aplicado siempre. Al efectuar la retroactividad de las Políticas Contables se emitirá información financiera comparativa, ajustando los saldos iniciales de cada componente afectado de los activos, pasivos y patrimonio, para el período anterior más antiguo que se presente, como si la nueva política contable hubiera sido aplicada siempre.
8. El cambio de las políticas contables se aplicará retroactivamente salvo que fuera impracticable determinar los efectos del cambio en cada período específico o el efecto acumulado del cambio.
9. Cuando sea impracticable determinar el efecto del cambio de política contable sobre la información comparativa en uno o más períodos anteriores, se debe aplicar la nueva política contable a los saldos iniciales de los activos y pasivos al inicio del período más antiguo para el que la aplicación retroactiva sea aplicable, que podría ser el ejercicio fiscal vigente, ajustando los saldos iniciales de cada componente del patrimonio.

Cambios en las estimaciones contables

10. Un cambio en las estimaciones contables corresponde a un ajuste en el saldo de la cuenta contable del activo o del pasivo, o en el valor de consumo periódico de un activo, producido después de la evaluación de la situación actual del elemento, así como, los beneficios económicos esperados y obligaciones asociadas al activo o pasivo.
11. Los cambios en las estimaciones contables se aplican de forma prospectiva, es decir, no se re expresan los balances de años anteriores.

Errores

12. Los errores son las omisiones e inexactitudes reflejadas en los estados financieros tales como: errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, inadvertencia o interpretación errónea y fraudes.
13. Los errores del período corriente descubiertos en el mismo período se corrigen antes de la emisión de los estados financieros.
14. La entidad corregirá los errores de períodos anteriores sean materiales o no, en el período en el que se descubra el error, afectando el valor de los rubros de Activos, Pasivos y Patrimonio que se vieron afectados por el error. En ningún caso se afectará el resultado del período en el que se descubra el error.
15. En el caso de que los errores de períodos anteriores sean materiales, se re expresará retroactivamente, para efectos de presentación, la información financiera comparativa, para el período o períodos anteriores en los que se originó el error o reexpresando los saldos iniciales de Activo, Pasivo y Patrimonio para el período más antiguo para el cual se presenta información si el error ocurrió con anterioridad a este.
16. Cuando sea impracticable determinar los efectos de un error en la información financiera comparativa sobre uno o más períodos anteriores, se re expresará los saldos iniciales de los Activos, Pasivos y Patrimonio para el período más antiguo para el cual la reexpresión retroactiva sea practicable.
17. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado de un error en todos los períodos anteriores, al principio del período corriente, la entidad reexpresará la información comparativa corrigiendo el error de forma prospectiva desde la fecha más remota que sea posible hacerlo.
18. En caso de errores anteriores que sean inateriales no se requerirá la reexpresión retroactiva de la información comparativa.

Información a Revelar**Políticas Contables:**

19. Se revelará:
 - La naturaleza del cambio de la política contable.
 - Las razones y los efectos por la que se aplicó la nueva política contable.

- Las razones y los efectos de un cambio en una política contable.
- Las razones por las cuales no se puede determinar un efecto retroactivo en un cambio de política contable.

Cambios en las estimaciones contables

20. Se revelará:

- La naturaleza y valor de cualquier cambio en una estimación contable.

Errores

21. Se revelará:

- La naturaleza del error del período anterior.
- La revelación no deberá repetirse en los estados financieros de períodos posteriores.
- Para el ejercicio vigente y para el ejercicio anterior a la presentación de la información financiera, en cuanto sea aplicable, se mostrará el ajuste aplicado en los estados financieros para cada cuenta contable.
- El monto del ajuste relativo a períodos anteriores presentados en la medida que sea aplicable.
- Si esta aplicación de retroactividad para períodos anteriores no es practicable entonces se detallará como y desde cuándo se ha corregido el error.

NTCG 6. CUENTAS POR COBRAR

Alcance

1. Esta norma determina el criterio para el registro de las cuentas por cobrar en la Contabilidad Gubernamental.

Reconocimiento

2. Las cuentas por cobrar se reconocerán cuando se produzca un devengado de ingresos provenientes de derechos monetarios a favor del Estado o de la entidad.
3. Comprende las cuentas que registran y controlan los recursos provenientes de derechos a la percepción de valores, dentro del ejercicio fiscal.

Medición inicial

4. Las cuentas por cobrar se registrarán en la instancia del devengado de ingresos debitando las cuentas del Subgrupo de Cuentas por Cobrar que corresponda y acreditando la cuenta del Subgrupo de Ingresos de Gestión.

Medición posterior

5. La recuperación de las cuentas por cobrar se efectuará en el registro de la recaudación debitando la cuenta del Subgrupo Efectivo y Equivalentes de Efectivo y acreditando la cuenta del Subgrupo de Cuentas por Cobrar correspondientes.

Información a revelar

6. Las cuentas por cobrar, deberán revelar, al fin del ejercicio, la siguiente información:
 - El valor en libros del Subgrupo de cuentas por cobrar de acuerdo con la materialidad de los mismos.
 - La antigüedad del valor en libros del Subgrupo de cuentas por cobrar.

NTCG 7. INVERSIONES FINANCIERAS**Alcance**

1. Esta norma determina el criterio para el registro de las inversiones financieras en la Contabilidad Gubernamental.

Reconocimiento

2. Las inversiones financieras son acuerdos contractuales que dan lugar a un activo financiero en la entidad.
3. Esta norma establece los criterios para la utilización de los recursos estimados en las proyecciones presupuestarias para inversiones en títulos, valores y préstamos u otras figuras de inversión financiera.

Medición Inicial

4. Las inversiones financieras se reconocerán por su valor de mercado, incluyendo los costos atribuibles a la compra en el Estado de Situación

Financiera, cuando la entidad se convierta en parte obligada según las cláusulas contractuales.

Inversiones en Títulos y Valores

5. Las inversiones en documentos fiduciarios con las características de depósitos a plazo, acciones, bonos u otros instrumentos de igual naturaleza, efectuadas con la finalidad de obtener rentabilidad, ánimo de control o cualquier otra causa, sujetos a restitución en las condiciones pactadas en los respectivos convenios, contratos o de acuerdo con las prácticas comerciales existentes en el país, se podrán efectuar siempre y cuando las disposiciones legales lo permitan y en el presupuesto institucional del respectivo ejercicio fiscal se hayan asignado recursos para dicha finalidad; acreditando la cuenta por pagar Inversiones Financieras.

Inversiones en Préstamos

6. Los créditos monetarios otorgados a terceras personas naturales o jurídicas, entregados en uso de las facultades legales que lo permitan y sujetos a restitución en las condiciones pactadas en los respectivos convenios, contratos u otros documentos de igual naturaleza, se podrán conceder siempre y cuando en el presupuesto del respectivo ejercicio fiscal consten asignaciones para dicho propósito.

Renta de Inversiones

7. Las rentas generadas por las inversiones financieras realizadas según lo prescrito en esta norma, sea por concepto de intereses, comisiones, reajustes u otras causas, serán registradas contablemente, en la fecha de sus vencimientos, como derechos monetarios, en la cuenta por Cobrar Rentas de Inversiones y Multas y se definirá la contra cuenta correspondiente de entre las opciones existentes dentro del Subgrupo de ingresos Rentas de Inversiones y Otros.

Deudores Financieros

8. Comprende las cuentas que registran y controlan los recursos por derechos o valores generados en la gestión pública, no incluidos en las agrupaciones de años anteriores. Su recuperación se contabilizará debitando la cuenta del Subgrupo Cuentas por Cobrar y acreditando la cuenta del Subgrupo Deudores Financieros.

Activos Diferidos

9. Comprende las cuentas que registran y controlan los gastos, que por sus características se devengan con la recepción del servicio o se amortizan en el tiempo. Se contabilizará debitando la cuenta del Subgrupo Activos Financieros y acreditando la cuenta del Subgrupo Cuentas por Pagar.

Medición Posterior**Baja de inversiones financieras****Por recuperación al vencimiento de una inversión financiera**

10. A la fecha de vencimiento de los documentos de inversión o al momento de adoptar la decisión de su recuperación total o parcial, el monto respectivo se lo trasladará a la cuenta por cobrar Recuperación de Inversiones y se acreditará la cuenta de Inversiones Financieras respectiva.

Por condonación de los derechos sobre el mismo

11. Si se condonan los derechos de una inversión financiera se reconocerá el gasto en los resultados del ejercicio.

Por castigo, de acuerdo con las normas legales vigentes

12. El castigo se dará cuando se hayan agotado todas las instancias administrativas y legales de cobro, y se haya cumplido todos los procedimientos establecidos en la normativa legal vigente. Se contabilizará debitando la cuenta del Subgrupo Actualizaciones y Ajustes más el Deterioro Acumulado de inversiones financieras correspondiente y acreditando la cuenta de Inversiones Financieras que corresponda.

Por transferencia de la inversión financiera

13. Si se transfieren los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo, se deberá dar de baja debitando la cuenta del Subgrupo Actualizaciones y Ajustes y acreditando la cuenta de Inversiones Financieras que correspondan.

Deterioro de Inversiones Financieras

14. Es una pérdida de los futuros beneficios económicos o potencial de servicios de un activo financiero, cuando se tenga evidencia objetiva que permita identificar dicha situación, se evaluará al final de cada período. El valor por deterioro se

medirá por la comparación entre el valor en libros del activo y el valor recuperable y se evidenciará si el valor en libros es superior al valor recuperable.

15. El deterioro se registrará debitando la cuenta de Pérdida por deterioro de inversiones financieras y acreditando la cuenta Deterioro acumulado de inversiones financieras.

NTCG 8. CUENTAS DE DUDOSA RECUPERACIÓN

Alcance

1. Esta norma determina el procedimiento para el registro de las cuentas de dudosa recuperación en la Contabilidad Gubernamental.
2. Comprende las cuentas que registran y controlan las colocaciones, derechos o valores que se estiman o determinan irrecuperables en el tiempo; están sujetos a la baja definitiva de conformidad con las normas legales vigentes.

Reconocimiento

3. Los valores que provienen de: Inversiones Temporales, Permanentes en Títulos y Valores, Préstamos y Anticipos y Cuentas por Cobrar del año anterior y años anteriores, cuya recuperación es dudosa e incierta a la fecha de vencimiento de los documentos habilitantes y luego de agotar todos los mecanismos de gestión de cobranza, de conformidad con las normas legales vigentes, y que denoten fundadas expectativas de la escasa o nula posibilidad de recuperación, se reconocerán como cuentas por cobrar de dudosa recuperación.

Medición Inicial

4. Las cuentas de dudosa recuperación se trasladarán mediante un movimiento de ajuste a la cuenta respectiva del Subgrupo de Cuentas de Dudosa Recuperación.

Medición posterior

5. Al término de cada ejercicio y previo análisis y expectativas reales de cobro, se creará una provisión equivalente al 10% de los saldos pendientes de dudosa recuperación.

6. Las autoridades competentes, en uso de las facultades otorgadas por disposiciones legales, podrán autorizar la prescripción, la condonación o la baja de cuentas no recuperables, lo cual se aplicará a la provisión acumulada.
7. La liquidación de Cuentas de dudosa recuperación se registrará debitando la cuenta de (-) Provisión para Incobrables y acreditando la cuenta de Dudosa Recuperación.

Recuperación de inversiones no recuperables dadas de baja

8. La recuperación de inversiones financieras, castigadas o dadas de baja, se registrará como ingresos de gestión en el ejercicio en que ocurra su recaudación.

NTCG 9. INVENTARIOS

Alcance

La presente norma se aplicará a los ítems de existencias/inventarios de una entidad del sector público no financiero, así como, en su clasificación, almacenamiento, mantenimiento, valoración y control.

1. No se aplican a los tipos de inventarios cubiertos por otras normas, tales como:
 - Obras en curso resultante de contratos de construcción;
 - Instrumentos Financieros;
 - Bienes biológicos relacionados con la actividad agrícola.

Definiciones

Valor Realizable Neto

2. Es el valor económico a la fecha, sobre el cual se estima vender el inventario y se determina mediante la fórmula:

$$\text{VRN} = \text{Precio estimado de venta a la fecha (Valor de mercado)} - \text{Costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta, intercambio o distribución.}$$

Siendo VRN el Valor Realizable Neto.

Valor de mercado

3. Es el valor por el que se puede intercambiar un activo o cancelar un pasivo, en condiciones de mercado.

Costos de ventas

4. Son los costos estimados necesarios para llevar a cabo la venta, intercambio o distribución de los inventarios.

Costo corriente de reposición

5. Es el costo en el que incurriría la entidad al adquirir el activo en la fecha de presentación.

Reconocimiento

Inventario para Administración o Consumo Corriente

6. Se reconocerán como inventarios para administración o consumo corriente, los activos adquiridos como materiales, insumos o suministros necesarios para la administración y funcionamiento institucional.

Inventarios para Producción

7. Son inventarios para la producción, los activos adquiridos que se encuentren en proceso de producción y los producidos, que se tengan con la intención de consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. Para determinar los inventarios de transformación o venta, se tomará en cuenta los siguientes conceptos:

Inventarios en Productos en Proceso

8. Comprende las cuentas que registran y controlan la acumulación de costos de los insumos utilizados para la producción de bienes o servicios destinados a la comercialización o de bienes intermedios utilizados como materias primas en procesos productivos complementarios.

Inventarios en Comercialización y Distribución

9. Comprende las cuentas que registran y controlan la acumulación de costos incurridos en la formación de inventarios destinados a la venta y en las actividades operativas que intervienen en los procesos de comercialización y distribución sin contraprestación o con una contraprestación simbólica; así como, los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de:
 - a. Comercializarse en el curso normal de la operación;
 - b. Distribuirse en forma gratuita o a precios disintos al mercado en el curso normal de la operación; y,

- c. Transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

Inventarios para Proyectos y Programas de Inversión

10. Se reconocerán como inventarios para proyectos y programas de inversión, los activos adquiridos como materiales, insumos o suministros necesarios para la ejecución de los mismos.

11. Los inventarios incluyen:

- a. Los bienes comprados y mantenidos para vender;
- b. Los terrenos y otros activos inmuebles mantenidos para la venta;
- c. Los materiales o servicios en proceso;
- d. Los bienes producidos terminados;
- e. Los materiales y suministros en espera de ser utilizados en el proceso productivo;
- f. Los bienes comprados, conservados o producidos por la entidad para ser distribuidos de forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación;
- g. Municiones;
- h. Materiales consumibles;
- i. Materiales de mantenimiento;
- j. Piezas de repuesto de planta o equipo que no se tratan como Propiedad, Planta y Equipo.
- k. Suministros del servicio postal almacenados para la venta;
- l. Especies valoradas mantenidas para la venta.

Medición Inicial

12. Los inventarios se medirán al costo de adquisición o al costo de conversión.

Costo de adquisición

13. El costo de adquisición de los inventarios comprende el precio de compra, transporte, impuestos y aranceles no recuperables, así como otros costos directamente atribuibles para que el inventario esté en condiciones de consumo, venta y/o distribución.

14. Los descuentos comerciales, las rebajas y otros conceptos similares se deducirán para determinar el costo de la adquisición.

15. El costo de los inventarios adquiridos sin contraprestación se medirá al valor de mercado a la fecha de su adquisición.
16. Los inventarios que comprenden productos agrícolas, que la entidad haya cosechado o recolectado de sus bienes biológicos, se medirán, para su reconocimiento inicial, por el valor de mercado menos los costos de venta en el momento de su cosecha o recolección. Este será el costo de los inventarios en esa fecha, para la aplicación de la presente Norma.
17. Las erogaciones (o desembolsos) relacionados directamente con la adquisición de inventarios, se registrarán en la contabilidad debitando las cuentas de Subgrupo de inventarios para consumo corriente y de inversión que corresponda y acreditando la cuenta por pagar, considerando la naturaleza del gasto presupuestario incurrido.

Costo de conversión

18. Los costos de conversión se incurren en un entorno manufacturero, producto de convertir inventarios en productos terminados, y comprenden:
 - a. Mano de obra directa
 - b. Materia prima;
 - c. Costos indirectos de fabricación.
19. Se excluyen los costos del valor de los inventarios, y se reconocerán como gastos del período, los siguientes:
 - a. Las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción;
 - b. Los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios en el proceso de producción antes de una nueva etapa de producción;
 - c. Los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a la condición y ubicación actuales de los inventarios; y
 - d. Los costos de venta.
20. Para registrar el devengado por la adquisición de inventarios destinados a la producción se debitará las cuentas que corresponda de los Subgrupos de Inventarios para Producción, Inventarios para Productos en Proceso e Inventarios para la Comercialización y Distribución y se acreditará a la cuenta por pagar respectiva.

21. La recepción de inventarios a título gratuito, se registrará debitando las cuenta del Subgrupo de Inventarios para consumo corriente, producción y de inversión que corresponda, y acreditando la cuenta de Donaciones Recibidas en Inventarios.

Control de Inventarios y fórmulas del costo

22. Las adquisiciones y disminuciones de inventarios serán controladas a través del sistema de inventario permanente utilizando el método de costo promedio ponderado conocido como CPP, mediante el que se calcula un costo promedio de compra o producción que determina el valor del inventario a ese costo promedio.

23. El guardalmacén o bodeguero hará llegar periódicamente a la unidad contable de la entidad, la información y documentación relativa a los movimientos de ingresos y egresos debidamente valorados, para la actualización y conciliación contable respectiva.

Medición posterior

24. Luego de la medición inicial, los inventarios destinados a la distribución o comercialización, deberán medirse al costo o al valor realizable neto, el que sea menor.

25. Los inventarios deberán medirse al menor valor entre el costo y el costo corriente de reposición cuando se mantengan para:

- a. Distribución sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica;
- b. Consumirlos en el proceso de producción de bienes que van a ser distribuidos sin contraprestación a cambio, o por una contraprestación insignificante.

26. Si el valor realizable neto o el costo corriente de reposición es menor que el valor del costo, se reconocerá una pérdida por deterioro en el resultado del período, debitando la cuenta respectiva del Subgrupo Actualizaciones y Ajustes y acreditando la cuenta de Deterioro acumulado de inventarios que corresponda.

27. Si el valor realizable neto o el costo de reposición es mayor que el valor del inventario, se revertirá la pérdida por deterioro. La reversión se reconocerá como un ingreso del período, debitando la cuenta de Deterioro acumulado de

inventarios que corresponda y acreditando la cuenta respectiva del Subgrupo Actualizaciones y Ajustes.

28. La conciliación se realizará de manera mensual; y las tomas físicas del inventario, por lo menos una vez al año a efecto de establecer correspondencia con las cifras contables, o en su defecto, para establecer las diferencias existentes entre los saldos contables y las tomas físicas.
29. Para los casos en los que las desviaciones de valores sean negativas, se procederá con los procesos legales pertinentes o en última instancia con el establecimiento de responsabilidades.

Disminución de inventarios

Bajas

30. La baja en cuentas de los inventarios por daños físicos, hurto, robo, abigeato, incendio, destrucción o caducidad, entre otros, se contabilizará debitando la cuenta de deterioro acumulado y acreditando la cuenta respectiva que identifique el inventario que se da de baja. La diferencia se contabilizará debitando la cuenta de Gasto por Pérdida de Inventarios cuando exista responsabilidad de terceros o en la cuenta de Baja de Inventarios en los demás casos. El registro contable pertinente se lo hará con los documentos motivados correspondientes (denuncia de la sustracción realizada en el organismo competente e informe de daño o desaparición del inventario). La compensación procedente de terceros por daños físicos, hurto, robo, abigeato, incendio, entre otros, se contabilizará sobre la base de la NTCG 23.
31. Cuando la baja se realice con cargo a la cuenta de Gasto por Pérdida de Inventarios, se tendrá que registrar simultáneamente un registro en cuentas de orden debitando la cuenta de Pérdida de Inventarios y acreditando la cuenta de Responsabilidad de Pérdida de Inventarios, de forma que las entidades mantengan el control administrativo y efectúen el seguimiento respectivo a la documentación que sustenta el registro de la pérdida de inventarios, con la finalidad de que los procesos relacionados con estos casos se concluyan. Con la recuperación del inventario se realizará la disminución de las cuentas mencionadas debitando la cuenta de Responsabilidad de Pérdida de Inventarios y acreditando la cuenta de Pérdida de Inventarios.
32. Cuando se trate de inventarios parcial o totalmente obsoletos o cuyo precio de venta ha caído o sus costos de baja, venta, intercambio o distribución han

aumentado, se rebajará el costo del inventario hasta alcanzar su valor realizable neto o su costo corriente de reposición, según corresponda. Esta rebaja corresponde a una pérdida por deterioro en el valor de los inventarios y se registrará debitando la cuenta respectiva del Subgrupo de Actualizaciones y ajustes y acreditando la cuenta de Deterioro acumulado de inventarios que corresponda.

Consumos

33. El consumo de inventarios para propósitos administrativos se registrará mediante asientos de ajuste económico, debitando la cuenta del Subgrupo de Bienes y Servicios de consumo y acreditando la cuenta de inventarios para consumo corriente que corresponda.
34. El consumo de inventarios para proyectos o programas se registrará mediante asientos de ajuste económico, debitando la cuenta del Subgrupo de Gastos de Gestión y acreditando la cuenta de inventarios para inversión según corresponda.

Procesos Productivos

35. Para la acumulación de productos en proceso se registrará un ajuste contable debitando la cuenta Costos Acumulados de Productos en Proceso y acreditando las cuentas que correspondan de los Subgrupos de Inventarios para Producción e Inventarios para Productos en Proceso.
36. En la acumulación de productos terminados se registrará un ajuste contable debitando la cuenta Costos Acumulados en Productos Terminados y acreditando la cuenta Costos Acumulados de Productos en Proceso.
37. Para la acumulación de productos de comercialización y distribución se registrará un ajuste contable debitando la cuenta Costos Acumulados de Comercialización y acreditando la cuenta Costos Acumulados de Productos Terminados.
38. Durante el registro del inventario destinado para la venta se debitará la cuenta de los Subgrupos de Inventarios para la Venta y acreditará la cuenta Costos Acumulados de Comercialización y Distribución.

39. Para el registro del costo de venta se debitará la cuenta del Subgrupo de Costo de Ventas y Otros y se acreditará la cuenta de los Subgrupos de Inventarios para la Venta. En la venta se registrará el devengado del ingreso correspondiente.
40. En el caso del registro del inventario de administración se debitará la cuenta del Subgrupo de Inventarios para Consumo Corriente y acreditará la cuenta de Costos Acumulados de Productos Terminados.

Reclasificaciones

41. Los bienes inmuebles registrados como Propiedades de Inversión, para los que se tenga la intención de utilizarlos en la venta, durante el curso normal de la operación de la Entidad, se los reclasificará a Inventarios y su tratamiento será sobre la base de esta NTCG. Así mismo, se realizará una reclasificación hacia Propiedades de Inversión cuando un bien inmueble que había sido clasificado en Inventarios se destine para generar rentas o plusvalías en condiciones comerciales.

Donación de Inventarios

42. La entrega de Inventarios a título gratuito, se registrará disminuyendo el valor contable del inventario, según el caso, acreditando las cuentas del Subgrupo de Inventarios para consumo corriente, producción y de inversión que corresponda, y debitando la cuenta de Donaciones Entregadas en Inventarios.

Información a revelar

43. Se incluirá en revelaciones, la siguiente información:
- Las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluye la fórmula de medición de los costos utilizada;
 - El valor realizable neto;
 - El valor de los consumos de inventarios;
 - Los valores de las reversiones en las rebajas de valor que son reconocidas en el estado de resultados del período. Las circunstancias o eventos que hayan producido la reversión de las rebajas de valor; y
 - Los montos por donación de inventarios.

Referencia a NICSP

44. La norma de Inventarios, se basa en la NICSP 12 "Inventarios", de la edición 2016 del Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

NTCG 10. ARRENDAMIENTOS

Alcance

1. Esta Norma se empleará para los acuerdos mediante los cuales se transfiere el derecho de uso de activos, incluso en el caso de que el arrendador queda obligado a suministrar servicios de cierta importancia en relación con la operación o el mantenimiento de los citados activos.
2. Se exceptúa de esta norma a los:
 - Acuerdos de arrendamiento para explorar o usar recursos naturales tales como petróleo, gas natural, árboles, metales y otros derechos mineros; y
 - Acuerdos sobre licencias para temas tales como películas, grabaciones en vídeo, funciones de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor.

Definiciones

Mantenimiento. - son desembolsos necesarios para mantener el bien en condiciones de uso.

Reparación. - son desembolsos necesarios para devolver la funcionalidad del bien en condiciones de uso.

Adecuación. - son desembolsos logísticos que no implican mejora.

Reemplazo. - son desembolsos necesarios para sustituir partes del bien que no implican mejora.

Instalación. - son desembolsos necesarios para que el activo se encuentre en condiciones de uso, que implican mejora.

Mejora. - son desembolsos necesarios para aumentar o la productividad, su vida útil, o la disminución de costos del bien.

Reconocimiento

3. Arrendamiento es un acuerdo por el que, a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, el arrendador cede al arrendatario el derecho a utilizar un activo durante un período de tiempo determinado. El arrendamiento puede ser operativo o financiero.

4. Arrendamiento Operativo es un tipo de arrendamiento en el que no se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.
5. Arrendamiento Financiero es un tipo de arrendamiento en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. La propiedad del activo puede o no puede ser transferida.
6. Se reconoce el arrendamiento en cuanto se firma el acuerdo por el que el arrendador (es decir, la entidad que posee el activo) a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, cede al arrendatario (es decir, la entidad que usará el activo) el derecho a utilizar un activo durante un período de tiempo determinado. El contrato además dará detalles de los pagos que deben realizarse según los términos del arrendamiento.

Clasificación

7. La clasificación de un arriendo en uno u otro tipo depende de la esencia del hecho económico no de la forma contractual.

Arrendamiento Operativo

Arrendamiento operativo desde la perspectiva del arrendatario

Medición Inicial

8. Los costos directos iniciales reconocidos por el arrendatario se imputarán al período en el que se incurran.

Medición Posterior

9. Los pagos de arrendamiento (excluyendo los costos de servicios tales como seguro y mantenimiento) bajo un contrato de arrendamiento operativo se contabilizarán debitando el grupo Gastos de Gestión correspondiente y acreditando la Cuenta por Pagar respectiva, imputando este gasto por la modalidad de línea recta durante el plazo del arrendamiento, salvo que haya otra modalidad sistemática que sea representativa del patrón de tiempo del beneficio del usuario.
10. Los costos incurridos por adiciones y/o mejoras por parte del arrendatario se reconocen como un gasto como transferencia no monetaria entregada al arrendador, en el período en el que se efectuó la adición o mejora.

Arrendamiento operativo desde la perspectiva del arrendador

Medición Inicial

11. El arrendador continuará presentando en el estado de situación financiera sus activos sujetos a arrendamiento operativo, de acuerdo con la naturaleza de éstos.
12. Los costos directos iniciales (honorarios, legalizaciones, seguros, etc.), incurridos por el arrendador en la negociación y contratación de un arrendamiento operativo, se reconocerán, aumentando el valor contable del bien y acreditando la Cuenta por Pagar respectiva. Posteriormente, se tratarán como un mayor valor de los gastos por depreciación a lo largo del plazo de arrendamiento, sobre la misma base de los ingresos del arrendamiento.

Medición Posterior

13. Los costos, incluyendo depreciación, en que se ha incurrido para devengar el ingreso de arrendamiento se reconocen como un gasto.
14. Los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos deben ser reconocidos como ingresos, en el estado de resultados, de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento.
15. Los costos relacionados a mejoras, incurridos por el arrendador de un arrendamiento operativo, se cargarán al valor contable del activo arrendado debitando la cuenta contable del grupo Propiedad, Planta y Equipo o Propiedades de Inversión y acreditando la Cuenta por Pagar respectiva.
16. Las adiciones y/o mejoras realizadas por el arrendatario se contabilizarán en la contabilidad del arrendador como un aumento del valor del activo arrendado, en el período en el que se efectuó la adición y/o mejora, incrementando simultáneamente los ingresos como transferencia no monetaria recibida del arrendatario.
17. Los costos relacionados al mantenimiento, reparación, adecuación y reemplazo incurridos por el arrendador de un arrendamiento operativo, se reconocerán debitando la cuenta contable del grupo Gastos de Gestión correspondiente y acreditando la Cuenta por Pagar respectiva.

Arrendamiento Financiero

Arrendamiento financiero desde la perspectiva del arrendatario

Medición Inicial

18. Al inicio del arrendamiento, el arrendatario contabilizará: el activo arrendado según su naturaleza, y, una cuenta por pagar por arrendamiento financiero de acuerdo con el valor menor entre: (i) el valor de mercado y (ii) el valor presente de los pagos mínimos del arrendamiento para el arrendatario.
19. Los pagos mínimos del arrendamiento para el arrendatario son todos los pagos que se pueden requerir al arrendatario durante el plazo del arrendamiento excepto las cuotas de carácter contingente y que van a ser reembolsadas, incluyendo el valor residual garantizado por el arrendatario o por una parte vinculada con él, o, el valor de la opción de compra cuando se espera que ésta sea inferior al valor de mercado del activo en el momento en que se pueda ejercer la opción de compra.
20. Para el cálculo del valor presente, se empleará como factor de descuento la tasa implícita del acuerdo y de no poder determinarse, se usará la tasa incremental de los préstamos del arrendatario.
21. La tasa implícita del acuerdo es la tasa que produce la igualdad entre: (i) el valor presente de los pagos mínimos del arrendatario y (ii) el valor de mercado del activo arrendado más los costos iniciales del arrendador cuando este no es productor y distribuidor del activo arrendado.
22. La tasa de interés incremental de los préstamos es aquella a la que pactaría el arrendatario si solicitara préstamos en el mercado financiero para comprar el activo, en un plazo y con garantías similares a las del contrato del arrendamiento.
23. Si no es posible determinar el valor de mercado del activo arrendado, el valor presente de los pagos mínimos al arrendador se comparará con el costo de reposición del activo.
24. Los costos directos iniciales incurridos por el arrendatario que surgen al negociar y asegurar el contrato de arrendamiento, se incluyen como parte del valor del activo arrendado.

Medición Posterior

25. El activo recibido en arrendamiento se medirá conforme a las normas relativas a NTCG 11, Propiedad Planta y Equipo, NTCG 16 Activos Intangibles, NTCG 14 Propiedades de Inversión.
26. La cuenta por pagar por arrendamiento financiero se medirá al costo amortizado, el que corresponde al valor reconocido inicialmente más el interés financiero determinado con la tasa implícita del acuerdo, o en su defecto, la tasa de interés incremental de los préstamos, menos los pagos efectuados para reducir el valor del principal y el valor de los intereses.

Arrendamiento financiero desde la perspectiva del arrendador**Medición Inicial**

27. Al inicio del arrendamiento, el arrendador dará de baja el activo que se encuentra en arrendamiento, y reconocerá una cuenta por cobrar por arrendamiento financiero medida al valor presente de los pagos mínimos del arrendamiento para el arrendador. La diferencia con respecto al valor en libros del activo entregado se reconocerá como un ingreso o gasto del período por la baja del activo.
28. Los pagos mínimos del arrendamiento para el arrendador corresponden a todos los pagos que recibirá el arrendador por parte del arrendatario durante el plazo del arrendamiento excepto las cuotas de carácter contingente y que van a ser reembolsadas, incluyendo el valor residual que le garantice: el arrendatario o una parte relacionada con él, o un tercero no relacionado con el arrendador, que tenga la capacidad de asumir las obligaciones financieras bajo la garantía.
29. Para el cálculo del valor presente, se empleará como factor de descuento la tasa implícita del acuerdo.
30. Los costos directos iniciales (honorarios, legalizaciones, seguros, etc.), incurridos por el arrendador en la negociación y contratación de un arrendamiento financiero, se reconocerán como un valor mayor de la cuenta por cobrar por arrendamiento financiero cuando el arrendador no es productor o distribuidor del activo arrendado. En caso contrario se reconocerán en el gasto del período en el que se incurran.

31. En el caso de que el arrendador sea productor o distribuidor del activo arrendado, se reconocerá por separado: (i) la pérdida o ganancia equivalente al resultado de una venta directa del activo y (ii) el monto de la ganancia del interés financiero que se obtendrá durante el período del arrendamiento financiero. El ingreso por la venta del activo será el que corresponde al menor valor entre el valor de mercado y el valor presente de los pagos mínimos del arrendamiento por parte del arrendador descontados a la tasa implícita del acuerdo. Sin embargo, si la tasa de interés pactada es inferior a las del mercado, se utilizará la tasa de interés de mercado para calcular el valor presente indicado.
32. El costo de ventas del activo corresponderá al valor por el que se contabilizó el activo menos el valor presente del valor residual del activo que no se encuentra garantizado exclusivamente por una parte vinculada con el arrendador.

Medición Posterior

33. La cuenta por cobrar por arrendamiento financiero se medirá al costo amortizado, que corresponde al valor reconocido inicialmente más el interés financiero determinado con la tasa implícita del acuerdo, o en su defecto, la tasa de interés de mercado, cuando la tasa pactada es inferior a la de mercado y el arrendador es productor y distribuidor del bien arrendado, menos los pagos efectuados para reducir el valor del principal y el valor de los intereses, menos cualquier disminución por deterioro del valor.

Información a revelar

34. Los arrendatarios en un arrendamiento operativo revelarán la siguiente información:
- a) El total de pagos mínimos del arrendamiento, derivados de contratos de arrendamiento operativo no cancelables, que se van a compensar en los siguientes plazos:
- Hasta un año.
 - Más de un año y no más de cinco años.
 - Más de cinco años.
- b) Una descripción general de los acuerdos significativos del arrendamiento llevados a cabo por el arrendatario, donde se incluirán, los siguientes datos:

- Las bases para la determinación de cualquier eventual cuota de carácter contingente que se haya pactado.
- Plazos de renovación y las cláusulas de actualización.
- Los valores de los pagos por subarrendamiento que se esperan recibir.
- Cuotas de arriendos y subarrendamientos reconocidas como gastos dentro del período de la fecha de presentación.

35. Los arrendadores en un arrendamiento operativo revelarán la siguiente información:

- a) El valor acumulado de los cobros a recibir, derivados de contratos de arrendamiento operativo, que se van a compensar en los siguientes plazos:
 - Hasta un año.
 - Más de un año y no más de cinco años.
 - Más de cinco años.
- b) Total, cuotas de carácter contingente reconocidas en el Estado de Rendimiento Financiero del período; y,
- c) Descripción general de los acuerdos de arrendamiento llevados a cabo por el arrendador

36. Los arrendatarios en un arrendamiento financiero revelarán la siguiente información:

- a) El total de pagos mínimos a la fecha de presentación de los Estados Financieros, así como su valor presente en los siguientes plazos:
 - Hasta un año.
 - Más de un año y no más de cinco años.
 - Más de cinco años.
- b) El valor del saldo en balances a la fecha de presentación
- c) Un informe de conciliación entre el total de pagos mínimos por realizar y su valor presente.
- d) Un informe actual del valor por pagos a recibir por subarrendamiento, de haberlo.

- e) Descripción general de acuerdos significativos, incluyendo:
- Cuotas contingentes y sus condiciones, de haberlas
 - Plazos de renovación u opción de compras constantes en el contrato de arrendamiento y otros hechos significativos.
 - Restricciones impuestas en el contrato, de haberlas.

37. Los arrendadores en un arrendamiento financiero revelarán la siguiente información:

- a) El contenido del informe de conciliación realizado entre los valores de los pagos mínimos del arrendamiento, a la fecha de presentación de estados financieros en comparación con los valores presentes de los pagos por recibir a esa fecha en los siguientes plazos:
- Hasta un año.
 - Más de un año y no más de cinco años.
 - Más de cinco años.
- b) El monto de los ingresos por devengar
- c) Cuotas contingentes que se hayan reconocido en el estado de Rendimiento Financiero
- d) Una descripción de los términos significativos del arrendamiento.
- e) El monto de los valores residuales no garantizados reconocidos a favor del arrendador.
- f) Los valores para cubrir posibles insolvencias en referencia a los cánones de arrendamiento, los que se encuentran contabilizados como reducciones del valor del arrendamiento.

Referencia a NICSP

38. La norma de Arrendamientos, se basa en la NICSP 13 “Arrendamientos”, de la edición 2016 del Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

NTCG 11. PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO (PPE)**Alcance**

1. Son bienes destinados a las actividades de administración, producción, suministro de bienes, servicios o para arrendar a terceros, excepto los bienes inmuebles arrendados en condiciones comerciales tratados en la NTCG 14. Propiedades de Inversión.

Reconocimiento

2. Esta norma establece los criterios para el reconocimiento de Propiedad, Planta y Equipo, su compra, venta, fabricación, remate, erogaciones capitalizables, baja, enajenación, traspasos internos, permuta, así como, el mantenimiento, entrega-recepción, constataciones físicas y control.
3. Se registrarán como Propiedad, Planta y Equipo para larga duración, los activos que cumplen todos los siguientes requisitos simultáneamente:
 - a. Destinados para uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos;
 - b. Puedan ser utilizados durante más de un ejercicio fiscal;
 - c. Generen beneficios económicos o potencial de servicio público adicionales a los que se darían si no se los hubiera adquirido;
 - d. Costo de adquisición igual o mayor a USD 100,00.
 - e. El valor o costo pueda ser medido de forma fiable.
4. Las adquisiciones de bienes que no cumplan estos requisitos, serán registradas en las cuentas de gastos corrientes y/o de inversión no depreciables.
5. Se efectuará la recepción, el almacenamiento temporal, la custodia y el control de los bienes de Propiedad, Planta y Equipo, hasta que se efectúe la entrega recepción al custodio final. Con este fin se utilizarán las cuentas contables respectivas en cada proceso según lo contenido en el Catálogo General de Cuentas.
6. Las piezas de repuesto se contabilizarán como inventarios y se reconocerá su consumo en el resultado en cuanto se cuente con el inventario final. Sin embargo, las piezas de repuesto importantes y el equipo de mantenimiento permanente, que la entidad espere utilizar durante más de un ejercicio fiscal, cumplen normalmente las condiciones para ser calificados como elementos de Propiedad, Planta y Equipo.

7. Los bienes históricos y culturales, que cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo, se reconocerán como tal; en caso contrario, se aplicará lo establecido en la Norma de Bienes del Patrimonio Histórico, Artístico y/o Cultural.
8. Los terrenos y los edificios, locales y residencias, se contabilizarán por separado, incluso si han sido adquiridos de forma conjunta. Los edificios tienen una vida limitada y, por tanto, son activos depreciables. En cambio, los terrenos no son sujetos de depreciación.
9. El armamento y equipamiento militar y policial cumple con toda la definición de elementos de Propiedad, Planta y Equipo, por lo que deberá reconocerse como un activo, sin embargo, por tratarse de elementos considerados en la Ley de Seguridad Nacional, estos deberán estar registrados y controlados de acuerdo con la normativa específica, que para el efecto deben dictar en coordinación los Ministerios rectores del ramo de la Seguridad Nacional, sin contravenir las disposiciones de la presente Norma.
10. Los bienes incautados cuyo proceso judicial no ha concluido, serán registrados en cuentas de orden, para lo que deberán estar debidamente codificados y registrados a nivel del detalle específico que garantice la veracidad del bien.
11. Las adquisiciones, mejoras, adiciones y reparaciones extraordinarias realizadas a un elemento de Propiedad, Planta y Equipo que: a) aumentan su valor contable, b) incrementan su vida útil; o c) amplían su capacidad productiva, constituyen erogaciones capitalizables, que se registrarán incrementando las cuentas de Propiedad, Planta y Equipo y acreditando la cuenta de Actualización de Propiedad Planta y Equipo, este monto será depreciado en los años de vida útil de conformidad con los criterios técnicos.
12. Los gastos en reparaciones ordinarias o periódicas, destinadas al mantenimiento y conservación de la capacidad de los ítems de Propiedad, Planta y Equipo, deberán registrarse como gastos de gestión. Las reparaciones son erogaciones no capitalizables en las que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

13. Se reconocerán como Propiedad, Planta y Equipo, las plantas productora utilizadas para la obtención de productos agrícolas.
14. Los bienes inmuebles que no cumplan las condiciones de Propiedades de Inversión determinados en la NTCG 14 o aquellos donde exista un cambio de uso evidenciado por el inicio de la ocupación de la propiedad por parte de la Entidad y que no permita obtener rentas o plusvalías, se les considerará como bienes de Propiedad, Planta y Equipo, por lo que su tratamiento será sobre la base de esta NTCG.
15. Los bienes inmuebles que no cumplan las condiciones de Inventarios según la NTCG 9, se les considerará como bienes de Propiedad, Planta y Equipo, por lo que su tratamiento será sobre la base de esta NTCG.
16. Para el caso de bienes concesionados se los deberá tratar de acuerdo con la NTCG 25, Concesiones.
17. En el caso de los bienes de Proyectos y Programas se deberá realizar su tratamiento conforme a la NTCG 17.

Medición Inicial

18. Los elementos de Propiedad, Planta y Equipo que cumplan con las condiciones para ser considerados como tales, se medirán por su costo, lo cual comprende:
 - a. El precio de adquisición incluido los aranceles y los impuestos no reembolsables que graven a la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio.
 - b. Los costos directamente relacionados con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda prestar el servicio, tales como: costos de instalación y montaje, preparación del lugar de ubicación, conforme a las condiciones para las que fue fabricado o construido.
19. Las adquisiciones de Propiedad, Planta y Equipo se registrarán en la contabilidad, debitando la cuenta seleccionada entre las opciones disponibles en los Subgrupos de bienes de administración o de producción y acreditando, en cualquiera de los casos, la cuenta por pagar que corresponda al devengado del gasto presupuestario de capital.

20. Un elemento adquirido en una permuta se debe reconocer a su valor de mercado, a falta de este se utilizará el valor de mercado del bien entregado. No obstante, si la transacción de intercambio carece de carácter comercial o no se puede determinar el valor de mercado del activo entregado o recibido, se reconocerá por el valor en libros del activo entregado. A este valor se le sumará cualquier desembolso, directamente atribuible a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la entidad.
21. Los bienes incautados que son legalizados serán reconocidos por su valor de mercado, y en ausencia de este por su costo de reposición. Si no es posible determinar alguna de las mediciones anteriores, se reconocerán por el valor relacionado con el acto administrativo o sentencia judicial expedida por la autoridad competente.
22. Los bienes recibidos a título gratuito se registrarán por su valor de mercado, y en ausencia de este por su costo de reposición. Si no es posible determinar alguna de las mediciones anteriores, se reconocerán por el valor consignado en el respectivo convenio o acta entrega recepción, incluyendo los gastos realizados para ser puestos en condiciones de operación. Se contabilizarán debitando las cuentas de los Subgrupos de Bienes de Administración, Producción, Inversiones en Obras en Proceso y en Programas en Ejecución y, acreditando directamente a la cuenta Donaciones Recibidas en Bienes Muebles e Inmuebles.

Medición Posterior

23. Con posterioridad a su reconocimiento, un bien de Propiedad, Planta y Equipo se medirá por el costo menos la depreciación acumulada y menos el deterioro acumulado.
24. Los bienes de Propiedad, Planta y Equipo, se mantendrán a su costo histórico, incluyendo al menos la revalorización por una sola vez.
25. El valor contable, la depreciación acumulada, el deterioro acumulado y el valor en libros de Propiedad, Planta y Equipo, deberán ser controlados en registros auxiliares bajo alguna de las siguientes opciones:
 - a. En forma individual.

- b. Por cada componente, en la medida en que la vida útil de cada parte o pieza que lo conforme sea diferente.
- c. Por lote o grupo de similares características físicas, adquiridos en una misma fecha, de igual valor unitario, destinados a una sola área física y misma actividad administrativa y/o productiva.

Depreciación

- 26. La depreciación es el valor de la pérdida periódica por el uso, desgaste físico u obsolescencia normal y esperada de los bienes de Propiedad, Planta y Equipo.
- 27. La depreciación de un activo inicia cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando el bien se encuentre en el lugar en el cual va a ser utilizado y en las condiciones necesarias para que pueda prestar el servicio para el cual fue adquirido.
- 28. El valor depreciable de un bien se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Se suspenderá la depreciación de un activo, cuando éste se encuentre dado de baja por obsolescencia, desgaste u otra circunstancia; por tanto, la depreciación no cesará cuando el activo se encuentre sin uso, a menos que se utilice un método de depreciación en función al uso.
- 29. Un activo totalmente depreciado, es aquel que llegó al término de su vida útil estimada. El activo no necesariamente deberá ser desechado y permanecerá en los registros contables con su valor residual hasta su baja definitiva.
- 30. El monto de la depreciación de los bienes destinados a las actividades administrativas se reflejará en la cuenta de Depreciación Bienes de Administración; en cambio, la originada en procesos productivos se reflejará en la cuenta Depreciación Bienes de Producción; la correspondiente a proyectos o programas en las cuentas de Depreciación Bienes de Inversión.
- 31. Un incremento en el valor de los terrenos en los que se asienta un edificio no afectará a la determinación del valor depreciable del edificio.
- 32. En lo referente al tratamiento de minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida ilimitada y por tanto no se deprecian.

Vida Útil

- 33. Los ítems de Propiedad, Planta y Equipo destinados a actividades administrativas, productivas o arrendadas a terceros, se depreciarán por el

período durante el cual se espera que el activo esté disponible para su uso; o bien por el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del activo.

34. A continuación, se establece la siguiente tabla referencial de vida útil:

TIPO	VIDA ÚTIL ESTIMADA (AÑOS)	
	Administración, Proyectos y Programas	Producción
Maquinaria y Equipos	10	UTPE*
Mobiliarios Herramientas Partes y Repuestos	10	10
Equipos de Computación	3	3
Vehículos	5	UTPE*
Edificaciones y Prefabricados		
• Acero estructural	50	40
• Acero de refuerzo	50	40
• Hormigón Armado y Ladrillo	50	40
• Ladrillo (o Bloque)	40	35
• Mixto (Ladrillo o Bloque y Adobe o Madera)	35	30
• Adobe	25	20
• Madera	20	15
Plantas Productoras	-	10

*UTPE= Unidades de Tiempo o Producción Estimada.

Esta tabla referencial será revisada periódicamente por el ente rector de la Contabilidad Gubernamental; sin embargo, las entidades podrán identificar la vida útil de los bienes, conforme a las especificaciones técnicas del fabricante al momento de la adquisición y registro del bien, además deberán considerar la operatividad y frecuencia de uso de los bienes.

35. Las mejoras, adiciones y reparaciones extraordinarias que impliquen erogaciones capitalizables obligarán al recálculo del monto de la depreciación, en términos de la reestimación de la vida útil del bien.

36. Cuando existan cambios significativos en las condiciones físicas y en el potencial de servicio del bien, las entidades podrán realizar una reestimación de su vida útil.
37. Los semovientes utilizados en: investigación, educación, transporte, entretenimiento, esparcimiento, control de aduanas u otra actividad que no sea la actividad agrícola, serán considerados como Propiedad, Planta y Equipo y se deberán depreciar a través de la siguiente tabla de vida útil referencial:

TIPO	VIDA ÚTIL ESTIMADA (AÑOS)
Activos Vivos (Semovientes)	
Caninos	5
Caballo, Mula, Asno, Camélidos	15
Vacas	15
Ovejas, chivos	10
Cerdos	5

38. Cuando existan cambios significativos en las condiciones físicas y en el potencial de servicio del bien, las entidades podrán realizar una reestimación de su vida útil.

Valor residual

39. Es el valor que corresponde al 10% del valor contable.

El porcentaje de valor residual referencial será revisado periódicamente por el ente rector de la Contabilidad Gubernamental; sin embargo, las entidades fuera del PGE podrán actualizar dicho valor de acuerdo con las condiciones de los bienes; además, si no se tiene intención de venderlos al final de su vida útil, el valor residual será nulo o cero (0.00).

Método de cálculo de la depreciación

40. La cuota de depreciación proporcional de bienes muebles destinados a actividades administrativas y las correspondientes a proyectos o programas de inversión, se determinará aplicando el método de línea recta, sobre la base de la siguiente fórmula:

$$CDP = \frac{\text{Valor contable} (-) \text{Valor residual} - \text{Deterioro acumulado}}{\text{Vida útil estimada (años)}} \times \frac{n}{365} \text{ ó } \frac{n}{12}$$

Dónde:

CDP = Cuota de Depreciación Proporcional.

n = Número de días o meses, contados a partir del inicio de su utilización.

La cuota de depreciación proporcional de bienes muebles, destinados a actividades productivas, se determinará aplicando el método de unidades de tiempo o unidades de producción, basado en la siguiente fórmula:

$$CDP = \frac{\text{Valor contable} (-) \text{Valor residual} - \text{Deterioro acumulado}}{\text{Unidades de producción estimadas totales}} \times UP$$

Dónde:

Unidades de producción estimadas totales: Dadas por la especificación del fabricante.

UP= Unidades Producidas.

41. En los bienes muebles destinados a las actividades productivas, que por sus características sea imposible emplear el método de unidades de tiempo o producción, se aplicará el método de línea recta.
42. La depreciación determinada bajo el método de línea recta, preferentemente se registrará al término de cada ejercicio contable; por el contrario, la calculada mediante el método de unidades de tiempo o de producción, se contabilizará en función del proceso productivo.

Deterioro

43. El Deterioro se trata en la NTCG 18.

Baja en cuentas

44. La baja en cuentas de los bienes por daños físicos, hurto, robo, abigeato, incendio, entre otros; se contabilizará debitando las cuentas de depreciación acumulada y deterioro acumulado y acreditando la cuenta respectiva que identifique el bien que se da de baja. La diferencia se contabiliza debitando la cuenta de Gasto por Pérdida de Activos Fijos. El registro contable pertinente se lo hará con los documentos motivados correspondientes (denuncia de la sustracción realizada en el organismo competente e informe de daño del bien). La compensación procedente de terceros por daños físicos, hurto, robo, abigeato, incendio, entre otros; se contabilizará con base en la NTCG 23.

45. Cuando la baja se realice con cargo a la cuenta de Gasto por Pérdida de Activos Fijos, se tendrá que registrar simultáneamente un registro en cuentas de orden debitando la cuenta de Pérdida de Activos Fijos y acreditando la cuenta de Responsabilidad de Pérdida de Activos Fijos, de manera que las entidades mantengan el control administrativo y efectúen el seguimiento respectivo a la documentación que sustenta el registro de la pérdida de bienes, con la finalidad de que los procesos relacionados con estos casos se concluyan. Con la recuperación de los bienes, se realizará la disminución de las cuentas mencionadas debitando la cuenta de Responsabilidad de Pérdida de Activos Fijos y acreditando la cuenta de Pérdida de Activos Fijos.
46. La baja de bienes por obsolescencia o por ser inservibles, se registrará debitando la depreciación acumulada y el deterioro acumulado y acreditando el valor del bien. La diferencia se registrará debitando la cuenta de Baja de Propiedad, Planta y Equipo.
47. La disminución de bienes de Propiedad, Planta y Equipo por concepto de venta, permuta, transferencia de dominio, entrega como parte de pago u otra forma de traspaso de dominio, a título oneroso, se registrará eliminando el valor contable y la depreciación acumulada; la diferencia con el valor en libros constituirá el costo y se contabilizará en la cuenta respectiva del Subgrupo Costo de Ventas y Otros.
48. El derecho monetario a percibir por el traspaso de dominio se registrará con débito en las Cuentas por Cobrar Venta de Activos no Financieros y crédito en la contra cuenta del Subgrupo Venta de Bienes y Servicios, que corresponda.
49. La utilidad o pérdida ocurrida en la transferencia se registrará independientemente como otro ingreso en el Subgrupo utilidades en venta de bienes y se obtendrá, comparando el ingreso obtenido menos el costo de ventas.
50. Los bienes entregados en préstamo de uso o comodato deberán ser analizados de acuerdo con la esencia del contrato para determinar si los riesgos y beneficios asociados a los activos se han transferido sustancialmente al comodatario. El bien se mantendrá en la contabilidad del comodante, por tanto, no requiere una disminución, debiendo por ello efectuarse la depreciación en la fecha que corresponda. El comodatario los registrará debitando la cuenta de Bienes recibidos en Comodato y acreditando la cuenta de Responsabilidad por Bienes recibidos en Comodato. Por tanto, el reconocimiento de los activos se efectuará en la entidad que los controla y retiene sustancialmente todos sus riesgos y

beneficios con independencia de la entidad que conserve la titularidad jurídica de los mismos.

51. La entrega a título gratuito se efectuará debitando las cuentas de depreciación acumulada y deterioro acumulado y acreditando la cuenta respectiva del bien. La diferencia se contabiliza debitando la cuenta de Donaciones Entregadas en Bienes Muebles e Inmuebles.

Reclasificaciones

52. Los bienes inmuebles registrados como Propiedades de Inversión que ya no generen rentas o plusvalías y que se utilicen en el curso normal de la operación de la Entidad, se los reclasificará a Propiedad, Planta y Equipo y su tratamiento será sobre la base de esta NTCG.

Información a revelar

53. La revelación de los valores en libros, al fin del período se hará mostrando:

- a. Adiciones
 - b. Disminuciones
 - c. Depreciación
 - d. Deterioro
 - e. Otros cambios
- El método de depreciación y valores de vida útil utilizados.
 - El valor en libros de Propiedad, Planta y Equipo que, estando totalmente depreciados, se encuentren todavía en uso.
 - El valor en libros de Propiedad, Planta y Equipo que, retirados de su uso, se mantengan para su disposición.
 - Si un elemento de Patrimonio Histórico, artístico y cultural se reconoce como Propiedad Planta y Equipo, se harán constar los detalles de tal reconocimiento.

Referencia a NICSP

54. La norma de Propiedad, Planta y Equipo, se basa en la NICSP 17 “Propiedad, Planta y Equipo”, de la edición 2016 del Manual de Pronunciamentos Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

NTCG 12. BIENES DE INFRAESTRUCTURA

Alcance

1. Esta norma se aplica a los bienes que pertenecen al grupo de Propiedad Planta y Equipo y cumplen las características de su reconocimiento.
2. Esta Norma no se aplica a:
 - Infraestructura relacionada con contratos de arrendamiento, la cual deberá contabilizarse según la **NTCG 10. ARRENDAMIENTOS**;
 - Infraestructura destinada a la obtención de renta o plusvalía, la cual deberá contabilizarse según la **NTCG 14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN**; e,
 - Infraestructura relacionada con acuerdos de concesión de servicios, la cual deberá contabilizarse según la **NTCG 25. CONCESIONES**

Reconocimiento

3. Este tipo de bienes presentan, alguna o todas de las siguientes características:
 - Son parte de un sistema o red;
 - Son de naturaleza especializada y no tienen usos alternativos;
 - No pueden moverse;
 - Son utilizados por el público en general, en la prestación de servicios públicos;
 - Son bienes inembargables;
 - Poseen objetivos sociales y no comerciales (o de obtención de un rendimiento); y,
 - Pueden estar sujetos a limitaciones con respecto a su uso o disposición.
4. Los bienes de infraestructura que cumplan con la definición de Propiedad, Planta y Equipo, deberán contabilizarse según la NTCG 11. Propiedad, Planta y Equipo, ya sean: redes de carreteras, autopistas, puentes, sistemas de alcantarillado y saneamiento, parques, hospitales, escuelas, centrales hidroeléctricas, redes de comunicación, entre otros.
5. Los Bienes de Infraestructura, se reconocerán como activo cuando:
 - Es probable que la entidad obtenga futuros beneficios económicos o servicio potencial derivados del activo; y,
 - El costo del activo para la entidad pueda ser medido con fiabilidad.

Medición inicial

6. El valor de mercado del activo puede medirse de forma confiable cuando la identificación del costo de construcción de la infraestructura permita una medición confiable de los materiales, mano de obra y otros costos empleados, y, el reconocimiento inicial incluya todos los costos necesarios para conseguir que el bien de infraestructura esté listo para el uso que se estime darle desde su planeación inicial.
7. Cuando un bien de infraestructura se adquiere a un costo nominal o sin costo, se medirá al costo de reposición.
8. Para la activación de Infraestructura se observará lo establecido en la NTCG 17. Inversiones en Proyectos y Programas, en la parte referida a la Contabilización, acumulación y liquidación de proyectos de Inversión en Obras en Proceso.

Medición Posterior

9. Con posterioridad al reconocimiento, los bienes de Infraestructura se medirán por el valor inicialmente reconocido más el valor de las mejoras y erogaciones capitalizables menos el valor de la depreciación acumulada y de las pérdidas acumuladas por deterioro más el valor de las reversiones por las pérdidas por deterioro.

Mejoras

10. Se incorporarán como parte del costo de la Infraestructura si su potencial de servicio se incrementa en comparación con el que se hubiere estimado anteriormente. Este incremento puede estar relacionado con alguna de estas características:
 - La extensión de la vida útil del activo
 - El incremento de unidades a producir
 - La mejora del servicio que brinda; o,
 - Un ahorro en los costos del mantenimiento futuro.

Reparación o Mantenimiento Menor

11. Toda transacción posterior a la adquisición del bien, que tenga como propósito mantener (y no incrementar) el rendimiento del activo o volverlo a su estado anterior, constituye un gasto de reparación o mantenimiento que se reconoce en el resultado de gestión cuando se incurre.

Mantenimiento Mayor

12. Ciertos componentes o elementos de algunos activos pueden necesitar ser reemplazados en intervalos o períodos regulares. Cuando éstos cumplan con los criterios para su reconocimiento como activos de Propiedad, Planta y Equipo, se reconocerán como parte del costo del bien y se darán de baja las partes sustituidas.

Adiciones

13. Representan componentes y accesorios que se adicionan al bien principal, formando parte del mismo y cumplen con los requisitos para considerarse como Propiedad, Planta y Equipo. En estos casos, los costos que ha generado la adición deben ser capitalizados, incrementando el costo original del bien.
14. La depreciación se calculará de manera discriminada, en función a las vidas útiles de cada componente. La vida útil del componente adicionado no podrá ser mayor al saldo de la vida útil del bien principal.

Sustituciones

15. Corresponde al reemplazo que se realiza de los elementos que forman parte de un bien y que cumplen con los requisitos para ser reconocidos como Propiedad, Planta y Equipo. En este caso, se procederá con la baja de los elementos antiguos y el alta de los nuevos. Cuando no se conozca el costo del elemento a sustituir, se podrá tomar como referencia el costo del nuevo elemento, descontando la depreciación acumulada, para su baja respectiva (costo de reposición depreciado).

Reconstrucciones

16. Cuando:
 - La reconstrucción ha sido prácticamente total, debe considerarse su costo de adquisición como un nuevo bien, dando de baja el costo de la construcción anterior.
 - Algunos elementos o componentes del bien dado de baja han sido utilizados en la reconstrucción, el valor en libros de dichos componentes debe adicionarse al costo de dicha reconstrucción. El costo y la depreciación acumulada de la parte reemplazada deberán ser eliminados.

- La reconstrucción ha sido parcial, deben darse de baja los componentes o elementos reemplazados. Cuando no sea posible conocer el valor en libros de los componentes reemplazados, debe hacerse una estimación del monto a darse de baja de esos componentes. Se puede utilizar el costo de reposición depreciado.

Depreciación

17. La depreciación se iniciará cuando el activo esté disponible para ser usado, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para ser capaz de operar en la forma prevista por la Entidad.
18. Se depreciará de forma separada cada parte de un elemento de infraestructura que tenga un costo significativo con relación al costo total. En este caso, la Entidad distribuirá el valor inicial entre sus partes significativas y depreciará de forma separada cada una de ellas.
19. El cargo por depreciación de un período se reconocerá debitando la cuenta de gasto de Depreciación de Bienes de Infraestructura y acreditando la cuenta respectiva del Subgrupo de Depreciación Acumulada de Bienes de Infraestructura.

Vida útil

20. La vida útil corresponde al período durante el cual se espera que un bien esté disponible para su uso.
21. Para la respectiva aplicación se usará la siguiente tabla referencial de vida útil:

TIPO	VIDA ÚTIL ESTIMADA (Años)
Infraestructura Pública	
• Viales	20
• Portuarias	20
• Aeropuertos	20
• Hidráulicas	20
• Centrales Hidroeléctricas	20
• Termoeléctricas	15

• Eólicas	20
• Otros Bienes de Infraestructura Pública	15
Bienes Concesionados	
• Obras Viales en Concesión	*
• Obras Aeroportuarias en Concesión	*
• Obras Portuarias en Concesión	*
• Obras Hidráulicas en Concesión	*
• Obras Hospitalarias en Concesión	*
• Otros Bienes Concesionados	*

**Plazo del contrato de concesión.*

Esta tabla referencial será revisada periódicamente por el ente rector de la Contabilidad Gubernamental; sin embargo, las entidades podrán identificar la vida útil de los bienes, conforme a las especificaciones técnicas del fabricante u otros parámetros de la construcción de la infraestructura al momento de la finalización de la obra y registro del bien.

22. Cuando existan cambios significativos en las condiciones físicas y en el potencial de servicio del bien, las entidades podrán realizar una reestimación de su vida útil.

Valor residual

23. Es el valor que corresponde al 10% del valor contable.

El porcentaje de valor residual referencial será revisado periódicamente por el ente rector de la Contabilidad Gubernamental; sin embargo, las entidades podrán actualizar dicho valor de acuerdo con las condiciones de los bienes; además, si no se tiene intención de venderlos al final de su vida útil, el valor residual será nulo o cero (0.00).

Método de cálculo de la depreciación

24. La cuota de depreciación proporcional de bienes de infraestructura destinados a actividades administrativas y las correspondientes a proyectos o programas de

inversión, se determinará aplicando el método de línea recta, sobre la base de la siguiente fórmula:

$$CDP = \frac{\text{Valor contable} (-) \text{Valor residual} - \text{Deterioro acumulado}}{\text{Vida útil estimada (años)}} \times \frac{n}{365} \text{ ó } \frac{n}{12}$$

Dónde:

CDP = Cuota de Depreciación Proporcional.

n = Número de días o meses, contados a partir del inicio de su utilización.

La cuota de depreciación proporcional de bienes de infraestructura, destinados a actividades productivas, se determinará aplicando el método de unidades de tiempo o unidades de producción, basado en la siguiente fórmula:

$$CDP = \frac{\text{Valor contable} (-) \text{Valor residual} - \text{Deterioro acumulado}}{\text{Unidades de producción estimadas totales}} \times UP$$

Dónde:

Unidades de producción estimadas totales: Dadas por la especificación del fabricante.

UP= Unidades Producidas.

Deterioro

25. De existir indicios de deterioro de la infraestructura se procederá conforme a la NTCG 18, Deterioro.

Regulación contable

26. Para la regularización de bienes de infraestructura en los que la Entidad no ejecutó la activación como parte de la liquidación de proyectos y cuyo saldo a la fecha no se refleje en las cuentas de acumulación de costos, con los documentos de sustento respectivo, se contabilizará debitando la cuenta respectiva del Subgrupo de Bienes de Infraestructura y acreditando la cuenta de Patrimonio Público que corresponda, aplicando los requerimientos de la NTCG 5. Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones y Corrección de Errores.

27. Para la regularización de bienes de infraestructura que no fueron dados de baja en años anteriores, con los documentos de sustento respectivo se contabilizará debitando la cuenta de Patrimonio Público que corresponda y acreditando las

cuentas del Subgrupo de Bienes de Infraestructura, aplicando los requerimientos de la NTCG 5. Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones y Corrección de Errores.

Reclasificaciones

28. Las entidades que mantienen saldos en las cuentas contables de los Subgrupos de Bienes de Administración, Obras de Infraestructura y Bienes Inmuebles de Inversión y que correspondan a Bienes de Infraestructura, deben efectuar un movimiento de ajuste para traspasar dichos valores, debitando las cuentas del Subgrupo de Bienes de Infraestructura y acreditando la cuenta según corresponda.

Información a revelar

29. La revelación de los valores en libros, al fin del ejercicio se hará mostrando:

- a. Adiciones
- b. Disminuciones
- c. Depreciación
- d. Deterioro
- e. Otros cambios

- El método de depreciación y valores de vida útil utilizados.
- El tratamiento de los costos posteriores y de los gastos por reparación o mantenimiento para infraestructura.
- El valor en libros de Bienes de Infraestructura que, estando totalmente depreciados, se encuentren todavía en uso.
- El valor en libros de Bienes de Infraestructura que, retirados de su uso, se mantengan para su disposición.

Referencia a NICSP

30. La norma de Propiedad, Planta y Equipo, se basa en la NICSP 17 "Propiedad, Planta y Equipo", de la edición 2016 del Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

NTCG 13. BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO, ARTÍSTICO Y/O CULTURAL**Alcance**

1. Los bienes del Patrimonio Histórico, Artístico y/o Cultural son parte del Grupo de Propiedad Planta y Equipo, pero no necesariamente deben reconocerse como tales, sin embargo, deben ser objeto de revelaciones; además, no es obligatorio aplicar el requerimiento de medición.

Reconocimiento

2. Los activos considerados como bienes del Patrimonio Histórico, Artístico y/o Cultural son aquellos que tienen una importancia cultural, medioambiental o histórica.
3. Los bienes del Patrimonio Histórico, Artístico y/o Cultural presentan, en general, determinadas características, incluyendo las siguientes:
 - Los bienes del Patrimonio Histórico, Artístico y/o Cultural del Estado serán inalienables, inembargables e imprescriptibles;
 - Puede ser difícil estimar su vida útil;
 - Son a menudo irreemplazables y su valor cultural, patrimonial o histórico puede incrementarse con el tiempo incluso si sus condiciones físicas se deterioran.
 - Es poco probable realizar su valoración financiera basada en un precio de mercado.
 - Estos activos rara vez se conservan por su capacidad de generar entradas de efectivo; y,
 - Algunos bienes del Patrimonio Histórico, Artístico y/o Cultural pueden generar beneficios económicos o potencial de servicio futuros, distintos de su valor histórico, artístico y/o cultural, en estos casos, pueden ser reconocidos y medidos sobre la misma base que los bienes de Propiedad, Planta y Equipo.
4. En caso de no tener costo, se incluirán en revelaciones.

Medición Inicial

5. Los bienes del Patrimonio Histórico, Artístico y/o Cultural se medirán por el costo, el cual comprende el precio de adquisición incluido los aranceles y los impuestos no reembolsables que graven a la adquisición; así como, los costos directamente relacionados con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda prestar el servicio, tales como: costos de instalación y montaje, preparación del lugar de ubicación, conforme a las condiciones establecidas por la administración de la entidad.
6. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor de los bienes del Patrimonio Histórico, Artístico y/o Cultural.
7. Este tipo de bienes podrá registrarse al valor estimado por un perito valuador.
8. En caso de no disponer del costo o de un valor estimado por peritos, hasta que sea posible la determinación del valor de los bienes, se los registrará en Cuentas de Orden a un valor simbólico de un Salario Básico Unificado.
9. Las adquisiciones de bienes del Patrimonio Histórico, Artístico y/o Cultural se registrarán debitando la cuenta del Grupo de Propiedad Planta y Equipo respectiva y acreditando la Cuenta por Pagar que corresponda al devengado del gasto presupuestario.

Medición Posterior

10. Con posterioridad a su reconocimiento, los bienes del Patrimonio Histórico, Artístico y/o Cultural se medirán por el valor inicialmente reconocido más el valor de las mejoras y otras erogaciones capitalizables.

Disminución y baja

11. Esta clase de bienes no está sujeta a enajenación, por tal razón la baja de cuentas ocurrirá cuando no se espere obtener ningún beneficio económico o potencial de servicios futuros por su uso.
12. La baja originada por donación se efectuará disminuyendo el saldo de la cuenta por su valor contable acreditando la cuenta del Subgrupo Bienes del Patrimonio Nacional Histórico Artístico y/o Cultural y debitando la cuenta de Donaciones Entregadas en Bienes Muebles e Inmuebles.

13. La baja de bienes por obsolescencia o por carecer de utilidad, deberá registrarse eliminando el valor contable del bien y debitando la cuenta de Baja de Propiedad, Planta y Equipo.
14. La baja por caso fortuito, deberá registrarse eliminando el valor contable del bien y debitando la cuenta de Baja de Propiedad, Planta y Equipo.

Incorporaciones

15. Si se recibe en donación bienes del Patrimonio Histórico, Artístico y/o Cultural, se registrará debitando la cuenta del Subgrupo Bienes del Patrimonio Nacional Histórico Artístico y/o Cultural y acreditando la cuenta de Donaciones Recibidas en Bienes Muebles e Inmuebles.

Regulación contable

16. Para la regularización de este tipo de bienes que no han sido registrados, se utilizará el valor de mercado, costo de reposición o el valor consignado en el respectivo convenio o acta, debitando la cuenta respectiva del Subgrupo de Bienes del Patrimonio Nacional Histórico Artístico y/o Cultural y acreditando la cuenta de Patrimonio Público que corresponda, aplicando los requerimientos de la NTCG 5. Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones y Corrección de Errores.
17. Para la regularización de los bienes que no fueron dados de baja en años anteriores, con los documentos de sustento respectivo se contabilizará debitando la cuenta de Patrimonio Público que corresponda y acreditando las cuentas del Subgrupo de Bienes del Patrimonio Nacional Histórico Artístico y/o Cultural, aplicando los requerimientos de la NTCG 5. Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones y Corrección de Errores.

Reclasificaciones

18. Aquellos bienes que correspondan al patrimonio histórico, artístico y/o cultural se reclasificarán mediante un movimiento de ajuste debitando las cuentas del Subgrupo bienes del Patrimonio Nacional Histórico Artístico y/o Cultural y acreditando las cuentas de Bienes Artísticos y Culturales, de Administración, Producción, Inversiones en Obras en Proceso y en Programas en Ejecución, según corresponda.

Información a revelar

19. La revelación de los valores en libros, al fin del período se hará mostrando:

- a. Adiciones
 - b. Disminuciones
 - c. Otros cambios
- El valor en libros de Bienes del Patrimonio Histórico, Artístico y/o Cultural que, retirados de su uso, se mantengan para su disposición.
 - Si un elemento del patrimonio histórico, artístico y/o cultural se reconoce como Propiedad Planta y Equipo, se harán constar los detalles de tal reconocimiento.
 - Los Bienes del Patrimonio Histórico, Artístico y/o Cultural cuyo costo no pueda ser determinado.

Referencia a NICSP

20. La norma de Propiedad, Planta y Equipo, se basa en la NICSP 17 "Propiedad, Planta y Equipo", de la edición 2016 del Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

NTCG 14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN**Alcance**

1. Esta Norma no se aplica a las propiedades de inversión relacionadas con un arrendamiento financiero, las cuales deberán contabilizarse según la NTCG.10 Arrendamientos.
2. Se exceptúa lo siguiente:
 - Los bienes biológicos relacionados con la actividad agrícola;
 - Los derechos mineros, reservas de minerales tales como petróleo, gas natural y otros recursos no renovables similares.

Reconocimiento

3. Las Propiedades de Inversión son terrenos o edificios (en su totalidad o en parte), los cuales se mantienen para obtener rentas o plusvalías en condiciones comerciales, en lugar del uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos o su venta en el curso normal de las operaciones.
4. Las entidades del sector público, en general, prestan servicios y sus bienes inmuebles sirven para este propósito por lo que tales activos no cumplen con la definición de Propiedades de Inversión.
5. Las Propiedades de Inversión serán registradas en la contabilidad como un activo, cuando cumplan las siguientes condiciones:
 - Sea probable que los beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociado con las propiedades fluyan hacia la entidad; y,
 - El costo o el valor de mercado pueda ser medido en forma fiable.
6. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades de inversión se reconocerán por separado.
7. Las adiciones y/o mejoras realizadas a una Propiedad de Inversión, que: a) aumentan su valor contable, b) incrementan su vida útil; o c) amplían su capacidad productiva, constituyen erogaciones capitalizables, que se registrarán incrementando las cuentas del Subgrupo de Propiedades de Inversión y acreditando la cuenta de Actualización de Propiedades de Inversión, este monto será depreciado en los años de vida útil de conformidad con los criterios técnicos.
8. Los gastos en reparaciones ordinarias o periódicas, destinadas al mantenimiento y conservación de la capacidad de uso de las Propiedades de Inversión, deberán registrarse como Gastos de Gestión. Las reparaciones son erogaciones no capitalizables en las que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

Medición inicial

9. Las Propiedades de Inversión se registrarán al costo, el cual comprende el precio de compra y cualquier desembolso directamente atribuible como costos de

honorarios profesionales por servicios legales, impuestos por traspaso, entre otros.

10. Los siguientes costos no incrementarán el costo de una Propiedad de Inversión:

- Costos de puesta en marcha (a menos que sean necesarios para poner a la propiedad en las condiciones requeridas para que pueda operar con normalidad);
- Pérdidas de operación generadas antes de que las propiedades logren el nivel planificado de ocupación; y,
- Cantidades exageradas de desperdicios, mano de obra u otros costos generados en la construcción de la propiedad.

11. Si la propiedad se adquiere por un valor mínimo, nulo o de una transacción sin contraprestación, su costo se medirá a su valor de mercado en la fecha de adquisición.

12. El valor de mercado de una Propiedad de Inversión será el precio al que podría ser intercambiada en un mercado activo para bienes similares.

13. Una Propiedad de Inversión también puede ser adquirida mediante poderes de embargo, confiscación o permuta; en estos casos, el costo de dichas propiedades será su valor de mercado en la fecha que se genera el hecho.

14. Para la activación de Propiedades de Inversión se observará lo establecido en la NTCG 17. Inversiones en Proyectos y Programas, en la parte referida a la Contabilización, acumulación y liquidación de proyectos de Inversión en Obras en Proceso.

Medición Posterior

15. Posteriormente, las Propiedades de Inversión se medirán por el valor inicialmente reconocido más el valor de las adiciones y/o mejoras y menos el valor de la depreciación acumulada y de las pérdidas acumuladas por deterioro más el valor de las reversiones de pérdidas por deterioro.

Depreciación

16. Para el cálculo de la depreciación de Propiedades de Inversión, se utilizará lo establecido en la NTCG 11 Propiedad, Planta y Equipo sobre Vida Útil y Método de Cálculo de la depreciación.
17. El valor calculado de la depreciación se contabilizará, debitando la cuenta Gasto de Depreciación Propiedades de Inversión y, acreditando la cuenta respectiva del Subgrupo de Depreciación Acumulada de Propiedades de Inversión.

Deterioro

18. Para el cálculo del deterioro de Propiedades de Inversión, se utilizará lo establecido en la NTCG 18. Deterioro de Activos.

Incorporación

19. Se incorporará la Propiedad de Inversión mediante un movimiento de ajuste debitando la cuenta respectiva del Subgrupo de Bienes Inmuebles de Inversión y acreditando la cuenta de Actualización de Propiedades de Inversión.
20. Para la activación por concepto de liquidación de proyectos se realizará un movimiento de ajuste debitando la cuenta del Subgrupo Bienes Inmuebles de Inversión que corresponda y acreditando la cuenta Acumulación de Costos en Inversiones en Obras en Proceso.

Reclasificaciones

Propiedades de Inversión Registradas en el Subgrupo Propiedad, Planta y Equipo:

21. Si se determina que existen valores en el Subgrupo Propiedad, Planta y Equipo (Bienes Inmuebles) que corresponden a Propiedades de Inversión, se reclasificarán debitando la cuenta seleccionada entre las opciones disponibles en el Subgrupo de Bienes Inmuebles de Inversión y acreditando la cuenta respectiva de las opciones del Subgrupo Propiedad, Planta y Equipo (Bienes Inmuebles). En la reclasificación se considerarán las cuentas de Depreciación Acumulada y Deterioro Acumulado.

Propiedades de Inversión Registradas en el Subgrupo de Inversiones en Obras en Proceso (Obras de Infraestructura):

22. De presentarse saldos en las cuentas de Inversiones en Obras en Proceso se contabilizará debitando la cuenta respectiva del Subgrupo de Bienes Inmuebles de Inversión y acreditando la cuenta correspondiente entre las opciones del Subgrupo de Obras de Infraestructura.

Propiedades de Inversión Registradas en los Subgrupos de Inversiones en Obras en Proceso (Bienes Inmuebles para Inversión) o Inversiones en Programas en Ejecución (Bienes Inmuebles para Inversión):

23. Si se determina que existen valores en los Subgrupos de Inversiones en Obras en Proceso (Bienes Inmuebles para Inversión) o Inversiones en Programas en Ejecución (Bienes Inmuebles para Inversión) que correspondan a Propiedades de Inversión, se contabilizará mediante un movimiento de ajuste incrementando la cuenta respectiva del Subgrupo de Bienes Inmuebles de Inversión (Propiedades de Inversión). En la reclasificación se considerarán las cuentas de Depreciación Acumulada y Deterioro Acumulado.

Propiedades de Inversión a Inventarios:

24. Si se determina posteriormente que la propiedad de inversión fue destinada como un inventario para la venta, se realizará un movimiento de ajuste debitando la cuenta del Subgrupo Inventario de Bienes Inmuebles para la Venta y Distribución que corresponda y acreditando la cuenta Bienes Inmuebles de Inversión.

Información a Revelar

25. Se revelará la siguiente información en relación con las Propiedades de Inversión:

26. Los valores registrados en el Estado de Rendimiento Financiero por:

- Ingresos por arriendo que provengan de las Propiedades de Inversión; y,
- Gastos directos de operación (reparaciones, mantenimiento y otros) que se originaron en las Propiedades de Inversión.
- Obligaciones contractuales de la adquisición, reparaciones o mantenimiento de las Propiedades de Inversión.

- El método de depreciación y vida útil aplicados.
- El valor en libros y la depreciación acumulada al inicio y al final del ejercicio fiscal.
- Una conciliación del valor de las Propiedades de Inversión al inicio y al final del ejercicio fiscal, que incluya detalles como adiciones, depreciación, pérdidas por deterioro del valor y, transferencias realizadas desde y hacia propiedades ocupadas por el dueño.

Referencia a NICSP

27. La norma de Propiedades de Inversión, se basa en la NICSP 16 “Propiedades de Inversión”, de la edición 2016 del Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

NTCG 15. BIENES BIOLÓGICOS

Alcance

1. Esta norma se aplicará a los bienes biológicos.

Reconocimiento

2. Se reconocerá como un activo biológico una planta o animal vivo dedicados a la actividad agropecuaria.
3. Se entiende por actividad agropecuaria, la gestión que realiza una entidad en la transformación biológica y cosecha o recolección de bienes biológicos para la venta; distribución sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica; o conversión en producto agrícola o en otros bienes biológicos adicionales para vender o para distribuirlos sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica
4. Se exceptúan de esta definición:
 - Los productos agropecuarios en el momento de la cosecha y aquellos resultantes del procesamiento después de la cosecha que serán tratados ambos como inventarios.

- Las plantas productoras que se encuentren en condiciones de operación para la actividad agrícola, excepto si se tiene al menos una posibilidad de que al final de su vida útil sea vendida.
- Cuando los bienes biológicos se utilizan para la prestación o suministro de servicios, el mantenimiento del orden público, investigación, transporte, educación, entretenimiento, esparcimiento, control de aduanas o en cualquier otra actividad que no sea agropecuaria que se los tratará como Propiedad, Planta y Equipo;
- Las plantas y árboles en parques y jardines, para fines recreativos y/u ornamentales que serán tratados como Propiedad, Planta y Equipo;
- Los terrenos relacionados con actividad agrícola se los tratará como Propiedad, Planta y Equipo;
- No constituyen bienes biológicos, la cosecha o recolección de recursos no gestionados previamente tales como la pesca marina y la deforestación;
- A los bienes biológicos, se los tratará como Propiedad, Planta y Equipo cuando sean mantenidos para obtener un producto o un bien secundario.

5. Una entidad reconocerá un activo biológico cuando:

- La entidad controla el activo;
- Sea probable que la entidad reciba beneficios económicos o potencial de servicios futuros asociados con el activo;
- El valor de mercado, pueda ser determinado de forma fiable;
- Es resultado de sucesos pasados.

Medición Inicial

6. Un bien biológico, sea adquirido con o sin contraprestación, se valora en el momento de su reconocimiento inicial y en cada fecha de presentación de estados financieros, a su valor de mercado menos las estimaciones de sus costos de venta.

7. Si existiera un mercado activo para un bien biológico en su ubicación y condición actual, el precio de cotización en ese mercado será la base adecuada para la determinación del valor de mercado de ese activo. Si se tuviese acceso a diferentes mercados activos, se usará el más relevante.
8. Si no existiera un mercado activo, la entidad utilizará uno o más de los siguientes elementos para determinar el valor de mercado:
 - El precio de la transacción más reciente en el mercado, siempre que no haya habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de esa transacción y la fecha de presentación de estados financieros;
 - Los precios de mercado para activos similares, con ajustes para reflejar las diferencias existentes; y
 - Las referencias más destacadas del sector.
9. Las adquisiciones de bienes biológicos se deberán registrar en la contabilidad, debitando las cuentas que correspondan, seleccionándolas de entre las opciones disponibles del grupo de bienes biológicos, para los bienes institucionales; o, en los Subgrupos pertinentes para los bienes adquiridos para proyectos o programas específicos; y, acreditando, en cualquiera de los casos, la Cuenta por Pagar que corresponde al devengo del gasto presupuestario.
10. En las adquisiciones de bienes biológicos que cumplan con los criterios de reconocimiento de esta norma para las que no se pueda identificar individualmente a tales bienes, como el caso de insectos, peces u otros, para su incorporación, de ser posible, se utilizarán los criterios técnicos de expertos o empleando metodologías de valor técnico desarrolladas para este tipo de bienes por parte de otras entidades. Se registrarán como Propiedad, Planta y Equipo debitando la cuenta del bien que corresponda y acreditando las cuentas por pagar del grupo respectivo, a continuación, se reclasificarán debitando la cuenta respectiva de bienes biológicos y acreditando la cuenta de Propiedad, Planta y Equipo utilizada en la adquisición.

Medición posterior

11. De existir un cambio significativo en el mercado, los bienes biológicos que se esperan vender, se medirán al valor de mercado menos costos estimados de venta, o a falta de este, por el costo de reposición.

12. Los bienes biológicos que se esperan distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado, se medirán por el costo de reposición.
13. Los bienes biológicos deberán revalorizarse cada año, siempre y cuando exista una variación significativa del valor actual registrado con respecto al valor del mercado.

Disminución y baja

14. El derecho monetario a percibir por el traspaso de dominio de los bienes biológicos se registrará con débito a Cuentas por Cobrar Venta de Activos no Financieros y crédito en la contra cuenta del Subgrupo Venta de Bienes Biológicos de Administración o Producción. La utilidad o pérdida ocurrida en la transferencia se obtendrá comparando el ingreso obtenido menos el costo de ventas.
15. La exclusión del inventario por la baja de bienes biológicos, por muerte o sacrificio, deberá registrarse eliminando el valor contable del bien, a través de la acreditación de las cuentas del grupo de bienes biológicos, y debitando la cuenta de Baja de Bienes Biológicos.
16. Los bienes biológicos no podrán ser considerados para el préstamo de uso o comodato.

Revelaciones

17. Se revelará la siguiente información:
 - Una descripción de los grupos de bienes biológicos y los criterios de agrupación;
 - Los métodos aplicados en la determinación del valor de mercado de cada grupo de bienes biológicos;
 - Una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del período contable que muestre por separado la ganancia o pérdida surgida durante el ejercicio vigente, entre el reconocimiento inicial de los bienes biológicos y los cambios del valor de mercado menos los costos de venta de los bienes biológicos; y,

- Con relación a los bienes biológicos medidos al costo de reposición, la entidad revelará la razón por la cual el valor de mercado no puede medirse con fiabilidad.

Referencia a NICSP

18. La norma de Bienes biológicos, se basa en la NICSP 27 “Agricultura”, de la edición 2016 del Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

NTCG 16. ACTIVOS INTANGIBLES

Alcance

1. Esta norma abarca los activos intangibles que cumplan con los requisitos de su reconocimiento.
2. Se exceptúan de esta norma los activos intangibles que estén al alcance de otras normas, entre los más representativos:
 - Activos intangibles mantenidos por una entidad para venderlos en el curso habitual de las operaciones (Contratos de Construcción e Inventarios);
 - Reconocimiento y medición inicial de activos de concesión de servicios que están dentro del alcance de la NTCG 25. Concesiones; sin embargo, esta Norma se aplicará a la medición e información a revelar posteriores sobre estos activos;
 - Plusvalía

Reconocimiento

3. Son activos intangibles aquellos de carácter no monetario, que no se pueden ver, tocar o medir físicamente, que se crean con el fin de generar valor para la entidad y que han implicado un costo de adquisición, desarrollo o mejora para la misma, es decir:
 - Son identificables y separables;

- Se tiene control sobre ellos;
 - Producirán beneficios económicos futuros o potencial de servicio; y
 - Que sea medido fiablemente.
4. El activo puede ser identificable como separable de la entidad, es decir, puede ser vendido, arrendado o intercambiado; o, surge de acuerdos vinculantes, los cuales podrán ser separados de la entidad o transferidos.
 5. Un activo intangible es catalogado como tal cuando cumple con los parámetros de su definición, lo que conlleva a que la entidad tenga pleno control sobre el mismo.
 6. Una entidad controlará un activo intangible, siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros o potencial de servicios, que procedan de la utilización del mismo y pueda restringir el acceso de terceras personas a dichos beneficios, los cuales tienen normalmente su justificación en derechos de tipo legal. La entidad tendrá pleno dominio sobre el mismo.
 7. Para el control de los conocimientos científicos o tecnológicos que puedan dar lugar a la obtención de beneficios económicos o potencial de servicios, se recurrirá a la protección por los derechos legales al registrarlos en la entidad correspondiente.
 8. Se debe considerar los beneficios económicos futuros o potencial de servicios que se pueda obtener de un activo intangible.
 9. La entidad a través del juicio profesional evaluará los beneficios esperados del intangible.
 10. Una condición para el reconocimiento de un activo intangible es que el valor de mercado o el costo de dicho activo pueda ser medido con fiabilidad.
 11. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un período contable.
 12. Durante la fase de investigación de un proyecto interno, no es demostrable la existencia de un activo intangible que pueda generar probables beneficios económicos futuros o potencial de servicio. Por lo tanto, los desembolsos

- correspondientes se reconocerán como gastos en el momento en que se produzcan.
13. Un activo intangible surgido de la fase de desarrollo se reconoce siempre y cuando cumpla con los parámetros que se ha establecido en la etapa del reconocimiento, y si se han incrementado el potencial de servicio o beneficios económicos obtenibles comparando con la situación anterior en que no existía el activo.
 14. Algunos activos intangibles pueden estar contenidos en, o contener, un soporte de naturaleza o apariencia física, como es el caso de un disco compacto (en el caso de programas informáticos), de documentación legal (en el caso de una licencia o patente) o de una película. Para determinar si un activo que incorpora elementos tangibles e intangibles debe tratarse según Propiedad, Planta y Equipo, o como un activo intangible según la presente Norma, una entidad utilizará el juicio profesional para evaluar cuál de los dos elementos es más significativo.
 15. Los desembolsos por concepto de mejoras y adiciones, que aumenten su vida útil, o incrementen su capacidad productiva constituyen un aumento de su valor. Por otro lado, los desembolsos, tales como el mantenimiento, se reconocerán como gastos.
 16. No se reconocerá como activos intangibles: las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de usuarios de un servicio u otras cuentas similares que se hayan generado internamente; así como licencias de software si estas tienen una duración inferior o igual a 1 año calendario y aunque se renueven cada año.
 17. Esta Norma no requiere que una entidad reconozca los activos intangibles del Patrimonio Histórico, artístico y/o cultural que satisfagan la definición y los criterios de reconocimiento. Si una entidad reconoce los activos intangibles del Patrimonio Histórico, artístico y/o cultural, debe aplicar los requerimientos de información a revelar de esta Norma y puede, pero no se exige, aplicar los requerimientos de medición establecidos en esta Norma.
 18. La adquisición se registrará debitando las cuentas del Subgrupo de Activos Intangibles y acreditando la cuenta por pagar correspondiente.

19. Si un bien, presumiblemente intangible, no cumpliera la definición indicada en esta norma, el valor derivado de su adquisición o de su generación interna, se reconocerá como un gasto del período en el que se haya incurrido.

Medición Inicial

20. Los activos intangibles se medirán al costo de adquisición o por sus costos de desarrollo, el cual dependerá de si estos son adquiridos o generados internamente.

Activos intangibles adquiridos

21. El costo de un activo intangible adquirido de forma separada comprende:
- a) El precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas; y
 - b) Cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.
22. El reconocimiento de los costos de un activo intangible finalizará cuando el activo se encuentre en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista.
23. Cuando el pago por un activo intangible se realice a plazo, su costo será el equivalente al precio de contado, mientras que la diferencia corresponderá a un gasto financiero.
24. Cuando se adquiere un activo intangible a través de una transacción sin contraprestación, su costo inicial en la fecha de adquisición se medirá al valor de mercado en esa fecha.
25. Si no existiera un mercado de referencia fiable, se podrá establecer en base al valor de tasación que determine el organismo o profesional competente designado para tal efecto por la entidad.

Activos intangibles generados internamente

26. El costo de un activo intangible generado internamente comprenderá todos los costos directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista por la entidad.
27. Los desembolsos sobre una cuenta de intangibles serán reconocidos como gastos cuando se incurra en ellos, a menos que formen parte del costo de un activo intangible que cumplan con los criterios de reconocimiento.

Medición Posterior

28. Posteriormente, los activos intangibles se medirán por el valor inicialmente reconocido más el valor de las adiciones y/o mejoras y menos el valor de la amortización acumulada y de las pérdidas acumuladas por deterioro más el valor de las reversiones de pérdidas por deterioro.

Vida Útil

29. La vida útil de un activo intangible es finita o indefinida.
- a) **Vida útil finita:** Se refiere a los períodos en que se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo o proporcione potencial de servicio para la entidad, la misma que deberá justificar la estimación de su vida útil.
- b) **Vida útil indefinida:** Se refiere a la premisa, sustentada a partir del análisis de todos los factores relevantes, de que no existe un límite previsible del período de vida útil en el cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo o proporcione potencial de servicio para la entidad, o sea utilizado en la producción de bienes y servicios públicos.
30. Cuando existan cambios significativos en las condiciones físicas y en el potencial de servicio del bien, las entidades podrán realizar una reestimación de su vida útil.

Valor residual

31. El valor residual de un activo intangible es nulo o cero (USD 0,00).

El valor residual referencial será revisado periódicamente por el ente rector de la Contabilidad Gubernamental; sin embargo, las entidades podrán actualizar

dicho valor de acuerdo con las condiciones de los bienes; además, si no se tiene intención de venderlos al final de su vida útil, el valor residual será nulo o cero (0.00).

Amortización de activos intangibles

32. El valor amortizable de un activo intangible con una vida útil finita, se distribuirá a lo largo de su vida útil; la amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización. Para el cálculo de amortización se utilizarán las mismas fórmulas de los métodos de depreciación para Propiedad, Planta y Equipo.
33. La amortización finalizará, en la fecha en que la entidad defina que el activo se clasifique como mantenido para la venta de ser el caso o en la fecha en que el activo sea dado de baja.
34. Un activo intangible con una vida útil indefinida no se amortiza.
35. La amortización se contabilizará debitando la cuenta contable de Amortización de Intangibles y acreditando la cuenta del Subgrupo de Amortización acumulada de activos intangibles que corresponda.

Regulación contable

36. Para la regularización de activos intangibles que no fueron registrados, con los documentos de sustento respectivo, se contabilizará debitando la cuenta respectiva del Subgrupo de Activos Intangibles y acreditando la cuenta de Patrimonio Público que corresponda, aplicando los requerimientos de la NTCG 5. Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones y Corrección de Errores.
37. Para la regularización de estos bienes que no fueron dados de baja en años anteriores, con los documentos de sustento respectivo se contabilizará debitando la cuenta de Patrimonio Público que corresponda y acreditando las cuentas del Subgrupo de Activos Intangibles, aplicando los requerimientos de la NTCG 5. Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones y Corrección de Errores.

Información a Revelar

38. Al revelar, la entidad priorizará la siguiente información, para cada una de las clases de activos intangibles:

- Identificación de la vida útil: indefinidas o finitas
- Valor bruto en libros y la amortización acumulada
- Las pérdidas por deterioro del valor del bien en caso de existir
- Otros cambios en el valor en libros durante el período.

Referencia a NICSP

39. La norma de Activos Intangibles, se basa en la NICSP 31 “Activos Intangibles”, de la edición 2016 del Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

NTCG 17. INVERSIONES EN PROYECTOS Y PROGRAMAS

Alcance

1. Esta norma establece los criterios para el reconocimiento, identificación, valoración y contabilización de las inversiones en proyectos y programas.

Reconocimiento

2. Las inversiones en Proyectos y Programas se reconocerán cuando incluyan las acumulaciones de costos para producir bienes o servicios destinados a las actividades de la gestión pública o para satisfacer las demandas de la comunidad, estando conformados por las inversiones realizadas en Obras en Proceso y en Programas.
3. Las inversiones en obras en proceso corresponden a los costos en proyectos destinados a la formación de activos institucionales y de bienes nacionales de uso público que constituyen infraestructura necesaria para el desarrollo del país.
4. Las inversiones en programas en ejecución constituyen los costos en programas destinados al fortalecimiento y mejora de la calidad de vida para beneficio de la comunidad.
5. Los proyectos y programas tendrán una identificación única de código y denominación.
6. Los costos que demande la ejecución de proyectos y programas serán registrados contablemente debitando la cuenta que corresponda, de entre las opciones existentes en los Subgrupos Inversiones en Obras en Proceso o de

Programas en Ejecución y acreditando la Cuenta por Pagar asociada a la naturaleza del gasto de inversión incurrido.

7. El destino de los elementos de Propiedad, Planta y Equipo adquiridos en inversiones determina los procedimientos de registros y sus efectos dentro de la contabilidad. Por tanto, cuando la planta central adquiera bienes para que sean entregados por el proveedor a la entidad operativa desconcentrada en territorio, los contabilizará como adquisiciones del proyecto o programa y los reclasificará con las actas de entrega recepción a las cuentas contables del Subgrupo de Propiedad, Planta y Equipo de Administración; y, procederá con la baja de los bienes. La entidad operativa desconcentrada en territorio, con las actas de entrega recepción correspondientes, realizará el ingreso administrativo y contable de dichos bienes.

Medición Inicial

8. Los activos institucionales y bienes nacionales de uso público se medirán por el costo, el cual comprende: el valor de adquisición de los bienes, materiales y servicios empleados para la construcción del bien (incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición); así como todos los costos directamente atribuibles a la construcción del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. Cualquier descuento o rebaja en el valor de adquisición o construcción se reconocerá como un menor valor de los activos institucionales y bienes nacionales de uso público.
9. En los proyectos o programas se incluirán todos los costos atribuibles a su ejecución, hasta la puesta en funcionamiento, cumplimiento del objetivo o fecha de liquidación.
10. Los desembolsos efectuados en inversiones en proyectos o programas formarán parte del costo del bien o producto final, en la medida que sean devengados durante el período de ejecución y sean directamente atribuibles a la construcción y desarrollo del bien.

Medición Posterior

11. Para el cálculo de la depreciación de los bienes, se utilizará lo establecido en la NTCG 11. Propiedad, Planta y Equipo sobre Vida Útil y Método de Cálculo de la depreciación.

12. Para el cálculo del deterioro, se utilizará lo establecido en la NTCG 18. Deterioro de Activos.

Contabilización de hechos económicos relacionados con Inversiones en Obras en Proceso

13. Los hechos económicos relacionados con los costos en proyectos destinados a la formación de activos institucionales y de bienes nacionales de uso público que constituyen infraestructura pública se contabilizarán en las cuentas de los Subgrupos de Inversiones en Obras en Proceso, con crédito a las Cuentas por Pagar correspondientes.
14. Los saldos de las cuentas del Subgrupo de Inversiones en Obras en Proceso destinados a registrar los costos imputables a los proyectos, al término del ejercicio contable o al momento de su liquidación, según el caso, deberán trasladarse mediante movimientos de ajuste o de cierre, a la cuenta Acumulación de Costos de Inversión en Obras en Proceso.
15. Los saldos de las cuentas de los Subgrupos Bienes Muebles para Inversión, Bienes Inmuebles para Inversión, Bienes de Expropiaciones para Inversión, Bienes Biológicos para Inversión, Bienes Intangibles para Inversión, Obras de Infraestructura, Obras para Generación de Energía, Obras Hidrocarburíferas y Mineras, Obras en Líneas, Redes e Instalaciones Eléctricas y Telecomunicaciones, Mantenimiento y Reparaciones Mayores en Obras e Inventarios de Bienes de Uso y Consumo para Inversión no se acumularán.
16. Los bienes no depreciables para inversión en Obras en Proceso que se utilicen en actividades administrativas del proyecto no se acumularán, se los registrará como gastos de gestión en las cuentas del Subgrupo de Inversiones Públicas. Simultáneamente estos saldos se reconocerán en la cuenta de orden correspondiente.
17. Los bienes no depreciables para inversión en Obras en Proceso que se constituyan como parte de la construcción, producción o desarrollo del bien, se acumularán, debitando la cuenta de Acumulación de Costos en Obras en Proceso y acreditando la cuenta que corresponda del Subgrupo del Bienes no depreciables.
18. Al término de la obra o del proyecto, según corresponda, los bienes adquiridos para Inversiones en Obras en Proceso, se deberán trasladar a las cuentas de los Subgrupos de Propiedad, Planta y Equipo de Administración, por el valor

contable. El valor de la depreciación se registrará con débito a las cuentas de Subgrupo de Depreciación Acumulada Bienes de Inversión acreditando a los Subgrupos de Depreciación Acumulada (Bienes de Administración).

19. Los saldos de los inventarios adquiridos para la ejecución de proyectos, cuyos costos no formen parte del producto final, a la fecha de su liquidación, se deberán trasladar a las cuentas de los Subgrupos de Inventarios para administración (consumo corriente).
20. De igual forma se reconocerán los activos institucionales y de bienes nacionales de uso público que constituyen infraestructura pública debitando las cuentas de los Subgrupos Propiedad, Planta y Equipo de Administración o Bienes de Infraestructura o Propiedades de Inversión y acreditando la cuenta de Acumulación de Costos en Inversiones en obras en Proceso y/o los costos registrados en las cuentas de Obras.
21. La liquidación de proyectos realizados o contratados con terceros ocurrirá con la documentación generada en el momento de la recepción definitiva de la obra.

Contabilización de hechos económicos relacionados con Inversión en Programas en Ejecución

22. Los hechos económicos relacionados con los costos de programas de inversión se contabilizarán en las cuentas de los Subgrupos de Inversiones en Programas en Ejecución, con crédito a las Cuentas por Pagar correspondiente. Simultáneamente se reconocerá un ajuste debitando la cuenta respectiva del Subgrupo Inversiones Públicas, con crédito a la cuenta (-) Aplicación a Gastos de Gestión.
23. Los saldos de las cuentas destinadas a registrar los costos imputables a los programas, al término del ejercicio contable o al momento de su liquidación, según el caso, deberán trasladarse mediante movimientos de ajuste o de cierre, a la cuenta Acumulación de Costos en Inversiones en Programas en Ejecución.
24. Los saldos de las cuentas de los Subgrupos Bienes Muebles para Inversión, Bienes Inmuebles para Inversión, Bienes de Expropiaciones para Inversión, Bienes Biológicos para Inversión, Bienes Intangibles para Inversión, Inventarios de Bienes de Uso y Consumo para Inversión no se acumularán.
25. Los bienes no depreciables para inversión en Programas en Ejecución que se utilicen en actividades administrativas del programa no se acumularán, se los

registrará como gastos de gestión en las cuentas del Subgrupo de Inversiones Públicas. Simultáneamente estos saldos se reconocerán en la cuenta de orden correspondiente.

26. Al término del programa, según corresponda, los bienes adquiridos para Inversiones en Programas de Ejecución, se deberán trasladar a las cuentas de los Subgrupos de Propiedad, Planta y Equipo de Administración, por el valor contable. El valor de la depreciación se registrará con débito a las cuentas del Subgrupo de Depreciación Acumulada Bienes de Inversión acreditando a los Subgrupos de Depreciación Acumulada de Bienes de Administración.
27. Los saldos de los inventarios adquiridos para la ejecución de programas, cuyos costos no formen parte del producto final, a la fecha de su liquidación, se deberán trasladar a las cuentas de los Subgrupos de Inventarios para consumo corriente.
28. Al culminar el programa, se deberá efectuar un asiento de ajuste debitando la cuenta (-) Aplicación a Gastos de Gestión y acreditando la cuenta Acumulación de Costos en Inversiones en Programas en Ejecución.

Convalidaciones de anticipos de años anteriores, con espacios presupuestarios para el siguiente ejercicio fiscal.

29. En el ámbito de las entidades que conforman el Presupuesto General del Estado, los saldos de los anticipos entregados en años anteriores estarán sujetos a las convalidaciones necesarias dentro de las asignaciones presupuestarias del siguiente ejercicio fiscal.
30. Las Empresas Públicas y Gobiernos Autónomos Descentralizados considerarán las convalidaciones indicadas, en las asignaciones presupuestarias en el ejercicio fiscal siguiente.

Amortización de anticipos contractuales y liquidación de cartas de crédito de ejercicios anteriores.

31. Los anticipos contractuales entregados en años anteriores serán amortizados en el ejercicio fiscal en vigencia, previa la asignación presupuestaria.
32. Las cartas de crédito abiertas en ejercicios anteriores, que se mantienen contablemente pendientes de liquidación, habiendo sido ya ejecutadas en base a las instrucciones de los adquirentes, serán liquidadas en el ejercicio vigente, previo a la asignación presupuestaria.

33. Todas las entidades dentro del alcance de la Normativa de Contabilidad Gubernamental, deberán registrar obligatoriamente todos los contratos celebrados en el país o en el exterior, en la plataforma informática del Sistema Nacional de Finanzas Públicas, independientemente del tipo de contratación que se haya llevado a cabo y de la entrega o no de anticipos.
34. De igual forma, todos los instrumentos suscritos que involucren incremento en el costo del contrato principal también deberán ser registrados en el mismo módulo de registro de contratos, el cual estará vinculado al contrato principal, para su ejecución.

NTCG 18. DETERIORO DE ACTIVOS

Alcance

1. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de:
 - Los bienes de Propiedad, Planta y Equipo;
 - Las propiedades de inversión;
 - Los bienes intangibles;
2. El deterioro de los activos deberá ser tratado dependiendo de si son generadores de efectivo o no generadores de efectivo. En el caso de que un activo contenga los dos componentes, deberá aplicarse de acuerdo con el componente con mayor proporcionalidad tomada de su totalidad.

Definiciones

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

Deterioro del valor de un activo. - Es la pérdida adicional de los beneficios económicos o el potencial de servicio futuro de un activo aparte de la pérdida sistemáticamente reconocida a través de la depreciación o amortización.

Activos no generadores de efectivo. - Son activos que la entidad mantiene para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita a precios y en condiciones más favorables que las del mercado, es decir no se mantiene para generar un rendimiento comercial.

Activos generadores de efectivo. - Son activos que la entidad mantiene para generar un rendimiento comercial.

Valor en uso. - En el caso de los activos no generadores de efectivo, corresponde al valor presente del potencial de servicio que resta en el activo. En el caso de los activos generadores de efectivo, es el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados que se espera se deriven del uso continuado del activo y de su disposición final al término de su vida útil.

Valor recuperable. - El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de venta y su valor en uso.

Valor de mercado. - Es el valor por el que se puede intercambiar un activo entre personas interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

Reconocimiento

4. Se reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo individual o unidad generadora de efectivo, cuando su valor en libros supere su valor recuperable. La pérdida alude a los beneficios económicos o potencial de servicio que un activo hubiera podido brindar durante su vida útil.
5. Una unidad generadora de efectivo es el conjunto identificable de activos más pequeño, que se mantiene con el propósito fundamental de generar un rendimiento comercial, generando entradas de efectivo a favor de la entidad, las cuales son, en gran medida, independientes a los flujos de efectivo derivados de otros activos u otros conjuntos de activos.
6. La entidad desarrollará criterios y juicio profesional para determinar el deterioro de forma coherente, de acuerdo con la definición de activos generadores de efectivo y activos no generadores de efectivo.
7. Como mínimo al final del período contable la entidad evaluará si existen indicios de deterioro de sus activos generadores o no generadores de efectivo. Si existe algún indicio la entidad estimará el valor recuperable del activo individual o de la unidad generadora de efectivo para determinar si existe la pérdida por deterioro. Si no existe ningún indicio, la entidad no está obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

8. Para el caso de los activos intangibles con vida útil indefinida y los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, la entidad realizará la estimación del valor recuperable y la comparación con el valor en libros de forma anual aun cuando no existan indicios de deterioro. Si el activo intangible se reconoce durante el período contable la comprobación de la existencia del deterioro se efectuará antes de que finalice el período.

Indicios de deterioro del valor de los activos

9. Para determinar si existen indicios de deterioro se deben evaluar las fuentes externas e internas de la información, según la naturaleza de cada activo:

Fuentes externas de información

- Cese de la demanda o necesidad de servicios prestados.
- Cambios significativos con efectos adversos relacionados con el entorno legal, económico, tecnológico y gubernamental.
- Disminución significativa del valor de mercado durante el tiempo de uso normal del activo.
- Incremento de las tasas de interés.

Fuentes internas de información

- Evidencia de deterioro físico.
- Interrupción de la construcción de un activo antes de su puesta en marcha.
- Evidencia real de la disminución del rendimiento del activo.
- Cambios importantes en cuanto a la utilización del bien durante el ejercicio fiscal.
- Cese o reducción de la necesidad del servicio del activo.

10. Los indicios de deterioro que surgen de fuentes internas de información deben estar sustentados en informes técnicos de las áreas pertinentes.

Medición Inicial

11. La pérdida por deterioro se medirá por la diferencia entre el valor en libros del activo individual o de la unidad generadora de efectivo y su valor recuperable, cuando el valor en libros sea mayor que el valor recuperable.

Medición del Valor Recuperable de los Activos Individuales y de las Unidades Generadoras de Efectivo

12. El valor recuperable se calculará para un activo individual, a menos que este activo pertenezca a una unidad generadora de efectivo. Si este fuera el caso el valor recuperable se determinará para toda la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo individual.
13. El valor recuperable corresponde al mayor valor entre el valor de mercado del activo o de la unidad generadora de efectivo menos los costos de venta y su valor en uso.
14. Si no es posible determinar el valor de mercado menos costos de venta del activo o de la unidad generadora de efectivo, la entidad utilizará el valor en uso del activo o de la unidad generadora de efectivo, como su valor recuperable.
15. No siempre es necesario determinar el valor de mercado menos los costos de venta del activo individual o de la unidad generadora de efectivo y su valor en uso. Si alguno de esos valores es superior al valor en libros del activo o la unidad generadora de efectivo, no existirá pérdida por deterioro y no será necesario estimar el otro valor.

Medición del Valor de Mercado menos los Costos de Venta de los Activos Individuales y de las Unidades Generadoras de Efectivo

16. El valor de Mercado de los activos individuales y de la unidad generadora de efectivo se determinará conforme a lo definido en el Marco Conceptual de la Contabilidad Gubernamental para esta base de medición.
17. Los costos de venta, son los costos necesarios para efectuar la venta del activo, estos incluyen entre otros, los costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de transacciones similares, los costos de desmontar o desplazar el activo, así como todos los demás costos directos incrementales para dejar el activo en condiciones para su venta.

Medición del Valor en Uso de los Activos No Generadores de Efectivo

18. El valor en uso de los activos no generadores de efectivo se determinará de acuerdo con alguno de los siguientes enfoques:

Enfoque del costo de reposición depreciado

19. El valor en uso del activo se determina como el costo de reposición depreciado del activo. Este costo es el menor entre el costo de reproducción y el costo de reposición, menos la depreciación calculada con base en este costo para demostrar el tiempo de uso del activo. El costo de reproducción es el costo de adquirir, construir, producir o desarrollar una réplica nueva del activo existente. El costo de reposición es el costo más económico para adquirir, construir, producir o desarrollar un activo alternativo que proporcione el potencial de servicio del activo existente si este último fuese nuevo.

Enfoque del costo de rehabilitación

20. El valor en uso del activo se determina restando los costos de rehabilitación al costo de reposición depreciado determinado con el enfoque del párrafo anterior.

Enfoque de las unidades de servicio

21. El valor en uso del activo se determina ajustando el costo de reposición depreciado anterior al deterioro al número reducido de unidades de servicio esperadas del activo en su estado de deterioro.

Aplicabilidad de los enfoques

22. Dependiendo del origen de las pérdidas por deterioro los enfoques para determinar el valor en uso de los activos no generadores de efectivo, se aplicarán de la siguiente manera:
- a. El enfoque de costo de reposición depreciado o el enfoque de unidades de servicio se aplicarán cuando la pérdida por deterioro surja de cambios en el entorno tecnológico, económico, legal o de mercado. Adicionalmente, en los casos en que el deterioro se haya dado por efectos a largo plazo debido a cambios significativos en la utilización del activo cuando su demanda haya dejado de existir o esté a punto de cesar.
 - b. El enfoque de costo de rehabilitación o el enfoque del costo de reposición depreciado se aplicarán en el caso que exista un deterioro por daño físico.

Medición del Valor en Uso de los Activos Generadores de Efectivo

23. El valor en uso de los activos generadores de efectivo se determinará estimando los flujos de efectivo futuros que se espera se deriven del uso continuado del activo y de su disposición final al final de su vida útil.
24. Los pasos para la estimación de este valor serán:
- Estimación de la entrada y salida del flujo de efectivo derivado del continuo uso del activo y de su baja.
 - Aplicación de una tasa de descuento adecuada de futuros flujos de efectivo.
25. La tasa de descuento (antes de impuestos) debe reflejar a) el valor del dinero en el tiempo representado por la tasa de interés fuera de riesgos y b) los riesgos específicos del activo que no han sido parte de la proyección de flujos de efectivo. Ambos aspectos serían los mínimos requeridos por un inversor si considerara una inversión que produzca flujos de efectivo en el tiempo, valor y riesgo equivalentes a los que la entidad esperaría recibir durante la vida útil del bien. Es decir, esta tasa se calcula a partir de la tasa implícita en las transacciones de mercado de bienes similares.
26. Para la aplicación de estos cálculos de flujo de efectivo deben considerarse proyecciones basadas en las condiciones económicas que pudieren existir durante la vida del activo dando más peso a evidencias externas, así como apoyadas en el más reciente cálculo realizado al respecto por el personal autorizado, lo que no deberá cubrir más de 5 años en el futuro. Los flujos de efectivo para los períodos posteriores a los 5 años se estimarán utilizando una tasa de crecimiento nula o decreciente salvo que se pueda justificar una tasa decreciente. Sin embargo, esta tasa de crecimiento no excederá la tasa media de crecimiento a largo plazo del sector, productos o país en el que opera la entidad.
27. Los componentes de esta estimación de los flujos de efectivo incluirán:
- Proyecciones de recaudaciones sobre la base del uso del activo
 - Proyecciones de erogaciones para que el activo pueda generar ingresos, atribuidas al mismo activo.
 - Flujo de efectivo neto por la baja del activo.
28. Si el nivel general de precios basado en la inflación está tomado en cuenta en la tasa de descuento (flujo de efectivo futuro) entonces el flujo de efectivo se

estimaré en términos nominales. Pero si no se toma en cuenta, la estimación deberá estar en términos reales.

29. La proyección del flujo de efectivo debe realizarse basada en las condiciones actuales del bien, sin tomar en cuenta los cambios, readecuaciones o modificaciones que serán o que podrían ser llevadas a cabo en el mismo.
30. Los flujos de efectivo futuros en moneda extranjera se estimarán en la moneda en la que se vayan a percibir y se descontarán utilizando una tasa de descuento adecuada para el contexto económico de esa moneda. La entidad convertirá en valor presente aplicando la tasa de cambio al contado en la fecha de cálculo del valor en uso.
31. La estimación del futuro flujo de efectivo no incluirá entradas o salidas de recursos por actividades de financiamiento ni por entradas o salidas referidas a impuestos.
32. Los componentes o insumos de las proyecciones deben ser consistentes entre sí y la tasa de descuento con el fin de no duplicar u olvidar variables.

Contabilización del Deterioro

Contabilización del Deterioro en Activos individuales

33. Conforme se revisen anualmente los activos individuales, se comparará su valor en libros con su valor recuperable, cuando este último sea inferior al valor en libros, se registrará como una pérdida por deterioro debitando la cuenta del Subgrupo de Actualizaciones y Ajustes, respectiva y acreditando la cuenta de deterioro acumulado del bien que corresponda.
34. Tras el reconocimiento de la pérdida por deterioro, los cargos por depreciación o amortización de los activos individuales deben ser objeto del ajuste correspondiente, con el fin de distribuir el valor revisado del activo en libros, menos su valor residual (si lo hay), de una forma sistemática a lo largo del período que constituya su vida útil restante.

Contabilización del Deterioro en Unidades Generadoras de Efectivo

35. Para reducir el valor en libros de los activos individuales que componen la unidad generadora de efectivo, la pérdida por deterioro se prorrateará en función del

valor en libros de cada uno de los activos de la unidad y se tratarán como pérdidas por deterioro de activos individuales.

36. Cuando la entidad asigne la pérdida por deterioro del valor entre los activos que componen la unidad generadora de efectivo, el valor en libros de un activo individual no se reducirá por debajo del mayor valor entre: (i) Su valor de mercado menos costos de disposición, si puede determinarse (ii) Su valor en uso, si puede determinarse (iii) cero.
37. El valor de la pérdida por deterioro que no pueda asignarse a un activo individual, se repartirá proporcionalmente entre los demás activos que componen la unidad generadora de efectivo.
38. Tras el reconocimiento de la pérdida por deterioro, los cargos por depreciación o amortización de los activos individuales que componen la unidad generadora de efectivo, deben ser objeto del ajuste correspondiente, con el fin de distribuir el valor revisado del activo en libros, menos su valor residual (si lo hay), de una forma sistemática a lo largo del período que constituya su vida útil restante.

Reversión del Deterioro

39. La entidad debe evaluar al final de cada ejercicio fiscal si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro de un activo individual o de una unidad generadora de efectivo, ya no existe o ha disminuido.
40. Durante el proceso de toma física de bienes o al menos una vez al año, se procederá a verificar si las condiciones por las que un bien fue deteriorado, siguen vigentes.
41. Con este fin se deberá tomar en cuenta, entre otros, los siguientes hechos:
 - a. Aparición de demanda del servicio del activo
 - b. Cambio en las condiciones del ambiente legal o tecnológico de forma favorable para la prestación de servicios.
 - c. Cambios en la forma en que se utilizará el activo.
 - d. Reanudación de la construcción de un activo
 - e. Evidencia de que el activo va a proveer de servicios de mejor manera a lo esperado.

Contabilización de la Reversión del Deterioro*Contabilización de la Reversión del Deterioro en Activos individuales*

42. El ajuste por reversión de una pérdida por deterioro se contabilizará aumentando el valor en libros del activo individual hasta su valor recuperable, debitando la cuenta de Deterioro Acumulado según corresponda y acreditando la cuenta del Subgrupo Actualizaciones y Ajustes.
43. El valor en libros del activo individual después de la reversión de la pérdida por deterioro, no podrá ser superior al valor en libros que el activo tendría si no se hubiera reconocido una pérdida por deterioro para este activo en períodos anteriores.
44. Tras el reconocimiento de la reversión de la pérdida por deterioro, los cargos por depreciación o amortización de los activos individuales, deben ser objeto del ajuste correspondiente, con el fin de distribuir el valor revisado del activo en libros, menos su valor residual (si lo hay), de una forma sistemática a lo largo del período que constituya su vida útil restante.

Contabilización de la Reversión del Deterioro en Unidades Generadoras de Efectivo

45. El ajuste por reversión de una pérdida por deterioro se contabilizará aumentando el valor en libros de los activos individuales que componen la unidad generadora de efectivo, prorrateando la reversión en función del valor en libros de cada uno de los activos de la unidad, debitando la cuenta de Deterioro Acumulado según corresponda y acreditando la cuenta del Subgrupo Actualizaciones y Ajustes.
46. El valor en libros de cada activo que compone la unidad generadora de efectivo después de la reversión de la pérdida por deterioro, no excederá el menor valor entre las siguientes opciones: (i) Su valor de mercado menos costos de disposición, si puede determinarse (ii) Su valor en uso, si puede determinarse (iii) cero.
47. El valor de la reversión de la pérdida por deterioro que no pueda asignarse a un activo individual, se repartirá proporcionalmente entre los demás activos que componen la unidad generadora de efectivo.
48. Tras el reconocimiento de la reversión de la pérdida por deterioro, los cargos por depreciación o amortización de los activos individuales que componen la unidad

generadora de efectivo, deben ser objeto del ajuste correspondiente, con el fin de distribuir el valor revisado del activo en libros, menos su valor residual (si lo hay), de una forma sistemática a lo largo del período que constituya su vida útil restante.

Información a revelar

49. Las entidades del Sector Público no financiero que aplican esta norma deberán revelar:

- a) Los criterios para distinguir entre activos generadores y no generadores de efectivo.
- b) Los criterios empleados para identificar el valor de las pérdidas por deterioro reconocidas en el resultado del ejercicio, o si hubiere el reverso del deterioro.
- c) Los valores de pérdidas por deterioro y en que cuenta contable se aplicaron.
- d) Los valores de las reversiones por deterioro de haberlos
- e) Circunstancias por las que se ha determinado un deterioro o su reversión
- f) La naturaleza del activo que se ha deteriorado
- g) Los detalles para el cálculo del valor recuperable en el valor de uso y en el valor de mercado.
- h) Las principales clases de activos afectados por el deterioro
- i) Los hechos más importantes que han llevado al cálculo por Deterioro.

Referencia a NICSP

50. La norma de Deterioro de Activos, se basa en la NICSP 21 “Deterioro de Valores de Activos no Generadores de Efectivo” y la NICSP 26 “Deterioro de Valores de Activos Generadores de Efectivo”, de la edición 2016 del Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

NTCG 19. ENDEUDAMIENTO PÚBLICO

Alcance

1. Esta norma determina los criterios para el cálculo y contabilización del componente de Endeudamiento Público.

Definición

2. El endeudamiento público comprende la deuda pública que requiere pagos de intereses y/o capital por parte del deudor al acreedor en una fecha o fechas

futuras. Esto incluye la deuda pública de todas las entidades, instituciones organismos del sector público provenientes de contratos de mutuo; colocaciones de bonos y otros títulos valores que apruebe el comité de deuda, incluidos además las titularizaciones y las cuotas de participación, los convenios de novación y/o consolidación de obligaciones; y, aquellas obligaciones en donde exista sustitución de deudor establecidas por ley.

Además, constituye endeudamiento público, el saldo de las obligaciones no pagadas y registradas de los presupuestos clausurados.

3. No todos los pasivos públicos serán catalogados como deuda pública, para lo cual se excluirán las siguientes transacciones u operaciones:
 - Pasivos de empresas públicas generados en todos los contratos de mutuo del tipo crédito con proveedores que no requieran garantía soberana;
 - Pasivos de la banca pública y de las entidades de intermediación financiera pública originadas en operaciones que se realicen para solventar sus necesidades de liquidez y aquellas destinadas a la intermediación financiera que no provengan de deuda externa multilateral, de proveedores, de gobiernos ni de la banca que requiera garantía soberana del Estado;
 - Los títulos valores de menos de 360 días que sirvan para cubrir las necesidades temporales de liquidez de la caja fiscal.

Reconocimiento

4. Los recursos provenientes del endeudamiento público se reconocerán en el momento que se genere el hecho económico y se creen los derechos financieros, únicamente por el monto del desembolso, independientemente del monto y fecha en el que se firma el acto habilitante correspondiente.
5. Los instrumentos de deuda pública pueden ser los siguientes:
 - **Títulos valores.** - Los títulos valores son instrumentos financieros negociables que sirven para concretar financiamiento y aluden al derecho de propiedad sobre una obligación o un título de crédito. Y podrán ser: letras, certificados de depósito negociables, títulos valores como bonos y obligaciones, incluidos los bonos convertibles en acciones preferentes o participaciones preferentes que no entrañan participación, títulos respaldados por activos y obligaciones de deuda con garantía real,

titularizaciones, y otros instrumentos similares negociados normalmente e los mercados financieros nacionales o internacionales.

- **Préstamos y créditos.** - Los préstamos son instrumentos financieros suscritos entre las partes, mediante los cuales la parte acreedora se compromete a entregar recursos en efectivo directamente a la parte deudora, y a su vez, la parte deudora se compromete a realizar uno o más pagos de interés y/o capital a la parte acreedora en una fecha o fechas futuras. Los créditos, anticipos comerciales y otras cuentas por pagar o por cobrar similares no constituyen préstamos, pero al igual que estos, suponen una obligación de la parte deudora con la parte acreedora, que puede incluir el pago de intereses y/o capital en una fecha o fechas futuras, por la contraprestación de un servicio, entrega de un activo, entrega de recursos en efectivo, entre otros. Los arrendamientos financieros que incluyan cambio de propiedad del bien al finalizar el contrato deberán ser imputados dentro de la definición de préstamo para efectos de deuda pública.
- **Saldos de obligaciones no pagadas y registradas de los presupuestos clausurados.** - Son aquellos saldos de obligaciones que quedaren pendientes de pago, como resultado de la ejecución presupuestaria anual y los saldos correspondientes de la contabilidad gubernamental.
- **Otras estructuras de financiamiento.** - Corresponde a otras estructuras no clasificadas en ninguna de las categorías precedentes y que cumplen con la definición de deuda pública del art 123 de Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas.

Medición

6. Los hechos económicos relacionados con el endeudamiento público deberán ser registrados en la contabilidad del ente financiero que corresponda.

Contabilización

7. La presente norma establece los criterios para registrar los desembolsos y servicio de la deuda pública.
8. Los desembolsos se contabilizarán con un débito a la cuenta contable Cuentas por Cobrar Endeudamiento Público y con un crédito a la cuenta del grupo de Endeudamiento Público que corresponda.

9. La amortización se contabilizará debitando la cuenta del grupo de Endeudamiento Público que corresponda y acreditando la cuenta contable Cuentas por Pagar Amortización de la Deuda Pública.

NTCG 20. CONTRATACIÓN DE CRÉDITOS

Alcance

1. Esta norma establece los criterios técnicos para el reconocimiento de los desembolsos de créditos y las obligaciones por amortización del capital.

Reconocimiento

2. A la contratación de créditos pueden acceder las entidades del sector público que observen las restricciones y cumplan los requisitos puntualizados en los Artículos 123, 126 y 127 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas.

Medición en el Reconocimiento

Créditos con Destino al Contratante

3. Los recursos provenientes de contratos o convenios de financiamiento o de la negociación de títulos y valores, sujetos a restitución por el ente contratante o emisor, se los registrará debitando la cuenta por Cobrar Endeudamiento Público y acreditando la cuenta correspondiente de los Subgrupos Títulos y Valores Permanentes o Empréstitos.
4. A la fecha de vencimiento de las cuotas de amortización del capital, los montos se debitarán de la cuenta correspondiente de los Subgrupos Títulos y Valores Permanentes o Empréstitos y se acreditarán a la Cuenta por Pagar Amortización de la Deuda Pública. Se mantendrán en las cuentas del Grupo de Endeudamiento Público, si con antelación es postergada la condición del plazo para la restitución.
5. En los casos en los que se modifiquen las condiciones del plazo en una fecha posterior al traslado a la cuenta por Pagar Amortización de la Deuda Pública y sean renegociados los compromisos de amortización, cuyo impacto afecte a ejercicios futuros, serán regularizadas las operaciones como corrección de errores.

6. Para el caso del Gobierno Central, la unidad responsable de la administración de la deuda pública será la única autorizada para el registro correspondiente.

Créditos sin Destino al Contratante ni Restitución del Beneficiario

7. Estos créditos están dirigidos a entidades que no pertenecen al Gobierno Central, en las cuales el Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Estado Ecuatoriano, contrata financiamientos destinados a proyectos o programas específicos, que son los receptores y beneficiarios directos de los desembolsos; contrariamente, su amortización la realiza el ente contratante.
8. Los recursos provenientes del endeudamiento público, originados en contratos o convenios de financiamiento, destinados a un ente diferente al contratante y sin obligación del beneficiario de amortizar la deuda, se registrarán:

En el ente contratante:

- Los derechos monetarios en la entidad encargada del registro del financiamiento público, en forma similar a la indicada en los párrafos Créditos con Destino al Contratante;
- El desembolso directo de los fondos al organismo beneficiario, se lo registrará como obligaciones monetarias, previo el cargo a la cuenta respectiva del Subgrupo Transferencias Entregadas, de los gastos de gestión, en la entidad rectora del sector beneficiario del crédito;
- Por el pago de las obligaciones incurridas se debitará la cuenta por pagar utilizada y se acreditará la cuenta bancos a través de la cual se produzca el egreso efectivo;
- A la fecha de vencimiento de las cuotas de amortización, el organismo contratante procederá de acuerdo a lo indicado en los párrafos Créditos con Destino al Contratante.

En el ente beneficiario:

- En los entes beneficiarios del crédito, sin obligación de restituir los fondos recibidos, se registrará la recepción del recurso como derechos monetarios, con abono a la cuenta correspondiente del Subgrupo de transferencias recibidas de los ingresos de gestión;

- Luego, por la recepción de los desembolsos, el cargo se hará a la cuenta bancos en la que sean acreditados los fondos y abono a la Cuenta por Cobrar utilizada;
- El uso de los valores recibidos se lo hará en el desarrollo de los proyectos o programas para los cuales se ha destinado el financiamiento obtenido, de acuerdo al presupuesto aprobado y la legislación vigente.

Créditos sin Destino al Contratante y con Restitución del Beneficiario

9. Este tipo de créditos constituyen una modalidad especial, mediante la cual, por excepción, el Estado Ecuatoriano obtiene el financiamiento que está dirigido a alguna de las entidades públicas, la que es beneficiaria de los fondos, los que utilizará en los destinos autorizados y la que efectuará la amortización de la deuda, pero a través del contratante quien es a la vez el deudor.
10. Los fondos provenientes del endeudamiento público, originados en contratos o convenios de financiamiento o en la negociación de títulos y valores, destinados a un ente financiero diferente al contratante, con la obligación del beneficiario de restituirlo en las condiciones pactadas, se registrará:

En el ente contratante:

- Los derechos monetarios a percibir los desembolsos con débito a la Cuenta por Cobrar Endeudamiento Público y crédito a la cuenta correspondiente del Subgrupo Empréstitos, según corresponda.
- La recepción, con débito a la cuenta Efectivo y Equivalentes de Efectivo en la que se reciban los recursos y crédito a la Cuenta por Cobrar Endeudamiento Público.
- El desembolso directo de los fondos al organismo beneficiario se lo registrará en la entidad rectora del sector beneficiario del crédito, como obligaciones monetarias con cargo a la cuenta respectiva del Subgrupo Inversiones en Préstamos y Anticipos.
- El pago se efectuará con crédito a la cuenta de Efectivo y Equivalentes de Efectivo que corresponda y débito a Cuentas por Pagar Inversiones Financieras.

- El organismo contratante registrará las cuotas de amortización, en Cuenta por Pagar Amortización de la Deuda Pública y débito a la cuenta correspondiente del Subgrupo Empréstitos.
- El pago se efectuará con crédito a la cuenta de Efectivo y Equivalente de Efectivo que corresponda y débito a Cuentas por Pagar Amortización de la Deuda Pública.
- Cuando el ente beneficiario pague el crédito, la entidad rectora del sector realizará el registro debitando Cuentas por Cobrar Recuperación de Inversiones y acreditando el Subgrupo Inversiones en Préstamos y Anticipos.
- Para la recaudación debitará la cuenta de Efectivo y Equivalentes de Efectivo que corresponda y acreditará Cuentas por Cobrar Recuperación de Inversiones.

En el ente beneficiario:

- El débito a la cuenta por cobrar Endeudamiento Público, por los derechos monetarios por los desembolsos a percibir, con crédito a la cuenta correspondiente de los Créditos Internos del Subgrupo Empréstitos.
- La recepción, con débito a la cuenta Efectivo y Equivalentes de Efectivo en la que se reciban los recursos y crédito a Cuentas por Cobrar Endeudamiento Público.
- En las fechas de vencimiento de las cuotas de amortización de los créditos internos, los montos respectivos se trasladarán a Cuentas por Pagar Amortización de la Deuda Pública como contrapartida de la disminución correspondiente en una de las cuentas del Subgrupo Empréstitos. Se mantendrá en las Cuentas de Créditos Internos, si con antelación al vencimiento es postergada la condición del plazo, de común acuerdo con el organismo público otorgante de los fondos.
- Por el pago de las obligaciones incurridas se debitará la Cuenta por Pagar utilizada y se acreditará la cuenta Efectivo y Equivalentes de Efectivo a través de la cual se produzca el egreso.
- La entidad ejecutora deberá restituir los saldos del crédito que no ejecutó al ente contratante.

11. En los casos que se modifiquen las condiciones del plazo en una fecha posterior al traspaso y sean renegociados los compromisos de amortización del crédito afectando ejercicios futuros, serán reguladas las operaciones como corrección de errores.

Pago de Intereses y otros gastos por Créditos recibidos

12. El pago de los intereses por créditos recibidos, se lo registrará contable y presupuestariamente en las fechas de sus vencimientos, debitando la cuenta correspondiente del Subgrupo Gastos Financieros y Otros y acreditando como obligaciones Cuentas por Pagar Gastos Financieros.

NTCG 21. COLOCACIÓN Y DESCUENTOS EN BONOS Y OTROS TÍTULOS Y VALORES DEL ESTADO

Alcance

1. Esta norma determina el criterio de registro contable del financiamiento obtenido mediante la negociación de Bonos y Otros Títulos y Valores, desembolsos efectivos de recursos, renegociaciones, gastos financieros incurridos y los descuentos concedidos en esas operaciones.

Reconocimiento

2. El reconocimiento contable de la colocación de Bonos y Otros Títulos correspondiente al financiamiento de mediano y largo plazo se efectuará por su valor neto bajo los siguientes registros:
 - a. Mediante débito a Cuentas por Cobrar Endeudamiento Público, por el derecho de cobro, y el incremento del pasivo con crédito a la cuenta respectiva del Subgrupo Títulos en Circulación.
 - b. Las comisiones de bolsa reconocidas en los procesos de negociación de Bonos del Estado se contabilizarán en la cuenta Comisiones y Otros cargos, con la afectación presupuestaria pertinente y crédito a Cuentas por Pagar Gastos Financieros.
 - c. El asiento contable para registrar la recaudación efectiva contemplará las siguientes cuentas:

- ✓ Débito en la cuenta Efectivo y Equivalente de Efectivo, por el valc obtenido en la negociación;
 - ✓ Débito a Cuentas por Pagar Gastos Financieros, originada por las comisiones y los descuentos, que se cancelarán mediante compensación;
 - ✓ Crédito a Cuentas por Cobrar Endeudamiento Público, por el derecho de cobro generado.
- d. Los descuentos en Bonos del Estado que se produzcan en las negociaciones, se registrarán debitando la cuenta (-) Descuentos en Bonos del Estado y acreditando la cuenta correspondiente del Subgrupo Títulos en Circulación.
- e. Como consecuencia de lo anotado en el literal anterior, el costo financiero que representa el descuento en Bonos, en el Ejercicio Fiscal que corresponda, se devengará proporcionalmente y en consecuencia se reducirá el diferido producido, de acuerdo a lo siguiente:
- ✓ Con un débito a la cuenta Descuentos, Comisiones y Otros Cargos en Títulos y Valores, con su respectiva afectación presupuestaria y, crédito a Cuentas por Pagar Gastos Financieros;
 - ✓ Debitando Cuentas por Cobrar Endeudamiento Público y acreditando la cuenta (-) Descuentos en Bonos del Estado con la pertinente afectación presupuestaria;
 - ✓ Compensando con un débito a Cuentas por Pagar Gastos Financieros y con crédito a Cuentas por Cobrar Endeudamiento Público.
3. Los costos financieros incurridos por concepto de la emisión de papeles fiduciarios que realiza el Banco Central, se registrarán debitando la cuenta Comisiones Bancarias y acreditando Cuentas por Pagar Otros Gastos.

NTCG 22. COLOCACIÓN DE CERTIFICADOS O NOTAS DEL TESORO

Definición

1. Esta norma determina el criterio de registro contable del financiamiento obtenido a través de Certificados o Notas del Tesoro, así como, de los gastos financieros incurridos y descuentos concedidos en esas operaciones.

Reconocimiento

2. El reconocimiento contable de la colocación de Certificados o Notas del Tesoro correspondiente al financiamiento de corto plazo del Tesoro Nacional necesario para cubrir las deficiencias temporales de la Caja Fiscal, procederá a partir de:
 - El registro de la colocación se efectúa debitando la cuenta de Efectivo y Equivalentes de Efectivo, de Recursos Fiscales, por el valor de la negociación menos los intereses, estos últimos se los registra debitando la cuenta de anticipos de Certificados o Notas del Tesoro y acreditando el valor total de la negociación en la cuenta de fondos de terceros Certificados o Notas del Tesoro.
 - Al vencimiento de los Certificados o Notas del Tesoro, se debitará la cuenta del Subgrupo Depósitos y Fondos de Terceros, Certificados o Notas del Tesoro y se acreditará a la cuenta de Efectivo y Equivalentes de Efectivo.
 - Simultáneamente se registrará presupuestariamente un devengado de gasto por el valor de los descuentos y la comisión con afectación al ítem de Descuentos Comisiones y Otros Cargos en Títulos y Valores, compensando la cuenta de Anticipos de Certificados o Notas del Tesoro.

NTCG 23. RECUPERACIÓN DE PÉRDIDAS DE RECURSOS PÚBLICOS

Alcance

1. Esta norma determina los criterios contables para la recuperación de recursos públicos por pérdidas o sustracción de disponibilidades, bienes e inventarios; causados por servidores públicos, terceros ajenos a la entidad o por circunstancias fortuitas de fuerza mayor.

Reconocimiento

2. Si la autoridad competente emite el dictamen o resolución, estableciendo responsables sancionados con la recuperación de la disponibilidad, se registrará la recaudación debitando la cuenta correspondiente del Subgrupo Efectivo y Equivalente de Efectivo y acreditando la cuenta Regulación de Cuentas de Disponibilidades.
3. Si la autoridad competente emite el dictamen o resolución, estableciendo responsables sancionados con el reintegro de bienes o inventarios, el registro se efectuará mediante un movimiento de ajuste, debitando las cuentas de Recuperación por Pérdida de Recursos Públicos y acreditando directamente la cuenta de Actualización de Cuentas por Cobrar.
4. En caso de que el reintegro se lo hiciera en efectivo, previa la recuperación del crédito, se registrará el derecho monetario a través de un devengado de ingresos debitando la Cuenta por Cobrar Otros Ingresos y acreditando la cuenta Indemnizaciones por Siniestros.
5. Si el responsable entregare un bien o inventario de similares características se registrará por el valor de reposición, debitando la cuenta de Bienes o Inventarios correspondiente y se acreditará la cuenta del Subgrupo de Recuperación por Pérdida de Recursos Públicos.
6. En el evento de que se entregare un bien o inventario nuevo, se lo registrará al valor de mercado debitando la cuenta de Bienes o Inventarios correspondiente y acreditando la cuenta del Subgrupo de Recuperación por Pérdida de Recursos Públicos.

Indemnización por Pérdida de Recursos Protegidos

7. En aquellos casos en los que los recursos sustraídos de la entidad pública hubieren estado protegidos mediante un contrato de seguros, el valor deducible que se entregará a la compañía aseguradora y lo que se necesitare para cubrir el costo de reposición respectivo, se cargará al presupuesto vigente de la entidad.
8. El bien entregado por la aseguradora se lo registrará como activo institucional según corresponda.

Medición en el Reconocimiento

9. Si el dictamen judicial determina responsabilidad en un servidor público, se establecerá la respectiva cuenta por cobrar y el producto de su recaudación se restituirá a la Cuenta Única del Tesoro Nacional para las instituciones que conforman el Presupuesto General del Estado.

10. En ningún caso la entidad obtendrá doble reposición, por parte de la compañía aseguradora y del custodio, se preferirá la indemnización de la aseguradora.

NTCG 24. DIFERENCIAL CAMBIARIO**Alcance**

1. Esta norma tiene por finalidad regular el diferencial cambiario generado en las cuentas de Activos Operacionales y Deuda Flotante, siempre que estén destinadas a controlar operaciones en moneda diferente a la de curso legal en el país.

Reconocimiento

2. Para el reconocimiento del diferencial cambiario se debe considerar la diferencia entre cuentas monetarias y no monetarias.

3. Cuentas monetarias son aquellas que representan una obligación de entregar o recibir un valor determinado en unidades monetarias.

4. Cuentas no monetarias son aquellas que no representan una obligación de entregar o recibir un valor determinado en unidades monetarias.

5. Las partidas no monetarias se reconocen inicialmente al costo de la moneda funcional, sin efectuar posteriormente una nueva reexpresión del valor en el Estado de Situación Financiera.

6. Las recaudaciones, pagos, otorgamientos de anticipos y sus rendiciones de cuentas, así como las recepciones y devoluciones de depósitos de terceros, efectuados en monedas diferentes a la de curso legal, se registrarán contablemente en la moneda de curso legal, aplicando el tipo de cambio vigente a la fecha de la transacción.

Medición posterior al reconocimiento

7. Los saldos de las cuentas de Endeudamiento Público, expresados en monedas de origen diferente a la de curso legal, estarán sujetos al cálculo del diferencial cambiario al momento de su liquidación, al término del ejercicio fiscal o cuando las circunstancias lo ameriten.
8. Al momento de la liquidación de estas operaciones, se procederá a multiplicar las divisas registradas en los auxiliares de las cuentas respectivas por el tipo de cambio vigente a la fecha de la operación y a comparar con los valores registrados en la moneda de curso legal a la fecha de origen de la transacción. En caso de desigualdad, ésta se ajustará como diferencial cambiario, sobre la base de generar un derecho o una obligación monetaria, según corresponda.

Base de cálculo

Las referencias al tipo de cambio corresponderán al fijado oficialmente. En las actualizaciones por el diferencial cambiario, se aplicará el siguiente criterio:

$$DC = \left| \text{Saldo en divisas} \right| \times \left(\text{Cotización de la divisa a la fecha de la transacción} \right) - \left| \text{Saldo en moneda de curso legal} \right| \quad (\text{USA dólares})$$

9. Los saldos de las cuentas de Endeudamiento Público, expresados en monedas de origen diferentes a la de curso legal, estarán sujetos al cálculo del diferencial cambiario al momento de su liquidación, al término del ejercicio fiscal o cuando las circunstancias lo ameriten.

Contabilización

10. El diferencial cambiario determinado se registrará según el efecto producido:
 - Si es a favor de la institución se reconocerá un derecho monetario en Cuentas por Cobrar Rentas de Inversiones y Multas, acreditando la cuenta Diferencial Cambiario,
 - Si es en contra, se reconocerá una obligación monetaria, para lo cual se debitará la cuenta Diferencial Cambiario y acreditará la cuenta Cuentas por Pagar Otros Gastos.
11. El complemento de la transacción constituirá la recaudación del derecho o el pago de la obligación generados en el registro del diferencial cambiario.

Referencia a NICSP

12. La norma de Diferencial Cambiario, se basa en la NICSP 4 “Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera”, de la edición 2016 del Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

NTCG 25. CONCESIONES**Alcance**

1. Esta norma determina los criterios para la contabilización de concesiones.

Definiciones**Concesión**

2. Una concesión es un contrato entre una entidad pública concedente y un concesionario nacional o extranjero, sin transferencia de dominio, que se constituye en el operador, mediante el cual este último utiliza o explota el bien en concesión para proporcionar un servicio público en nombre de la entidad concedente o desarrollar una actividad reservada a la concedente, a cambio de una contraprestación durante el plazo del contrato por la inversión realizada.

Entidad pública concedente

3. Una concedente es una entidad del Sector Público, que concede el derecho de uso del activo de concesión de servicios al operador.

Operador

4. Es el tercero que utiliza el activo de concesión de servicios para proporcionar servicios públicos en nombre de la entidad concedente, o desarrollar una actividad reservada a la concedente.

Pasivos diferidos por Concesión de Servicios

5. Es el pasivo que se genera cuando la concedente no tiene una obligación incondicional de pagar efectivo u otro activo financiero al operador por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión y concede al operador el derecho a obtener ingresos por el uso de terceros u otro activo generador de ingresos.

Pasivo financiero por Concesión de Servicios

6. Es el pasivo que se genera cuando la concedente tiene la obligación incondicional para pagar efectivo u otro activo financiero al operador por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión.

Características de los contratos de concesión

7. Los contratos de concesión reúnen las siguientes características comunes:
 - a. La concedente es una entidad del sector público;
 - b. La concedente controla o regula las condiciones de la prestación del servicio.
 - c. La concedente controla en el transcurso o al final del contrato los bienes concesionados;
 - d. El operador no actúa simplemente como un agente en nombre de la concedente, es responsable de al menos parte de la gestión del activo de concesión del servicio y servicios relacionados.
 - e. El acuerdo establece los precios iniciales de servicios a percibir por el operador y regula las revisiones de precios de los mismos durante el período del acuerdo de concesión de servicios;
 - f. Como contraprestación por la construcción, el desarrollo, la adquisición o mejora del activo en concesión de servicios, la concedente puede compensar al operador mediante:
 - i. Pagos directos al operador.
 - ii. Compensación al operador por otros medios como: a) concesión al operador del derecho a obtener ingresos por el uso por terceros del activo de concesión de servicios; o b) concesión al operador del acceso a otro activo generador de ingresos para uso del operador, por ejemplo: el uso de quirófanos por parte de la concedente.
 - iii. Una combinación de estas dos alternativas.
 - g. El operador está obligado a entregar el activo de concesión del servicio a la concedente en unas condiciones especificadas al final del período del acuerdo, por una contraprestación pequeña o sin contraprestación incremental, independientemente de qué parte lo financió inicialmente;
 - h. Está regido por un acuerdo vinculante que establece los niveles de prestación, mecanismos para ajustar precios y acuerdos para arbitrar disputas;
 - i. El acuerdo de servicio obliga contractualmente al operador a proporcionar los servicios al público en nombre de la entidad pública no financiera;
 - j. La concedente no pierde la propiedad del bien; y

- k. El potencial de servicio que genera el bien no lo presta la concedente.
8. El operador está obligado a:
- a. Prestar los servicios a quien lo requiera;
 - b. Entregar a la concedente, al finalizar la concesión, los bienes recibidos al inicio del acuerdo, en las condiciones contractuales acordadas;
 - c. Pagar a la concedente un canon por el uso de dichos bienes y por la explotación del servicio, en caso de que se aplique.

Reconocimiento y medición de activos en concesión

Reconocimiento

9. Se reconoce un activo en concesión de servicios en el estado de situación financiera del concedente, si cumple con las siguientes exigencias:
- El concedente tiene el control del bien al final del contrato
 - El concedente tiene influencia sobre los precios u otras condiciones del servicio.
 - El activo se reconoce a su valor de mercado excepto si el concedente poseía la propiedad del bien con anterioridad con lo que previamente a concederlo se lo deberá reclasificar de Propiedad, Planta y Equipo o Activos Intangibles a Activos en Concesión de Servicios.
 - Para los activos proporcionados por el concesionario cuya vida útil sea inferior al plazo del acuerdo de concesión, no será necesario el cumplimiento de la exigencia estipulada en el numeral 1.
 - Esta norma se aplica al activo en concesión de servicios, durante la totalidad de su vida útil.
10. Un activo concesionado puede ser un activo existente o la mejora sobre un elemento de:
- Propiedad, Planta y Equipo
 - Bienes biológicos
 - Bienes de infraestructura
 - Recursos naturales
 - Activos intangibles
 - Bienes en proceso productivo

11. Al concesionar un activo existente, controlado por la concedente, esta deberá reclasificar el activo dentro de la categoría de bienes concesionados, manteniendo su valor en libros.

Medición Inicial

12. La medición inicial de un activo en concesión corresponde al valor pactado en el contrato en cumplimiento de las siguientes condiciones:

- En caso de ser un activo nuevo o una mejora, su valor corresponde al valor de mercado, o en su defecto al valor de la contraprestación a transferir al concesionario, por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora del activo para que pueda operar de la forma prevista.
- Al concesionar un activo existente, propiedad de la concedente, esta deberá reclasificar el activo dentro de la categoría de bienes concesionados, manteniendo su valor en libros.

Medición Posterior

13. Para la medición posterior de los activos en concesión, se aplicarán los criterios definidos en las normas relativas a:

- Propiedad, Planta y Equipo
- Bienes biológicos
- Bienes de infraestructura
- Recursos naturales
- Activos intangibles
- Bienes en proceso productivo

14. Al finalizar el período de concesión, el activo concesionado se reclasificará en el grupo de bienes que corresponda de acuerdo con la naturaleza de la cuenta contable.

Reconocimiento y medición de pasivos asociados a contratos de concesión

Reconocimiento

15. Cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión también reconocerá un pasivo a favor del concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora del activo en concesión.

16. La naturaleza del pasivo a favor del concesionario dependerá de la contraprestación de conformidad con los términos del acuerdo:
- a. Si la concedente tiene la obligación incondicional para pagar efectivo u otro activo financiero al operador por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión, el pasivo corresponde a un pasivo financiero.
 - b. Si la concedente no tiene una obligación incondicional de pagar efectivo u otro activo financiero al operador por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión y concede al operador el derecho a obtener ingresos por el uso de terceros u otro activo generador de ingresos, el pasivo corresponde a un pasivo diferido.
 - c. Si la concedente tiene la obligación incondicional para pagar efectivo u otro activo financiero al operador por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión y a su vez concede al operador el derecho para explotar ese activo u otro activo generador de ingresos, se reconocerá separadamente la parte que corresponde al pasivo financiero y al pasivo diferido.

Medición Inicial

17. El pasivo financiero, el pasivo diferido o el pasivo total por la combinación de ambos, según corresponda, asociado al acuerdo de concesión se medirá inicialmente por el valor del activo construido, desarrollado o adquirido por el concesionario o el valor de la mejora del activo existente de la concedente.

Medición Posterior

18. La medición posterior del pasivo asociado al acuerdo de concesión se efectuará considerando el modelo de concesión:

Modelo del Pasivo Financiero

19. El pasivo financiero se medirá al costo amortizado, el que corresponde al valor reconocido inicialmente más el interés financiero determinado con la tasa implícita del contrato de concesión, menos los pagos efectuados para reducir el valor del principal y el valor de los intereses. La tasa implícita del contrato de concesión es la que produce la igualdad entre el valor presente de los pagos a cargo de la concedente por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora del

activo en concesión y el costo amortizado del pasivo financiero en la fecha de medición.

Modelo de Cesión de Derechos de Explotación al Concesionario

20. El pasivo diferido, se amortizará reconociendo un ingreso en el resultado del período durante el plazo del acuerdo de concesión. Si este plazo es fijo la amortización del pasivo diferido se realizará de manera lineal. Si el plazo es variable, se amortizará en función de la variable estipulada en el contrato.

Modelo Mixto

21. La proporción correspondiente al pasivo financiero se medirá al costo amortizado, el que corresponde al valor reconocido inicialmente más el interés financiero determinado con la tasa implícita del contrato de concesión, menos los pagos efectuados para reducir el valor del principal y el valor de los intereses. La tasa implícita del contrato de concesión es la que produce la igualdad entre el valor presente de los pagos a cargo de la concedente por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora del activo en concesión y el costo amortizado del pasivo financiero en la fecha de medición.
22. La proporción correspondiente al pasivo diferido, se amortizará reconociendo un ingreso en el resultado del período durante el plazo del acuerdo de concesión. Si este plazo es fijo la amortización del pasivo diferido se realizará de manera lineal. Si el plazo es variable, se amortizará en función de la variable estipulada en el contrato.

Reconocimiento de Ingreso y Gastos Derivados de la Operación y Mantenimiento del Activo en Concesión.

23. La entidad concedente reconocerá ingresos y gastos que se generen en la operación y mantenimiento de los activos en concesión en la proporción que tenga derecho o asuma la obligación, según corresponda, reconociendo las respectivas cuentas por cobrar y por pagar.

Reconocimiento y Revelaciones de Otros Derechos, Obligaciones, Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.

24. La entidad concedente reconocerá o revelará Otros Derechos, Obligaciones, Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes, que surgen de un

acuerdo de concesión de conformidad con las normas que correspondan : cuentas por cobrar, cuentas por pagar, y provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes.

25. Si la entidad concedente ha otorgado garantías financieras, estas se reconocerán por su valor de mercado y se medirán posteriormente por el mayor valor entre: (i) el valor de la corrección de valor por pérdidas crediticias, y (ii) el valor inicialmente reconocido menos, en caso de que aplique, cualquier valor acumulado de la prima recibida en la emisión de la garantía, de conformidad con la norma de ingresos de transacciones con contraprestación.

Información a Revelar

26. Esta norma requiere la información más relevante de los contratos, en la que deberá constar:

- a) Descripción del contrato
- b) Los términos relevantes del contrato que pueden afectar el valor, entre estos: período de concesión, fechas de revisión de precios y las bases para revisión de precios o renegociación.
- c) Naturaleza y alcance, según lo siguiente:
 - a. Derechos de uso de determinados activos.
 - b. Activos concesionados reconocidos como activos durante el período.
 - c. Derechos a recibir activos al final del acuerdo.
 - d. Opciones de renovación y terminación.
 - e. Derechos a esperar que el operados proporcione servicios especificados en relación con el contrato de concesión.
 - f. Obligaciones de proporcionar al operar acceso de concesión de servicios u otros activos generadores de ingresos.
 - g. Otros derechos u obligaciones.
- d) Cambios en el acuerdo que ocurran durante el período.

Referencia a NICSP

27. La norma de Concesiones, se basa en la NICSP 32 “Acuerdos de Concesión de Servicios: la concedente”, de la edición 2016 del Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

NTCG 26. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

Alcance

1. Esta norma regula los criterios para los ingresos de transacciones con contraprestación.

Definición

2. Son transacciones con las que una entidad recibe como ingreso los recursos en pago por bienes o servicios, conforme a los procedimientos establecidos en la ley.
3. Son ingresos de transacciones con contraprestación los siguientes:
 - **Venta de bienes:** Incluye los bienes producidos por la entidad para ser vendidos o los bienes e inventarios que se encuentren disponibles para la venta.
 - **Prestación de servicios:** Incluye la prestación de todos los servicios públicos.
 - **Intereses, regalías y dividendos o distribuciones similares:** Generados por terceros por el uso de activos que produzcan intereses, regalías y dividendos o distribuciones similares.

Reconocimiento

4. Los ingresos se reconocen cuando:
 - Es probable que ingresen a la entidad beneficios económicos futuros o potencial de servicio y que estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad.

Reconocimiento de los ingresos por la venta de bienes

5. Se reconoce un ingreso por la venta de bienes cuando:
 - Es probable que ingresen a la entidad beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
 - El valor del ingreso pueda ser medido con fiabilidad;
 - Se haya transferido los riesgos y ventajas, derivados de la propiedad de los bienes;
 - La entidad no mantenga ninguna implicación en la gestión de los bienes; y,

- Los costos incurridos o por incurrir en la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

Reconocimiento de los ingresos por la prestación de servicios

6. Se reconoce un ingreso por la prestación de servicios cuando:

- Es probable que ingresen a la entidad beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- El valor del ingreso pueda ser medido con fiabilidad;
- Los costos incurridos o por incluir en la transacción puedan ser medidos con fiabilidad; y,
- El grado de terminación de la transacción, en la fecha en la que se informa pueda ser medido con fiabilidad.

Reconocimiento de los ingresos por intereses, regalías y dividendos o distribuciones similares

7. Se reconoce un ingreso por intereses, regalías y dividendos o distribuciones similares cuando:

- Es probable que ingresen a la entidad beneficios económicos futuros o potencial de servicio.
- El valor del ingreso pueda ser medido con fiabilidad.
- Los intereses se reconocen proporcionalmente al tiempo transcurrido.
- Las regalías se reconocen cuando se devenguen.
- Los dividendos o distribuciones similares se reconocen cuando exista el derecho a percibirlos.

Reconocimiento de los ingresos por permuta de activos

8. Bienes o servicios de naturaleza similar recibidos como parte de pago, en estos casos no se genera un ingreso y no existe un costo asociado.

9. Bienes o servicios de naturaleza diferente recibidos como parte de pago, en estos casos se genera un ingreso y se reconocen los costos asociados, la transacción se mide al valor de mercado.

Medición

10. La medición de los ingresos se lo hace a valor de mercado a partir del valor recibido o por recibir.

Información a Revelar

11. Las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de ingresos incluyendo los métodos utilizados para determinar el grado de finalización en los ingresos por prestación de servicios.

12. El monto de cada categoría significativa de ingresos reconocidos en el período con indicación expresa de los ingresos procedentes de:

- Prestación de servicios
- Venta de bienes
- Intereses
- Regalías
- Dividendos o distribuciones similares
- Intercambios de bienes o servicios incluidos en las categorías anteriores

Referencia a NICSP

13. La norma de Ingresos de Transacciones con Contraprestación, se basa en la NICSP 9 “Ingreso de Transacciones con Contraprestación”, de la edición 2016 del Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

NTCG 27. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN (IMPUESTOS Y TRANSFERENCIAS)**Alcance**

1. Esta norma regula los criterios para los ingresos de transacciones sin contraprestación.

Definición

2. Las transacciones sin contraprestación son aquellas que no son de intercambio. En una transacción de ingresos sin contraprestación, una entidad, recibe valor de otra entidad sin entregar directamente un valor aproximadamente igual a cambio, por lo tanto, aplica para los siguientes conceptos:

- a. Impuestos de cualquier fuente
- b. Transferencias, monetarias y no monetarias, dentro de las cuales se incluyen: multas, legados, regalos, donaciones. Se excluyen los servicios en especie.

Reconocimiento

3. Los ingresos se reconocen ante las siguientes situaciones:
 - Es probable que la entidad reciba beneficios económicos o un potencial de servicios futuros.
 - El valor de ingresos se puede medir de forma fiable.

Impuestos

4. Los impuestos se reconocen cuando tenga lugar el hecho imponible y se cumplan las condiciones de reconocimiento de activos.
5. Los ingresos del Tesoro Nacional por concepto de impuestos se reconocerán sobre la base de la información proporcionada por las entidades recaudadoras, principalmente en los casos en los cuales los contribuyentes tengan la obligación de presentar declaraciones periódicas a la administración tributaria.

Transferencias recibidas

6. Las transferencias se reconocen cuando los recursos transferidos cumplan la definición de activo y satisfagan los criterios para ser reconocidos como tal.
7. En el caso de que la transferencia monetaria esté condicionada al cumplimiento de condiciones establecidas de común acuerdo, se reconocerá como un pasivo hasta que se cumplan dichas condiciones, momento en el cual se reconocerá como un ingreso.
8. En el caso de transferencias no monetarias, estas se reconocerán como ingresos si se reciben sin condiciones vinculantes, caso contrario se reconocerá un pasivo mientras se cumplen las mismas.
9. Las condiciones son aquellas que determinan la obligación de devolver el activo u otro beneficio económico futuro o potencial de servicio y que podría ser ejecutado directamente por el transferidor.
10. En el caso de que existan únicamente restricciones, es decir, que no exista el requerimiento de que el activo transferido u otros beneficios económicos futuros

o potencial de servicio se devuelvan al transferidor si el activo no se usa como se especifica, la transferencia se reconocerá como un ingreso.

Medición

11. Al final del ejercicio fiscal se establecerá el monto de los impuestos, sobre la base del hecho imponible correspondiente al ejercicio fiscal vigente en coordinación con las entidades recaudadoras y se calculará el monto del ajuste global por cada concepto.
12. Las transferencias monetarias se miden por su valor nominal.
13. Las transferencias no monetarias se miden por su valor de mercado. Si este no pudiera determinarse, se utilizará el costo de reposición o el valor consignado en el convenio correspondiente. Se excluyen las transferencias de servicios en especies.

Información a revelar

14. Se revelará en los Estados Financieros de propósito general, o en las notas:
 - a. El valor de ingresos de transacciones sin contraprestación reconocidos durante el período, mostrando por separado:
 - Impuestos, diferenciando las principales clases,
 - Transferencias, indicando por separado las principales clases de ingresos por transferencias.
 - b. El valor de Cuentas por Cobrar reconocidas con respecto a los ingresos sin contraprestación.
 - c. El valor de pasivos reconocidos con respecto a los activos transferidos sujetos a condiciones
15. Una entidad revelará en las notas de los estados financieros de propósito general:
 - a. Las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de ingresos de transacciones sin contraprestación.
 - b. Las principales clases de ingresos de transacciones sin contraprestación; es decir, la base según la cual se ha medido el valor de mercado.

Referencia a NICSP

16. La norma de Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias), se basa en la NICSP 23 “Ingreso de Transacciones sin Contraprestación” (Impuestos y Transferencias), de la edición 2016 del Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

NTCG 28. PROVISIONES, PASIVOS CONTINGENTES Y ACTIVOS CONTINGENTES**Alcance**

1. Esta norma determina los criterios para el tratamiento de provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes.

Definiciones

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

Provisión. - Se reconocerá el pasivo cuando exista incertidumbre sobre la ocurrencia del gasto que pueda presentarse y se registrará por el monto que se estime fiable sobre la obligación si esta se presenta.

Pasivo contingente. - Son posibles obligaciones que se pudieran presentar a raíz de hechos pasados; un pasivo contingente surge cuando existe incertidumbre significativa de que un suceso pasado pueda generar un pasivo en el futuro. No son objeto de reconocimiento.

Activo contingente. - Son activos de naturaleza posible, que surgen a raíz de hechos pasados, que podrán o no, generar eventos en el futuro que no están bajo el control de la entidad. No son objeto de reconocimiento.

Reconocimiento de provisiones

3. Se provisionará de acuerdo con la naturaleza y propósito inicial por el que fue creado, cuando se cumplen las tres siguientes condiciones simultáneamente:
 - Una entidad tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita como resultado de un evento pasado,

- La probabilidad de que exista una salida de recursos para cancelar la obligación supera el 50%, y
- Se puede estimar con fiabilidad el valor del pasivo.

Las provisiones se utilizarán solo para atender las obligaciones para las cuales fueron originalmente reconocidas.

4. Las provisiones pueden distinguirse de otros pasivos tales como cuentas por pagar y otras obligaciones devengadas o acumuladas, dado que existe incertidumbre sobre el momento del vencimiento o su cuantía. En el caso de las cuentas por pagar los bienes o servicios han sido recibidos, suministrados y facturados o formalmente acordados con el proveedor, razón por la cual, no existe incertidumbre sobre su vencimiento o cuantía. Por su parte, en las obligaciones devengadas o acumuladas, el suministro o recepción de bienes o servicios no ha sido facturado o pagado formalmente con el proveedor. Aunque en ocasiones es necesario estimar su valor o vencimiento, la incertidumbre de las mismas es mucho menor que en el caso de las provisiones. Las obligaciones devengadas o acumuladas suelen presentarse como parte de las cuentas por pagar, en tanto que las provisiones se presentan de forma separada.
5. Se reconocen provisiones cuando una entidad tiene un contrato de carácter oneroso. Un contrato oneroso es un contrato para el intercambio de bienes o servicios en el que los costos para cubrir las obligaciones establecidas en el contrato exceden a los beneficios económicos o potencial de servicios que se espera recibir bajo el mismo. Antes de constituir una provisión para un contrato oneroso la entidad debe reconocer cualquier pérdida por deterioro de valor que haya surgido en los activos destinados a dicho contrato, atendiendo los criterios establecidos en la Norma de Deterioro de Activos NTCG 18.
6. Se reconocen provisiones por costo de desmantelamiento, cuando la entidad tenga la obligación de desmantelar, retirar un activo o rehabilitar el lugar en el que este se asienta al final de su vida útil.
7. Se reconocen provisiones por costos de reestructuración, solo cuando se cumplan las condiciones generales de reconocimiento de provisiones. Una reestructuración es un programa planificado y controlado por el gobierno cuyo efecto tiene un cambio significativo en el alcance de la actividad llevada a cabo por una entidad o en la manera en que esas actividades se realizan. Los

siguientes ejemplos se pueden enmarcar dentro de la definición de reestructuración:

- Terminación o disposición de una actividad o servicio.
 - Cierre de una sucursal o terminación de las actividades de una dependencia gubernamental en una localidad o región específica o reubicación de las actividades de una región a otra.
 - Cambios en la estructura administrativa.
 - Reorganizaciones importantes que tengan un efecto significativo en la naturaleza y enfoque de las operaciones de la entidad.
8. No se reconocen provisiones por resultados netos derivados de operaciones futuras, si existe una expectativa de resultados negativos netos derivados de operaciones futuras, esta constituye un indicio de deterioro de los activos usados en tales actividades, por lo tanto, se aplicarán los criterios definidos en la Norma NTCG 18. Deterioro de Activos

Medición Inicial

9. El valor reconocido para esta norma se realiza en base a la mejor estimación del monto necesario para la cancelación de la obligación presente, es decir, el monto que la entidad racionalmente pagaría por la obligación, sustentado en los términos contractuales.
10. Para llegar a la mejor estimación de la provisión se deben tenerse en cuenta los riesgos y las incertidumbres que rodean los diferentes desenlaces posibles, teniendo cuidado en no formar juicios en condiciones de incertidumbres para no sobreestimar los ingresos y los activos, ni subestimar los gastos o los pasivos.
11. Si el efecto temporal del valor del dinero resulta relevante para el cálculo del valor de la provisión es necesario traer a valor presente los desembolsos que se requieren para cancelar la obligación.
12. La tasa o tasas de descuentos que se considerará para descontar los flujos son la tasa fijada por el Banco Central del Ecuador, considerando el sector y las condiciones financieras de la entidad.

13. Los hechos futuros pueden modificar la cuantía de la provisión, siempre que exista una evidencia objetiva suficiente de que estos hechos van a ocurrir.
14. Las provisiones originadas en contratos de carácter oneroso, se medirán en base a la mejor estimación del monto necesario para la cancelación de la obligación presente, previa deducción de las recuperaciones asociadas al mismo.
15. Las provisiones originadas por desmantelamiento, se medirán por los costos estimados de desmantelamiento, retiro y rehabilitación del lugar en el que se encuentra asentado el activo al final de su vida útil.
16. Las provisiones originadas por los costos de reestructuración, se medirán por la mejor estimación de los costos de reestructuración que son necesarios para llevarla a cabo y no están asociados con las actividades que continúan en la entidad. Estos costos no incluyen los desembolsos relacionados con el manejo futuro de una actividad o con pasivos distintos a los pasivos de reestructuración en la fecha de presentación; tales como: (i) reentrenamiento o reubicación continua del personal, (ii) comercialización o (iii) inversión en nuevos sistemas y redes de distribución.
17. La provisión se registrará debitando la cuenta que corresponda del Subgrupo de Actualizaciones y Ajustes y se acreditará la cuenta respectiva del Subgrupo de Créditos Diferidos, conforme a las disposiciones emanadas de la autoridad.
18. En caso de que el pasivo contingente se convierta en una obligación en firme, se contabilizará como una provisión o pasivo diferido.

Medición Posterior

19. Las provisiones se deben revisar al final de cada período, y deben ajustarse para reflejar la mejor estimación existente. En caso de no ser probable que, para liquidar la obligación, se vaya a requerir de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicios, se debe revertir la provisión.
20. Cuando se haya usado el descuento para usar la cuantía de la provisión el valor contable de la misma aumentará en cada período para reflejar el paso del tiempo este incremento se reconoce como un gasto por intereses.

21. En el caso de las provisiones por desmantelamiento, el ajuste por actualización de la provisión se reconocerá en el resultado del período si este obedece al reconocimiento del valor del dinero en el tiempo o como un mayor o menor valor del activo si el ajuste corresponde a la revisión de los costos estimados en los que incurriría la entidad para realizar el desmantelamiento.
22. La reversión de la provisión del pasivo se realizará debitando la cuenta que corresponda del Subgrupo de Créditos Diferidos y acreditando la cuenta respectiva del Subgrupo de Actualizaciones y Ajustes.
23. Los pasivos contingentes se evalúan continuamente para determinar si se ha producido o no la probabilidad de salida de flujos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicios. Si se estima que es probable que se va a requerir un flujo de salida de recursos económicos o potencial de servicio se reconocerá una provisión en los estados financiero en el período en el que se haya producido el cambio en la probabilidad.
24. Los activos contingentes son objeto de evaluación de forma continua, y, de volverse prácticamente cierta la probabilidad de que se va a producir un flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio y si el valor del activo se puede medir fiablemente, el activo y el correspondiente ingreso se reconocen en los estados financieros del período en el que se produce el cambio.

Información a Revelar

25. Se revelará en los Estados Financieros de propósito general, o en las notas:

Provisiones

- El valor en libros al inicio y al final del período.
- Los pagos o cobros efectuados en el período e incremento de las provisiones existentes.
- Los valores no utilizados objeto de reversión.

Activos contingentes y Pasivos contingentes.

- Una descripción de la naturaleza de los activos y pasivos contingentes y si es factible una estimación del efecto financiero.

- Se revela un activo contingente cuando es probable que exista un flujo de entrada de beneficios económicos.
- Teniendo en cuenta la materialidad, se revela un pasivo contingente cuando la probabilidad de liquidación de la obligación no es remota.
- Una breve descripción para cada clase de pasivo contingente.

Referencia a NICSP

26. La norma de Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes, se basa en la NICSP 19 “Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes”, de la edición 2016 del Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

NTCG 29. COMPENSACIÓN DE SALDOS

Alcance

1. Esta norma establece los criterios técnicos para compensar saldos pendientes de las carteras de deudores y acreedores.

Definición

2. La compensación de saldos consiste en la liquidación de saldos deudores y acreedores, siempre y cuando se encuentre motivado por acto administrativo.
3. Esta norma establece los criterios técnicos para compensar saldos pendientes de las carteras de deudores y acreedores.
4. Es una forma de extinguir derechos con obligaciones, extinguiéndose tales obligaciones hasta el monto de sus respectivos valores, cuando quiera que las partes intervinientes sean recíprocamente acreedoras y deudoras.

Compensación Individual

5. Los saldos pendientes de una misma persona natural o jurídica, podrán ser compensados si están registrados en las cuentas de los grupos de Activos Operacionales y de Deuda Flotante, hasta el monto que mantenga invariable el principio de la igualdad contable.

6. En aquellos casos en que las compensaciones requieran incluir saldos de la cuentas de Inversiones Financieras y de Deuda Pública, es requisito previo reconocer los derechos y obligaciones monetarias en las Cuentas por Cobrar y Cuentas por Pagar, según corresponda.

Compensación Múltiple

7. Los saldos pendientes de diferentes personas naturales o jurídicas, reconocidos contablemente como deudores y acreedores de un mismo ente financiero, podrán ser compensados si están registrados en las cuentas de Activos Operacionales y de Deuda Flotante, hasta el monto que mantenga invariable el principio de la igualdad contable.

NTCG 30. CIERRE DE CUENTAS

Alcance

1. Esta norma establece el criterio que deberá observarse para el cierre de cuentas contables.

Definición

2. Los movimientos contables de cierre de cuentas a que se refiere esta norma se excluyen para efectos de la generación de reportes; solamente estarán destinados a determinar el resultado del ejercicio y a habilitar los saldos a trasladarse.
3. En los procesos que impliquen cierres, traslados de saldos contables y otros de entidades resultantes de cualquier sector, de conformidad a disposiciones legales vigentes, se realizarán, de ser necesario ajustes y/o regulaciones a los activos y pasivos operacionales y deuda flotante, sin afectación presupuestaria.

Cuentas de Ingresos y Gastos de Gestión

4. Las cuentas de los grupos de Ingresos y Gastos de Gestión, que constituyen los aumentos y disminuciones indirectos del Patrimonio, serán cerradas al 31 de diciembre de cada año utilizando como contra cuenta Resultados del Ejercicio Vigente.
5. Al inicio del siguiente ejercicio, el resultado obtenido se lo hará constar en la cuenta Resultados de Ejercicios Anteriores, sin necesidad de asiento contable.

6. Luego de producirse el asiento de apertura, el saldo de la cuenta Resultados de Ejercicios Anteriores se lo transferirá al Patrimonio Público, mediante asiento de ajuste en las entidades del Sector Público no Financiero, excepto en las empresas.
7. En las empresas públicas se lo mantendrá hasta que se amorticen las pérdidas o se apliquen las utilidades, de conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica de Empresas Públicas, los estatutos o las decisiones adoptadas por la administración, según corresponda.

Carteras de Anticipos de Fondos

8. Para el cierre de las cuentas de Anticipos de Fondos se usará las cuentas Anticipos de Fondos de Años Anteriores, en función del tratamiento presupuestario o no, adoptado en la institución.
9. El mismo criterio se aplicará en el siguiente ejercicio, para registrar las reclasificaciones previas a las recuperaciones o amortizaciones al utilizar las Cuentas por Cobrar Anticipos de Fondos de Años Anteriores:
 - Las carteras registradas en las cuentas del Subgrupo Anticipos de Fondos, que se hallaren pendientes de recuperación o amortización al 31 de diciembre de cada año, se las trasladará a la cuenta Anticipos de Fondos de Años Anteriores, con excepción de las que se determinen en las directrices para el cierre del ejercicio.
 - Los anticipos a contratistas, proveedores y/o cartas de crédito concedidos sobre la base de contratos legalmente celebrados que hasta el 31 de diciembre de cada año no se hubieren amortizado, serán trasladados a la cuenta Anticipos de Fondos de Años Anteriores.
 - Los fondos rotativos y otros a rendir cuentas deberán liquidarse a más tardar hasta el mes de diciembre de cada año, los saldos no utilizados pasarán al siguiente ejercicio fiscal manteniendo la cuenta original con sus respectivos auxiliares.
 - Las cajas chicas institucionales deberán liquidarse a más tardar hasta el mes de diciembre de cada año, los saldos no utilizados pasarán al siguiente ejercicio fiscal manteniendo la cuenta original con sus respectivos auxiliares.

- Los gastos realizados deben ser aplicados a la ejecución presupuestaria del ejercicio que correspondan.

Carteras de Cuentas por Cobrar, por Pagar, Depósitos y Fondos de Terceros

10. En función del tratamiento presupuestario o no, adoptado en la institución y de acuerdo a sus particulares necesidades, las carteras registradas en las cuentas del Subgrupo Cuentas por Cobrar que mantengan saldos pendientes al 31 de diciembre de cada año, serán trasladadas, mediante asiento de cierre, a las cuentas por Cobrar Año Anterior o Cuentas por Cobrar de Años Anteriores con o sin afectación presupuestaria; en el siguiente ejercicio, como paso previo a las recuperaciones o recaudaciones que se obtengan y sólo por las magnitudes en que ocurran, se trasladarán las carteras a las cuentas por Cobrar Año Anterior o Cuentas por Cobrar de Años Anteriores con o sin afectación presupuestaria, respectivamente, mediante asientos de tipo financiero.
11. En función del tratamiento presupuestario o no, adoptado en la institución y de acuerdo a sus particulares necesidades, las carteras registradas en las cuentas del Subgrupo Cuentas por Pagar, que mantengan saldos pendientes al 31 de diciembre de cada año, serán trasladadas, mediante asiento de cierre, a las Cuentas por Pagar del Año Anterior o Cuentas por Pagar de Años Anteriores con o sin afectación presupuestaria; en el siguiente ejercicio, como paso previo a las cancelaciones o pagos que se efectúen y sólo por las magnitudes en que estos ocurran, se trasladarán a las Cuentas por Pagar del Año Anterior o Cuentas por Pagar de Años Anteriores con o sin afectación presupuestaria, respectivamente, mediante asientos tipo financiero.
12. Igual criterio se observará respecto a las cuentas del Subgrupo Depósitos y Fondos de Terceros que se estime conveniente cerrarlas, cuyos saldos se trasladarán a las cuentas Depósitos y Fondos de Terceros del Año Anterior o Depósitos y Fondos de Terceros de Años Anteriores; las que para su disminución en el siguiente año, previamente serán trasladadas a las cuentas por Pagar Depósitos y Fondos de Terceros de Años Anteriores, con o sin afectación presupuestaria, según corresponda, con excepción de los que se determinen en las directrices para el cierre del ejercicio.

Cuentas de Inversiones en Proyectos y Programas

13. Las cuentas de acumulación de costos que integran el grupo Inversiones en Proyectos y Programas, que no sean permanentes o continuos, que registren saldos al 31 de diciembre de cada año, serán cerradas y sus saldos trasladados

a las cuentas, Acumulación de Costos de Inversiones en Obras en Proceso o de Programas en Ejecución, según corresponda; con excepción de las cuentas de Bienes Muebles, Inmuebles, de Expropiaciones, Biológicos, Infraestructura y Bienes de Uso y Consumo para Inversión.

14. Los saldos de la Aplicación a Gastos de Gestión en inversiones de Programas que no sean permanentes o continuos, que registren saldos al 31 de diciembre de cada año serán trasladados a la misma cuenta.
15. En el movimiento de traslado deberá quedar claramente individualizada la acumulación de las inversiones realizadas en cada uno de los proyectos o programas; para el efecto el ente financiero deberá desglosar las cuentas de costos y de acumulación de las inversiones, hasta los niveles inferiores que le permitan la clara identificación de cada uno de ellos, con excepción de las cuentas de bienes e inventarios que no manejarán auxiliares en la cuenta contable sino en el detalle del bien.

NTCG 31. NORMA TÉCNICA PARA RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES Y DEPURACIÓN DE SALDOS DE CUENTAS CONTABLES PARA ENTIDADES DEL SECTOR PÚBLICO NO FINANCIERO

De las Cuentas por Pagar de Años Anteriores

1. Los saldos de cuentas por pagar de presupuestos clausurados deberán ser analizados por cada entidad del Sector Público no Financiero, en especial las que se hayan generado en un ejercicio fiscal anterior a cinco años o más y, si es del caso, proceder a su baja considerando lo dispuesto en el Título XL, De la Prescripción, del Código Civil y en el artículo 117 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas. Dicha baja deberá ser comunicada a la Subsecretaría de Contabilidad Gubernamental por la máxima autoridad institucional.
2. En el caso de que por disposición legal y/o judicial, la entidad requiera honrar cualquiera de las obligaciones que se dio de baja, podrá incorporarla en la contabilidad, de oficio o a requerimiento de parte interesada, cuando ésta se hubiere justificado o comprobado.

De la depuración de los saldos de la Cuentas Contables

3. Las Subsecretarías del Tesoro Nacional y de Financiamiento Público que transaccionan en la herramienta de administración financiera pública, deberán realizar los ajustes contables que correspondan, producto de las conciliaciones

bancarias y la conciliación con el SIGADE, hasta el mes de noviembre de cada ejercicio fiscal.

4. Hasta el 30 de noviembre de cada ejercicio fiscal todas las entidades deberán realizar la depuración de saldos de cuentas contables.
5. Los saldos contables de las entidades que pertenecen al mismo nivel de gobierno que hayan sido sujeto de fusión, supresión y/o absorción, en cumplimiento de los instrumentos legales, reglamentarios o administrativos válidos, se trasladarán a las entidades a las que fueron fusionadas o creadas. En el caso de que no se identifique la entidad receptora de saldos, se trasladarán a las Sociedades financieras que ejerzan las funciones de planta central en el área específica.
6. Los saldos provenientes de ajustes que se realicen en función de los párrafos anteriores y que se trasladen a la entidad de Ingresos y Transferencias, serán regulados por la Subsecretaría de Contabilidad Gubernamental.
7. En el caso de que ya no exista la entidad receptora de saldos, la Subsecretaría de Contabilidad Gubernamental realizará los ajustes correspondientes.

NTCG 32. NORMA TÉCNICA PARA MANEJO DE PASIVOS EN ENTIDADES DEL SECTOR PÚBLICO NO FINANCIERO

De los procesos de Manejo de Pasivos aplicados a la deuda pública y otras obligaciones

Operaciones

1. Las operaciones de Manejo de Pasivos aplicados a la deuda pública y otras obligaciones, así como los registros financieros, contables y presupuestarios que reflejen dichos procesos, se deberán aplicar de conformidad a los parámetros establecidos en la presente norma.

Definición de Manejo de Pasivos

2. El Manejo de Pasivos es un proceso a través del cual se busca ajustar, reestructurar o re perfilar las obligaciones públicas con el objetivo de obtener mejores condiciones en las mismas, de tal manera que la estructura de pasivos se ajuste a la estructura de activos.

3. Los procesos del Manejo de Pasivos aplicados a la deuda y otras obligaciones públicas pueden ser ejecutados a través de las dos siguientes situaciones:
 - Modificaciones a los términos y condiciones de los instrumentos originales a través de los cuales se implementaron inicialmente las operaciones de financiamiento. En esta modalidad se incluyen cambios en plazos, montos, tasas de interés, cronograma de amortización, períodos de gracia y otros.
 - Nuevas operaciones que reemplacen a las anteriores, con el objetivo de mejorar los términos y condiciones originales. En este caso, la obligación original se extingue por uno de los medios previstos en la ley, y se constituye una nueva obligación en su lugar. Son casos específicos de esta modalidad:
 - i. El intercambio o canje, conforme al cual, los derechos y obligaciones originales se sustituyen por nuevos derechos y obligaciones sin que exista flujo de recursos públicos.
 - ii. Pago o prepago de las operaciones originales para la estructuración de una nueva operación en sustitución de la original. En este caso, existe el desembolso temporal de recursos (para el pago de la obligación anterior), para su posterior reingreso (por la nueva operación). La extinción de la obligación original no tendrá el tratamiento de un pago definitivo, realizándose el desembolso únicamente con el propósito de concretar la sustitución del pasivo por uno nuevo con mejores condiciones.

Normas generales

4. No se practicarán cambios en el asiento contable del pasivo original, a menos que, con ocasión del Manejo de Pasivos, se hubiera producido un caso de extinción de la obligación original por alguna de las causas previstas en la ley, como la novación.
5. Si con ocasión del Manejo de Pasivos, las variaciones de los términos o condiciones del pasivo original, se implica una variación del monto del pasivo registrado, el ajuste se efectuará a través de la cuenta de ajuste señalada por la Unidad competente del Ministerio de Economía y Finanzas.
6. Para realizar un pago a título definitivo de un pasivo registrado será necesario contar con espacio presupuestario.

7. Los costos y gastos de una operación de Manejo de Pasivos requerirán el correspondiente espacio presupuestario de acuerdo con su naturaleza, salvo que estos sean agregados al monto del pasivo resultante de la operación.

Normas específicas relativas a la modificación de términos y condiciones de operaciones de endeudamiento público que no se extinguen

8. Cuando el proceso de Manejo de Pasivos se implemente en operaciones de endeudamiento público, a través de una modificación a los términos y condiciones de los instrumentos u operaciones originales, para el registro contable y la afectación presupuestaria se deberá considerar lo siguiente:
 - De acuerdo con lo establecido en las Normas Generales, al no existir la extinción de la obligación original como efecto del Manejo de Pasivos, contablemente no debe existir una modificación en el asiento original del pasivo.
 - Si tal modificación implica un aumento en el monto original del pasivo, el monto incrementado tendrá efecto presupuestario en el ingreso. En cuanto a la amortización de este monto en exceso, así como el pago de los intereses correspondientes al mismo, deberá contar con el espacio presupuestario en la fecha en la que se realice el pago correspondiente.
 - Si la modificación implica una reducción en el monto original del pasivo, el monto de la reducción deberá registrarse como un recorte nominal de la obligación original con el ajuste contable correspondiente. Presupuestariamente deberá liberarse el espacio como consecuencia de la reducción del pago de la amortización e intereses.
 - Si la modificación del pasivo original implica una reprogramación del servicio de la deuda, el nuevo esquema de pagos (amortización e intereses) deberá ser considerado en los presupuestos de los años en los que los pagos deban efectuarse.

Normas relativas a la sustitución de las obligaciones originales por una nueva operación de endeudamiento público

- 9 Si el proceso de Manejo de Pasivos se implementa en operaciones de endeudamiento público, a través de la sustitución de operaciones anteriores que se extinguen, en cualquier modalidad, inclusive aquellas previstas en la letra b

del numeral 1.2 precedente, para el registro contable y la afectación presupuestaria deberá considerarse lo siguiente:

- El monto de la operación que se extingue (que puede incluir capital e intereses, acumulados en la operación) no afectará el espacio presupuestario, por tratarse de una actuación meramente instrumental para constituir la operación que sustituye el pasivo original.
- La nueva operación que reemplace a la original, tampoco tendrá efecto presupuestario en el ingreso.
- La obligación que sustituye a la original se incorporará en la contabilidad y la operación original se extinguirá por efecto de la sustitución.
- En el caso de que el monto del nuevo pasivo sea mayor al del que se sustituye, la diferencia debe registrarse presupuestariamente como un ingreso, en función de los flujos efectivos que también se registran contablemente.
- En el caso de que el monto del nuevo pasivo sea menor al del que se sustituye, la diferencia debe registrarse contablemente como un ajuste, y no tendrá efecto presupuestario; no obstante, se deberá liberar el espacio presupuestario previsto para atender el servicio de la deuda en el monto de la diferencia.

Para el registro de este tipo de operaciones, la Subsecretaría encargada del Financiamiento Público deberá presentar a la autoridad, con copia a las áreas correspondientes, el informe técnico en el que se justifique que la operación anterior y la nueva operación se encuentran enmarcadas en un proceso de Manejo de Pasivos que enlaza a ambas operaciones.

Lineamientos relativos a los procesos de Manejo de Pasivos implementados en obligaciones que no constituyen endeudamiento público

10. Cuando el proceso de Manejo de Pasivos se implemente en operaciones de endeudamiento público, a través de una modificación a los términos y
11. Cuando el proceso de Manejo de Pasivos se implemente en operaciones que, por su naturaleza, no son de endeudamiento público, no existirá registro presupuestario de las mismas, sino únicamente el registro contable. En dicho caso, ya sea que exista o no un flujo de recursos, deberá registrarse de manera

contable el pago de la obligación anterior y la incorporación de la operación que la reemplace.

NTCG 33. REGISTRO DE CONTRIBUCIONES ESTABLECIDAS EN LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA

Alcance

1. Esta norma establece el criterio para el registro de contribuciones establecidas en la Constitución de la República.

Pagos sin Contraprestación

2. Cuando ineludiblemente, por excepción, deban realizarse pagos sin contraprestación, tal como lo establece el artículo 117 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, por concepto de contribuciones establecidas en la Constitución de la República, hasta que se presenten los documentos justificativos y comprobatorios, dichos pagos se registrarán contablemente en el grupo de Anticipos de Fondos.
3. Una vez presentados los documentos auténticos respectivos, la obligación deberá registrarse presupuestariamente y se cerrará la cuenta del grupo de Anticipos de Fondos que se generó el momento del pago, sin que exista salida de recursos.

Pagos sin Contraprestación, Bajo Modalidad de Entrega de Títulos Valores en Dación de Pago

4. Si el pago sin contraprestación se realiza bajo la modalidad de entrega de títulos valores en dación de pago, mientras el pago esté registrado contablemente en el grupo de Anticipos de Fondos, los títulos valores entregados se registrarán administrativamente en el grupo de Cuentas de Orden.

Títulos Valores Entregados en Dación de Pago

5. El valor de los títulos valores entregados en dación de pago, en el caso de que por excepción deban realizarse pagos sin contraprestación, hasta que se presenten los documentos justificativos y comprobatorios, no se registrarán como ingresos presupuestarios, sino contablemente en el grupo de Depósitos y Fondos de Terceros.

6. Cuando se presenten los documentos que validen la obligación y ésta se registre presupuestariamente, el valor de los títulos valores entregados en dación de pago se registrarán como un ingreso presupuestario dentro del grupo 36. Contablemente el monto se acreditará en la cuenta Títulos en Circulación y se cerrarán la cuenta del grupo de Depósitos y Fondos de Terceros. Este hecho se incluirá como revelaciones.
7. Si en el período entre la entrega de títulos valores en dación de pago para obligaciones sin contraprestación y la afectación presupuestaria de la obligación, una vez presentados los documentos justificativos y comprobatorios, llega la fecha de vencimiento del título valor registrado contablemente en el grupo de Depósitos y Fondos de Terceros, dicho monto deberá ser registrado presupuestariamente como ingreso en el ítem correspondiente al grupo 36 Financiamiento Público, como paso previo al pago del título valor entregado en dación de pago.

Pago de Intereses Generados en Títulos Valores Entregados en Dación de Pago

8. El pago de los intereses generados por los títulos valores entregados en dación de pago y que están registrados administrativamente en cuentas de orden y como depósitos de terceros, se afectará presupuestariamente en el período que ocurra.

NTCG 34. DOCUMENTACIÓN, FORMULARIOS Y REGISTROS CONTABLES

Alcance

1. Esta norma establece los criterios que deberán observarse en cuanto al resguardo y mantenimiento de la documentación de las operaciones financieras y contables efectuadas por la entidad.
2. Las operaciones financieras y contables realizadas asegurarán información completa y clara, la misma que estará de conformidad con la práctica contable de general aceptación.
3. La documentación que no represente obligaciones de pago para el ente financiero contribuirá para el seguimiento y validación de procesos de orden administrativo.

4. Las unidades de contabilidad de las entidades del Sector Público no financiero, efectuarán el registro de las operaciones financieras, inmediatamente después de recibir la documentación habilitante de respaldo correspondiente.
5. Las máximas autoridades de cada entidad u organismo público, serán los responsables de velar por el debido funcionamiento del componente de contabilidad gubernamental y los servidores de las unidades financieras, de observar la normativa contable¹.

Mantenimiento de Documentos y Registros

6. La documentación financiera y/o contable habilitante se mantendrá y conservará debidamente ordenada, foliada, y numerada, de modo que permita su clara e inmediata ubicación e identificación, la misma que se mantendrá durante el tiempo que fijen las disposiciones legales vigentes.
7. La documentación financiera y/o contable estará disponible en cualquier momento, para fines de control.

NTCG 35. CUENTAS DE ORDEN

Alcance

1. Esta norma establece el criterio para el reconocimiento y registro de cuentas de orden.
2. Identifican relaciones administrativas en las que intervienen cuentas destinadas a registrar el movimiento de ítems, cuando estos no afectan o modifican los balances, pero que son necesarias a efecto de control sobre aspectos administrativos o para consignar derechos y obligaciones probables o sujetos a contingencias, los cuales, si llegaran a sobrevenir o a realizarse, convierten valores contingentes en reales.
3. Los saldos que las Entidades del Sector Público no Financiero mantengan en cuentas de orden serán controlados administrativamente por cada entidad, para lo que deberán crear los mecanismos correspondientes que aseguren y garanticen su control.

¹ Art. 152 del Código de Planificación y Finanzas Públicas

4. Su registro debe ocurrir mediante movimientos de cuentas de orden, debitando y acreditando por igual valor las cuentas correlativas que intervengan, en relación de uno a uno entre las cuentas de los Subgrupos Cuentas de Orden Deudoras y Cuentas de Orden Acreedoras.

NTCG 36. CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS CONTABLES

Alcance

1. Esta norma regula la estructura del catálogo de cuentas contables y su nivel de obligatoriedad.

Codificación

2. El catálogo de cuentas contables estará estructurado en términos de conformar una base de datos, ordenada de acuerdo con la naturaleza de los Activos, Pasivos, Patrimonio, Ingresos, Gastos y Cuentas de Orden.
3. La estructura del catálogo reconocerá una relación jerárquica de lo general a lo particular, con los siguientes rangos de agrupación:

Conceptos	Codificación
TITULO	9
GRUPO	9 9
SUBGRUPO	9 9 9
Cuentas nivel 1	9 9 9 99
Cuentas nivel 2	9 9 9 99 99
Cuentas nivel 3	9 9 9 99 99 99
Cuentas nivel 4	9 9 9 99 99 99 99

A más de los niveles de desagregación expuestos, desde el Nivel 1 al 4, existirán auxiliares que permitirán la identificación individualizada de las carteras de deudores, acreedores y rubros componentes de las cuentas, los cuales dependerán del último nivel de cuenta de movimiento abierta por la institución, cualquiera sea éste (1 al 4).

Obligatoriedad

4. Para elaborar los catálogos institucionales hasta los niveles que requiera la gestión interna y de control, será obligatorio estructurarlos sobre la base de las

cuentas de movimiento de nivel 1 y 2 que constan en el Catálogo General de Cuentas Contables vigente; por ninguna circunstancia podrán crearse cuentas adicionales sin la autorización previa del Ministerio de Economía y Finanzas.

- Las cuentas a los niveles inferiores que conformen los catálogos institucionales, estarán determinadas por los requerimientos de información interna y de control; no obstante, en la desagregación se mantendrá el ordenamiento jerárquico de acuerdo con la naturaleza de los Activos, Pasivos, Patrimonio, Ingresos, Gastos y Cuentas de Orden.

NTCG 37. CATÁLOGO DE BIENES E INVENTARIOS

Catálogo de Bienes

Alcance

- Esta norma regula la estructura del catálogo de bienes y su nivel de obligatoriedad.

Codificación

- El catálogo estará estructurado para conformar una base de datos única y estándar, que permita establecer criterios uniformes para la identificación de los bienes del Sector Público, al relacionar el código del bien con la asociación contable y presupuestaria respectiva.
- La estructura del catálogo reconocerá una relación jerárquica de lo general a lo particular, con los siguientes rangos de agrupación:

Conceptos	Codificación
GENERAL	9999
DESCRIPCIÓN	9999
ESPECÍFICO	9999

Obligatoriedad

- El catálogo es de aplicación obligatoria y estándar para todo el sector público, por lo que las máximas autoridades, conforme al Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, velarán por su correcta aplicación y cumplimiento.

5. En el catálogo se han incluido todos aquellos conceptos que serán utilizados por las entidades para la adquisición de Propiedad, Planta y Equipo y bienes de control administrativo; por tanto, se mantendrá la estandarización de los niveles que permitan la gestión institucional para facilitar el registro e identificación del bien, con la finalidad de proporcionar información útil y oportuna para la toma de decisiones y la adopción de acciones correctivas cuando fuere necesario.
6. Para la creación o modificación de conceptos que requiera la gestión interna y de control, será obligatorio estructurarlos sobre la base de los niveles: general, descripción y específico; por ninguna circunstancia podrán crearse códigos adicionales sin el requerimiento y autorización previa del Ministerio de Economía y Finanzas.

Catálogo de Inventarios

Alcance

7. Esta norma regula la estructura del catálogo de inventarios y su nivel de obligatoriedad.

Codificación

8. El catálogo estará estructurado para conformar una base de datos única y estándar, relacionada con el tipo de existencia registrada, identificando el código con la asociación contable y presupuestaria respectiva.
9. La estructura del catálogo reconocerá una relación jerárquica de lo general a lo particular, con los siguientes rangos de agrupación:

Concepto	Codificación
GRUPO	99
SUBGRUPO	99
CLASE	99
SUBCLASE	99
ESPECÍFICO	99999999

Obligatoriedad

10. El catálogo es de aplicación obligatoria y estándar para todo el sector público, por lo que las máximas autoridades, conforme al Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas velarán por su correcta aplicación y cumplimiento.

11. En el catálogo se han incluido todos aquellos conceptos que serán utilizados por las entidades para la adquisición de inventarios; por tanto, se mantendrá la estandarización de los niveles que permitan la gestión institucional para facilitar el registro e identificación de los inventarios, con la finalidad de proporcionar información útil y oportuna para la toma de decisiones y la adopción de acciones correctivas cuando fuere necesario.
12. Para la creación o modificación de conceptos que requiera la gestión interna y de control, será obligatorio estructurarlos sobre la base al menos de los niveles de grupo y Subgrupo; por ninguna circunstancia podrán crearse códigos adicionales sin autorización previa del Ministerio de Economía y Finanzas.

NTCG 38. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Alcance

1. Esta norma establece los criterios para la presentación de la información financiera de propósito general de las Entidades del Sector Público.
2. La preparación de informes financieros de uso interno o externo, no regulados por la presente norma, se sujetará a la periodicidad, forma y condiciones determinadas por los usuarios, sustentados en el principio del Sistema Nacional de Finanzas Públicas “Exposición de Información”.
3. La información comparativa se realizará sólo en los Estados Financieros anuales y se lo hará con referencia a las cifras correspondientes del ejercicio fiscal anterior.
4. En el mes de enero de cada año, con corte al 31 de diciembre, la información financiera y presupuestaria que se precisa a continuación, adicional a la indicada en el inciso anterior, se la entregará en forma digital, debidamente legalizada y con sus correspondientes revelaciones (notas aclaratorias):
 - Estado de Situación Financiera
 - Estado de Rendimiento Financiero (Resultados)
 - Estado de Cambios en el Patrimonio
 - Estado de Flujo del Efectivo (Fuentes y Usos)

- Estado de Ejecución Presupuestaria y sus anexos (Cédulas presupuestaria de ingresos y gastos)
 - Balance de Comprobación Acumulado (8 columnas)
 - Revelaciones (Información a revelar)
5. Internamente cada ente financiero público deberá producir, obligatoriamente la información financiera detallada en el párrafo anterior, con corte a una fecha determinada, para cuando se realicen cambios en la administración, esta información servirá para realizar las actas de entrega recepción entre los servidores, funcionarios y dignatarios públicos entrantes y salientes.
6. La información financiera institucional se la registrará al último nivel del movimiento de la cuenta contable que corresponda.

Revelaciones de los Estados Financieros

7. Las revelaciones a los Estados Financieros son las aclaraciones o explicaciones de los hechos económicos relevantes que se presenta en los movimientos contables, estas representan información adicional que no se encuentra directamente reflejada en los estados financieros.
8. Las revelaciones deberán ser numeradas e identificadas por cuenta contable y anexadas a los estados financieros para una correcta interpretación de los mismos, con el fin de generar una toma de decisiones clara y objetiva.

Requisitos de los Estados Financieros

9. Los estados financieros deberán estar claramente identificados y se deberán distinguir de cualquier otra información publicada en el mismo documento.
10. La siguiente información se presentará como encabezado:
- El nombre u otro tipo de identificación de la entidad o del ámbito del que se presenta la información.
 - Si los estados financieros son agregados o consolidados.
 - La fecha de presentación o el período cubierto por los estados financieros.
 - Expresados en dólares de Estados Unidos de Norte América.

Estado de Situación Financiera

11. El Estado de Situación Financiera será preparado con los saldos de las cuentas a nivel 2, según el Catálogo General de Cuentas Contables del Sector Público No Financiero; si hubiere más de una opción de agrupamiento para una misma cuenta, respecto al corto y largo plazo, su saldo se desglosará en aquellas que correspondan a su naturaleza y característica.
12. En los Activos y Pasivos Corrientes constarán las Inversiones Temporales y Títulos y Valores Temporales, de acuerdo con los plazos de vencimiento de sus carteras, considerando que el corto plazo es de un año desde la fecha de corte del estado; el largo plazo es cuando excede el tiempo antes señalado y se informarán en los Activos y Pasivos de Largo Plazo.
13. Un activo deberá clasificarse como activo corriente cuando satisfaga alguno de los siguientes criterios:
 - Se espera realizar o se mantiene para consumir o vender durante el ejercicio fiscal.
 - Se mantiene fundamentalmente para negociación.
 - Se espera realizar dentro de los doce meses posteriores a la fecha de presentación.
 - Se trata de efectivo u otro medio equivalente al efectivo cuya utilización no esté restringida para ser intercambiada o usada en la cancelación de un pasivo al menos dentro de los doce meses siguientes a la fecha de presentación.

Todos los demás activos se clasificarán como activos no corrientes.

14. Un pasivo deberá clasificarse como pasivo corriente cuando satisfaga alguno de los siguientes criterios:
 - Se espere liquidar durante el ejercicio fiscal.
 - Se mantiene fundamentalmente para negociación.
 - Se espera liquidar dentro de los doce meses posteriores a la fecha de presentación.
 - Se trata de una obligación en la que la entidad no tiene ningún derecho de aplazar su cancelación al menos dentro de los doce meses siguientes a la fecha de presentación.

Todos los demás pasivos se clasificarán como pasivos no corrientes.

15. En el estado de situación financiera se incluirán como mínimo los siguiente rubros si fueren aplicables:

- Efectivo y Equivalente de Efectivo
- Cuentas por cobrar provenientes de transacciones con contraprestación.
- Cuentas por cobrar provenientes de transacciones sin contraprestación.
- Activos Financieros.
- Inversiones.
- Inventarios.
- Propiedad, Planta y Equipo.
- Propiedades de Inversión.
- Activos Intangibles
- Cuentas por pagar provenientes de transacciones con contraprestación
- Cuentas por pagar provenientes de transacciones sin contraprestación
- Pasivos Financieros
- Activos netos / Patrimonio atribuible a los propietarios de la entidad que consolida, y de forma separada, los atribuibles al interés minoritario.

16. En el estado de situación financiera se presentarán rubros adicionales que contengan agrupaciones y subtotales cuando esta presentación sea relevante para la comprensión de la situación financiera de la entidad.

Revelaciones a presentar en el Estado de Situación Financiera

17. Se revelará de forma detallada los rubros presentados de manera apropiada a las operaciones de la entidad o del ámbito.

18. Entre las subclasificaciones que darían lugar a revelar información de forma separada están las siguientes, si fueren aplicables:

- Las cuentas por cobrar se desagregarán en rubros por cobrar por concepto de impuestos y otros ingresos sin contraprestación, cuentas por cobrar de partes vinculadas, pagos anticipados y otros valores e ingresos con contraprestación.
- Los inventarios se subdividirán en categorías tales como mercaderías, materias primas, materiales, productos en curso y productos terminados
- Propiedad, Planta y Equipo se subclasificarán por tipos de bienes.
- Cuentas por pagar por impuestos y transferencias se desagregan en devoluciones de impuestos, cuentas por pagar por transferencias o

valores por pagar a otras entidades pertenecientes a la entidad que consolida y cuentas por pagar con contraprestación.

- Los componentes de los activos netos / Patrimonio se desagregan en patrimonio aportado, resultados acumulados y/o cualquier reserva.

19. Si una entidad no cuenta con capital social revelará los activos netos / patrimonio en el estado de situación financiera, de forma separada, si fuera aplicable:

- Capital aportado que será igual al total acumulado en la fecha de presentación de las aportaciones de los propietarios menos distribuciones realizadas a los mismos.
- Resultados acumulados.
- Reservas incluyendo una descripción de la naturaleza y destino de cada reserva que figure en activos netos / patrimonio.
- Intereses minoritarios

Estado de Rendimiento Financiero

20. El Estado de Rendimiento Financiero será preparado con los saldos de las cuentas de Ingresos, Costos y Gastos a nivel 2, según constan en el Catálogo General de Cuentas Contables del Sector Público No Financiero.

21. En el estado de rendimiento financiero se incluirán como mínimo los siguientes rubros si fueren aplicables:

- Ingresos
- Costos
- Gastos
- Participación en el resultado de las Asociadas y Negocios Conjuntos contabilizadas por el método de la participación.
- Ganancias o pérdidas antes de impuestos reconocidas en la disposición de activos o liquidación de pasivos atribuibles a las operaciones de liquidación de entidades.
- Resultado del período
- Resultado del período atribuible a los intereses minoritarios.
- Resultado atribuible a los propietarios de la entidad que consolida.

22. En el estado de rendimiento financiero se presentarán rubros adicionales que contengan agrupaciones y subtotales cuando esta presentación sea relevante para la comprensión de rendimiento financiero de la entidad o del ámbito.

Revelaciones en el Estado de Rendimiento Financiero

23. Cuando las partidas de ingreso, costos y gastos sean materiales, su naturaleza o su valor se revelará por separado.

24. Entre las circunstancias que darían lugar a revelar información de forma separada de rubros de ingresos, costos y gastos están las siguientes, si fueren aplicables:

- Sub clasificación de ingresos de acuerdo con las operaciones de la entidad o del ámbito.
- Desglose de los gastos utilizando una clasificación basado en la naturaleza de los mismos.
- Rebaja del valor de los inventarios hasta su valor realizable neto o de los elementos de propiedad planta y equipo hasta su valor recuperable o valor recuperable de servicio lo que sea apropiado, así como las reversiones de tales rebajas.
- Reestructuración de las actividades de una entidad y reversión de cualquier provisión creada para hacer frente a los costos de la misma.
- Disposición de elementos de Propiedad, Planta y Equipo.
- Privatización u otras inversiones de operaciones en liquidación.
- Cancelación de pagos por litigios
- Otras reversiones de provisiones.
- El valor de los dividendos o distribuciones similares reconocidas como distribuciones a los propietarios durante el período y el correspondiente valor por acción.

Estado de Cambios en el Patrimonio

25. Una entidad presentará en el estado de cambios en el patrimonio, si fuer aplicable, por lo menos los siguientes rubros:

- Patrimonio Público
- Reservas
- Resultado de ejercicios
- Cada rubro de ganancias y pérdidas del período que según lo requerido por otras normas se reconocen directamente en el patrimonio y el total de estos rubros.
- El total de ingresos y gastos del período calculado como la suma de los dos rubros anteriores, mostrando separadamente el valor atribuido a los propietarios de la entidad que consolida y al interés minoritario.
- Los efectos de los cambios en las políticas contables y en la corrección de errores en cada componente del patrimonio.

Revelaciones a presentar en el Estado de Cambios en el Patrimonio

26. Se revelará en el estado de cambios en el patrimonio, si fuera aplicable, lo siguiente:

- Los valores de las transacciones con los propietarios en su condición de tales mostrando de forma separada la distribución de los mismos.
- El saldo del patrimonio público al inicio del período, a la fecha de presentación y los cambios durante el período.
- El saldo de las reservas acumuladas al inicio del período, a la fecha de presentación y los cambios durante el período.
- El saldo de los resultados acumulados al inicio del período, a la fecha de presentación y los cambios durante el período.

Estado de Flujo del Efectivo (Fuentes y Usos)

27. El Estado de Flujo del Efectivo se obtendrá aplicando el método directo, a partir de obtener las fuentes y usos de fondos de los flujos de créditos de las Cuentas por Cobrar y de los flujos de débitos de las Cuentas por Pagar, respectivamente y calculando separadamente el Superávit o Déficit Corriente y de Capital; de la sumatoria de los conceptos antes indicados se obtendrá el Superávit o Déficit Total.

28. La aplicación del Superávit o el Financiamiento del Déficit, según corresponda al resultado obtenido en el inciso anterior, se determinará sumando al Superávit o Déficit de Financiamiento, el resultado neto de las variaciones en los flujos acreedores de las Cuentas por Cobrar y deudores de las Cuentas por Pagar que no tienen asociación a grupos presupuestarios, y las variaciones no presupuestarias registradas en las cuentas de Disponibilidades, Anticipos de Fondos, Depósitos y Fondos de Terceros.

Estado de Ejecución Presupuestaria

29. El Estado de Ejecución Presupuestaria será preparado con los datos al nivel de Grupo presupuestario, obtenidos del devengado del Balance de Comprobación.

30. Sus totales deberán ser conciliados con los flujos acumulados deudores y acreedores de las Cuentas por Cobrar y de las Cuentas por Pagar asociadas a la naturaleza del ingreso o del gasto, respectivamente.

31. La diferencia determinada en la ejecución, resultado de comparar las sumatorias de los ingresos y gastos, se denominará Superávit o Déficit Presupuestario, según el caso.

Insumos para los Estados Financieros

Balance de Comprobación

32. El Balance de Comprobación presentará la información desde el 1 de enero hasta la fecha de corte y será preparado en el formato de ocho columnas que contendrá: el asiento de apertura, flujos, sumas y saldos.

Cédulas Presupuestarias

33. Las cédulas presupuestarias de ingresos y gastos, que constituyen los anexos del Estado de Ejecución Presupuestaria, serán preparadas al nivel que se hubiere aprobado el Presupuesto, con sumatorias parciales a los diversos niveles de agregación del Clasificador Presupuestario de Ingresos y Gastos, así como también, a los diversos niveles funcionales y programáticos institucionales.

Detalle de Transacciones Recíprocas entre entidades del Sector Público

34. Se detallará mensualmente el valor de las cuentas por cobrar y cuentas por pagar, en el que se identificará el RUC proveedor/cliente entre instituciones del sector público. La información de las transacciones registradas en la

Contabilidad por estos conceptos se obtendrá de los auxiliares de las respectiva Cuentas por Cobrar y por Pagar.

Para remitir la información mensual las Entidades utilizarán la página Web del Ministerio de Economía y Finanzas y las aplicaciones informáticas puestas a su disposición.

NTCG 39. CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DEL SECTOR PÚBLICO NO FINANCIERO

Alcance

1. La presente norma se aplicará al Sector Público no Financiero.
2. El Ministerio de Economía y Finanzas, a través de la Subsecretaría de Contabilidad Gubernamental, es el encargado de agregar, eliminar, consolidar y presentar los Estados Financieros Consolidados del Sector Público No Financiero.
3. La información financiera se presentará por ámbito y por el total del Sector Público No Financiero.
4. El Sector Público no Financiero está conformado por las entidades del Presupuesto General del Estado, los Gobiernos Autónomos Descentralizados y las Empresas Públicas.
5. Adicionalmente, se prepararán los estados financieros agregados del Sector Público Financiero y de las entidades de la Seguridad Social.

Información financiera requerida para la consolidación de Estados Financieros del Sector Público No Financiero

6. Los estados financieros consolidados se prepararán sobre la base de la información financiera que será proporcionada por las entidades que conforman el sector público, en los plazos establecidos por el ente rector de las finanzas públicas.

Para la elaboración de los Estados Financieros del Sector Público no Financiero se considerará la siguiente información:

- Detalle de Apertura Inicial
- Apertura Inicial
- Balance de Comprobación
- Detalle de Transacciones Recíprocas entre Entidades del Sector Público
- Presupuesto Inicial
- Cédula Presupuestaria de Ingresos y Gastos

Validación de cifras

7. El proceso de validación de la información financiera se realizará aplicando el análisis de los registros contables frente a los registros presupuestarios de la información financiera institucional, agregada y consolidada, basada fundamentalmente en el principio del Devengado y la integración Presupuesto Contabilidad, considerando los ajustes permitidos por la norma.

Proceso de agregación

8. El Ministerio de Economía y Finanzas es responsable de la preparación de los estados financieros agregados del Sector Público No Financiero, Sector Público Financiero y de las Entidades de Seguridad Social.
9. La agregación comprende la acumulación de valores a nivel de grupo, subgrupo y cuenta contable por cada estado financiero, manteniendo la cuadratura, relación y consistencia en cifras.

Proceso de eliminación

10. Se eliminarán todas las transacciones recíprocas entre las Entidades del Sector Público No Financiero objeto de la consolidación, según el procedimiento emitido por la Subsecretaría de Contabilidad Gubernamental.

Proceso de consolidación

11. Una vez concluido el proceso de agregación y eliminación, se obtendrán los Estados Financieros Consolidados del Sector Público No Financiero, de acuerdo a los siguientes ámbitos:

1. Presupuesto General del Estado

- Estado de Situación Financiera Consolidado
- Estado de Rendimiento Financiero Consolidado
- Estado de Flujo del Efectivo (Fuentes y Usos) Consolidado

- Estado de Ejecución Presupuestaria Consolidado
- Estado de Cambios en el Patrimonio

2. Gobierno General

- Estado de Situación Financiera Consolidado
- Estado de Rendimiento Financiero Consolidado
- Estado de Flujo del Efectivo (Fuentes y Usos) Consolidado
- Estado de Ejecución Presupuestaria Consolidado
- Estado de Cambios en el Patrimonio

3. Sector Público no Financiero

- Estado de Situación Financiera Consolidado
- Estado de Rendimiento Financiero Consolidado
- Estado de Flujo del Efectivo (Fuentes y Usos) Consolidado
- Estado de Ejecución Presupuestaria Consolidado
- Estado de Cambios en el Patrimonio
- Indicadores Financieros
- Revelaciones

Adicionalmente se presentarán los Estados Financieros Agregados de los siguientes sectores:

Sector Público Financiero

- Estado de Situación Financiera
- Estado de Resultados / Pérdidas y Ganancias
- Indicadores Financieros

Entidades de la Seguridad Social

- Estado de Situación Financiera
- Estado de Resultados
- Cédulas Presupuestarias de Ingresos
- Cédulas Presupuestarias de Gastos

NTCG 40. INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTES RELACIONADAS

Alcance

1. Una entidad que prepare y presente sus estados financieros sobre la base contable de devengo, debe aplicar esta norma para la revelación de información sobre transacciones entre partes relacionadas.

Definiciones

2. La presente norma se basa en el requerimiento de revelar la información sobre la existencia de transacciones entre partes relacionadas cuando existe el control y la revelación de información sobre ciertas transacciones entre la entidad y sus partes relacionadas.

Familiares cercanos. - Son aquellos miembros de la familia inmediata que podrían ejercer influencia en o ser influidos por esa persona en sus relaciones con la entidad. Conforme a la base legal vigente existen prohibiciones relativas a este concepto.

Influencia significativa. - Es la capacidad para intervenir en las decisiones de política financiera y operativa de la entidad, aunque sin llegar a tener el control de las mismas.

La influencia significativa se puede ejercer de varias formas, normalmente, a través de la representación en el consejo de administración u órgano de gobierno o mediante la participación en:

- a) El proceso de fijación de políticas
- b) Las transacciones de importancia entre entidades que pertenecen a una misma entidad económica
- c) El intercambio de personal directivo
- d) La dependencia en la información técnica.

La influencia significativa puede obtenerse a través de una participación en la propiedad, por derecho legal o por acuerdos.

Parte relacionada. - Una parte se considera relacionada con otra parte si una de ellas tiene la posibilidad de ejercer control o de ejercer influencia significativa sobre la otra al tomar sus decisiones financieras u operativas.

Las partes relacionadas incluyen:

A dos o más entidades que son relacionadas cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participan directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas, es decir:

- a) Ejercen el control sobre la otra
- b) Ejercen influencia significativa sobre ella al tomar sus decisiones financieras y operativas.
- c) Si la parte relacionada y la otra entidad están sujetas a control común.
- d) Personal clave de la gerencia
- e) Personas que tengan una participación sustancial.

Las transacciones entre partes relacionadas pueden existir en el sector público por las siguientes razones:

- Los ministerios y dependencias del gobierno frecuentemente llevan a cabo actividades necesarias para el logro de los distintos componentes de sus responsabilidades y objetivos a través de entidades controladas separadas, y a través de entidades sobre las que ejercen una influencia significativa; y
- Los ministros u otros miembros electos o nombrados del gobierno y del grupo de altos cargos pueden ejercer una influencia significativa sobre las operaciones de un departamento o dependencia.

Personal clave de la gerencia: Son aquellas personas o miembros del órgano de gobierno que tienen autoridad y responsabilidad para planificar, dirigir y controlar las actividades de la entidad directa o indirectamente incluyendo cualquier director o administrador de la entidad. El personal clave de la gerencia incluye:

- Todos los directivos o miembros del órgano de gobierno de la entidad.
- Otras personas que tienen autoridad y responsabilidad en la planificación, la gerencia y el control de las actividades de la entidad que informa.

Remuneración al personal clave. - Es cualquier prestación o beneficio pagado por la entidad que presenta los estados financieros al personal clave de la gerencia, que se paga como contraprestación por los servicios prestados a la entidad.

Supervisión. - Consiste en la vigilancia de las actividades de una entidad, con la autoridad y responsabilidad de controlar o ejercitar una influencia significativa sobre las decisiones financieras y operativas de la entidad.

Transacción entre partes relacionadas. - Es una transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre una entidad que informa y una parte relacionada, con independencia de que se cargue o no un precio. Se excluyen transacciones con cualquier otra entidad que solamente es una parte relacionada debido a que posee dependencia económica de la entidad que informa o del gobierno al que forma parte.

Materialidad o Importancia relativa. - La materialidad o importancia relativa depende de la naturaleza o de la magnitud de la información financiera o de ambas. Cuando una entidad evalúa si la información individual o en combinación con otra es material o con importancia relativa, en el contexto de los estados financieros, es importante que revele la información separada de transacciones o partidas materiales.

Información a revelar

3. Las partidas de naturaleza similar pueden revelarse de forma agregada, excepto cuando la revelación por separado sea necesaria para suministrar información relevante y fielmente representativa para la toma de decisiones y a efectos de la rendición de cuentas.

4. La entidad revelará información sobre:

- Los importes a pagar y a recibir de las entidades controladas, asociadas y otras partes relacionadas.
- Transacciones entre partes relacionadas que se dan en condiciones distintas a las del mercado.
- Para las transacciones con partes relacionadas, es necesario la revelación de la naturaleza de la relación, los tipos de transacciones que han ocurrido, y los elementos de las transacciones que permitan que los estados financieros proporcionen información relevante y confiable para la toma de decisiones
- Información que permita a los usuarios de sus estados financieros consolidados comprender la composición de la entidad económica e información acerca de cada acuerdo conjunto y asociada que es significativo para la entidad que informa.

- Información sobre las transacciones entre partes relacionadas, cuando exista control, con independencia de que se hayan producido transacciones entre las mismas, es decir ejercer control sobre la otra entidad.
- Remuneración total del personal clave de la gerencia y el número de individuos, además del importe total del resto de remuneraciones, compensaciones y préstamos suministrados al personal clave de la gerencia.
- En caso de que existan familiares cercanos de las máximas autoridades (parientes comprendidos hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, cónyuge o con quien mantenga unión de hecho) dentro de las entidades se revelará esta información.

Referencia a NICSP

5. La Norma de Información a revelar sobre partes relacionadas se basa en la NICSP20 “Información a revelar sobre partes relacionadas”.

NTCG 41. ACTIVOS FINANCIEROS

Alcance

1. Esta norma establece el tratamiento contable de todos los activos financieros de las entidades del sector público no financiero, exceptuando:
 - a. Las inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos medidas al costo o al método de participación patrimonial en los estados financieros separados;
 - b. Las inversiones en asociadas o negocios conjuntos medidas al método de participación patrimonial en los estados financieros consolidados;
 - c. Los derivados sobre participaciones en controladas, asociadas o negocios conjuntos que cumplan la definición de instrumentos de patrimonio;
 - d. Los derechos que surgen de los planes de beneficios a los empleados;
 - e. Los derechos que surgen de contratos de arrendamientos operativos o financieros dentro del alcance de la NTCG 10, *Arrendamientos*, salvo las cuentas por cobrar que se originan de este tipo de contratos, las cuales están sujetas a los requerimientos de deterioro de valor y baja en cuentas de esta norma. Así mismo, los derivados implícitos en los contratos de arrendamiento

- se encuentran sujetos a los requerimientos de derivados implícitos de esta norma;
- f. Los derechos que surgen de transacciones con y sin contraprestación dentro del alcance de la NTCG 26, *Ingresos de transacciones con contraprestación* y la NTCG 27, *Ingresos de transacción sin contraprestación (Impuestos y transferencias)*, salvo las cuentas por cobrar que se originan de este tipo de transacciones, las cuales están sujetas a los requerimientos de medición posterior, deterioro de valor y baja en cuentas de esta norma;
 - g. Los derechos que surgen de contratos de seguros, salvo que correspondan a derechos del emisor procedentes de un contrato de seguros que cumplan la definición de contratos de garantía financiera;
 - h. Los futuros o contratos forward entre una entidad adquirente y una tradente para comprar o vender una operación que dará lugar a una combinación de entidades del sector público;
 - i. Los derechos que surgen de contratos de compra y venta de partidas no financieras que se han celebrado o se mantienen con el propósito de recibir o entregar una partida no financiera según las compras, ventas o necesidades de utilización esperadas por la entidad, salvo aquellos que la entidad designe irrevocablemente como medidos a valor de mercado con cambios en resultados al inicio del contrato, si haciéndolo elimina o reduce de forma significativa una incongruencia de reconocimiento que surgiría al no reconocer estos contratos por estar excluidos del alcance de esta norma.
 - j. Derechos a recibir una compensación por parte de terceros por los pagos efectuados para cancelar pasivos por provisiones.
 - k. Derechos que surgen de contratos o acuerdos de concesión de servicios.
 - l. Los derechos contractuales cuyo beneficio económico futuro es la recepción de bienes o servicios, en lugar de la recepción de efectivo u otro activo financiero, no se reconocen como activos financieros, como es el caso de los gastos pagados por anticipado, los anticipos a contratistas o proveedores y los activos diferidos.
2. Las inversiones en controladas a las que se refiere el literal a) del párrafo 1 corresponden a las participaciones patrimoniales en empresas, cooperativas u otras formas asociativas sobre las cuales una entidad ejerce control. Una entidad ejerce control sobre una empresa, cooperativa u otras formas asociativas cuando: (i) tiene el poder de dirigir sus actividades relevantes; (ii) está expuesta o tiene derechos a los beneficios variables que proceden de su participación; y (iii) tiene la capacidad de utilizar su poder para afectar la naturaleza o cuantía de los beneficios procedentes de su participación.

3. Las inversiones en asociadas a las que se refiere el literal a) del párrafo corresponden a las participaciones patrimoniales en empresas, cooperativas u otras formas asociativas sobre las cuales una entidad tiene influencia significativa. Una entidad tiene influencia significativa sobre una empresa, cooperativa u otras formas asociativas cuando tiene el poder de intervenir en sus decisiones de política financiera y de operación, sin llegar a ejercer control o tener control conjunto.
4. Las inversiones en negocios conjuntos a las que se refiere el literal a) del párrafo 1 corresponden a las participaciones patrimoniales en empresas, cooperativas u otras formas asociativas sobre las cuales una entidad tiene control conjunto. Una entidad tiene control conjunto sobre una empresa, cooperativa u otras formas asociativas cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren un consentimiento unánime de las partes que comparten el control.
5. Los estados financieros separados a los que se refiere el literal a) del párrafo 1 corresponden a los estados financieros de una entidad que opta por presentar las inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos: (i) al costo, (ii) al método de participación patrimonial, o (iii) utilizando las bases de medición contenidas en esta norma.
6. Las partidas no financieras a las que se refieren el numeral i) del párrafo 1 corresponden a bienes y materias primas.
7. La incongruencia de reconocimiento a la que se refiere el numeral i) del párrafo 1 surge cuando, en una relación de coberturas, un contrato de compra y venta de partidas no financieras que se celebra o se mantiene para recibir o entregar una partida no financiera según las compras, ventas o necesidades de utilización esperadas por la entidad es designado como partida cubierta, y los estados financieros pueden suministrar una información más relevante si la ganancias y pérdidas tanto de la partida cubierta como del instrumento de cobertura son reconocidas de conformidad con esta Norma.

Reconocimiento

8. Se reconocen como activos financieros: (i) el efectivo; (ii) los instrumentos de patrimonio en otra entidad; (iii) los derechos contractuales a recibir efectivo u otro activo financiero de un tercero o a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con un tercero, en condiciones potencialmente favorables para la entidad.

9. También se reconoce como un activo financiero cualquier contrato que es, o puede ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propios de la entidad, y sea: (i) un instrumento derivado que será o podrá ser liquidado mediante otro mecanismo distinto al intercambio de una cantidad fija de efectivo o de otro activo financiero por una cantidad fija de instrumentos de patrimonio propio de la entidad o (ii) un instrumento no derivado, según el cual la entidad está o puede estar obligada a recibir una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propios. Para el efecto, los instrumentos propios de la entidad no incluyen pasivos financieros presentados como patrimonio de acuerdo con la NTCG 42, *Pasivos financieros*.
10. El efectivo comprende la moneda y los depósitos en bancos o en instituciones financieras similares. Los depósitos representan derechos contractuales del depositante a obtener efectivo o efectuar pagos para la cancelación de sus obligaciones con los recursos depositados.
11. Un instrumento de patrimonio es cualquier contrato que ponga de manifiesto una participación residual en los activos de una entidad una vez deducidos todos sus pasivos.
12. Los bonos, letras, notas, pagarés, préstamos y cuentas por cobrar son activos financieros porque representan derechos contractuales a recibir efectivo de un tercero.
13. Existen activos financieros cuyo beneficio económico es recibir un activo financiero distinto del efectivo, por ejemplo, un préstamo por cobrar cancelable con bonos corporativos o estatales; o el intercambio de activos financieros o pasivos financieros con un tercero, en condiciones potencialmente favorables para la entidad, por ejemplo, un instrumento derivado sea implícito o no.
14. Un instrumento derivado es un contrato que cumple con las siguientes características: (i) su valor cambia en función al cambio de una variable específica comúnmente denominada subyacente, por ejemplo, una tasa de interés, una tasa de cambio, el precio de un activo o pasivo financiero, el precio de una materia prima, un índice de precios o de tasas de interés, una calificación crediticia, entre otras variables, que en caso de no ser financiera no sea específica para una de las partes del contrato; (ii) no requiere una inversión inicial neta o requiere una inversión inferior a la que se requeriría para otros contratos con un comportamiento similar ante los cambios en las condiciones de mercado; y (iii) se liquida en una fecha futura.

15. Un derivado implícito es un componente de un contrato híbrido, en el que también hace parte un componente no derivado denominado contrato anfitrión. El derivado implícito hace que algunos o todos los flujos de efectivo del contrato híbrido varíen de forma similar a un instrumento derivado sin anfitrión; es decir, en función al cambio de una variable subyacente.
16. Para efectos del reconocimiento de los derivados implícitos, se debe considerar si el contrato anfitrión está dentro del alcance de esta norma por tratarse de un activo financiero. En el caso de que el contrato anfitrión corresponda a un activo financiero, no se requiere que la entidad identifique y separe los derivados implícitos del contrato anfitrión. No obstante, un derivado que se adjunte a un activo financiero pero que contractualmente puede ser transferido de forma independiente o tenga una contraparte distinta a la del activo financiero, no es un derivado implícito sino un instrumento derivado deparado.
17. Los activos financieros se reconocen cuando la entidad se vincula como parte de un contrato. Para el efecto, la entidad puede utilizar el método de reconocimiento en la fecha de contratación o de transacción. El método de reconocimiento en la fecha de contratación consiste en el reconocimiento del activo a recibir y del pasivo a pagar en la fecha de compromiso de compra del activo por parte de la entidad. Por su parte, el método de reconocimiento en la fecha de transacción consiste en el reconocimiento del activo en la fecha de recepción del activo por parte de la entidad.
18. El método de reconocimiento seleccionado debe ser aplicado de forma congruente a todas las compras de activo financieros que clasifiquen en la misma categoría de acuerdo con esta norma. A estos efectos, los activos financieros medidos obligatoriamente al valor de mercado con cambios en resultados conforman una categoría separada de los activos financieros designados irrevocablemente al valor de mercado con cambios en resultados. Del mismo modo, las inversiones en instrumentos de patrimonio designadas irrevocablemente al valor de mercado con cambios en el patrimonio constituyen una categoría separada de los activos financieros clasificados obligatoriamente al valor de mercado con cambios en el patrimonio.
19. Para efectos de la aplicación de los requerimientos de deterioro de valor de esta norma, la fecha de contratación se considera la fecha del reconocimiento inicial de los activos financieros, con independencia de que la entidad haya seleccionado el método de reconocimiento en la fecha de transacción.

Clasificación

20. Cuando una entidad reconozca por primera vez un activo financiero debe clasificarlo en una de las siguientes categorías:

Activos financieros medidos al costo amortizado

21. Corresponden a aquellos activos financieros mantenidos en un modelo de gestión cuyo propósito es obtener los flujos de efectivo contractuales representados únicamente por pagos de principal e intereses, en fechas determinadas, sobre el valor del principal remanente.

22. Esta categoría incluye cuentas por cobrar a corto plazo cuando el efecto del descuento es significativo, cuentas por cobrar a largo plazo, bonos por cobrar, letras por cobrar, notas por cobrar, pagarés por cobrar, préstamos por cobrar y otras inversiones en instrumentos de deuda.

Activos financieros medidos al valor de mercado con cambios en el patrimonio.

23. Corresponden a aquellos activos financieros mantenidos en un modelo de gestión cuyo propósito es la venta y obtener los flujos de efectivo contractuales representados únicamente por pagos de principal e intereses, en fechas determinadas, sobre el valor del principal remanente.

24. Esta categoría incluye cuentas por cobrar, bonos por cobrar, letras por cobrar, notas por cobrar, pagarés por cobrar, préstamos por cobrar y otras inversiones en instrumentos de deuda.

25. Así mismo, esta categoría incluye las inversiones en instrumentos de patrimonio designadas irrevocablemente al valor de mercado con cambios en el patrimonio que, en otro caso, se medirían al valor de mercado con cambios en resultados, siempre que no sean mantenidas para la venta y tampoco sean una contraprestación contingente por una entidad adquirente en una combinación del sector público.

Activos financieros medidos al valor de mercado con cambios en resultados.

26. Corresponden a aquellos activos financieros mantenidos en un modelo de gestión cuyo propósito es la venta o cuyos flujos de efectivo contractuales no corresponden a pagos de principal e intereses, en fechas determinadas, sobre el valor del principal remanente.

27. Esta categoría incluye inversiones en instrumentos de patrimonio, cuentas por cobrar, bonos por cobrar, letras por cobrar, notas por cobrar, pagarés por cobrar, préstamos por cobrar y otras inversiones en instrumentos de deuda.
28. Esta categoría también incluye activos financieros designados irrevocablemente al valor de mercado con cambios en resultados, si haciéndolo elimina o reduce de forma significativa una incongruencia de medición o reconocimiento que surgiría, en otro caso, si la medición de los activos o el reconocimiento de las ganancias y pérdidas que proceden de los mismos se efectuase sobre una base diferente.
29. Una incongruencia de medición o reconocimiento surge cuando, en una relación de coberturas y en ausencia de una designación de medición al valor de mercado con cambios en resultados, un activo se mide al valor de mercado con cambios en el resultado y el pasivo relacionado se mida al costo amortizado. En este contexto, los estados financieros pueden suministrar una información más relevante si tanto el activo como el pasivo se miden a valor de mercado con cambios en resultados.

Activos financieros medidos al costo.

30. Corresponde a cuentas por cobrar a corto plazo que son mantenidas hasta su vencimiento y se esperan recuperar en una fecha inicial prevista no superior a 12 meses y el efecto del descuento no es significativo.

Medición inicial

31. Con excepción de los activos financieros medidos al costo, una entidad debe medir los activos financieros, en el momento de su reconocimiento, por el valor de mercado. Los activos financieros medidos al costo se miden por el precio de la transacción.
32. Si una entidad reconoce los activos medidos al costo amortizado utilizando el método de la fecha de transacción, esta no debe reconocer los cambios en el valor de mercado del activo a recibir entre la fecha de contratación y la fecha de transacción. Sin embargo, en el caso de los activos medidos a valor de mercado, los cambios en el valor de mercado entre la fecha de contratación y la fecha de transacción se reconocen en el resultado o en el patrimonio, según su clasificación.

33. La mejor evidencia del valor de mercado son los precios cotizados en un mercado activo, abierto y ordenado, en los términos señalados en las bases de medición del Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental. En caso de no existir un mercado activo, abierto y ordenado para el activo financiero, el valor de mercado se determina utilizando una técnica de valoración. Entre las técnicas de valoración se incluye el uso de transacciones de mercado recientes entre partes interesadas y debidamente informadas en condiciones de independencia mutua para un activo financiero idéntico, el valor de mercado de activos financieros similares, los flujos de efectivo descontados y los modelos de fijación de precios de opciones.
34. En todo caso, la técnica de valoración empleada por la entidad debe incorporar datos de mercado observables y otros datos que podrían afectar el valor de mercado del activo financiero, otorgando un peso más significativo a los datos de mercado disponibles.
35. En circunstancias concretas, el costo puede ser una estimación adecuada del valor de mercado de las inversiones en instrumentos de patrimonio no cotizados y los contratos relacionados con estos instrumentos. Ese puede ser el caso si la información disponible reciente es insuficiente para medir el valor de mercado de estas inversiones, o si existe un rango amplio de mediciones posibles del valor de mercado y el costo representa la mejor estimación del valor de mercado en ese rango.
36. Cualquier diferencia, entre el valor de mercado determinado a través de una técnica de valoración y el precio de transacción, se reconoce en el resultado del periodo, salvo cuando se trate de activos financieros al valor de mercado con cambios en el patrimonio, en cuyo caso la diferencia se reconoce en el patrimonio.
37. Los costos de transacción incurridos en la adquisición del activo financiero medido al costo amortizado y al valor de mercado con cambios en el patrimonio se reconocen como un mayor valor del activo financiero. Los costos de transacción incurridos en la adquisición del activo financiero medido al valor de mercado con cambios en resultado o al costo se reconocen en el resultado del periodo.
38. Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles a la adquisición o venta de activo financiero. Un costo incremental es aquel en el que no se habría incurrido si la entidad no hubiese adquirido o vendido el activo financiero. Los costos de transacción incluyen honorarios y comisiones

pagadas a los agentes, incluyendo a los empleados que actúen como tales asesores, comisionistas e intermediarios, tasas establecidas por agencias reguladoras y bolsas de valores, así como impuestos no recuperables y otras erogaciones.

Medición posterior

39. Posterior al reconocimiento, una entidad debe medir un activo financiero de acuerdo con la categoría en la que está clasificado:

Activos financieros medidos al costo amortizado

40. Los activos financieros clasificados en esta categoría se miden al costo amortizado, el cual corresponde al valor determinado en la medición inicial, más el ingreso por interés efectivo, menos los reembolsos del principal, pagos de intereses y cualquier corrección de valor por pérdidas.
41. El cálculo del ingreso por interés efectivo de los activos financieros depende de si el activo financiero presenta o no deterioro crediticio de acuerdo a los requerimientos de deterioro de valor de esta norma.
42. En el caso de los activos financieros sin deterioro crediticio, el ingreso por interés efectivo se calcula multiplicando la tasa de interés efectiva y el valor en libros bruto del activo financiero. La tasa de interés efectiva es la tasa que descuenta exactamente los flujos de efectivo futuros estimados del activo financiero, sin incluir las pérdidas crediticias esperadas, con respecto al valor en libros bruto del activo financiero. El valor en libros bruto del activo financiero es el costo amortizado antes de cualquier ajuste por corrección de valor de pérdidas.
43. Cuando se trate de activos financieros comprados u originados con deterioro crediticio, el ingreso por interés efectivo se calcula multiplicando la tasa de interés efectiva ajustada por la calidad crediticia y el costo amortizado del activo financiero incluyendo cualquier ajuste por corrección de valor de pérdidas. La tasa de interés efectiva ajustada por la calidad crediticia es la tasa que descuenta exactamente los flujos de efectivo futuros estimados del activo financiero, incluyendo las pérdidas crediticias esperadas, con respecto a su costo amortizado incluyendo cualquier ajuste por corrección de valor de pérdidas.
44. Para los activos financieros que no son comprados u originados con deterioro crediticio, pero que posteriormente presentan deterioro crediticio, el ingreso por interés efectivo se calcula multiplicando la tasa de interés efectiva y el costo

amortizado del activo financiero incluyendo cualquier ajuste por corrección de valor de pérdidas.

45. Cuando se revisen las estimaciones de los flujos de efectivo futuros de un activo financiero o se renegocien o modifiquen sus flujos de efectivo contractuales, y la renegociación o modificación no da lugar a la baja en cuentas del activo financiero de acuerdo con esta norma, la entidad recalcula el valor en libros del activo financiero y reconoce una ganancia o pérdida por la revisión, la renegociación o modificación en el resultado del periodo.
46. A efectos de lo anterior, el valor en libros bruto del activo financiero debe recalcularse como el valor presente de los flujos de efectivo contractuales estimados revisados, renegociados o modificados que están descontados a la tasa de interés efectiva original del activo financiero o la tasa de interés efectiva ajustada por calidad crediticia para activos financieros comprados u originados con deterioro crediticio. Cualquier costo o comisión incurrido en la renegociación o modificación ajusta el valor en libros del activo financiero renegociado o modificado y se amortiza a lo largo de la duración restante de éste.

Activos financieros medidos al valor de mercado con cambios en el patrimonio.

47. Los activos financieros clasificados en esta categoría se miden al valor de mercado y, con excepción de las inversiones en instrumentos de patrimonio designadas irrevocablemente al valor de mercado con cambios en el patrimonio, les son aplicables los requerimientos de deterioro de esta norma. Los cambios en el valor de mercado se reconocen en el patrimonio hasta que el activo financiero se reclasifique o se dé de baja en cuentas.
48. En el caso de las cuentas por cobrar, bonos por cobrar, letras por cobrar, notas por cobrar, pagarés por cobrar, préstamos por cobrar y otras inversiones en instrumentos de deuda clasificadas en esta categoría, los cambios en el valor de mercado se reconocen en el patrimonio una vez haya determinado su costo amortizado en la fecha de medición.
49. Cuando la entidad haya empleado una técnica de valoración para determinar el valor de mercado, esta debe ser revisada para comprobar su validez utilizando precios de transacciones recientes y observables sobre el mismo activo financiero o basados en el cualquier dato de mercado observable y disponible.
50. Si en la medición inicial la entidad empleó el costo como estimación adecuada del valor de mercado de las inversiones en instrumentos de patrimonio no

cotizados y los contratos relacionados con estos instrumentos, la entidad deberá reestimar el valor de mercado si se presenta, entre otras, alguna de las siguientes circunstancias que pueden indicar que el costo no es representativo del valor de mercado:

- a. Cambios significativos en el rendimiento de la entidad receptora de la inversión, en comparación con presupuestos, planes y objetivos.
 - b. Cambios en las expectativas frente al logro de objetivos de producción técnica de la entidad receptora de la inversión.
 - c. Cambios significativos en el mercado para los productos o productos potenciales de la entidad receptora de la inversión.
 - d. Cambios significativos en el mercado para los instrumentos de patrimonio de la entidad receptora de la inversión.
 - e. Cambios significativos en la economía global o en el entorno económico en el que opera la entidad receptora de la inversión.
 - f. Cambios significativos en el rendimiento de entidades comparables a la entidad receptora de inversión, o en las valoraciones sugeridas por el mercado global.
 - g. Problemas internos de la entidad receptora de la inversión tales como fraude, disputas comerciales, litigios, cambios en la gerencia o en la estrategia.
 - h. Evidencia procedente de transacciones externas en el patrimonio de la entidad receptora de la inversión, sean causadas por la propia entidad receptora de la inversión o por transferencias de instrumentos de patrimonio entre terceros.
51. Los dividendos o distribuciones similares procedentes de los instrumentos de patrimonio se reconocen en el resultado periodo cuando: (i) se establezca el derecho de la entidad a recibir el pago del dividendo, (ii) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con el dividendo, y (iii) el valor del dividendo pueda ser medido de forma fiable.

Activos financieros medidos al valor de mercado con cambios en el resultado.

52. Los activos financieros clasificados en esta categoría se miden al valor de mercado y no les son aplicables los requerimientos de deterioro de esta norma. Los cambios en el valor de mercado se reconocen en el resultado del periodo.
53. Cuando la entidad haya empleado una técnica de valoración para determinar el valor de mercado, esta debe ser revisada para comprobar su validez utilizando precios de transacciones recientes y observables sobre el mismo activo financiero o basados en el cualquier dato de mercado observable y disponible.

54. Si en la medición inicial la entidad empleó el costo como estimación adecuada del valor de mercado de las inversiones en instrumentos de patrimonio no cotizados y los contratos relacionados con estos instrumentos, la entidad deberá reestimar el valor de mercado si se presenta algunas circunstancias que pueden indicar que el costo no es representativo del valor de mercado.
55. Los dividendos o distribuciones similares procedentes de los instrumentos de patrimonio se reconocen en el resultado periodo cuando se establezca el derecho de la entidad a recibir el pago del dividendo, sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con el dividendo y el valor del dividendo pueda ser medido de forma fiable.

Activos financieros medidos al costo

56. Los activos financieros clasificados en esta categoría se miden al costo y, les son aplicables los requerimientos de deterioro de esta norma.

Deterioro de valor

57. Un activo financiero presenta deterioro crediticio cuando han ocurrido uno o más sucesos que tienen un impacto negativo significativo en los flujos de efectivo futuros estimados de ese activo financiero. Para determinar si un activo presenta deterioro crediticio la entidad puede utilizar evidencias basadas en información observable sobre los siguientes sucesos, los cuales podrían presentarse aislada o simultáneamente:
- a. Dificultades financieras significativas del emisor o del prestatario.
 - b. Una infracción del contrato, como incumplimientos o sucesos de mora.
 - c. Concesiones o ventajas de prestamista a favor del prestatario por razones económicas o contractuales relacionadas con dificultades financieras del prestatario y que en otras circunstancias no se habrían otorgado.
 - d. Probabilidad de que el prestatario entre en quiebra o en otra forma de reorganización financiera.
 - e. Desaparición de un mercado activo para el activo financiero en cuestión, debido a dificultades financieras.
 - f. Compra o creación de un activo financiero con un descuento importante que refleje la pérdida crediticia incurrida.
58. Los activos financieros medidos al costo amortizado; al valor de mercado con cambios en el patrimonio, exceptuando las inversiones en instrumentos de

patrimonio designadas irrevocablemente al valor de mercado con cambios en ϵ patrimonio; y al costo son objeto de corrección por pérdidas crediticias esperadas.

59. El cálculo de las pérdidas crediticias esperadas se efectúa a partir del promedio ponderado de las pérdidas crediticias utilizando como ponderadores los riesgos de incumplimiento. Las pérdidas crediticias resultan de la diferencia entre el valor presente de los flujos de efectivo contractuales y el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados que la entidad espera recibir, utilizando como tasa de descuento la tasa de interés efectiva original. En el caso de los activos financieros comprados u originados con deterioro crediticio, se utiliza como tasa de descuento la tasa de interés efectiva ajustada por la calidad crediticia.
60. La estimación de los flujos de efectivo se efectúa con base en todos los términos contractuales del activo financiero durante su vida esperada, entre ellos, los términos referentes a pagos anticipados, extensiones, opciones de compra y similares. Así mismo, los flujos de efectivo estimados deben considerar los procedentes de la disposición o venta de las garantías colaterales mantenidas u otras mejoras crediticias que son parte integral de los términos contractuales. Se presume que la entidad puede estimar con fiabilidad la vida esperada del activo financiero. Cuando la vida esperada de un activo financiero no pueda ser estimada fiablemente, la entidad puede utilizar el plazo contractual restante del activo financiero.
61. En cada fecha de presentación, la corrección por pérdidas crediticias esperadas de las cuentas por cobrar que se originan de transacciones con y sin contraprestación dentro del alcance de la NTCG 26, *Ingresos de transacciones con contraprestación* y la NTCG 27, *Ingresos de transacción sin contraprestación (Impuestos y transferencias)*, se mide por una cuantía igual a las pérdidas crediticias esperadas durante la vida esperada del activo.
62. En el caso de las cuentas por cobrar que surgen de contratos dentro del alcance de la NTCG 10, *Arrendamientos*, la medición de la corrección por pérdidas crediticias esperadas, en cada fecha de presentación, depende de si la entidad elige, como política contable, estimar las pérdidas crediticias esperadas durante la vida esperada del activo o a partir del análisis del riesgo crediticio. La política contable que la entidad defina se debe aplicar a todas las cuentas por cobrar que surgen de contratos de arrendamiento, con la posibilidad de aplicarse por separado a las cuentas por cobrar que surgen de contratos de arrendamiento operativos y financieros.

63. Por su parte, la medición de la corrección por pérdidas crediticias esperadas de los activos financieros comprados u originados con deterioro crediticio, en cada fecha de presentación, corresponde únicamente a los cambios acumulados en las pérdidas crediticias esperadas, durante la vida esperada del activo desde su reconocimiento inicial.
64. En los demás casos, la medición de la corrección por pérdidas crediticias esperadas, en cada fecha de presentación, se efectúa a partir del análisis del riesgo crediticio de los activos financiero en el que se evalúa si se ha incrementado de forma significativa el riesgo crediticio de los activos financieros desde su reconocimiento inicial.
65. Si, en la fecha de presentación, la entidad determina que el riesgo crediticio de los activos financieros presenta un incremento significativo desde su reconocimiento inicial, la corrección por pérdidas crediticias esperadas se mide por una cuantía igual a las pérdidas crediticias esperadas durante la vida esperada del activo.
66. La entidad puede suponer que el riesgo crediticio de los activos financieros presenta un incremento significativo desde su reconocimiento inicial si se determina que, en la fecha de presentación, el riesgo crediticio de los activos financieros es bajo.
67. Si, por el contrario, la entidad determina, en la fecha de presentación, que el riesgo crediticio de los activos financieros no presenta un incremento significativo desde su reconocimiento inicial, la corrección por pérdidas crediticias esperadas se mide por una cuantía igual a las pérdidas crediticias esperadas en los próximos doce meses.
68. La entidad puede suponer que el riesgo crediticio de los activos financieros no presenta un incremento significativo desde su reconocimiento inicial si se determina que, en la fecha de presentación, el riesgo crediticio de los activos financieros es bajo.
69. En las circunstancias en las que la entidad no pueda determinar el incremento significativo del riesgo crediticio o la corrección de pérdidas crediticias esperadas para un activo financiero individual, el incremento significativo del riesgo crediticio y el cálculo de la corrección por pérdidas crediticias esperadas pueden ser evaluados sobre una base colectiva, siempre que la agrupación de los activos financieros se efectúe a partir de características de riesgo crediticio compartidas, las cuales pueden incluir, el tipo de instrumentos, la calificación de

riesgo crediticio, el tipo de garantía colateral, la fecha de reconocimiento inicia el plazo restante hasta el vencimiento, el sector industrial, la ubicación geográfica del deudor, entre otros.

70. La entidad reconoce la corrección por pérdidas esperadas como un menor valor del activo financiero, salvo que el activo financiero sea medido al valor de mercado con cambios en el patrimonio, en cuyo caso, la corrección por pérdidas crediticias esperadas se reconoce en el patrimonio. El valor de las pérdidas crediticias esperadas o reversiones en que se requiere que sea ajustada la corrección por pérdidas crediticias esperada se reconoce en el resultado del periodo, como una ganancia o pérdida por deterioro de valor.

Reclasificaciones

71. Una entidad reclasifica un activo financiero cuando cambie el modelo de gestión que dio lugar a su clasificación anterior. La reclasificación se aplica de forma prospectiva desde la fecha de reclasificación, es decir la entidad no debe reexpresar ganancias, pérdidas o intereses, incluidas las ganancias o pérdidas por deterioro de valor, previamente reconocidos. Tanto los activos financieros designados irrevocablemente al valor de mercado con cambios en el patrimonio o al valor de mercado con cambios en resultados, como los activos financieros clasificados en la categoría del costo, no son objeto de reclasificación.
72. Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de medición del costo amortizado a la del valor de mercado con cambios en resultados, este debe medirse por el valor de mercado en la fecha de reclasificación. Cualquier diferencia entre el costo amortizado del activo financiero y el valor de mercado, se reconoce en el resultado del periodo como una ganancia o pérdida.
73. Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de medición del valor de mercado con cambios en resultados a la de costo de amortizado, este debe medirse por su valor de mercado en la fecha de reclasificación.
74. Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de medición del costo amortizado a la del valor de mercado con cambios en el patrimonio, este debe medirse por el valor de mercado en la fecha de reclasificación. Cualquier diferencia entre el costo amortizado del activo financiero y el valor de mercado, se reconoce en el patrimonio como una ganancia o pérdida. La tasa de interés efectiva y la medición las pérdidas crediticias esperadas no se ajustan como consecuencia de la reclasificación.

75. Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de medición de valor de mercado con cambios en el patrimonio a la de costo amortizado, este debe medirse por su valor de mercado en la fecha de reclasificación. Sin embargo, las ganancias o pérdidas acumuladas reconocidas anteriormente en el patrimonio deben ser eliminadas ajustando el valor de mercado del activo financiero en la fecha de reclasificación. Como resultado, el nuevo valor del activo en la fecha de reclasificación refleja el valor que tendría el activo financiero si siempre se hubiese medido al costo amortizado. La tasa de interés efectiva y la medición de las pérdidas crediticias esperadas no se ajustan como consecuencia de la reclasificación.
76. Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de medición de valor de mercado con cambios en resultados a la de valor de mercado con cambios en patrimonio, este debe medirse por su valor de mercado en la fecha de reclasificación. La tasa de interés efectiva se determina sobre la base del valor de mercado del activo en la fecha de reclasificación.
77. Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de medición de valor de mercado con cambios en el patrimonio a la de valor de mercado con cambios en resultados, este debe medirse por su valor de mercado en la fecha de reclasificación. Las ganancias o pérdidas acumuladas reconocidas anteriormente en el patrimonio se reclasifican al resultado del periodo.

Baja en cuentas

78. Una entidad da de baja en cuentas una parte o la totalidad de un activo financiero o grupo de activos financieros similares cuando: (i) expiren los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo o se renuncie a ellos, o (ii) se transfiera parte o la totalidad de un activo financiero o grupo de activos financieros similares, y la transferencia califica para la baja en cuentas.
79. Una entidad transfiere parte o la totalidad de un activo financiero o grupo de activos financieros similares cuando: (i) transfiere los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo, o (ii) conserva los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo, pero asume la obligación contractual de pagarlos a uno o más terceros dentro de un acuerdo de transferencia de activos financieros.
80. Si una entidad conserva los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo de un activo financiero, pero asume la obligación contractual de pagarlos a uno más terceros, la entidad debe catalogar la operación como una transferencia de activos financieros si se cumplen las siguientes tres condiciones:

- a. la entidad no está obligada a pagar ningún flujo de efectivo a los terceros, a menos que cobre flujos equivalentes del activo original. Esta condición no se vulnera cuando la entidad efectúa anticipos a corto plazo, con el derecho a recuperar total del flujo de efectivo más el interés acumulado a tasas de mercado;
 - b. la entidad tiene prohibido la venta o pignoración del activo original, según los términos del acuerdo de transferencia, salvo como garantía de la obligación de pagarles los flujos de efectivo a los terceros; y
 - c. la entidad está obligada a pagar sin retraso significativo los flujos de efectivo que cobre en nombre de los terceros. Adicionalmente, la entidad no puede reinvertir los flujos de efectivo, salvo en inversiones en efectivo o equivalentes al efectivo que se constituyan entre la fecha de cobro y la fecha de pago acordada con los terceros. Los intereses generados por dichas inversiones deben ser entregados a los terceros.
81. Si una entidad transfiere parte o la totalidad de un activo financiero o grupo de activos financieros similares, debe evaluar en qué medida conserva los riesgos y los beneficios de su propiedad.
82. Si como consecuencia de una transferencia de un activo financiero, la entidad transfiere de forma significativa todos los riesgos y los beneficios de la propiedad del activo financiero, esta lo debe dar de baja y reconocer por separado, como activos o pasivos, los derechos u obligaciones creados o conservados en la transferencia. Al dar de baja en cuentas un activo financiero transferido, la diferencia entre: (i) el valor en libros, en la fecha de la baja en cuentas y (ii) la contraprestación recibida, se reconoce en el resultado del periodo.
83. En línea con lo anterior, si el activo financiero transferido hace parte de otro activo financiero, el valor en libros de este último se distribuye entre la parte que deja de reconocerse y la parte que continúa reconociéndose sobre la base los valores de mercado relativos de dichas partes en la fecha de la transferencia.
84. Por su parte, si como resultado de la transferencia de un activo financiero, la entidad conserva de forma significativa todos los riesgos y los beneficios de la propiedad del activo financiero, debe continuar reconociendo el activo y reconocer un pasivo financiero por la contraprestación recibida. En periodos posteriores, la entidad debe reconocer cualquier ingreso por el activo transferido y cualquier gasto incurrido por el pasivo financiero.

85. Si se determina que, como producto de la transferencia de un activo financiero la entidad no transfiere ni retiene de forma sustancial todos los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad del activo financiero, debe determinar si ha retenido el control sobre el mismo.
86. Si la entidad no transfiere ni retiene de forma sustancial todos los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad del activo financiero y, además no retiene el control del mismo, esta lo debe dar de baja y reconocer por separado, como activos o pasivos, los derechos u obligaciones creados o conservados en la transferencia.
87. Si la entidad no transfiere ni retiene de forma sustancial todos los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad del activo financiero, pero conserva el control del mismo, esta lo debe continuar reconociendo en la medida de su implicación continuada y reconocer un pasivo asociado. La medida de la implicación continuada de la entidad en el activo transferido es la medida en que está expuesta a los cambios de valor del activo transferido.
88. Si como resultado de una transferencia de un activo financiero, una entidad lo continúa reconociendo en la medida de su implicación continuada, el pasivo asociado se mide de forma que el valor en libros neto del activo transferido y del pasivo asociado corresponda: (i) al costo amortizado de los derechos y obligaciones conservados por la entidad, si el activo transferido se mide al costo amortizado; o (ii) al valor de mercado de los derechos y obligaciones conservados por la entidad cuando se miden por separado, si el activo transferido se mide por el valor de mercado.
89. A los efectos de mediciones posteriores, la entidad seguirá reconociendo cualquier ingreso que surja del activo transferido en la medida de su implicación continuada, y reconocerá cualquier gasto incurrido por causa del pasivo asociado. Adicionalmente, los cambios en el valor de mercado tanto del activo transferido como del pasivo asociado no pueden ser compensados entre sí y deben ser contabilizar de forma coherente con la categoría en la que está clasificado el activo financiero y con la clasificación contenida en la NTCG 42, *Pasivos financieros*, respectivamente.
90. En caso de que la implicación continuada es únicamente sobre una parte de un activo financiero, el valor en libros del activo financiero se distribuye entre la parte que deja de reconocerse y la parte que continúa reconociéndose sobre la base de los valores de mercado relativos de dichas partes en la fecha de la

transferencia. La diferencia entre: (i) el valor en libros, en la fecha de la baja e cuentas y (b) la contraprestación recibida se reconoce en el resultado del periodo

Revelaciones:

91. Una entidad debe revelar en los estados financieros o en las notas a los estados financieros:
 - a. El valor en libros de los activos financieros clasificados en cada una de las categorías de activos financieros, mostrando por separado los activos financieros designados irrevocablemente en las categorías de activos financieros medidos al valor de mercado con cambios en el patrimonio o al valor de mercado con cambios en resultados.
 - b. Las ganancias o pérdidas netas reconocidas en el resultado del periodo o en el patrimonio relacionadas con los activos financieros clasificados en cada una de las categorías de activos financieros, mostrando por separado las ganancias o pérdidas netas de los activos financieros designados irrevocablemente en las categorías de activos financieros medidos al valor de mercado con cambios en el patrimonio o al valor de mercado con cambios en resultados.
 - c. Si la entidad tiene activos financieros medidos al costo amortizado o al valor de mercado con cambios en el patrimonio, debe revelar el total de ingresos por intereses calculados utilizando la tasa de interés efectiva, mostrándolos por separado, de acuerdo a la categoría en la que los activos se encuentran clasificados.
 - d. Los ingresos y gastos por comisiones, distintos de los importes incluidos en la determinación del tipo de interés efectivo que surjan de: (i) activos financieros que no se miden al valor de mercado con cambios en el resultado; o (ii) actividades fiduciarias y de otro tipo que dan lugar a la tenencia o inversión de activos en nombre de terceros, fideicomisos, planes de prestaciones de jubilación y otras instituciones.
 - e. El valor de las correcciones por pérdidas crediticias esperadas reconocidas en el patrimonio de los activos financieros medidos a valor de mercado con cambios en el patrimonio.

- f. El valor de los honorarios, tarifas, tasas y comisiones, distintos de los costo incrementales directamente atribuibles a la adquisición, procedentes de los activos financieros que no se midan al valor de mercado con cambios en el resultado.
92. Adicionalmente, la entidad debe revelar en las notas a los estados financieros:
- a. Si la entidad ha designado irrevocablemente un activo financiero en la categoría de activos financieros medidos a valor de mercado con cambios en el resultado que, de otro modo, se mediría al valor de mercado con cambios en el patrimonio o al costo amortizado, debe revelar (i) el máximo nivel de exposición al riesgo crediticio al final del período sobre el que se informa; (ii) la cuantía que mitiga el máximo nivel de exposición al riesgo crediticio mediante el uso de derivados o instrumento similares; (iii) la cuantía de la variación del periodo, y la acumulada, del valor de mercado del activo financiero atribuibles al cambio en el riesgo crediticio, así como el método para determinarla; y (iv) la cuantía de la variación del periodo, y la acumulada, del valor de mercado de cualquier derivado de crédito o instrumentos similar vinculado con el activo financiero.
 - b. Si la entidad ha designado inversiones en instrumentos de patrimonio para ser medidas al valor de mercado con cambios en el patrimonio, debe revelar (i) las inversiones en instrumentos de patrimonio designadas a valor de mercado con cambios en el patrimonio; (ii) las razones por las que se designó irrevocablemente en esta categoría; (iii) el valor de mercado al final del período sobre el que se informa; (iv) los dividendos reconocidos durante el período; y (v) cualquier transferencia de ganancias o pérdidas acumuladas dentro del patrimonio durante el período, incluyendo la razón de dichas transferencias.
 - c. Si la entidad dio de baja inversiones en instrumentos de patrimonio designados irrevocablemente en la categoría de activos financieros medidos al valor de mercado con cambios en el patrimonio durante el ejercicio sobre el que se informa, debe revelar (i) las razones para dar de baja las inversiones; (ii) el valor de mercado de las inversiones en la fecha de baja en cuentas; y (iii) la ganancia o pérdida acumulada en el momento de la baja en cuentas.
 - d. Si la entidad ha reclasificado algún activo financiero en el periodo actual o en los anteriores sobre los que se informa, debe revelar (i) la fecha de reclasificación; (ii) una explicación detallada del cambio de modelo de gestión

- y una descripción cualitativa de su efecto en los estados financieros de la entidad; y (iii) el valor reclasificado dentro y fuera de cada categoría de activos financieros.
- e. Si la entidad ha reclasificado algún activo financiero de la categoría de activos financieros medidos al valor de mercado con cambios en el resultado a la categoría de activos financieros medidos al costo amortizado o al valor de mercado con cambios en el patrimonio, debe revelar: (i) la tasa de interés efectiva determinada en la fecha de reclasificación; y (ii) los ingresos por intereses reconocidos.
 - f. Si la entidad ha reclasificado algún activo financiero de la categoría de activos financieros medidos al valor de mercado con cambios en el patrimonio a la categoría de activos financieros medidos al costo amortizado; o de la categoría de activos financieros medidos al valor de mercado con cambios en el resultado a la categoría de activos financieros medidos al costo amortizado o al valor de mercado con cambios en el patrimonio; debe revelar: (i) el valor de mercado de los activos financieros al final del periodo sobre el que se informa; y (ii) la ganancia o pérdida del valor de mercado que se habría reconocido en el resultado o en el patrimonio durante el periodo sobre el que se informa como si los activos financieros nunca se hubieran reclasificado.
 - g. Si la entidad tiene activos financieros pignorados como garantía de pasivos o pasivos contingentes, revelará (i) el importe en libros los activos financieros; y (ii) los términos y condiciones relativos a su pignoración.
 - h. Si la entidad recibe una garantía colateral de activos financieros o no financieros y está autorizada a venderla o a pignorarla sin que se haya producido incumplimiento por parte del propietario de la misma, debe revelar (i) el valor de mercado de la garantía colateral mantenida, (ii) el valor de mercado de cualquier garantía vendida o nuevamente pignorada, y si la entidad tiene alguna obligación de devolverla; y (iii) los términos y condiciones asociados a la utilización de la garantía.
 - i. Si la entidad da de baja activos financieros medidos al costo amortizado, debe revelar un análisis de las ganancias o pérdidas reconocidas en el estado de resultados, mostrando por separado las ganancias y pérdidas derivadas de la baja de estos activos financieros. Esta revelación incluye las razones para dar de baja esos activos financieros.

- j. El valor de mercado de los activos financieros clasificados en cada una de las categorías de activos financieros, excepto en el caso de los activos financieros medidos al costo.
- k. Los métodos, las técnicas de valoración y los supuestos empleados para determinar el valor de mercado de los activos financieros clasificados en cada una de las categorías de activos financieros, excepto en el caso de los activos financieros medidos al costo. En caso de existir un cambio en la técnica de valoración, la entidad debe revelar la naturaleza del cambio y las razones que lo motivaron.
- l. La siguiente información relacionada con el valor de mercado de los activos financieros clasificados en cada una de las categorías de activos financieros, excepto en el caso de los activos financieros medidos al costo:
- (i) el valor de los activos financieros de acuerdo a la siguiente jerarquía del valor de mercado: (a) Nivel 1: Precios cotizados no ajustados en mercados activos para activos idénticos; (b) Nivel 2: Datos de entrada distintos de los precios cotizados incluidos en el Nivel 1 que son observables directa o indirectamente para el activo; y (c) Nivel 3: Datos de entrada para el activo o pasivo que no se basan en datos de mercado observables;
 - (ii) cualquier migración relevante de activos financieros entre el Nivel 1 y el Nivel 2 de la jerarquía de valor de mercado y sus razones. Ahora bien, las migraciones desde cada nivel se revelan y se analizan de forma separada de las migraciones hacia cada nivel. A estos efectos, la relevancia se evalúa con respecto al resultado del periodo y al total de activos.
 - (iii) una conciliación de los saldos iniciales con los saldos finales de los activos financieros cuyo valor de mercado se determine de conformidad con el Nivel 3, revelando por separado los cambios durante el período atribuibles a: (a) las ganancias o pérdidas totales del período reconocidas tanto en el resultado del periodo como en el patrimonio, identificando por separado las ganancias o pérdidas totales procedentes de los activos financieros mantenidos al final del periodo contable; (b) las compras y ventas del periodo; (c) las migraciones hacia o desde el Nivel 3 y sus razones. Las migraciones relevantes desde el Nivel 3 se revelan y se analizan por separado de las migraciones hacia este nivel;
 - (iv) los cambios de los datos de entrada y otros supuestos alternativos para determinar el valor de mercado de los activos financieros de conformidad con

- el Nivel 3. Además, debe revelar los efectos de estos cambios y la metodología para su cálculo.
- m. Si la entidad ha transferido activos financieros que no se dan de baja en cuentas en su totalidad, deber revelar:
- (i) la naturaleza de los activos transferidos;
 - (ii) la naturaleza de los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad a los que está expuesta la entidad;
 - (iii) una descripción de la naturaleza de la relación entre los activos transferidos y los pasivos asociados, incluidas las restricciones que surgen de la transferencia sobre el uso de los activos transferidos por parte de la entidad que informa;
 - (iv) una lista que establezca el valor de mercado de los activos transferidos, el valor de mercado de los pasivos asociados y la diferencias entre el valor de mercado de los activos transferidos y los pasivos asociados, cuando la contraparte a los pasivos asociados está respaldada por los activos transferidos;
 - (v) el valor en libros de los activos transferidos y los pasivos asociados, cuando la entidad continúa reconociendo todos los activos transferidos;
 - (vi) el valor en libros total de los activos originales antes de la transferencia, el valor en libros de los activos que la entidad continúa reconociendo y el valor en libros de los pasivos asociados, cuando la entidad continúa reconociendo los activos en la medida de su implicación continuada,
- n. Si como resultado de una transferencia de un activo financiero, una entidad lo continúa reconociendo en la medida de su implicación continuada, debe revelar:
- (i) el valor en libros de los activos y pasivos reconocidos en el estado de situación financiera de la entidad y representan la implicación continuada de la entidad en los activos financieros dados de baja en cuentas, y las partidas en las que se reconoce el valor en libros de esos activos y pasivos;

- (ii) el valor de mercado de los activos y pasivos que representan la implicación continuada de la entidad en los activos financieros dados de baja en cuentas;
 - (iii) la cuantía que mejor represente la exposición máxima de la entidad a pérdidas derivadas de su implicación continuada en los activos financieros dados de baja en cuentas, y la información que muestre cómo se determina la exposición máxima a pérdidas;
 - (iv) las salidas de efectivo no descontadas que serían o podrían ser necesarias para recomprar activos financieros dados de baja en cuentas u otras cantidades pagaderas al cesionario con respecto a los activos transferidos;
 - (v) un análisis de vencimientos de las salidas de efectivo no descontadas que serían o podrían ser necesarias para recomprar los activos financieros dados de baja en cuentas u otras cantidades pagaderas al cesionario con respecto a los activos transferidos, mostrando los vencimientos contractuales restantes de la implicación continua de la entidad;
 - (vi) información cualitativa que explique y respalde las revelaciones cuantitativas mencionadas anteriormente;
 - (vii) la ganancia o pérdida reconocida en la fecha de transferencia de los activos;
 - (viii) ingresos y gastos reconocidos, tanto en el período sobre el que se informa como acumulativamente, de la implicación continuada de la entidad en los activos financieros dados de baja en cuentas;
 - (ix) si la cuantía total que procede de la actividad de transferencia que califica para la baja en cuentas en un período sobre el que se informa no se recibe uniformemente a lo largo del período sobre el que se informa: (a) el momento en el que tuvo lugar la mayor parte actividad de transferencia dentro de ese período sobre el que se informa; (b) la cuantía reconocida de la actividad de transferencia en esa parte del período sobre el que se informa, y (c) la cuantía total proveniente de la actividad de transferencia en esa parte del período sobre el que se informa.
- o. Las exposiciones de los activos financieros a los riesgos crediticios y de mercado, según corresponda, y la forma en que surgen, así como cualquier

cambio con respecto al período anterior. Adicionalmente, la entidad debe revelar los objetivos, políticas y procesos para gestionar los riesgos y los métodos utilizados para medirlos, y cualquier cambio respecto al periodo anterior.

- p. En relación con el riesgo crediticio para los activos financieros que son objeto de corrección por pérdidas crediticias esperadas, la entidad debe revelar:
- (i) la forma para determinar el aumento significativo del riesgo crediticio en la fecha de presentación desde la fecha del reconocimiento, incluyendo la forma para determinar si un activo financiero tiene un riesgo crediticio bajo y las clases de activos financieros a las que se aplica;
 - (ii) las definiciones de incumplimiento de la entidad, incluidas las razones para seleccionar estas definiciones;
 - (iii) la forma en la que se agruparon los activos financieros si las pérdidas crediticias esperadas se midieron sobre una base colectiva;
 - (iv) la forma para determinar si un activo financiero presenta deterioro crediticio.
 - (v) la política de baja en cuentas de la entidad, incluidos los indicadores sobre las expectativas razonables de recuperación, así como la política para los activos financieros que se dan de baja en cuentas, pero que aún están sujetos a actividades de exigencias de cumplimiento.
 - (vi) la forma para en que aplican los requerimientos para la modificación de los flujos de efectivo contractuales de los activos financieros, incluyendo información sobre la forma para determinar: (a) si existen mejoras significativas en el riesgo de crédito de un activo financiero que fue modificado mientras la corrección por pérdidas crediticias esperadas se medía por una cuantía igual a las pérdidas crediticias esperadas durante la vida esperada del activo, hasta el punto de que la corrección por pérdidas crediticias esperadas se mida por una cuantía igual a las pérdidas crediticias esperadas en los próximos doce meses; y (b) el momento en el que la corrección por pérdidas crediticias esperadas vuelve a medirse por una cuantía igual a las pérdidas crediticias esperadas durante la vida esperada del activo financiero.
 - (vii) los datos de entrada, los supuestos y las técnicas de estimación utilizadas para: (i) medir la corrección por pérdidas crediticias esperadas en los próximos doce meses y durante toda la vida esperada del activo financiero; (ii) determinar si el riesgo crediticio de los activos financieros ha aumentado significativamente desde el reconocimiento inicial; y (iii) determinar si un activo financiero es un activo financiero con deterioro crediticio.

(viii) la forma en que se ha incorporado la información prospectiva en la determinación de las correcciones por pérdidas crediticias esperadas, incluido el uso de información macroeconómica.

(ix) los cambios en las técnicas de estimación o supuestos importantes realizados durante el período sobre el que se informa y las razones de esos cambios.

(x) una conciliación del saldo inicial con el saldo final de la corrección por pérdidas crediticias esperadas para cada clase de activo financiero, en una tabla, mostrando por separado los cambios durante el período para: (i) la corrección por pérdidas crediticias esperadas en los próximos doce meses; (ii) corrección por pérdidas crediticias esperadas durante toda la vida esperada de los activos financieros; (iii) los activos financieros adquiridos u originados con deterioro crediticio, identificando la cuantía total de las pérdidas crediticias esperadas no descontadas en el reconocimiento inicial de los activos financieros reconocidos inicialmente durante el período sobre el que se informa.

(xi) la forma en que los cambios significativos en el valor en libros bruto de los contribuyeron a los cambios en la estimación de la corrección por pérdidas crediticias esperadas.

(xii) si existen modificaciones de los flujos de efectivo contractuales de los activos financieros que no dan lugar a la baja en cuentas del activo financiero:

(a) el costo amortizado antes de la modificación y la ganancia o pérdida neta por modificación reconocidas durante el período sobre el que se informa mientras tenía una corrección por pérdidas crediticias esperadas durante toda la vida esperada; y (b) el importe en libros bruto al final del período sobre el que se informa de los activos financieros modificados desde su reconocimiento inicial y que, durante el período sobre el que se informa, pasaron de medir la corrección por pérdidas crediticias esperadas durante toda la vida esperada a medirla durante los próximos doce meses.

(xiii) para cada clase de activo financiero, el efecto de cualquier garantía y otras mejoras crediticias sobre los montos que surgen de las pérdidas crediticias esperadas, mostrando: (a) la cuantía que mejor representa su máxima exposición al riesgo crediticio al final del período sobre el que se informa, sin tener en cuenta ninguna garantía u otras mejoras crediticias, (b) una descripción narrativa de la garantía mantenida como garantía y otras mejoras crediticias, incluyendo una descripción de su naturaleza y calidad; una explicación de cualquier cambio significativo en la calidad de esa garantía o mejoras crediticias como resultado del deterioro o cambios en las políticas de garantía de la entidad durante el período sobre el que se informa; e información sobre instrumentos financieros para los cuales una entidad no

ha reconocido una corrección de valor para pérdidas debido a la garantía, y (c) información cuantitativa sobre la garantía mantenida como garantía y otras mejoras crediticias para activos financieros con deterioro crediticio.

(xiv) el valor contractual pendiente de los activos financieros dados de baja durante el período sobre el que se informa y que aún están sujetos a actividades de exigencia de cumplimiento.

(xv) el valor en libros bruto de los activos financieros por grados de calificación de riesgo de crédito, mostrando por separado los activos financieros: (i) para los cuales se midió la corrección por pérdidas crediticias esperadas durante toda la vida esperada de los activos financieros; (ii) para los cuales se midió la corrección por pérdidas crediticias esperadas en los próximos doce meses; y (iii) que sean activos financieros comprados u originados con deterioro crediticio. En el caso de cuentas por cobrar que resulten de transacciones con o sin contraprestación o cuentas por cobrar por arrendamiento, la información proporcionada puede basarse en una matriz de provisiones.

q. En relación con el riesgo crediticio para los activos financieros que no son objeto de corrección por pérdidas crediticias esperadas, la entidad debe revelar:

(i) la cuantía que mejor representa su máximo nivel de exposición al riesgo crediticio al final del período sobre el que se informa sin tener en cuenta las garantías colaterales mantenidas u otras mejoras crediticias, excepto para aquellos activos financieros cuyo valor en libros es la mejor forma de representar la máxima exposición al riesgo de crédito.

(ii) una descripción de cualquier garantía colateral mantenida y otras mejoras crediticias, y su efecto financiero con respecto a la cuantía que mejor representa la exposición máxima al riesgo crediticio, incluso si esa cuantía corresponde al valor en libros del activo financiero.

(iii) si la entidad obtiene activos financieros o no financieros durante el período, al tomar posesión de cualquier garantía colateral o recurriendo a otras mejoras crediticias, y dichos activos cumplen los criterios de reconocimiento en los estados financieros: (a) la naturaleza y el valor en libros de los activos obtenidos, y (b) si los activos no son fácilmente convertibles en efectivo, sus políticas para disponer de dichos activos o para usarlos en sus operaciones.

r. En relación con el riesgo de mercado, la entidad debe revelar:

(i) Si la entidad elabora un análisis de sensibilidad, que no refleja interdependencias entre variables de riesgo y no lo utiliza para gestionar riesgos financieros: (a) un análisis de sensibilidad para cada tipo de riesgo de mercado al que la entidad está expuesta al final del período sobre el que se informa que muestre cómo el resultado del periodo y el patrimonio se habrían visto afectados por cambios en la variable relevante de riesgo que sean razonablemente posibles en esa fecha, (b) los métodos y supuestos utilizados en la preparación del análisis de sensibilidad; (c) los cambios con respecto al período anterior en los métodos y supuestos utilizados, y las razones de dichos cambios.

(ii) si la entidad prepara un análisis de sensibilidad, como el valor en riesgo, que refleja las interdependencias entre las variables de riesgo y lo utiliza para gestionar los riesgos financieros, puede utilizar ese análisis de sensibilidad como información a revelar y además: (a) una explicación del método utilizado para preparar dicho análisis de sensibilidad, y de los principales parámetros y supuestos subyacentes a los datos proporcionados y (b) una explicación del objetivo del método utilizado y de las limitaciones que pudieran hacer que la información no refleje completamente el valor de mercado de los activos financieros.

(iii) si alguno de los análisis de sensibilidad mencionados anteriormente no es representativo del riesgo inherente a un activo financiero y la razón por la cual se presume que el análisis de sensibilidad no es representativo.

NTCG 42. PASIVOS FINANCIEROS

Alcance

1. Esta norma establece el tratamiento contable de todos los pasivos financieros de las entidades del sector público no financiero, exceptuando:
 - a. Los derivados sobre participaciones en controladas, asociadas o negocios conjuntos que cumplan la definición de instrumentos de patrimonio.
 - b. Las obligaciones que surgen de los beneficios a los empleados.
 - c. Las obligaciones que surgen de contratos de arrendamientos operativos o financieros dentro del alcance de la NTCG 10, *Arrendamientos*, salvo las cuentas por pagar que se originan de este tipo de contratos, las cuales están sujetas a los requerimientos de baja en cuentas de esta norma. Así mismo,

los derivados implícitos en los contratos de arrendamiento se encuentran sujetos a los requerimientos de derivados implícitos de esta norma.

- d. Las obligaciones financieras emitidas por una entidad que cumplan la definición de instrumentos de patrimonio o requieran presentarse como instrumentos de patrimonio de acuerdo con esta norma.
- e. Las obligaciones financieras que surgen de contratos de seguros, salvo que correspondan a obligaciones del emisor procedentes de un contrato de seguros que cumplan la definición de contratos de garantía financiera, exceptuando aquellos en los que el emisor elija tratarlos como contratos de seguro.
- f. Los futuros o contratos forward entre una entidad adquirente y una tradente para comprar o vender una operación que dará lugar a una combinación de entidades del sector público.
- g. Los compromisos de préstamo, salvo los compromisos de préstamo que el emisor designe irrevocablemente como pasivos financieros al valor de mercado con cambios en resultados, los compromisos de préstamos que se puedan liquidar por el neto, en efectivo o mediante la entrega o emisión de otros instrumentos financieros, y los compromisos de proporcionar un préstamo a una tasa de interés por debajo de la tasa de mercado. Sin embargo, todos los compromisos de préstamo emitidos por una entidad están sujetos a los requerimientos de deterioro de valor y baja en cuentas de esta norma.
- h. Las obligaciones que surgen de transacciones con y sin contraprestación dentro del alcance de la NTCG 26, *Ingresos de transacciones con contraprestación* y la NTCG 27, *Ingresos de transacción sin contraprestación (Impuestos y transferencias)*, salvo las cuentas por pagar que se originan de este tipo de transacciones, las cuales están sujetas a los requerimientos de baja en cuentas de esta norma.
- i. Las obligaciones que surgen de contratos de compra y venta de partidas no financieras que se han celebrado o se mantienen con el propósito de recibir o entregar una partida no financiera según las compras, ventas o necesidades de utilización esperadas por la entidad, salvo aquellos que la entidad designe irrevocablemente como medidos a valor de mercado con cambios en resultados al inicio del contrato, si haciéndolo elimina o reduce de forma significativa una incongruencia de reconocimiento que surgiría al no reconocer estos contratos por estar excluidos del alcance de esta norma.
- j. Las obligaciones que surgen de contratos o acuerdos de concesión de servicios dentro del alcance de la NTCG 25, *Concesiones*, salvo los pasivos financieros que se originan de este tipo de contratos, los cuales están sujetos a los requerimientos de baja en cuentas de esta norma.

- k. Las obligaciones contractuales para cuya cancelación requiere desprenderse de recursos que incorporan potencial de servicio o beneficio económico futuros mediante la entrega de bienes o servicios, en lugar de la entrega de efectivo u otro activo financiero, como es el caso de los ingresos recibidos por anticipado, los anticipos recibidos de entidades contratantes o clientes y los pasivos diferidos.
2. Las inversiones en controladas a las que se refiere el literal a) del párrafo 1 corresponden a las participaciones patrimoniales en empresas, cooperativas u otras formas asociativas sobre las cuales una entidad ejerce control. Una entidad ejerce control sobre una empresa, cooperativa u otras formas asociativas cuando: (i) tiene el poder de dirigir sus actividades relevantes; (ii) está expuesta o tiene derechos a los beneficios variables que proceden de su participación; y (iii) tiene la capacidad de utilizar su poder para afectar la naturaleza o cuantía de los beneficios procedentes de su participación.
 3. Las inversiones en asociadas a las que se refiere el literal a) del párrafo 1 corresponden a las participaciones patrimoniales en empresas, cooperativas u otras formas asociativas sobre las cuales una entidad tiene influencia significativa. Una entidad tiene influencia significativa sobre una empresa, cooperativa u otras formas asociativas cuando tiene el poder de intervenir en sus decisiones de política financiera y de operación, sin llegar a ejercer control o tener control conjunto.
 4. Las inversiones en negocios conjuntos a las que se refiere el literal a) del párrafo 1 corresponden a las participaciones patrimoniales en empresas, cooperativas u otras formas asociativas sobre las cuales una entidad tiene control conjunto. Una entidad tiene control conjunto sobre una empresa, cooperativa u otras formas asociativas cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren un consentimiento unánime de las partes que comparten el control.
 5. Las partidas no financieras a las que se refieren el numeral i) del párrafo 1 corresponden a bienes y materias primas.
 6. La incongruencia de reconocimiento a la que se refiere el numeral i) del párrafo 1 surge cuando, en una relación de coberturas, un contrato de compra y venta de partidas no financieras que se celebra o se mantiene para recibir o entregar una partida no financiera según las compras, ventas o necesidades de utilización esperadas por la entidad es designado como partida cubierta, y los estados financieros pueden suministrar una información más relevante si la ganancias y

pérdidas tanto de la partida cubierta como del instrumento de cobertura son reconocidas de conformidad con esta Norma.

Reconocimiento

7. Se reconocen como pasivos financieros las obligaciones contractuales a: (i) entregar efectivo u otro activo financiero a un tercero, o (ii) intercambiar activos financieros o pasivos financieros con un tercero, en condiciones potencialmente desfavorables para la entidad.
8. También se reconoce como un pasivos financiero cualquier contrato que es, o puede ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propios de la entidad, y sea: (i) un instrumento derivado que es o puede ser liquidado mediante otro mecanismo distinto al intercambio de una cantidad fija de efectivo o de otro activo financiero por una cantidad fija de instrumentos de patrimonio propio de la entidad o (ii) un instrumento no derivado, según el cual la entidad está o puede estar obligada a entregar una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propios. Para el efecto, los instrumentos propios de la entidad no incluyen pasivos financieros presentados como patrimonio de acuerdo con esta norma.
9. Un instrumento de patrimonio es cualquier contrato que ponga de manifiesto una participación residual en los activos de una entidad una vez deducidos todos sus pasivos.
10. Un pasivo financiero se presentará como un instrumento de patrimonio en los siguientes casos:
 - a. Cuando se trata de un pasivo financiero con opción de venta que incluye una obligación contractual para el emisor de recomprar o reembolsar ese pasivo financiero mediante efectivo u otro activo financiero en el momento de ejercicio de la opción de venta y reúna todas siguientes características:
 - (i) otorga el derecho al tenedor a una participación proporcional de los activos netos de la entidad en caso de liquidación;
 - (ii) no tiene prioridad frente a otros derechos sobre los activos de la entidad en el momento de la liquidación y no necesita convertirse en otro instrumento antes de no tener prioridad frente a otros derechos sobre los activos en el momento de la liquidación.
 - (iii) todas las obligaciones contractuales que no tienen prioridad sobre otros derechos sobre los activos de la entidad en el momento de la liquidación tienen características idénticas.

(iv) no incluye ninguna obligación contractual de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad, o de intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad en condiciones que sean potencialmente desfavorables para la entidad, y no es un contrato que pueda liquidarse con los instrumentos de patrimonio propios de la entidad.

(v) los flujos de efectivo totales esperados a lo largo de su vida del contrato se basan sustancialmente en los resultados, en el cambio en los activos netos reconocidos o en el cambio en el valor de mercado de los activos netos reconocidos y no reconocidos de la entidad a lo largo de la vida del contrato.

(vi) la entidad emisora no tiene otro contrato cuyos flujos de efectivo totales esperados atribuibles al instrumento a lo largo de su vida del contrato se basan sustancialmente en los resultados, en el cambio en los activos netos reconocidos o en el cambio en el valor de mercado de los activos netos reconocidos y no reconocidos de la entidad a lo largo de la vida del contrato.

(vi) la entidad emisora no tiene otro contrato que tenga el efecto de restringir sustancialmente o fijar un rendimiento residual para los tenedores del contrato con opción de venta.

- b. Cuando se trata de un pasivo financiero que incluye una obligación contractual para la entidad emisora de entregar a otra entidad una parte proporcional de sus activos netos solo en el momento de la liquidación y tiene todas las características siguientes:

(i) otorga el derecho al tenedor a una participación proporcional de los activos netos de la entidad en caso de liquidación;

(ii) no tiene prioridad frente a otros derechos sobre los activos de la entidad en el momento de la liquidación y no necesita convertirse en otro instrumento antes de no tener prioridad frente a otros derechos sobre los activos en el momento de la liquidación.

(iv) todas las obligaciones contractuales que no tienen prioridad frente a otros derechos sobre los activos de la entidad en el momento de la liquidación tienen características idénticas respecto de entregar una parte proporcional de sus activos netos en el momento de la liquidación.

(v) la entidad emisora no tiene otro contrato cuyos flujos de efectivo totales esperados atribuibles al instrumento a lo largo de su vida del contrato se basan sustancialmente en los resultados, en el cambio en los activos netos reconocidos o en el cambio en el valor de mercado de los activos netos reconocidos y no reconocidos de la entidad a lo largo de la vida del contrato.

(iv) la entidad emisora no tiene otro contrato que tenga el efecto de restringir sustancialmente o fijar un rendimiento residual para los tenedores del contrato.

11. Los bonos, letras, notas, pagarés, préstamos, cuentas por pagar u otros instrumentos de deuda son pasivos financieros porque representan obligaciones contractuales a entregar efectivo de un tercero.
12. Existen pasivos financieros cuya obligación contractual es entregar un activo financiero distinto del efectivo, por ejemplo, un pagaré cancelable con bonos corporativos o estatales; o el intercambio de activos financieros o pasivos financieros con un tercero, en condiciones potencialmente desfavorables para la entidad, por ejemplo, un instrumento derivado sea implícito o no.
13. Un instrumento derivado es un contrato que cumple con las siguientes características: (i) su valor cambia en función al cambio de una variable específica comúnmente denominada subyacente, por ejemplo, una tasa de interés, una tasa de cambio, el precio de un activo o pasivo financiero, el precio de una materia prima, un índice de precios o de tasas de interés, una calificación crediticia, entre otras variables, que en caso de no ser financiera no sea específica para una de las partes del contrato; (ii) no requiere una inversión inicial neta o requiere una inversión inferior a la que se requeriría para otros contratos con un comportamiento similar ante los cambios en las condiciones de mercado; y (iii) se liquida en una fecha futura.
14. Un derivado implícito es un componente de un contrato híbrido, en el que también hace parte un componente no derivado denominado contrato anfitrión. El derivado implícito hace que algunos o todos los flujos de efectivo del contrato híbrido varíen de forma similar a un instrumento derivado sin anfitrión; es decir, en función al cambio de una variable subyacente.
15. Para efectos del reconocimiento de los derivados implícitos, se debe considerar si el contrato anfitrión está dentro del alcance de esta norma por tratarse de un pasivo financiero. En el caso de que el contrato anfitrión corresponda a un pasivo financiero, no se requiere que la entidad identifique y separe los derivados implícitos del contrato anfitrión. No obstante, un derivado que se adjunte a un pasivo financiero pero que contractualmente puede ser transferido de forma independiente o tenga una contraparte distinta a la del pasivo financiero, no es un derivado implícito sino un instrumento derivado separado.
16. Los pasivos financieros se reconocen cuando la entidad se vincula como parte de un contrato. Sin embargo, estos contratos generalmente no se reconocen a menos que hayan sido ejecutados por una de las partes o se traten de instrumentos derivados dentro del alcance de esta norma.

Clasificación

17. Cuando una entidad reconozca por primera vez un pasivo financiero debe clasificarlo en la categoría de Pasivos financieros medidos al costo amortizado, con excepción de:

Pasivos financieros medidos al valor de mercado con cambios en resultados

18. Corresponden a aquellos pasivos financieros mantenidos para su venta o que satisfacen la definición de instrumentos derivados. Esta categoría también incluye los pasivos financieros designados irrevocablemente al valor de mercado con cambios en resultados, si haciéndolo elimina o reduce de forma significativa una incongruencia de medición o reconocimiento que surgiría, en otro caso, si la medición de los pasivos o el reconocimiento de las ganancias y pérdidas que proceden de los mismos se efectuase sobre una base diferente.

Pasivos financieros medidos al costo

19. Corresponden a las cuentas por pagar a corto plazo que se esperan liquidar en una fecha inicial prevista no superior a 12 meses y el efecto del descuento no es significativo.

Pasivos financieros que surgen cuando una transferencia de activos financieros no cumple con los requisitos para su baja en cuentas

20. Corresponde a los préstamos garantizados con prenda sobre el colateral que surgen de la contraprestación recibida en una transferencia de un activo financiero, en la cual la entidad conserva de forma significativa todos los riesgos y los beneficios de la propiedad del activo financiero.

Pasivos financieros que surgen cuando existe implicación continuada en una transferencia de activos financieros

21. Corresponde al pasivo asociado en una transferencia de un activo financiero, en la cual la entidad no transfiere ni retiene de forma sustancial todos los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad del activo financiero, pero conserva el control del mismo.

Pasivos financieros por contratos de garantía financiera

22. Corresponden a aquellos pasivos financieros originados de contratos en los que el emisor se compromete a efectuar pagos específicos para reembolsar al tenedor por la pérdida incurrida como consecuencia del incumplimiento en la obligación de pago por parte de un deudor, en la fecha vencimiento de acuerdo con las condiciones, originales o modificadas, de bonos, letras, notas, pagarés, préstamos, cuentas por pagar u otros instrumentos de deuda.
23. Esta categoría no incluye los contratos de garantía que son designados irrevocablemente al valor de mercado con cambios en resultados ni los originados en una transferencia de activos financieros que no cumple con los requisitos para su baja en cuentas o en la cual exista una implicación continuada.

Pasivos financieros por compromisos de préstamo a una tasa de interés inferior a la del mercado

24. Corresponden a aquellos pasivos financieros originados de contratos en los que el emisor se compromete a conceder un préstamo al tenedor por una suma de dinero específica, a un plazo determinado y con una tasa de interés inferior a la del mercado.

Pasivos financieros por la contraprestación contingente reconocida por una adquirente en una combinación del sector público

25. Corresponden a aquellos pasivos financieros originados en una combinación del sector público por la obligación de una adquirente de transferir activos adicionales o participaciones en el patrimonio a los anteriores propietarios de una operación adquirida como parte de un intercambio para obtener el control de ésta si ocurren determinados sucesos o se cumplen ciertas condiciones.

Medición inicial

26. Con excepción de los pasivos financieros medidos al costo, una entidad debe medir los pasivos financieros, en el momento de su reconocimiento, por el valor de mercado. Los pasivos financieros medidos al costo se miden por el precio de la transacción.
27. La mejor evidencia del valor de mercado son los precios cotizados en un mercado activo, abierto y ordenado, en los términos señalados en las bases de medición del Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental. En caso de no existir un mercado activo, abierto y ordenado para el pasivo financiero, el valor

de mercado se determina utilizando una técnica de valoración. Entre la técnicas de valoración se incluye el uso de transacciones de mercado recientes entre partes interesadas y debidamente informadas en condiciones de independencia mutua para un pasivo financiero idéntico, el valor de mercado de pasivos financieros similares, los flujos de efectivo descontados y los modelos de fijación de precios de opciones.

28. En todo caso, la técnica de valoración empleada por la entidad debe incorporar datos de mercado observables y otros datos que podrían afectar el valor de mercado del pasivo financiero, otorgando un peso más significativo a los datos de mercado disponibles.
29. Cualquier diferencia entre el valor de mercado, observado a partir de precios cotizados en un mercado activo, abierto y ordenado o determinado a través de una técnica de valoración, y el precio de la transacción, se reconoce en el resultado del periodo, salvo cuando se trate de préstamos recibidos en condiciones favorables, en cuyo caso la diferencia se reconoce según los requerimientos de reconocimiento de las transferencias recibidas de la NTCG 27, Ingresos de transacciones sin contraprestación (impuestos y transferencias).
30. Con excepción de los pasivos financieros medidos al valor de mercado con cambios en resultados o al costo, los costos de transacción incurridos en la generación o emisión de un pasivo financiero se reconocen como un menor valor del pasivo financiero.
31. Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles a la generación, emisión o venta de un pasivo financiero. Un costo incremental es aquel en el que no se habría incurrido si la entidad no hubiese generado, emitido o vendido el pasivo financiero. Los costos de transacción incluyen honorarios y comisiones pagadas a los agentes, incluyendo a los empleados que actúen como tales, asesores, comisionistas e intermediarios, tasas establecidas por agencias reguladoras y bolsas de valores, así como impuestos no recuperables y otras erogaciones.

Medición posterior

32. Posterior al reconocimiento, una entidad debe medir un pasivo financiero de acuerdo con la categoría en la que está clasificado:

Pasivos financieros medidos al costo amortizado

33. Los pasivos financieros clasificados en esta categoría se miden al costo amortizado, el cual corresponde al valor determinado en la medición inicial, más el gasto por interés efectivo, menos los reembolsos del principal y pagos de intereses.
34. El gasto por interés efectivo se calcula multiplicando la tasa de interés efectiva por el costo amortizado del pasivo financiero. La tasa de interés efectiva es la tasa que descuenta exactamente los flujos de efectivo futuros estimados del pasivo financiero con respecto al costo amortizado del pasivo financiero.
35. Cuando se revisen las estimaciones de los flujos de efectivo futuros de un pasivo financiero o se renegocien o modifiquen sus flujos de efectivo contractuales, y la renegociación o modificación no da lugar a la baja en cuentas del pasivo financiero de acuerdo con esta norma, la entidad recalcula el costo amortizado del pasivo financiero y reconoce una ganancia o pérdida por la revisión, la renegociación o modificación en el resultado del periodo.
36. A efectos de lo anterior, el costo amortizado del pasivo financiero debe recalcularse como el valor presente de los flujos de efectivo contractuales estimados revisados, renegociados o modificados que están descontados a la tasa de interés efectiva original del pasivo financiero. Cualquier costo o comisión incurrido en la renegociación o modificación ajusta el costo amortizado del pasivo financiero renegociado o modificado y se amortiza a lo largo de la duración restante de éste.

Pasivos financieros medidos al valor de mercado con cambios en resultados

37. Los pasivos financieros clasificados en esta categoría se miden al valor de mercado. Los cambios en este valor se reconocen en el resultado del periodo, a menos que se trate de pasivos financieros designados irrevocablemente al valor de mercado con cambios en resultados, en cuyo caso los cambios en el valor de mercado atribuibles a la variación en el riesgo crediticio de estos pasivos financieros se reconocen el patrimonio.
38. A efectos de determinar los cambios en el valor de mercado atribuibles a la variación en el riesgo crediticio, la entidad puede tomar el valor residual del cambio en el valor de mercado después de deducir el componente que es atribuible a la variación en el riesgo de mercado o utilizando un método alternativo que mida con mayor fiabilidad los cambios en el valor de mercado del pasivo financiero atribuibles a la variación en el riesgo crediticio.

39. Si el requerimiento de presentar en el patrimonio los cambios en el valor de mercado atribuibles a la variación en el riesgo crediticio de un pasivo financiero designado irrevocablemente al valor de mercado con cambios en resultados genera o aumentan una asimetría contable en el resultado del periodo, todos los cambios en el valor de mercado de ese pasivo deben ser reconocidos en el resultado del periodo.
40. Cuando la entidad haya empleado una técnica de valoración para determinar el valor de mercado, esta debe ser revisada para comprobar su validez utilizando precios de transacciones recientes y observables sobre el mismo pasivo financiero o basados en el cualquier dato de mercado observable y disponible.

Pasivos financieros medidos al costo

41. Los pasivos financieros clasificados en esta categoría se miden al costo.

Pasivos financieros que surgen cuando una transferencia de activos financieros no cumple con los requisitos para su baja en cuentas

42. Los pasivos financieros clasificados en esta categoría se miden al costo amortizado de los préstamos garantizados con prenda sobre el colateral, el cual corresponde a la contraprestación recibida en la transferencia de un activo financiero, más el gasto por interés efectivo, menos los reembolsos del principal y pagos de intereses.
43. El gasto por interés efectivo se calcula multiplicando la tasa de interés efectiva del préstamo garantizado por su costo amortizado. La tasa de interés efectiva del préstamo garantizado es la tasa que descuenta exactamente los flujos de efectivo futuros estimados del préstamo garantizado con respecto a su costo amortizado.

Pasivos financieros que surgen cuando existe implicación continuada en una transferencia de activos financieros

44. Los pasivos financieros clasificados en esta categoría se miden de forma que el valor en libros neto del activo transferido y el pasivo financiero corresponda: (i) al costo amortizado de los derechos y obligaciones conservados por la entidad, si el activo transferido se mide al costo amortizado; o (ii) al valor de mercado de los derechos y obligaciones conservados por la entidad cuando se miden por separado, si el activo transferido se mide por el valor de mercado.

Pasivos financieros por contratos de garantía financiera

45. Los pasivos financieros clasificados en esta categoría se miden por el mayor valor entre: (i) el valor de mercado en el momento del reconocimiento inicial menos la amortización acumulada de cualquier prima o tarifa cobrada por la emisión del contrato de garantías, de acuerdo con los principios de la NTCG 26, Ingresos de transacciones con contraprestación; y (ii) el valor de la corrección de pérdidas esperadas de acuerdo a los requerimientos de deterioro de valor de esta norma.

Pasivos financieros por compromisos de préstamo a una tasa de interés inferior a la del mercado

46. Los pasivos financieros clasificados en esta categoría se miden por el mayor valor entre: (i) el valor de mercado en el momento del reconocimiento inicial menos la amortización acumulada de cualquier prima o tarifa cobrada por la celebración del compromiso de préstamo a una tasa de interés inferior a la del mercado, de acuerdo con los principios de la NTCG 26, Ingresos de transacciones con contraprestación; y (ii) el valor de la corrección de pérdidas esperadas de acuerdo a los requerimientos de deterioro de valor de esta norma.

Pasivos financieros por la contraprestación contingente reconocida por una adquirente en una combinación del sector público

47. Los pasivos financieros clasificados en esta categoría se miden al valor de mercado. Los cambios en este valor se reconocen en el resultado del periodo.
48. Cuando la entidad haya empleado una técnica de valoración para determinar el valor de mercado, esta debe ser revisada para comprobar su validez utilizando precios de transacciones recientes y observables sobre el mismo pasivo financiero o basados en el cualquier dato de mercado observable y disponible.

Deterioro del valor para contratos de garantía financiera y compromisos de préstamo

49. Los pasivos financieros por contratos de garantía financiera y compromisos de préstamo son objeto de corrección por pérdidas crediticias esperadas como consecuencia del riesgo de incumplimiento por parte del deudor cubierto por el contrato de garantía financiera o el tenedor del compromiso de préstamo.
50. En el caso de contratos de garantía financiera, la entidad debe considerar los cambios en el riesgo de que el deudor especificado incumpla el contrato. Para

los compromisos de préstamo, la entidad debe considerar los cambios en ϵ riesgo de que ocurra un incumplimiento del préstamo con el que se relaciona el compromiso de préstamo.

51. A efectos de aplicar los requerimientos de deterioro de valor, la fecha del reconocimiento inicial de los contratos de garantía financiera y los compromisos de préstamo corresponde a la fecha en que la entidad pasa a ser una parte del compromiso irrevocable.
52. Para un contrato de garantía financiera o un compromiso de préstamo, la estimación de la corrección por pérdidas crediticias esperadas, en cada fecha de presentación, se efectúa a partir del análisis del riesgo de incumplimiento por parte del deudor cubierto por el contrato de garantía financiera o el tenedor del compromiso de préstamo, evaluando si este riesgo se ha incrementado de forma significativa desde el reconocimiento inicial del contrato o compromiso.
53. Si, en la fecha de presentación, la entidad determina que el riesgo de incumplimiento por parte del deudor cubierto por el contrato de garantía financiera o el tenedor del compromiso de préstamo presenta un incremento significativo desde el reconocimiento inicial del contrato o compromiso, la corrección por pérdidas crediticias esperadas se mide por una cuantía igual a las pérdidas crediticias esperadas durante la vida esperada del préstamo.
54. Si, por el contrario, la entidad determina, en la fecha de presentación, que el riesgo de incumplimiento por parte del deudor cubierto por el contrato de garantía financiera o el tenedor del compromiso de préstamo no presenta un incremento significativo desde el reconocimiento inicial del contrato o compromiso, la corrección por pérdidas crediticias esperadas se mide por una cuantía igual a las pérdidas crediticias esperadas en los próximos doce meses en relación con el préstamo.
55. El cálculo de las pérdidas crediticias esperadas se efectúa a partir del promedio ponderado de las pérdidas crediticias utilizando como ponderadores los riesgos de incumplimiento. Las pérdidas crediticias resultan de la diferencia entre el valor presente de los flujos de efectivo contractuales y el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados que la entidad espera recibir.
56. En el caso de los compromisos de préstamo, la entidad debe utilizar como tasa de descuento, a efectos del cálculo anterior, la tasa de interés efectiva, o una aproximación de la misma, que le sería aplicable el activo financiero procedente del compromiso de préstamo. Para los contratos de garantía financiera y los

compromisos de préstamo sobre los cuales la tasa de interés efectiva no puede determinarse, la tasa de descuento a utilizar es la que mejor refleje la evaluación real del mercado del valor temporal del dinero y los riesgos que son específicos de los flujos de efectivo, si estos riesgos no fueron considerados en la estimación de los flujos.

57. Para compromisos de préstamo sin utilizar, una pérdida crediticia es el valor presente de la diferencia entre: (i) los flujos de efectivo contractuales que se deben a la entidad si el tenedor del compromiso de préstamo dispone del préstamo; y (ii) los flujos de efectivo que la entidad espera recibir si dispone del préstamo.
58. El periodo máximo a lo largo del cual las pérdidas crediticias esperadas deberán medirse es el máximo periodo contractual a lo largo del cual la entidad está expuesta al riesgo crediticio. Para compromisos de préstamo y contratos de garantía financiera, este es el periodo contractual máximo a lo largo del cual una entidad tiene una obligación contractual presente de prolongar el crédito.

Reclasificaciones

59. Los pasivos financieros no son objeto de reclasificación.

Baja en cuentas

60. Una entidad da de baja en cuentas una parte o la totalidad de un pasivo financiero cuando: (i) se haya extinguido, es decir cuando se pague o se cancele, o cuando expire la obligación contractual o el acreedor renuncia a ella, o (ii) se transfiera parte o la totalidad del pasivo financiero a un tercero.
61. La diferencia entre el valor en libros de un pasivo financiero o de una parte del mismo que ha sido extinguido o transferido y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconoce en el resultado del periodo. Cuando un acreedor renuncia a una obligación contractual o un tercero asuma la obligación como parte de una transacción sin contraprestación, la entidad da de baja el pasivo financiero atendiendo los requerimientos de reconocimiento de las transferencias recibidas de la NTCG 27, Ingresos de transacciones sin contraprestación (impuestos y transferencias).

62. El pago a un tercero para asumir la obligación en una transacción de contraprestación, incluyendo la creación de un fondo fiduciario específico para liquidar el pasivo financiero, a veces denominado revocación en esencia, no libera por sí mismo a la entidad de su responsabilidad principal con el acreedor, salvo que haya obtenido una liberación legal de su obligación. No obstante, si la entidad acuerda realizar pagos sobre el pasivo financiero al tercero o hacerlos directamente al acreedor original, debe reconocer un nuevo pasivo financiero con el tercero.
63. Un intercambio de bonos, letras, notas, pagarés, préstamos, cuentas por pagar u otros instrumentos de deuda entre un acreedor y la entidad se contabiliza como una cancelación del pasivo financiero original, reconociéndose un nuevo pasivo financiero.
64. Una renegociación o modificación sustancial de los flujos de efectivo contractuales de un pasivo financiero existente o de una parte del mismo, con independencia de que sea atribuible o no a las dificultades financieras del deudor, se contabiliza como una cancelación del pasivo financiero original, reconociéndose un nuevo pasivo financiero.
65. A efectos de lo anterior, se considera que existe una renegociación o modificación sustancial de los flujos contractuales de un pasivo financiero existente o de una parte del mismo, cuando el valor presente de los flujos de efectivo bajo las nuevas condiciones, incluyendo cualquier comisión pagada o recibida, utilizando como tasa de descuento la tasa de interés efectiva original, difiere al menos en un diez por ciento del costo amortizado del pasivo financiero original en la fecha de renegociación o modificación. Cualquier costo o comisión incurrido en la renegociación o modificación se reconoce como parte de la ganancia o pérdida procedente de la extinción.
66. Una recompra de un pasivo financiero por parte de la entidad, se contabiliza como una cancelación incluso si la entidad fuese la creadora de mercado para ese pasivo financiero o tenga la intención de venderlo en un futuro inmediato.
67. Cuando una entidad recompre parte de un pasivo financiero, el valor en libros del pasivo financiero previo a la recompra parcial se debe distribuir entre la parte que se continúa reconociendo y la que se da de baja, en función de los valores de mercado relativos de una y otra parte en la fecha de la recompra.

Revelaciones

68. Una entidad debe revelar en los estados financieros o en las notas a los estados financieros:

- a. El valor en libros de los pasivos financieros clasificados en cada una de las categorías de pasivos financieros, mostrando por separado los pasivos financieros designados irrevocablemente en la categoría de pasivos financieros medidos al valor de mercado con cambios en resultados.
- b. Las ganancias o pérdidas netas reconocidas en el resultado del periodo relacionadas con los pasivos financieros clasificados en cada una de las categorías de pasivos financieros, mostrando por separado las ganancias o pérdidas netas de los pasivos financieros designados irrevocablemente en la categoría de pasivos financieros medidos al valor de mercado con cambios en resultados.
- c. Los gastos por intereses calculados utilizando la tasa de interés efectiva de los pasivos medidos al costo amortizado y de los pasivos financieros que surgen cuando una transferencia de activos financieros no cumple con los requisitos para su baja en cuentas, mostrando sus valores por separado.
- d. Los costos de transacción, distintos de los considerados para la determinación de la tasa de interés efectiva, procedentes de: (i) pasivos financieros que no se miden al valor de mercado con cambios en el resultado; o (ii) actividades fiduciarias y de otro tipo que dan lugar a la tenencia o inversión de activos en nombre de terceros, fideicomisos, planes de prestaciones de jubilación y otras instituciones.

69. Adicionalmente, la entidad debe revelar en las notas a los estados financieros:

- a. Si la entidad ha designado irrevocablemente un pasivo financiero al valor de mercado con cambios en resultados y requiere presentar los cambios en el valor de mercado atribuibles a la variación en el riesgo crediticio de estos pasivos financieros en el patrimonio, debe revelar: (i) el cambio acumulado en el valor razonable del pasivo financiero que es atribuible a la variación en el riesgo en el riesgo de crédito de este pasivo, así como el método para determinarlo; (ii) la diferencia entre el valor en libros del pasivo financiero y el valor que la entidad estaría contractualmente obligada a pagar al vencimiento al tenedor de la obligación; (iii) cualquier transferencia de

- ganancias o pérdidas acumuladas dentro del patrimonio durante el período incluyendo la razón de dichas transferencias; y (iv) la ganancia o pérdida realizada en el momento de la baja en cuentas del pasivo financiero de cualquier valor previamente reconocido en el patrimonio.
- b. Si la entidad ha designado irrevocablemente un pasivo financiero al valor de mercado con cambios en resultados y requiere presentar todos los cambios en el valor de mercado en resultados, debe revelar: (i) el cambio del período y el acumulado en el valor razonable del pasivo financiero que es atribuible a la variación en el riesgo en el riesgo de crédito de este pasivo, así como el método para determinarlo; y (ii) la diferencia entre el valor en libros del pasivo financiero y el valor que la entidad estaría contractualmente obligada a pagar al vencimiento al tenedor de la obligación.
 - c. Si durante el período contable la entidad ha infringido las condiciones contractuales o incumplido con los pagos de los pasivos financieros mantenidos al final del período sobre el que se informa, debe revelar: (i) los detalles de la infracción o el incumplimiento durante el período, que se refieran al principal, a los intereses, a los fondos o negocios fiduciarios para cancelación de deudas, las condiciones de rescate, entre otros; (ii) el valor en libros al final de período contable de los pasivos financieros sobre los cuales se ha presentado la infracción o el incumplimiento; (iii) si la infracción o el incumplimiento se ha subsanado o si se ha renegociado las condiciones contractuales de los pasivos financieros antes de la fecha de autorización para la emisión de los estados financieros.
 - d. El valor de mercado de los pasivos financieros clasificados en cada una de las categorías de pasivos financieros, de forma que pueda efectuarse una comparación con el valor en libros de los mismos, excepto en el caso de los pasivos financieros medidos al costo.
 - e. Los métodos, las técnicas de valoración y los supuestos empleados para determinar el valor de mercado de los pasivos financieros clasificados en cada una de las categorías de pasivos financieros, excepto en el caso de los pasivos financieros medidos al costo. En caso de existir un cambio en la técnica de valoración, la entidad debe revelar la naturaleza del cambio y las razones que lo motivaron.
 - f. La siguiente información relacionada con el valor de mercado de los pasivos financieros clasificados en cada una de las categorías de pasivos financieros, excepto en el caso de los pasivos financieros medidos al costo:

- (i) el valor de los pasivos financieros de acuerdo a la siguiente jerarquía del valor de mercado: (a) Nivel 1: Precios cotizados no ajustados en mercados activos para pasivos idénticos; (b) Nivel 2: Datos de entrada distintos de los precios cotizados incluidos en el Nivel 1 que son observables directa o indirectamente para el pasivo; y (c) Nivel 3: Datos de entrada para el pasivo que no se basan en datos de mercado observables;
- (ii) cualquier migración relevante de pasivos financieros entre el Nivel 1 y el Nivel 2 de la jerarquía de valor de mercado y sus razones. Ahora bien, las migraciones desde cada nivel se revelan y se analizan de forma separada de las migraciones hacia cada nivel. A estos efectos, la relevancia se evalúa con respecto al resultado del periodo y al total de pasivos.
- (iii) una conciliación de los saldos iniciales con los saldos finales de los pasivos financieros cuyo valor de mercado se determine de conformidad con el Nivel 3, revelando por separado los cambios durante el período atribuibles a: (a) las ganancias o pérdidas totales del período reconocidas tanto en el resultado del periodo como en el patrimonio, identificando por separado las ganancias o pérdidas totales procedentes de los pasivos financieros mantenidos al final del periodo contable; (b) las compras, ventas, emisiones y liquidaciones del periodo; (c) las migraciones hacia o desde el Nivel 3 y sus razones. Las migraciones relevantes desde el Nivel 3 se revelan y se analizan por separado de las migraciones hacia este nivel;
- (iv) los cambios de los datos de entrada y otros supuestos alternativos para determinar el valor de mercado de los pasivos financieros de conformidad con el Nivel 3. Además, debe revelar los efectos de estos cambios y la metodología para su cálculo.
- g. Las exposiciones de los pasivos financieros al riesgo de crédito, de liquidez y de mercado, según corresponda, y la forma en que surgen, así como cualquier cambio con respecto al período anterior. Adicionalmente, la entidad debe revelar los objetivos, políticas y procesos para gestionar los riesgos y los métodos utilizados para medirlos, y cualquier cambio respecto al periodo anterior.
- h. En relación con el riesgo de crédito de los contratos de garantía financiera y compromisos de préstamo que son objeto de corrección por pérdidas crediticias esperadas, la entidad debe revelar:

- (i) la forma para determinar el aumento significativo del riesgo crediticio en la fecha de presentación desde la fecha del reconocimiento;
- (ii) las definiciones de incumplimiento de la entidad, incluidas las razones para seleccionar estas definiciones;
- (iii) los datos de entrada, los supuestos y las técnicas de estimación utilizadas para: (i) medir la corrección por pérdidas crediticias esperadas en los próximos doce meses y durante toda la vida esperada de los préstamos garantizados o por originar; y (ii) determinar si el riesgo crediticio de los contratos de garantía financiera y compromisos de préstamo ha aumentado significativamente desde el reconocimiento inicial;
- (iv) la forma en que se ha incorporado la información prospectiva en la determinación de las correcciones por pérdidas crediticias esperadas, incluido el uso de información macroeconómica.
- (v) los cambios en las técnicas de estimación o supuestos importantes realizados durante el período sobre el que se informa y las razones de esos cambios.
- (vi) una conciliación del saldo inicial con el saldo final de la corrección por pérdidas crediticias esperadas los contratos de garantía financiera y compromisos de préstamo, en una tabla, mostrando por separado los cambios durante el período para: (i) la corrección por pérdidas crediticias esperadas en los próximos doce meses los préstamos garantizados o por originar, y (ii) la corrección por pérdidas crediticias esperadas durante toda la vida esperada de los préstamos garantizados o por originar.
- (vii) la forma en que los cambios significativos en el valor en libros bruto de los contratos de garantía financiera y compromisos de préstamo contribuyeron a los cambios en la estimación de la corrección por pérdidas crediticias esperadas.
- (viii) el efecto de cualquier garantía y otras mejoras crediticias sobre los montos que surgen de las pérdidas crediticias esperadas, mostrando: (a) la cuantía que mejor representa su máxima exposición al riesgo crediticio al final del período sobre el que se informa, sin tener en cuenta ninguna garantía u otras mejoras crediticias; y (b) una descripción narrativa de la garantía mantenida como garantía y otras mejoras crediticias, incluyendo una descripción de su naturaleza y calidad; una explicación de cualquier cambio significativo en la calidad de esa garantía o mejoras crediticias como resultado del deterioro o cambios en las políticas de garantía de la entidad durante el período sobre el que se informa; e información sobre los contratos de garantía financiera o compromisos de préstamo para los cuales una entidad no ha reconocido una corrección de valor para pérdidas debido a la garantía.

- (xv) la exposición al riesgo de crédito por grados de calificación de riesgo de crédito, mostrando por separado los contratos de garantía financiera y compromisos de préstamo: (i) para los cuales se midió la corrección por pérdidas crediticias esperadas durante toda la vida esperada de los préstamos garantizados o por originar; y (ii) para los cuales se midió la corrección por pérdidas crediticias esperadas en los próximos doce meses de los préstamos garantizados o por originar.
- i. En relación con el riesgo de liquidez, la entidad debe revelar, de forma separada, un análisis de vencimiento para pasivos financieros derivados y no derivados que muestre los vencimientos contractuales remanentes, así como una descripción de la gestión del riesgo de liquidez inherente a estos pasivos financieros.
- j. En relación con el riesgo de mercado, la entidad debe revelar:
- (i) si la entidad elabora un análisis de sensibilidad, que no refleja interdependencias entre variables de riesgo y no lo utiliza para gestionar riesgos financieros: (a) un análisis de sensibilidad para cada tipo de riesgo de mercado al que la entidad está expuesta al final del período sobre el que se informa que muestre cómo el resultado del período y el patrimonio se habrían visto afectados por cambios en la variable relevante de riesgo que sean razonablemente posibles en esa fecha, (b) los métodos y supuestos utilizados en la preparación del análisis de sensibilidad; (c) los cambios con respecto al período anterior en los métodos y supuestos utilizados, y las razones de dichos cambios.
- (ii) si la entidad prepara un análisis de sensibilidad, como el valor en riesgo, que refleja las interdependencias entre las variables de riesgo y lo utiliza para gestionar los riesgos financieros, puede utilizar ese análisis de sensibilidad como información a revelar y además: (a) una explicación del método utilizado para preparar dicho análisis de sensibilidad, y de los principales parámetros y supuestos subyacentes a los datos proporcionados y (b) una explicación del objetivo del método utilizado y de las limitaciones que pudieran hacer que la información no refleje completamente el valor de mercado de los activos financieros.
- (iii) si alguno de los análisis de sensibilidad mencionados anteriormente no es representativo del riesgo inherente a un pasivo financiero y la razón por la cual se presume que el análisis de sensibilidad no es representativo

4.4 NORMATIVA DE CONCILIACIÓN BANCARIA

Definición

1. La conciliación bancaria es el proceso que permite asegurar la consistencia entre el saldo de la cuenta de disponibilidades en la contabilidad y el saldo de la cuenta en el banco para las cuentas monetarias de las entidades del Sector Público. La conciliación bancaria no es un registro contable.

Objetivo

2. El objetivo de la conciliación bancaria es identificar las transacciones del libro bancos que no se reflejan en los estados de cuenta de la cuenta monetaria, así como transacciones que consten en el estado de cuenta sin que exista el registro en el libro bancos de la entidad.

Ámbito de aplicación

3. La conciliación bancaria es obligatoria para todas las cuentas monetarias que forman parte del Sistema Único de Cuentas, cuentas recolectoras y otras autorizadas.

Sistema Único de Cuentas

4. El Sistema Único de Cuentas está conformado por: la Cuenta Única del Tesoro Nacional; las subcuentas de los Gobiernos Autónomos Descentralizados; las cuentas de la Seguridad Social; las cuentas de las empresas públicas; y las cuentas de la banca pública.

Cuenta Única del Tesoro Nacional

5. Forman parte de la Cuenta Única del Tesoro Nacional, todas las cuentas abiertas en el depositario oficial de los fondos públicos para gestionar el Presupuesto General del Estado, de acuerdo con lo establecido en las Normas de Tesorería.
6. Las cuentas catalogadas como tipo CU Cuenta Única, serán conciliadas por el Ministerio de Economía y Finanzas, mientras que las cuentas catalogadas como CR cuenta de registro, TE Transferencias Especiales, FT Fondos de Terceros, DN- Donaciones Nacionales, CX Crédito Externo, CN Crédito Nacional, TR Cuentas Transferencias y otras, serán conciliadas bajo la responsabilidad de la entidad que haya solicitado su apertura.

Cuentas Especiales

7. Son las cuentas que los Gobiernos Autónomos Descentralizados (GADs), Empresas Públicas, Seguridad Social y Banca Pública, mantienen en el Banco Central del Ecuador. La conciliación bancaria de las mismas será responsabilidad de cada entidad.

Cuentas Recolectoras (Recaudación)

8. Corresponde a las cuentas que las instituciones del Sector Público No Financiero mantienen en los bancos corresponsales. La conciliación bancaria será responsabilidad de cada entidad.

Otras Cuentas Autorizadas

9. Corresponden a las cuentas abiertas para el manejo de fondos rotativos, cuentas en el exterior y cuentas por exención. La conciliación de estas cuentas también será de responsabilidad de la entidad que haya solicitado su apertura.

Principios

10. La elaboración de la conciliación bancaria observará los principios de consistencia, oportunidad, exposición de información, importancia relativa y observancia del ordenamiento legal vigente.

Elaboración de la conciliación bancaria**Obtención de la información**

11. Para elaborar la conciliación bancaria se debe obtener la información de los registros contables de la entidad, es decir, del Libro Bancos de todas las cuentas monetarias que van a ser sujeto de análisis. De igual forma se debe obtener los Estados de Cuenta Bancarios, esta información no debe ser modificada ya que constituye la fuente primaria de información en base a la cual se trabajará.

Regla básica

12. La información del libro bancos debe cumplir la siguiente condición:

$$\text{Saldo Final} = \text{Saldo Inicial} + \text{Débitos} - \text{Créditos}$$

Mientras que para los movimientos del estado de cuenta la condición será:

$$\text{Saldo Final} = \text{Saldo Inicial} + \text{Créditos} - \text{Débitos}$$

Partidas Conciliatorias

13. Las Partidas Conciliatorias son todas aquellas diferencias resultantes o identificadas en el proceso de la conciliación bancaria. Estas partidas pendientes de depuración serán sujeto de análisis para poder efectuar los ajustes y correctivos adecuados. Las Partidas Conciliatorias podrán ser:

Originadas en el Estado de Cuenta:

- Notas de débitos no registrados en la contabilidad.
- Notas de créditos no registrados en la contabilidad.

Originadas en el Libro Bancos:

- Pagos en tránsito o pagos registrados no efectivizados
- Depósitos en tránsito o depósitos registrados no acreditados
- Transacciones mal registradas.

Presentación de informe de la conciliación bancaria

14. En este informe se mostrará de forma general el resultado de la conciliación bancaria y el análisis de las novedades resultantes de este proceso. Deberá incluir al menos la siguiente información:

- Nombre de la entidad
- Número de cuenta bancaria
- Periodo de conciliación.
- Saldo inicial en el banco y en la cuenta de mayor.
- Débitos y Créditos según el estado de cuenta
- Débitos y Créditos según el libro bancos de la cuenta de disponibilidades.
- Saldo final en el banco y en la cuenta de mayor de disponibilidades a la fecha de corte.
- Partidas conciliatorias.
- Saldos iguales aplicadas las diferencias encontradas.
- Al pie del informe se deberán incluir Notas con información a revelar, fecha y firma del responsable(s) de la entidad a cargo de la conciliación.

Ajustes o Registros Correctivos

15. Una vez emitido el informe de la conciliación bancaria las Entidades de Presupuesto General del Estado y las Subsecretarías del Tesoro Nacional y Financiamiento Público realizarán los registros de ajuste correspondientes en el mes siguiente de la conciliación.
16. De la misma manera, los gobiernos autónomos descentralizados y las empresas públicas, realizarán el mismo procedimiento descrito en el párrafo anterior.

Periodicidad

17. La conciliación bancaria se elaborará por lo menos de manera mensual, independientemente de que registren o no movimientos en dicho período, en caso de requerir se podrán realizar conciliaciones bancarias diarias o semanales.

4.5 NORMATIVA DE COSTOS DEL SECTOR PÚBLICO NO FINANCIERO

1. La utilización de la información de costos aporta una respuesta a la sociedad y los administradores públicos sobre la eficacia y transparencia tendientes a lograr una gestión fiscal eficiente y un efectivo control ciudadano. En este sentido, todas las entidades del Sector Público deben observar y cumplir la Normativa de Costos para lograr la estabilidad económica, fomentar el desarrollo integral, sustentable, descentralizado y desconcentrado del Estado, con una asignación efectiva, eficiente y económica de recursos para proporcionar servicios públicos con equidad social.

Definición

2. La contabilidad de costos se encarga de predeterminar, registrar, acumular, controlar, analizar e interpretar la información relacionada con los costos para producir, entregar, ofrecer o vender un determinado artículo o la prestación de un servicio.
3. La contabilidad de costos del sector público se relaciona con la acumulación, análisis, interpretación y comunicación de los costos de adquisición, producción, distribución, administración y financiamiento para uso interno de las autoridades de la Entidad en los procesos de planeación, evaluación, control y toma de decisiones de carácter estratégico en el ámbito fiscal.

Objetivos

4. Cumplir con las necesidades del Sistema Nacional de las Finanzas Públicas, específicamente la generación de información de costos con el fin de mejorar la gestión y que hagan efectivos los propósitos de transparencia y rendición de cuentas.
5. Esta norma permite registrar, procesar y evidenciar los costos de bienes y servicios y otros objetos de costos, producidos y/o entregados a la sociedad por las entidades públicas, de acuerdo con las siguientes consideraciones:
 - (a) Medir, registrar y evidenciar los costos de los productos, servicios, programas, proyectos, actividades, acciones, órganos y otros objetos de costo de la entidad;
 - (b) Apoyar la evaluación de resultados y desempeño, permitiendo la comparación entre los costos de la entidad, con los costos similares de otras entidades públicas, estimulando la mejoría del desempeño;
 - (c) Apoyar la toma de decisiones en los procesos, tales como adquirir, producir internamente o a través de terceros determinado bien o servicio;
 - (d) Apoyar las funciones de planificación y presupuesto, suministrando información que permita realizar proyecciones más concordantes con la realidad sobre la base de los costos reales y proyectados.
 - (e) Apoyar programas de control de costos y mejora en la evaluación de la calidad del gasto público.

Ámbito de Aplicación

6. Todas las entidades del Sector Público deben desempeñarse de forma sostenible, responsable y transparente, para lograr la estabilidad económica, fomentar el desarrollo integral, sustentable, descentralizado y desconcentrado del Estado, con una asignación efectiva, eficiente y económica de recursos para proporcionar servicios públicos con equidad social, por lo tanto, aplicarán la Normativa de Costos del Sector Público.

Principios Generales de Costos

7. Esta norma se fundamenta en principios, aspectos conceptuales, operativos (operacionales), estructurales y tecnológicos.
8. Los productos (bienes o servicios) públicos deben ser identificados, medidos y valorados en un sistema preconcebido para la toma de decisiones por la gerencia de costos.

9. La normativa sigue un orden lógico de cómo se producen los flujos de información dentro del ciclo de la gestión pública, para obtener resultados con eficiencia, eficacia y calidad del gasto.

Costo como insumo para Planificación y Presupuesto

10. La generación de la información de costos del Sector Público debe estar integrada con el proceso de planificación y presupuesto, debiendo utilizar la misma base conceptual y referirse a los mismos objetos de costo, permitiendo así el control entre lo presupuestado, ejecutado y registro contablemente, respetando el principio del devengado.
11. El proceso de identificar, cuantificar y valorar los costos, debe ser realizado sistemáticamente, permitiendo que la información de costos sirva para el alineamiento y perfeccionamiento de la planificación en los presupuestos futuros.
12. En el proceso de asignación del costo, se debe utilizar la información de los demás sistemas contables y presupuestarios corporativos específicos de las entidades del sector público.

Medición del Costo

13. Con respecto a los aspectos de la medición (verificación y cálculo) de los costos para el Sector Público, esta norma se apoya en tres elementos:
 - i) **Sistema de acumulación:** por orden de servicio o producción, o de forma continua.
 - ii) **Régimen de medición de costo:** Costo histórico, Costo estimado y Costo estándar.
 - iii) **Método asignación de costo:** por absorción, directo o variable, por actividad y total.

Absorción: Es la determinación del costo de producción de bienes, servicios o actividades, está compuesto únicamente por los costos directos u operativos y los costos indirectos de los procesos, centros de costos o áreas de responsabilidad productivas.

Directo: Es aquel que requiere la separación plenamente definida de los costos variable y de los costos fijos.

Variable: Considera inicialmente que el costo de producción de bienes o servicios sólo debe asumir los costos directos causados en la producción de los mismos, y adicionalmente contempla que el costo de ventas del bien o servicio debe incorporar todos los gastos directos de distribución, comercialización, mercado y/o ventas plenamente identificados, para así determinar el costo total directo del bien económico.

Actividad (A.B.C.): Mide el costo y desempeño de las actividades, fundamentado en el uso de recursos, así como estableciendo las relaciones de causa-efecto entre los responsables de los Centros de Costos y sus diferentes actividades.

Total: Es la sumatoria de todos los costos que requiere un objeto de costo.

Marco conceptual

Elementos fundamentales del costo

14. Esta norma establece los criterios técnicos de elementos fundamentales que forman parte del costo. Los costos de producción son los que se capitalizan para conformar el costo de los productos.
15. Los materiales o suministros son los elementos básicos que se transforman en productos terminados a través del uso de la mano de obra y de los costos indirectos de fabricación en el proceso de producción. Los costos de los materiales pueden ser directos o indirectos.

Costos Directos:

Materiales directos

16. Son las materias primas que se utilizan directamente en la elaboración de un producto, pueden identificarse fácilmente con el producto, su valor es significativo y su uso es relevante dentro del producto.

Mano de obra directa

17. Tiene como misión transformar la materia prima en una pieza, parte o producto final. Está constituida por los salarios, prestaciones sociales y aportes patronales que devengan los servidores que transforman realmente el producto o servicio.

Costos Indirectos:**Costos indirectos de fabricación (CIF)**

18. Son aquellos rubros que se requieren para producir o prestar un servicio y están relacionados con la función de la producción o prestación del servicio, denominados mano de obra y materiales indirectos, que son necesarios pero que no intervienen o incorporan directamente en el producto final.
19. Los costos indirectos de fabricación llamados también costos generales de fabricación o carga fabril, son: depreciación de edificios y equipo de fábrica, seguros, impuestos de fábrica, fletes, alquileres, servicios públicos, entre otros.
20. Los costos indirectos de fabricación pueden ser clasificados como:
 - i) materiales indirectos,
 - ii) mano de obra indirecta;
 - iii) otros costos generales de fábrica;

Materiales indirectos: todos los relacionados con producción (con excepción de los directos) tales como, combustibles, lubricantes, aceites, materiales de aseo, elementos de mantenimiento y reparación, entre otros. Los materiales indirectos son considerados como costos.

Mano de obra indirecta: comprende los sueldos, prestaciones sociales y aportes patronales del personal de producción que no transforma directamente el producto tales como servidores administrativos, personal de seguridad y mantenimiento, entre otros.

Otros gastos generales: son aquellos que no están clasificados como materiales indirectos y mano de obra indirecta

Costos de conversión

La suma de los costos de mano de obra directa y costos indirectos de fabricación, es conocida con el nombre de costos de conversión, es decir, los necesarios para transformar los materiales en productos finales.

Características de Costos en Diferentes Tipos de Entidades

21. Esta norma establece la diferencia entre las entidades manufactureras o industriales, comerciales y de servicio.
22. Las entidades que integran el Sector Público deben respetar y aplicar los principios contables fundamentales derivados de esta norma, adaptándolas a su naturaleza jurídica, organizativa y funcional.
23. Previo a la formulación del estado de resultados deben elaborar el informe de costos.

Entidades manufactureras o industriales

24. Son aquellas que compran materias primas y mediante un proceso de transformación en los que interviene la mano de obra y otros insumos, las convierten en productos terminados que ofrecen en el mercado. Poseen características diferentes a las materias primas adquiridas previamente, constan con inventarios de materiales y suministros, inventario de productos en proceso, inventario de productos terminados e inventario de producción especial (producción dañada, desechos, entre otros.).
25. El costo de ventas está constituido por el precio de compra de las materias primas utilizadas en la fabricación del producto más todos los costos incurridos en el proceso de transformación de los productos terminados (mano de obra directa y costos indirectos de fabricación).
26. Se cumplen las siguientes relaciones:

Material directo disponible para la producción = Inventario inicial de material directo + compras de material directo

Costo con material directo = Material directo disponible para la producción (-) Inventario final de material directo

Costo de producción = Costo con material directo (+) Mano de obra directa (+) Costos generales de fabricación

Costo de productos en proceso = Costo de producción (+) inventario inicial de productos en proceso

Costos de productos terminados (=) Costo de productos en proceso (-) inventario final de productos en proceso

Costo de productos disponibles para la venta = Costo de producción (+ Inventario inicial de productos terminados)

Costo de productos fabricados y/o vendidos = Costo de productos disponibles para la venta (-) inventario final de productos terminados

Costo del Producto vendido (CPV) = Inventario inicial + Producción - Inventario Final

Se obtiene el Estado de Rendimiento Financiero (costos) así:

Utilidad bruta = Ventas – CPV

Utilidad operacional = Utilidad bruta - [Gastos de administración+ Gastos de las ventas]

Utilidad neta operacional = Utilidad operacional - Otros gastos

Entidades comerciales

27. Son aquellas que compran artículos terminados para posteriormente venderlos y/o comercializarlos para obtener una ganancia y/o utilidad (Excedentes). En la contabilización de inventarios, se tiene artículos terminados y disponibles para la venta.

Productos - son los productos que las empresas comerciales adquieren con el propósito de revenderlos. Las transacciones de compra y venta de bienes son la principal actividad de las empresas comerciales.

Venta de productos - Corresponde al evento económico en relación con la finalidad o actividad importante de las empresas comerciales.

Costo de Ventas En lo que respecta al **costo de ventas**, se encuentra representado por el precio de compra de los artículos adquiridos y vendidos, más los fletes y gastos incidentales que se incurrieron para adquirir los artículos, como gastos de importación, rebajas y descuentos en compras.

Una vez que las mercaderías se compran, se puede determinar el costo de inventario según el criterio utilizado por la entidad para el cálculo de CMV.

Costo de la Mercadería Vendida (CMV) - Representa el valor de los bienes que se transfieren al cliente en el momento de la venta, es decir los ingresos provenientes de las ventas de productos, reconocidos en el mismo período. Se obtiene a través de la siguiente fórmula:

$$\text{Costo de la mercadería vendida (CMV)} = \text{II} + \text{C} - \text{IF}$$

Dónde:

CMV = Costo de la mercadería Vendida

II = Inventario Inicial

C = Compras

IF = Inventario Final

El costo de producción es:

Inventario Inicial

+ Compras

Disponibles para la venta

- Inventario Final

= Costo de Ventas

El Estado de Rendimiento Financiero (costos) se obtiene así:

$$\text{Utilidad bruta} = \text{Ventas (-) Costo de la mercancía vendida (CMV)}$$

$$\text{Utilidad operacional} = \text{Utilidad bruta (-) [Gastos de administración (+) Gastos de las ventas]}$$

$$\text{Utilidad neta operacional} = \text{Utilidad operacional (-) Otros gastos}$$

Entidades de servicios

28. Son aquellas que a través de diferentes procesos implican una serie de actividades, ellas no transforman materiales, pero satisfacen las necesidades de los clientes por medio de los servicios que ofrecen. Manejan únicamente inventario de materiales y suministros necesarios para la prestación del servicio.

29. No existe costo de producto tangible debido a que no hay inventarios de productos para la venta, sólo tienen costos de los servicios prestados durante el periodo.

30. Se obtiene el Estado de Resultados (costos) así:

Utilidad bruta = Venta de Servicios (-) Costo de los servicios prestados

Utilidad operacional = Utilidad bruta (-) Gastos de administración

Utilidad neta operacional = Utilidad operacional (-) Otros gastos

Responsabilidades

31. El análisis, evaluación y verificación de la consistencia de las informaciones de costos son de responsabilidad de las entidades del Sector Público, en cualquier nivel de su estructura de organización.

32. La responsabilidad por la consistencia y veracidad de los conceptos y presentación de las informaciones de costos serán de los servidores de las unidades financieras y máximas autoridades de cada entidad u organismo público.

33. Un control de costos efectivo y eficaz se caracteriza por la correcta observación de los siguientes aspectos:

Centro de Costo

34. Un "centro de costo" representa una unidad claramente delimitada donde se producen costos, agrupando estos en unidades de decisión, control y responsabilidad.

Delegación de atribuciones y autoridad.

35. Representa una actividad relativamente homogénea para la cual existe una clara definición de autoridad.

Definición clara de centros de responsabilidad.

36. Los costos que son controlables directamente por un individuo, deben considerarse en la evaluación de su responsabilidad

37. Control y evaluación de costos.

38. El control de costos supone la existencia de un criterio razonable para medir el desempeño de los empleados, gerentes y directores. El individuo cuya responsabilidad se evalúa, deberá participar en la elaboración de los estándares.

Discusión, definición y aprobación.

39. Para un control eficaz y eficiente de costos, la entidad desarrollará, implementará y evaluará un plan formal para eliminar las desviaciones de los estándares de costos, tender a la discusión y la posterior aprobación.

40. La entidad deberá comparar los costos reales con:

- i) costos presupuestados o estándar;
- ii) costos reales de períodos anteriores;
- iii) costos reales de otros departamentos o plantas.



MINISTERIO
DE ECONOMÍA
Y FINANZAS

Certifico fiel copia del documento original que reposa en la Dirección de Certificación y Documentación

15 DE AGOSTO DE 2022

FECHA:



FIRMA AUTENTICADA POR:
CARMEN DEL
ROCIO MEZA
GARCIA

209 Páginas

Directora de Certificación y Documentación
MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS



ABG. JAQUELINE VARGAS CAMACHO
DIRECTORA - SUBROGANTE

Quito:
Calle Mañosca 201 y Av. 10 de Agosto
Telf.: 3941-800
Exts.: 3131 - 3134

www.registroficial.gob.ec

El Pleno de la Corte Constitucional mediante Resolución Administrativa No. 010-AD-CC-2019, resolvió la gratuidad de la publicación virtual del Registro Oficial y sus productos, así como la eliminación de su publicación en sustrato papel, como un derecho de acceso gratuito de la información a la ciudadanía ecuatoriana.

"Al servicio del país desde el 1º de julio de 1895"

El Registro Oficial no se responsabiliza por los errores ortográficos, gramaticales, de fondo y/o de forma que contengan los documentos publicados, dichos documentos remitidos por las diferentes instituciones para su publicación, son transcritos fielmente a sus originales, los mismos que se encuentran archivados y son nuestro respaldo.