

NICSP 18—INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público ha sido básicamente elaborada a partir de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 14 (modificada en 1997), *Información Financiera por Segmentos*, publicada por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee - IASC). En 2001, en sustitución del IASC, se constituyeron el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y la Fundación para el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF). Las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) emitidas por el IASC permanecerán en vigor mientras no sean modificadas o retiradas por el IASB. La presente publicación del Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores reproduce extractos de la NIC 14, con autorización del IASB.

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IASCF: IASCF Publications Department, 1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Email: publications@iasc.org

Internet: <http://www.iasb.org>

Las NICs, los Proyectos de Norma y otras publicaciones del IASC y el IASB son propiedad intelectual del IASCF.

“IAS,” “IASC,” “IASCF,” “IASB” and “International Accounting Standards” son Marcas Registradas del IASCF y no deben ser usadas sin el consentimiento del IASCF.

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD DEL
SECTOR PÚBLICO—NICSP 18**

INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS

CONTENIDO

	Párrafo
OBJETIVO	
ALCANCE	1–7
DEFINICIONES.....	8–11
Definiciones procedentes de otras NICSP	8
Definición de segmento	9–11
PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN POR SEGMENTOS.....	12–13
Estructuras de presentación	14–16
Segmentos de servicios y segmentos geográficos	17–22
Segmentación múltiple	23
Estructuras de presentación no apropiadas	24–26
DEFINICIONES DE INGRESO ORDINARIO/RECURSO, GASTO, ACTIVOS, PASIVOS Y POLÍTICAS CONTABLES DE UN SEGMENTO.....	27
Atribución de partidas (o rubros) a un segmento.....	28–32
Activos, pasivos, ingresos ordinarios/recursos y gastos de un segmento	33–34
POLÍTICAS CONTABLES EN LA INFORMACIÓN SOBRE SEGMENTOS	43–46
ACTIVOS CONJUNTOS.....	47–48
SEGMENTOS DE RECIENTE IDENTIFICACIÓN.....	49–50
INFORMACIÓN A REVELAR.....	51–64
Información adicional sobre un segmento	65–66
Otra información a revelar.....	67–73
Objetivos operativos de un segmento	74–75
FECHA DE VIGENCIA.....	76–77

APÉNDICE 1 - Ilustraciones de información por segmentos

APÉNDICE 2 - Resumen de la información a revelar exigida

APÉNDICE 3 - Características cualitativas de la información financiera

COMPARACIÓN CON LA IAS 14

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO—NICSP 18

INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS

Las directrices normativas, que aparecen en letra cursiva y en negrita, deben interpretarse en el contexto de los párrafos de comentario de la presente Norma, los cuales aparecen en letra normal- así como en el contexto del "Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público." No se pretende la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público a partidas (o rubros) no significativas.

Objetivo

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

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

Alcance

1. **La entidad que prepare y presente sus estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo) deberá aplicar esta Norma al presentar información por segmentos.**
2. **La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público, excepto para las Empresas Públicas.**
3. Las Empresas Públicas (EPs) deberán aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC). La Guía N° 1 del Comité del Sector Público, *Presentación de Información Financiera por las Empresas Públicas*, señala que las NICs son de aplicación para todas las organizaciones empresariales, sin importar que éstas pertenezcan al sector privado o al sector público. Por ello, la Guía N° 1 recomienda que las EPs presenten sus estados financieros de acuerdo, en todos los aspectos materiales, con las NICs.
4. **Esta Norma debe ser aplicada en los conjuntos completos de estados financieros publicados que pretendan cumplir con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.**
5. Un conjunto completo de estados financieros incluye el estado de situación financiera o balance general, estado de rendimiento financiero, estado de

flujos de efectivo, cambios en los activos netos/patrimonio neto, y las notas a los estados financieros, según se establece en la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 1 *Presentación de Estados Financieros*.

6. **En caso de que los estados financieros consolidados del gobierno u otra entidad económica y los estados financieros independientes de la entidad controladora se presenten conjuntamente, sólo será necesario presentar la información segmentada correspondiente a los datos consolidados.**
7. En algunas jurisdicciones, los estados financieros consolidados del gobierno u otra entidad económica y los estados financieros independientes de la entidad controladora se compilan y presentan juntos en un único informe. Cuando esto ocurre, es necesario que el informe que contiene los estados financieros consolidados del gobierno u otra entidad controladora presente la información por segmentos sólo para los estados financieros consolidados.

Definiciones

Definiciones procedentes de otras Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público

8. **En esta Norma, los términos que siguen se usan con los significados que les acompañan en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público NIC SP 2 Estado de flujos de efectivo; NIC SP 3 Resultado neto (ahorro o desahorro) del ejercicio, errores fundamentales y cambios en las políticas contables; y NIC SP 9 Ingresos provenientes de transacciones con contraprestación:**

Actividades de Financiación (Financing activities) son las actividades que producen cambios en la magnitud y composición del capital aportado y endeudamiento de la entidad.

Actividades de Operación (Operating activities) son las actividades de la entidad que no pueden ser calificadas como de inversión o financiación.

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

Políticas contables (Accounting policies) son los principios, bases, métodos, convenciones, reglas y procedimientos adoptados por una entidad en la preparación y presentación de sus estados financieros.

En la presente Norma se usan otros términos definidos en otras Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público con el mismo

significado que el que se les ha dado en esas Normas. Se ha publicado por separado un Glosario de Definiciones de Términos.

Definición de Segmento

9. **Segmento:** es una actividad o grupo de actividades de la entidad, que son identificables y para las cuales es apropiado presentar información financiera separada con el fin de evaluar el rendimiento pasado de la entidad en la consecución de sus objetivos, y para tomar decisiones respecto a la futura asignación de recursos.
10. Los gobiernos y sus organismos controlan importantes recursos públicos y operan para suministrar a los ciudadanos una amplia variedad de bienes y servicios en regiones geográficas y socio-económicas que tienen características diferentes. Se espera que estas entidades, y en algunos casos se exige formalmente, usen dichos recursos de un modo eficaz y eficiente para alcanzar sus objetivos. Los estados financieros a nivel de entidad individual y a nivel consolidado suministran información de los activos controlados y pasivos incurridos por la entidad que informa, el costo de los servicios prestados y el ingreso ordinario/recurso por impuestos, asignaciones presupuestarias y recuperaciones de costos generados para financiar la prestación de dichos servicios. Sin embargo, esta información agregada no informa sobre los objetivos operativos específicos y las actividades principales de la entidad que informa, ni sobre los costos y recursos dedicados a tales objetivos y actividades.
11. En la mayoría de los casos, las actividades de la entidad son tan amplias y abarcan un conjunto tan amplio de regiones geográficas, o regiones con diferentes características socio-económicas, que es necesario presentar información desagregada tanto financiera como no financiera para determinados segmentos de la entidad, con el fin de proporcionar información que sea útil a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones.

Presentación de información por segmentos

12. **La entidad deberá identificar sus distintos segmentos, según establece el párrafo 9 de esta Norma; y presentar información sobre los mismos, según lo requerido por los párrafos 51 a 75 de la Norma.**
13. De acuerdo a esta Norma, las entidades del sector público identificarán como segmentos separados, cada actividad o grupo de actividades identificables para las cuales se deba presentar información financiera que permita evaluar el rendimiento pasado de la entidad en el logro de sus objetivos, y que posibilite la toma de decisiones de la entidad con respecto a la asignación de recursos. Además de revelar la información requerida por los párrafos 51 a 75 de esta Norma, es recomendable que las entidades revelen información adicional sobre los segmentos sobre los que se informa, tal y como se

identifican en esta Norma o según se considere necesario a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones.

Estructuras de presentación

14. En la mayor parte de los casos, las principales clasificaciones de las actividades identificadas en la documentación presupuestaria son un reflejo de los segmentos por los cuales se presenta información al órgano de dirección y más alta administración de la entidad. En la mayoría de los casos, los segmentos presentados al órgano de dirección y más alta administración serán también un reflejo de los segmentos presentados en los estados financieros. Esto se debe a que el órgano de dirección y la alta administración requerirán de información sobre los segmentos, que les permita ejecutar sus responsabilidades administrativas, y evaluar el rendimiento pasado de la entidad en el logro sus objetivos, y posibilite la toma de decisiones con respecto a la asignación de recursos en el futuro.
15. La determinación de qué actividades se agruparán como segmentos separados a presentar en los estados financieros a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones, implica una cierta dosis de criterio. Al realizar los juicios correspondientes, quienes preparen los estados financieros deberán considerar aspectos tales como:
 - (a) el objetivo del suministro de información financiera por segmentos, establecido en el párrafo 9 de esta Norma;
 - (b) Las expectativas de los miembros de la comunidad, y de sus representantes elegidos o designados, respecto a las principales actividades de la entidad;
 - (c) Las características cualitativas de la información financiera, identificadas en el Apéndice 2 de la NICSP 1. Estas características están también resumidas en el Apéndice 3 de la presente Norma. Entre estas características cualitativas se encuentran la relevancia, fiabilidad y comparabilidad temporal de la información financiera que se suministra sobre los diferentes segmentos de la entidad. (Estas características están basadas en las características cualitativas de los estados financieros identificadas por el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros* del IASC); y
 - (d) si una estructura particular de los segmentos refleja la base sobre la cual el órgano de dirección y la alta administración exigen la información financiera para que les permita evaluar el rendimiento pasado de la entidad en el logro sus objetivos, y que posibilite la toma de decisiones sobre la asignación de recursos para que la entidad pueda alcanzar sus objetivos en el futuro.
16. A nivel del gobierno en su conjunto, la información financiera suele agregarse y presentarse de manera que refleje, por ejemplo:

- (a) Las principales clasificaciones económicas de las actividades desarrolladas por el gobierno en su conjunto, tales como sanidad, educación, defensa y asistencia social (las cuales pueden ser un reflejo de las clasificaciones funcionales gubernamentales dadas por la Estadística Financiera Gubernamental del Fondo Monetario Internacional) y las principales actividades comerciales desarrolladas por las empresas públicas, como centrales eléctricas, bancos y entidades de seguros propiedad del Estado; o
- (b) La cartera de responsabilidades ministeriales de los ministros o miembros individuales del poder ejecutivo. Estas, a menudo, aunque no siempre, reflejan las clasificaciones económicas señaladas en el anterior sub-apartado (a) –pudiendo presentarse algunas diferencias, ya que las responsabilidades ministeriales pueden abarcar más de una de las clasificaciones económicas o corresponder sólo parcialmente a dichas clasificaciones.

Segmentos de servicios y segmentos geográficos

- 17. Los tipos de segmentos sobre los que se presenta información al órgano de dirección y la alta administración de la entidad suelen conocerse como “segmentos de servicios” y “segmentos geográficos.” Estos términos se usan en la presente Norma con los siguientes significados:
 - (a) “Segmentos de servicios”: son los componentes identificables de una entidad que encargados de suministrar bienes o servicios afines, o de alcanzar determinados objetivos operativos concordantes con la misión general de la entidad; y
 - (b) “Segmentos geográficos”: son los componentes identificables de una entidad encargados de suministrar bienes o servicios o de alcanzar determinados objetivos operativos dentro de un área geográfica concreta.
- 18. Los ministerios y organismos gubernamentales normalmente se gestionan a través de líneas de servicios, ya que éstas reflejan la forma en que se identifican sus principales servicios prestados, y la forma en que supervisan sus logros e identifican y presupuestan sus necesidades de recursos. Un ejemplo de entidad que presenta internamente información sobre la base de líneas o segmentos de servicios es un ministerio de educación, cuya estructura organizacional y sistema de presentación interna de información refleja sus actividades y outputs de educación primaria, secundaria y terciaria, bajo la forma de segmentos separados. Esta forma de segmentación puede ser adoptada internamente porque es perceptible que las técnicas e instalaciones requeridas para suministrar cada una de estas amplias actividades educativas, son diferentes. Además, las decisiones financieras clave a las que se enfrenta la administración incluyen la determinación de los recursos que se van a asignar a cada uno de dichos outputs o actividades. En estos casos, es

probable que la presentación externa de información sobre la base de segmentos de servicios también satisfaga los requerimientos de esta Norma.

19. Los factores que deberán considerarse para determinar si los productos (bienes y servicios) están relacionados y deben agruparse como segmentos a efectos de presentación de la información financiera comprenden:
 - (a) los objetivos operativos principales de la entidad y los bienes, servicios y actividades que se relacionan con el logro de cada uno de dichos objetivos, así como la consideración de si los recursos están asignados y presupuestados sobre la base de grupos de bienes y servicios;
 - (b) la naturaleza de los bienes o servicios suministrados o las actividades desarrolladas;
 - (c) la naturaleza de los procesos de producción y/o de suministro del servicio, y el proceso o mecanismo de distribución;
 - (d) el tipo de cliente o consumidor de los bienes o servicios;
 - (e) la consideración de si todo esto refleja o no la forma en que la entidad se administra, y la información financiera se presenta, al órgano de dirección y la alta administración; y
 - (f) si fuera aplicable, la naturaleza del entorno regulatorio (ámbito ministerial o ámbito de una autoridad reglamentaria, por ejemplo) o el sector de gobierno (por ejemplo: finanzas, servicios públicos o gobierno en su conjunto).

20. Una entidad puede estar organizada, y presentar internamente información al órgano de dirección y la alta administración, a nivel regional –dentro o a través del país, estado, localidad u otra frontera jurisdiccional. De ser así, el sistema de presentación interna de información reflejará una estructura de segmentación geográfica.

21. Puede adoptarse una estructura de segmentación geográfica cuando, por ejemplo, la estructura organizacional y el sistema de presentación interna de información de un ministerio de educación están organizados en base a los resultados educativos regionales, debido a que la evaluación clave del rendimiento y las decisiones de asignación de recursos que deben hacer el órgano de dirección y la alta administración se determinan en relación a los logros y necesidades regionales. Esta estructura puede haber sido adoptada para preservar la autonomía regional de las necesidades educativas y el suministro de los servicios de educación, o porque las condiciones operativas o los objetivos educativos son sustancialmente diferentes de una región a otra. También puede haberse adoptado, simplemente, porque la administración cree que una estructura organizacional basada en la delegación regional de la responsabilidad sirve mejor a los objetivos de la organización. En estos casos, las decisiones de asignación de recursos son inicialmente tomadas a nivel

regional, y posteriormente las supervisa el órgano de dirección y la alta administración. Las decisiones pormenorizadas sobre la asignación de recursos para determinadas actividades funcionales dentro de una región geográfica las toma la administración regional, en función las necesidades educativas existentes en dicha región. En estos casos, es probable que la presentación de información por segmentos geográficos en los estados financieros también satisfaga los requerimientos de esta Norma.

22. Los factores que se tomarán en consideración para determinar si la información financiera debe o no presentarse geográficamente, comprenden:
- (a) la similitud de condiciones económicas, sociales y políticas de las diferentes regiones;
 - (b) las relaciones entre los principales objetivos de la entidad y las diferentes regiones;
 - (c) si las características de suministro del servicio y las condiciones operativas difieren de una región a otra;
 - (d) la consideración de si esto refleja o no la forma en que la entidad se administra y la forma en que la información financiera se presenta a la alta dirección y al cuerpo directivo; y
 - (e) las necesidades, técnicas o riesgos específicos asociados a las operaciones de un área en particular.

Segmentación múltiple

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

Estructuras de presentación no apropiadas

24. Como se ha expresado anteriormente, en la mayoría de casos, los segmentos por los cuales se presenta internamente información al órgano de dirección y la alta administración de la entidad para que puedan evaluar el rendimiento pasado de ésta y tomar decisiones sobre la futura asignación de recursos, reflejarán los segmentos identificados en los documentos presupuestarios y se adoptarán también para propósitos externos de presentación, según los requerimientos de la presente Norma. Sin embargo, en algunos casos la presentación interna de información de la entidad al órgano de dirección y la alta administración puede estructurarse para agregarla y presentarla de forma que distinga los ingresos ordinarios/recursos, gastos, activos y pasivos relacionados con las actividades dependientes de un presupuesto, y los relacionados con las actividades comerciales; o que distingan a las entidades dependientes de un presupuesto, de las actividades de las empresas públicas. Es improbable que presentando información por segmentos en los estados financieros sólo en base a estos segmentos se alcancen los objetivos especificados en esta Norma. Esto se debe a que es improbable que tales segmentos suministren información que sea útil para los usuarios, en relación, por ejemplo, con el rendimiento de la entidad en el logro de sus principales objetivos operativos.
25. En algunos casos, la información financiera desagregada presentada al órgano de dirección y la alta administración puede no detallar los ingresos ordinarios/recursos, gastos, activos o pasivos, por segmento de servicio, por segmento geográfico o por referencia a otras actividades. Tales informes pueden estar elaborados para reflejar sólo los desembolsos por naturaleza (por ejemplo: sueldos, alquileres, suministros y adquisiciones de activos) en base a unas partidas (o rubros) que sean consistentes con la asignación presupuestaria u otro modelo de financiamiento o autorización de desembolsos aplicable a la entidad. Esto puede ocurrir cuando el propósito de presentar información financiera al órgano de dirección y la alta administración es evidenciar el cumplimiento de los mandatos de gasto, en lugar de evaluar el rendimiento pasado de la entidad respecto a las principales actividades llevadas a cabo por la entidad para alcanzar sus objetivos y para tomar decisiones sobre la futura asignación de recursos. Cuando la presentación interna de información al órgano de dirección y la alta administración está estructurada sólo a efectos de presentar información de cumplimiento, al presentar información al exterior tomando esa misma base no se estará cumpliendo con los requerimientos de esta Norma.
26. Cuando la estructura que se utilice en la presentación interna de información de la entidad no refleje los requerimientos de esta Norma, la entidad, para los fines de presentación externa de información, necesitará identificar los segmentos que satisfagan la definición de segmento dada en el párrafo 9 y revelar la información requerida por los párrafos 51-75.

Definiciones de ingreso ordinario/recurso, gasto, activos, pasivos y políticas contables de un segmento

27. En esta Norma se utilizan, además, los siguientes términos, con los significados que a continuación se especifican:

Ingreso ordinario por segmento: está formado por los ingresos ordinarios que, figurando en el estado de rendimiento financiero de la entidad, son directamente atribuibles al segmento, más la parte relevante de los ingresos ordinarios generales de la entidad que puedan ser distribuidos al mismo, utilizando una base razonable de reparto y que proviene, o bien de asignaciones presupuestarias o similares, o de subsidios, transferencias, multas, derechos o ventas a clientes externos; o bien de transacciones con otros segmentos de la misma entidad. El ingreso por segmento no comprende:

- (a) Partidas (o rubros) extraordinarias;
- (b) los ingresos ordinarios por intereses o dividendos, incluidos los que procedan de anticipos o préstamos a otros segmentos, salvo que las actividades del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera; o
- (c) las ganancias procedentes de ventas de inversiones o de las operaciones de rescate o extinción de una deuda, salvo que las actividades del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera.

El ingreso por segmento incluye la participación de la entidad en el resultado neto de las entidades asociadas, negocios conjuntos u otras inversiones contabilizadas mediante el método de la participación, siempre y cuando tales partidas (o rubros) se incluyan en los ingresos ordinarios consolidados o totales de la entidad.

El ingreso ordinario del segmento incluye la porción de los ingresos ordinarios correspondientes a la entidad en los negocios conjuntos, que se lleven contablemente utilizando el método de consolidación proporcional, de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 8 Información Financiera sobre los Intereses en Negocios Conjuntos.

Gasto por segmento: está formado por los gastos derivados de las actividades de operación del mismo que le son directamente atribuibles, más la parte relevante de gastos que puedan ser distribuidos al segmento utilizando una base razonable de reparto, y comprende tanto los gastos relativos al suministro de bienes y servicios a terceros externos y los gastos relacionados con las transacciones efectuadas con otros segmentos de la misma entidad. En el gasto del segmento no se incluyen:

- (a) las partidas (o rubros) extraordinarias;
- (b) los intereses, incluidos los que procedan de anticipos o préstamos de otros segmentos, salvo que las actividades del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera;
- (c) las pérdidas procedentes de ventas de inversiones o de las operaciones de rescate o extinción de una deuda, salvo que las actividades del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera;
- (d) la participación de la entidad en resultados negativos netos de las entidades asociadas negocios conjuntos u otras inversiones contabilizadas por el método de la participación;
- (e) impuesto a las ganancias o gasto equivalente al impuesto a las ganancias que esté reconocido de conformidad con las normas de contabilidad que se ocupan de las obligaciones de pagar el impuesto a las ganancias o equivalentes del mismo; o
- (f) los gastos generales de administración, los correspondientes a la sede central u otros gastos que se relacionan con el funcionamiento de la entidad en su conjunto. No obstante, en ocasiones existen costos incurridos al máximo nivel de la entidad por cuenta de un segmento. Tales costos serán gastos del segmento si están relacionados con sus actividades de operación y pueden serle directamente atribuidos o distribuidos según una base razonable de reparto.

El gasto del segmento debe incluir la parte de los gastos que correspondan a la entidad en los negocios conjuntos, que contabilizan por el método de consolidación proporcional, de acuerdo con la NICSP 8.

En los segmentos que sean de naturaleza fundamentalmente financiera, el ingreso por intereses y el gasto por intereses pueden ser incluidos como una sola partida neta, en la información segmentada, sólo si tales partidas (o rubros) se presentan también compensadas en los estados financieros, individuales o consolidados, de la entidad.

Activos del segmento son los correspondientes a la operación de la entidad, que el segmento emplea para llevar a cabo su actividad, incluyendo tanto los directamente atribuibles al segmento en cuestión como los que se puedan distribuir al mismo, utilizando bases razonables de reparto.

Si el ingreso del segmento incluye ingresos ordinarios por intereses o dividendos, sus activos correspondientes deben incluir las cuentas por cobrar, préstamos, inversiones o cualesquiera otros activos productores de ingresos ordinarios.

En los activos del segmento no deben incluirse los activos por impuesto a las ganancias o equivalentes al mismo, que estén reconocidos de conformidad con las normas de contabilidad que se ocupan de las obligaciones de pagar el impuesto a las ganancias o equivalentes.

En los activos del segmento se incluirán las inversiones que se contabilicen utilizando el método de la participación, sólo si el resultado neto de tales inversiones se ha incluido en el ingreso ordinario del segmento. Los activos del segmento incluyen la parte del participante en los activos de la explotación de cualquier negocio conjunto que se contabilice por el método de consolidación proporcional, de acuerdo con la Norma NICSP 8.

Los activos del segmento se presentan minorados por cualesquiera provisiones relacionadas con ellos, siempre que las mismas sean objeto del mismo tipo de compensación en el estado de situación financiera de la entidad.

Pasivos del segmento: son los correspondientes a la operación de la entidad, que se derivan de las actividades operativas del segmento y que le son directamente atribuibles o pueden asignársele utilizando bases razonables de reparto.

Si se han incluido en el resultado del segmento costos por intereses, los pasivos del segmento incluirán las deudas causantes de tales intereses.

Los pasivos de un segmento incluyen la parte que corresponda a la entidad participante en los pasivos de los negocios conjuntos que se contabilicen por el método de consolidación proporcional, de acuerdo con la NICSP 8.

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

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

Atribución de partidas (o rubros) a un segmento

28. En las definiciones de ingreso ordinario/recurso, gasto, activos y pasivos del segmento, se incluyen tanto los importes de las partidas (o rubros) que le son directamente atribuibles, como los que pueden asignárseles utilizando una base razonable de reparto.
29. La entidad debe considerar a su sistema interno de información financiera, como el punto de partida para la identificación de las partidas (o rubros) citadas que puedan ser atribuidas directamente o distribuidas razonablemente a los segmentos. Esto quiere decir que se presume que las partidas (o rubros) identificadas con los segmentos, con fines de información interna, son también directamente atribuibles o razonablemente distribuibles a segmentos para la medición, en la información financiera externa, del ingreso ordinario/recurso, del gasto, de los activos y de los pasivos de cada segmento sobre los que deba darse información.
30. En algunos casos, sin embargo, un ingreso ordinario/recurso, gasto, activo o pasivo puede haber sido asignado a un segmento a efectos de la información financiera interna, utilizando un criterio que, aunque válido y comprensible para la gerencia de la entidad, podría ser considerado subjetivo, arbitrario o difícil de entender por los usuarios externos de los estados financieros. Tal asignación de la partida con el segmento podría no constituir una base razonable, según se ha contemplado en las definiciones dadas en esta Norma de ingreso ordinario/recurso, gasto, activos o pasivos del segmento. Inversamente, la entidad podría elegir, en su sistema interno de información, no atribuir o distribuir entre los segmentos alguna partida de ingreso ordinario/recurso, gasto, activos o pasivos, incluso aunque existiera un criterio razonable para realizar tal asignación. En este caso, la partida (o rubro) en cuestión habría de ser asignada a los segmentos como ingreso ordinario/recurso, gasto, activos o pasivos del mismo, siguiendo las definiciones dadas en la presente Norma.
31. Generalmente las entidades del sector público pueden identificar los costos para el suministro de ciertos grupos de bienes y servicios o para el desarrollo de ciertas actividades, así como los activos que son necesarios para facilitar tales actividades. Esta información es necesaria para fines de planificación y control. Sin embargo, en muchos casos, las operaciones de los organismos gubernamentales y otras entidades del sector público son financiadas por asignaciones “en bloque” o asignaciones en base a una “partida (o rubro)” que refleja la naturaleza de las principales clases de gasto o desembolso. Estas asignaciones “en bloque” o “por partidas (rubros)” pueden no estar relacionadas con líneas de servicio, actividades funcionales o regiones geográficas, específicas. En algunos casos, puede no ser posible atribuir el ingreso ordinario/recurso directamente a un segmento o asignárselo mediante una base razonable. De manera similar, ciertos activos, gastos y pasivos

pueden no estar en condición de ser directamente atribuidos, o asignados mediante una base razonable, a segmentos individuales; bien porque dan soporte a una amplia variedad de actividades de suministro de servicios en una serie de segmentos, o porque están directamente relacionados con actividades de la administración general que no se identifican con ningún segmento específico. Los ingresos ordinarios/recursos, gastos, activos y pasivos que no hayan sido atribuidos o asignados pueden presentarse como importes no asignados al hacer la conciliación de las revelaciones del segmento con el ingreso ordinario/recurso total de la entidad, según lo requerido por el párrafo 64 de esta NICSP.

32. Los gobiernos y sus organismos pueden formalizar acuerdos con entidades del sector privado, para la entrega de bienes y servicios o para la realización de otras actividades. En algunas jurisdicciones, estos acuerdos toman la forma de negocio conjunto o de una inversión en una entidad asociada contabilizada por el método contable de participación. De ser éste el caso, el ingreso ordinario/recurso por segmento incluirá la participación que el segmento tenga en el resultado neto (ahorro o desahorro), contabilizado en patrimonio, si dicho resultado está incluido en el ingreso ordinario/recurso de la entidad, cuando el resultado neto (ahorro o desahorro), esté incluido en el ingreso ordinario/recurso de la entidad y puede ser directamente atribuido, o asignado de forma fiable, al segmento mediante una base razonable. De forma similar, el ingreso ordinario/recurso y el gasto por segmento incluirán la participación del segmento en el ingreso ordinario/recurso y gasto de los negocios conjuntos contabilizadas por consolidación proporcional.

Activos, pasivos, ingresos ordinarios/recursos y gastos de un segmento

33. Son ejemplos de activos de un segmento los activos corrientes que el mismo utiliza en las actividades de operación, la propiedad, planta y equipo, los activos en arrendamiento financiero y los activos intangibles. Si se incluye una determinada partida de depreciación o de amortización de un activo como gasto del segmento, el activo correspondiente será también incluido entre los activos del segmento. Los activos por segmento no incluirán los activos usados para fines de la entidad en su conjunto o los usados para propósitos generales, por ejemplo:
- (a) La oficina de administración central y la unidad de desarrollo de políticas de un ministerio de educación no se incluyen en los segmentos que reflejan la prestación de servicios de educación primaria, secundaria y terciaria; o
 - (b) El edificio del parlamento u otra asamblea general no se incluye en segmentos que reflejen actividades funcionales principales, tales como educación, sanidad y defensa, al presentarse información a nivel del gobierno en su conjunto.

Los activos del segmento incluyen los compartidos por dos o más de ellos, siempre que exista un criterio razonable de reparto.

34. Los estados financieros consolidados de un gobierno u otra entidad pueden abarcar entidades que se obtuvieron por una adquisición que haya originado una plusvalía comprada (fondo de comercio), (la NIC 22 *Combinaciones de empresas* incluye las directrices para contabilizar la adquisición de una entidad). En estos casos, los activos de un segmento incluirán la plusvalía comprada (fondo de comercio) que sea directamente atribuible al mismo o que pueda asignársele utilizando un criterio razonable, en cuyo caso la depreciación de esta partida formará parte del gasto correspondiente al segmento.
35. Dentro de los pasivos de un segmento se encuentran, entre otros, las cuentas comerciales por pagar y otras deudas de la operación, así como los pasivos acumulados (o devengados), anticipos de los miembros de la comunidad para el suministro futuro de bienes y servicios parcialmente subvencionados, las provisiones por garantías de productos resultantes de cualesquier actividad comercial de la entidad, y otras deudas relacionadas con provisiones derivadas de bienes y servicios. Los pasivos del segmento no incluyen los préstamos recibidos, ni las deudas relacionadas con activos en arrendamiento financiero, ni otras deudas incurridas más con fines de financiación que operativos. Si los costos por intereses de un segmento se incluyen en la determinación del gasto del mismo, los pasivos que los originen se incluyen entre los pasivos del segmento.
36. Los pasivos de los segmentos cuya actividad no es fundamentalmente de carácter financiero, no incluirán préstamos recibidos u otras deudas similares, puesto que los ingresos ordinarios/recursos y gastos por segmento no incluyen ingresos ordinarios/recursos y gastos de financiación. Es más, puesto que las deudas se contratan con frecuencia de forma directa por la sede central de la entidad o a través de una autoridad central de préstamos a nivel de entidad o a nivel de gobierno, no suele ser posible atribuirle al segmento directamente, o asignarle de manera razonable, el pasivo generador de los intereses. Sin embargo, si las actividades de financiación de la entidad se identifican como un segmento separado, como puede ocurrir a nivel del gobierno en su conjunto, el gasto del segmento “financiero” incluirá los gastos por intereses, y los correspondientes pasivos generadores de los intereses se incluirán en los pasivos del segmento.
37. Las normas de contabilidad internacionales o nacionales pueden requerir que se hagan ajustes a los importes contables de los activos y pasivos identificables de una entidad obtenida por adquisición (ver ejemplo en NIC 22). La medición de los activos y pasivos de un segmento incluirá los ajustes, correspondientes a los valores en libros anteriores procedentes de otra entidad adquirida en una combinación de entidades que se haya tratado como una adquisición, incluso en el caso de que tales ajustes se hayan hecho sólo con

motivo de la elaboración de los estados financieros consolidados y no se hayan registrado ni en los estados financieros de la entidad controladora ni en los de la controlada De forma similar, si la propiedad, planta y equipo ha sido revaluado después de la adquisición, de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido en la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 17 *Propiedad, planta y equipo*, los activos del segmento se determinarán teniendo en cuenta tal revaluación.

38. En algunas jurisdicciones, un gobierno o entidad gubernamental puede controlar una Empresa Pública u otra entidad que opere comercialmente y esté sujeta a impuesto a las ganancias u otro equivalente. A estas entidades se les puede exigir que apliquen normas de contabilidad tales como la Norma Internacional de Contabilidad NIC 12 *Impuesto a las ganancias*, que establece el tratamiento contable para el impuesto a las ganancias o equivalentes del impuesto a las ganancias. Estas normas pueden exigir que se reconozcan los activos y pasivos por impuesto a las ganancias correspondiente a los gastos por impuesto a las ganancias o gastos por los equivalentes del impuesto a las ganancias, que se reconocen en el ejercicio corriente y se cobran o pagan en ejercicios futuros. Estos activos y pasivos no se incluyen entre los activos o pasivos del segmento puesto que surgen como resultado de todas las actividades de la entidad en su conjunto y del régimen tributario existente respecto a la entidad. Sin embargo, los activos que representen ingresos ordinarios/recursos tributarios por cobrar bajo control de una autoridad tributaria, se incluirán en los activos por segmento de dicha autoridad si los mismos pueden ser directamente atribuidos a dicho segmento o asignados de forma razonable.
39. En las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público se pueden encontrar algunas guías para el reparto de costos. Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 12 *Inventarios* proporciona directrices para la atribución y reparto de costos a los inventarios, y la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 11 *Contratos de construcción*, para la atribución y reparto de costos a los contratos de este tipo. Estas guías pueden resultar de utilidad al proceder a la atribución o reparto de costos entre los segmentos de una entidad.
40. La NICSP 2 suministra guías para clasificar los sobregiros (descubiertos) bancarios como componentes del efectivo o como préstamos.
41. Los estados financieros del gobierno en su conjunto y los estados financieros de ciertas otras entidades controladoras, requerirán de la consolidación de una serie de entidades independientes, tales como ministerios, organismos públicos y empresas públicas. Al preparar estos estados financieros consolidados, se eliminarán las transacciones y saldos entre entidades controladas, de conformidad con la NICSP 6. Sin embargo, tanto el ingreso ordinario como el gasto, así como los activos y pasivos del segmento, se determinarán antes de la eliminación de los saldos y las transacciones

intragrupos, practicada en el proceso de consolidación, salvo en la medida en que estos saldos o transacciones hayan sido realizados entre entidades del mismo segmento.

42. Aunque las políticas contables utilizadas en la elaboración y presentación de los estados financieros de la entidad en conjunto, constituyan la base de las políticas contables de los segmentos, éstas incluirán además principios y políticas relacionadas específicamente con la información segmentada, tales como la forma de identificar segmentos, los métodos utilizados para los fijar los precios de transferencia entre ellos y las bases para la distribución de gastos e ingresos ordinarios/recursos a los segmentos.

Políticas contables en la información sobre segmentos

43. **La información segmentada debe prepararse de acuerdo con las políticas contables adoptadas para preparar y presentar los estados financieros de la entidad, sean éstos individuales o consolidados.**
44. Se presume que las políticas contables que el órgano de dirección y la administración de una entidad han escogido para su utilización en la preparación de sus estados financieros individuales o consolidados, son los que ellos creen más apropiados para los propósitos de información externa. Puesto que el propósito de la información segmentada es ayudar a los usuarios de los estados financieros a comprender mejor y formarse juicios más informados sobre la entidad en su conjunto, esta Norma exige la utilización, en la preparación de la información por segmentos, de las mismas políticas contables elegidas por el órgano de dirección y la administración para la preparación de los estados financieros a nivel consolidado o a nivel de la entidad individual. Sin embargo, esto no significa que las políticas contables, ya sean consolidadas o de la entidad individual, vayan a ser aplicadas a los segmentos identificados como si éstos fueran entidades contables aisladas. Cualquier cifra procedente de un cálculo de detalle, realizado para aplicar un criterio contable determinado para toda la entidad, puede ser objeto de reparto a los segmentos si existe un criterio razonable para hacerlo así. Los cálculos de los derechos de los empleados, por ejemplo, se realizan con frecuencia para la entidad en conjunto, pero las cantidades resultantes pueden ser distribuidas entre los segmentos tomando como base los salarios o los datos demográficos correspondientes a aquellos.
45. Como se expresa en el párrafo 42, puede ser necesario desarrollar políticas contables que aborden aspectos contables propios de la información segmentada, como métodos de fijación de precios de transferencia. La NICSP 1 requiere la revelación de las políticas contables que se necesiten para entender los estados financieros. En concordancia con estos requerimientos, puede ser necesario revelar las políticas específicas para un segmento.

46. La presente Norma permite la revelación de información adicional sobre los segmentos que se preparen utilizando políticas contables distintas a las utilizadas en los estados financieros individuales de la entidad o consolidados, siempre que:
- (a) La información sea relevante para fines de la evaluación del rendimiento y para la toma de decisiones; y
 - (b) se describan claramente los criterios de medición de esta información adicional.

Activos conjuntos

47. **Los activos que sean utilizados conjuntamente por dos o más segmentos deben ser distribuidos entre los mismos si, y sólo si, los ingresos ordinarios/recursos y gastos relacionados con dichos activos son también objeto de reparto entre los segmentos.**
48. La forma de distribuir las partidas (o rubros) de activos, pasivos, gastos e ingresos ordinarios/recursos entre los segmentos dependerá de factores tales como la naturaleza de estas partidas (o rubros), las actividades llevadas a cabo por el segmento y su autonomía relativa. No es posible, o no es adecuado, especificar una única forma de realizar este reparto a ser adoptada por todas las entidades. Tampoco es adecuado forzar la distribución de las partidas (o rubros) de activos, pasivos, gastos o ingresos ordinarios/recursos, que se relacionen en conjunto con dos o más segmentos, si la única base para realizar tal reparto es arbitraria o de difícil comprensión. Por otra parte, las definiciones de ingreso ordinario/recurso, gasto, activos y pasivos del segmento están interrelacionadas, y el reparto resultante de estas partidas (o rubros) debe ser coherente. Por ello, los activos utilizados conjuntamente se repartirán entre los segmentos si, y sólo si, sus correspondientes gastos e ingresos ordinarios/recursos también son objeto de distribución a los segmentos. Por ejemplo, los elementos de la propiedad, planta y equipo se incluirán entre los activos correspondientes a un segmento si, y sólo si, las depreciaciones y amortizaciones que estén relacionadas con el mismo se incluyan en el gasto del segmento.

Segmentos de reciente identificación

49. **Si, en el ejercicio corriente, un segmento se identifica por primera vez en el periodo actual, los datos comparativos del periodo anterior deberán reexpresarse para reflejar el nuevo segmento como un segmento separado, salvo que la reexpresión no sea factible.**
50. Los nuevos segmentos pueden presentarse en los estados financieros en diferentes circunstancias. Por ejemplo, la entidad puede cambiar su estructura de presentación interna de información, pasando de una estructura de segmentos de servicios a una estructura de segmentos geográficos, y la

administración puede considerar apropiado que esta estructura de segmentos se adopte también para fines de presentación externa de información. La entidad puede, asimismo, desarrollar nuevas actividades que sean significativas, o ampliar el campo de una actividad que operaba suministrando servicios de apoyo interno, para que suministre servicios al exterior. En estos casos, los nuevos segmentos pueden presentarse por primera vez en los estados financieros de uso general. Cuando ocurra esto, la presente Norma requiere que los datos comparativos del ejercicio anterior se reexprese para que puedan reflejar la estructura actual de los segmentos, siempre que sea factible.

Información a revelar

51. **Las obligaciones en materia de información a revelar de los párrafos 52-75 deben aplicarse para cada segmento.**
52. **Para cada segmento la entidad deberá revelar el ingreso ordinario/recurso y gasto correspondiente. Separadamente, se presentarán el ingreso ordinario/recurso del segmento proveniente de las aplicaciones presupuestarias o asignaciones similares, el proveniente de otras fuentes externas y el proveniente de las transacciones con otros segmentos.**
53. **La entidad debe revelar, para cada uno de los segmentos, el importe de los activos en libros que le corresponden.**
54. **Para cada segmento la entidad deberá revelar el importe contable total de los pasivos que le corresponden.**
55. **La entidad debe revelar, para cada uno de los segmentos, el costo total incurrido en el periodo para adquirir activos del segmento cuya duración esperada sea mayor de un periodo contable.**
56. Se aconseja pero no se obliga a las entidades a revelar información sobre la naturaleza e importe de todas y cada una de las partidas (o rubros) de ingreso ordinario/recurso y gasto que sean de tal magnitud, cualidad o incidencia, que su conocimiento sea relevante para explicar el rendimiento de cada uno de los segmentos del periodo.
57. La NIC SP 3 exige que cuando las partidas (o rubros) de ingreso ordinario/recurso o gasto integrantes del resultado neto (ahorro o desahorro) de las actividades ordinarias tengan una magnitud, naturaleza o incidencia tales que la información respecto a ellas sea relevante para explicar el rendimiento de la entidad en el periodo, la naturaleza e importe de tales partidas (o rubros) debe ser objeto de información por separado en los estados financieros. La NIC SP 3 ofrece una variedad de ejemplos, entre los que se incluyen las reducciones de valor de los inventarios o de los elementos de la propiedad, planta y equipo, las provisiones para reestructuración, las disposiciones de

propiedad, planta y equipo o de inversiones a largo plazo, las operaciones discontinuadas, las liquidaciones por litigios y la reversión de las provisiones. La recomendación expresada en el párrafo 56 no tiene como propósito cambiar la clasificación de tales partidas (o rubros) de ingreso ordinario/recurso o gasto, de ordinarias a extraordinarias (tal y como están definidas en la NIC SP 3), ni tampoco cambiar la medición de las mismas. Sin embargo, la revelación de la información allí aconsejada modifica el nivel al cual se evalúa, para propósitos de revelación de información en los estados financieros, la significación de tales partidas (o rubros), desde el nivel general de la entidad hasta el nivel del segmento correspondiente.

58. La presente Norma no exige que se revelen los resultados por segmento. Sin embargo, de calcularse el resultado de un segmento y hacerse su revelación, éste será el resultado de sus operaciones sin incluir cargas financieras.
59. Se recomienda, pero no se exige, que la entidad revele los flujos de efectivo por segmento de acuerdo con los requerimientos de la NICSP 2. La NICSP 2 exige que la entidad presente un estado de flujos de efectivo que informe, por separado, sobre los flujos líquidos procedentes de actividades de operación, de inversión y de financiación. Requiere también que revele información sobre ciertos flujos de efectivo. La revelación de información sobre flujos de efectivo de cada segmento puede ser útil para comprender globalmente la situación financiera, liquidez y flujos de efectivo de la entidad.
60. Se recomienda, pero no se exige, que la entidad que no haga revelación de los flujos de efectivo por segmento de conformidad con la NICSP 2, revele, para cada segmento sobre el que deba informar, lo siguiente:
- (a) el gasto por segmento correspondiente a depreciación y amortización de los activos de dicho segmento;
 - (b) otros gastos significativos que no hayan dado lugar a salida de efectivo; y
 - (c) ingresos ordinarios/recursos significativos que no hayan dado lugar a entrada de efectivo, incluidos en el ingreso ordinario/recurso del segmento.

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

61. **Por cada segmento la entidad deberá revelar el total de su participación en el resultado neto (ahorro o desahorro) de las entidades asociadas, negocios conjuntos u otras de sus inversiones que estén contabilizadas por el método de la participación, siempre y cuando las operaciones de esas entidades estén, esencialmente, dentro del segmento en cuestión.**
62. Si bien, ciñéndose a los requerimientos del párrafo 61, la información a revelar sobre las entidades asociadas, negocios conjuntos u otras entidades

contabilizadas por el método de la participación se haga en una sola partida (o rubro), la determinación de si la relación y las operaciones de esas entidades se llevan fundamentalmente por un solo segmento, se hará de forma individualizada para cada una de ellas.

63. **Si la entidad revela, para cada uno de los segmentos pertinentes, información agregada sobre su participación en el resultado neto (ahorro o desahorro) de las entidades asociadas, negocios conjuntos y otras entidades contabilizadas por el método de la participación, ha de presentar también, en la información del segmento, el importe agregado que corresponda a las inversiones en tales entidades.**
64. **La entidad debe presentar una conciliación entre la información correspondiente a cada uno de los segmentos y la información agregada que aparece en los estados financieros, individuales o consolidados de la entidad. En esta conciliación, el ingreso ordinario/recurso de los segmentos debe ser conciliado con los ingresos ordinarios/recursos de la entidad provenientes de fuentes externas (eventualmente, se incluirá aquí el importe de los ingresos ordinarios/recursos que la entidad ha obtenido de fuentes externas, que no figuren en ningún segmento); el gasto del segmento debe ser conciliado con la cifra comparable del gasto de la entidad; los activos del segmento deben ser objeto de conciliación con los de toda la entidad; y los pasivos de los segmentos deben ser objeto de conciliación con los pasivos totales de la misma.**

Información adicional sobre un segmento

65. Como antes se ha expresado, se espera que los segmentos usualmente tomen como base los bienes y servicios principales que suministra la entidad, los programas que ella lleva a cabo o las actividades que desarrolla. Esto se debe a que la información sobre estos segmentos ofrece a los usuarios información relevante sobre el rendimiento de la entidad para alcanzar sus objetivos y posibilita el cumplimiento de sus obligaciones de rendición de cuentas. Sin embargo, en algunas organizaciones, una base geográfica u otra distinta pueden reflejar mejor la base sobre la cual se suministran los servicios y se asignan los recursos en la entidad y han de adoptarse, por tanto, a efectos de los estados financieros.
66. La presente Norma adopta el criterio de que es probable que la revelación de una información mínima tanto sobre los segmentos de servicios y los segmentos geográficos sea útil a los usuarios a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. Por tanto, si la entidad presenta información por segmentos sobre la base de:
 - (a) los principales bienes y servicios que suministra, los programas que lleva a cabo, las actividades que desarrolla, u otros segmentos de servicios, también se le recomienda que, para cada segmento geográfico sobre el que informe internamente al órgano de dirección y

la alta administración, presente información sobre los siguientes aspectos:

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

Otra información a revelar

67. **Al medir e informar sobre el ingreso ordinario/recurso del segmento procedente de transacciones con otros segmentos, los precios de venta inter-segmentos deben fijarse sobre las mismas bases en que ellas se produjeron. Tanto las bases de fijación de los precios inter-segmentos, como cualquier cambio en los criterios utilizados deben ser objeto de revelación en los estados financieros.**
68. **Deben revelarse los cambios en las políticas contables adoptados para la información segmentada, siempre que tengan un efecto significativo sobre los importes de la misma, y la información de períodos anteriores presentada con fines comparativos debe ser reexpresada cuando haya algún cambio de este tipo, salvo cuando sea imposible hacerlo. La información correspondiente debe contener una descripción de la naturaleza del cambio efectuado, las razones del mismo, el hecho de que la información comparativa ha sido reexpresada o de que es imposible hacerlo, así como el efecto financiero del cambio, si se puede determinar razonablemente. Si la entidad cambia el modo de establecer sus segmentos, y no reexpresa la información segmentada de períodos anteriores, porque es imposible hacerlo siguiendo las nuevas políticas contables, deberá informar, para poder realizar la comparación pertinente, tanto las cifras obtenidas con las nuevas políticas como las que corresponderían a las antiguas.**

69. Los cambios en las políticas contables adoptadas por la entidad se tratan conforme a la NICSP 3. Ésta exige que los cambios en las políticas contables sean hechos únicamente si hay una norma legal o un organismo regulador que obligue a ello, o bien si el cambio produce una presentación más apropiada de los sucesos o transacciones en los estados financieros de la entidad.
70. Los cambios en las políticas contables adoptadas por la entidad en general, que afecten a la información segmentada, se tratarán de acuerdo con la NIC SP 3. A menos que una nueva Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público establezca lo contrario, la NIC SP 3 exige que el cambio en las políticas contables se aplique retrospectivamente, y que se reexpresen la información comparativa presentada de periodos anteriores, salvo que resulte imposible hacerlo (tratamiento de referencia), o que el efecto acumulativo producido por el cambio se incluya en la determinación del resultado neto (ahorro o desahorro) de la entidad por el periodo corriente (tratamiento alternativo permitido). Si se sigue el tratamiento de referencia, la información segmentada del ejercicio precedente será reexpresada. Si se sigue el tratamiento alternativo permitido, el ajuste acumulado que se haya incluido en el resultado neto (ahorro o desahorro) de la entidad se incluirá como una partida de ingreso ordinario/recurso o gasto del segmento, siempre que se trate de una partida de la operación que puede ser atribuida, o distribuida con criterio razonable, a los segmentos. En este último caso, la NIC SP 3 puede exigir información por separado siempre que la magnitud, naturaleza o incidencia sea tal que dicha información sea relevante, a la hora de explicar el rendimiento de la entidad en el periodo.
71. Algunos cambios en las políticas contables se refieren específicamente a la información segmentada. Como ejemplos se pueden citar los cambios en la identificación de los segmentos o en los criterios de reparto de ingresos ordinarios/recursos y gastos a los mismos. Estos cambios pueden tener un impacto significativo sobre la información segmentada, pero no modifican la información financiera agregada de la entidad. Con el fin de permitir a los usuarios comprender los cambios y evaluar las tendencias, la información segmentada sobre periodos contables anteriores que se incluye en los estados financieros para permitir comparaciones se reexpresará, siempre que sea posible para reflejar la nueva política contable.
72. El párrafo 67 exige que, para la información segmentada, las transferencias inter-segmentos se midan con las bases que la entidad utiliza efectivamente para fijar los precios de ellas. Si la entidad cambia el método que realmente utiliza para fijar estos precios de transferencia inter-segmentos, esta modificación no constituye un cambio en las políticas contables para el cual deban reexpresarse los datos por segmentos de periodos anteriores de acuerdo con el párrafo 68. No obstante, el párrafo 67 exige que la entidad revele información sobre el cambio propiamente dicho.

73. **Salvo que estas indicaciones estén contenidas en otra parte dentro de los estados financieros o dentro del informe financiero, la entidad deberá indicar:**
- (a) **El tipo de bienes y servicios incluidos en cada segmento de servicios sobre el que se inform;**
 - (b) **La composición de cada segmento geográfico incluido en la información financiera; y**
 - (c) **En caso de no haberse adoptado una base de segmentación por servicios o por localización geográfica, la naturaleza de los segmentos y las actividades que abarcan.**

Objetivos operativos de un segmento

74. Si no se ha revelado en los estados financieros, o en alguna parte del informe anual, será recomendable que la entidad revele los objetivos operativos generales establecidos para cada segmento al inicio del ejercicio de presentación, e indique el grado en el que se han alcanzado dichos objetivos.
75. Para posibilitar que los usuarios evalúen el rendimiento de la entidad en relación con el cumplimiento de sus objetivos de suministro de servicios, será necesario comunicar dichos objetivos a los usuarios. La revelación de información sobre la composición de cada segmento, los objetivos del suministro de servicios de dichos segmentos y el grado en que tales objetivos se han cumplido sustentarán esta evaluación. Esta información también posibilitará que la entidad mejore el cumplimiento de su obligación de rendir cuentas. En muchos casos, esta información se incluye en el informe anual como parte del informe del órgano de dirección o la alta administración. En tales casos, no es necesario revelar esta información en los estados financieros.

Fecha de vigencia

76. **La presente Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público entrará en vigencia para los estados financieros anuales que cubran los ejercicios que comiencen a partir del 1 de Julio del 2003. Se aconseja anticipar su aplicación.**
77. Cuando, posteriormente a esta fecha de entrada en vigor, y para efectos de presentación de su información financiera, la entidad adopte el método contable en base de acumulación (o devengo), según lo definido por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, la presente Norma se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que cubran los ejercicios que comiencen en la fecha de adopción de la Norma o después de esa fecha.

Apéndice 1**Ilustraciones de información por segmentos**

Este Apéndice no forma parte de la Norma, es meramente ilustrativo acerca de la aplicación de la misma, con la finalidad de ayudar a clarificar su significado.

La tabla que se presenta en este Apéndice, así como la nota relativa a la misma, ilustran la información por segmentos que esta Norma exigiría a una Entidad Pública del Área de Educación cuya financiación se efectúa fundamentalmente mediante aplicaciones presupuestarias, pero que, bajo una modalidad comercial, suministra servicios educativos a los empleados de corporaciones importantes y se ha unido, para ello, con un ente empresarial de tipo comercial con el fin de establecer una fundación educativa privada que opere comercialmente. Dicha Entidad Pública tiene una influencia significativa sobre la fundación, pero no la controla. Se presentan, a efectos ilustrativos, datos comparativos de dos años. La información segmentada es obligatoria para cada año en el que se presenten estados financieros completos.

	Primaria/ Secundaria		Terciaria		Servicios especiales		Otros servicios		Eliminacion es		Consolidaci ón	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
INGRESO POR SEGMENTO												
Asignación presupuestaria	48	40	22	23	10	10	7	7				
Cuotas provenientes de fuentes externas	5	4	-	-	9	6	-	-				
Transferencias intersegmentos												
<i>Total ingreso ordinario/recurso por segmento</i>	<u>10</u>	<u>6</u>	<u>6</u>	<u>7</u>	<u>2</u>	<u>4</u>	<u>2</u>	<u>2</u>				
GASTO POR SEGMENTO												
Sueldos y salarios	(39)	(31)	(13)	(13)	(13)	(13)	(2)	(2)				
Depreciación	(9)	(7)	(5)	(7)	(5)	(3)	(1)	(1)				
Otros gastos	(12)	(11)	(10)	(9)	(5)	(5)	(2)	(2)				
<i>Total gasto por segmento</i>	<u>(60)</u>	<u>(49)</u>	<u>(28)</u>	<u>(29)</u>	<u>(23)</u>	<u>(21)</u>	<u>(5)</u>	<u>(5)</u>	<u>20</u>	<u>19</u>	<u>(96)</u>	<u>(85)</u>
Gastos centralizados no asignados											(7)	(9)
Resultado neto (desahorro) de las actividades de operación											(2)	(4)
Gasto por intereses											(4)	(3)
Ingreso ordinario/recurso por intereses											2	3
Participación en el resultado neto de entidades asociadas							8	7			8	7
<i>Resultado neto(ahorro) de actividades Ordinarias</i>											4	3
Pérdida extraordinaria: daños sísmicos en instalaciones no aseguradas			(3)								0	(3)
<i>Resultado neto (ahorro)</i>											<u>4</u>	<u>0</u>
OTRA INFORMACIÓN												
Activos por segmento	54	50	34	30	10	10	10	9			108	99
Inversión en entidades asociadas (método de la participación)									32	26	32	26
Activos centralizados no asignados											35	30
<i>Total activos Consolidados</i>											<u>175</u>	<u>155</u>
Pasivos por segmento	25	15	8	11	8	8	1	1			42	35
Pasivos corporativos no asignados											40	55
<i>Total pasivos Consolidados</i>											<u>82</u>	<u>90</u>
Inversiones (desembolsos de capital)	13	10	9	5	4	0	2	3				
Gastos sin salida de efectivo, excluyendo la depreciación	(8)	(2)	(3)	(3)	(2)	(2)	(1)	(1)				
Ingresos ordinarios/recursos sin entrada de efectivo	-	-	-	-	1	1	-	-				

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

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

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

La mayoría de las operaciones de la Entidad Pública son locales, excepto el establecimiento, como parte de un programa de asistencia, de instalaciones en Europa del Este para suministrar servicios educativos de secundaria. El costo total de los servicios suministrados en Europa del Este es de 5 millones (4 millones en 20X1). El importe contable total de las instalaciones educativas en Europa del Este es de 3 millones (6,5 millones en 20X1). No ha habido desembolsos para la adquisición de activos de fijos en Europa del Este durante el 20X2 o el 20X1.

Transacciones inter-segmentos: el ingreso ordinario/recurso por segmento y el gasto por segmento incluyen el ingreso ordinario/recurso y gasto resultantes de las transacciones entre segmentos. Tales operaciones normalmente se contabilizan al costo y se eliminan en la consolidación. El importe de estas transacciones ha sido de 20 millones (19 millones en 20X1).

Las inversiones en entidades asociadas se contabilizan por el método de la participación. La Entidad Pública posee 40% del capital social de EuroED Ltd, fundación especializada en educación que suministra internacionalmente servicios educativos en forma comercial, bajo contrato con agencias de financiación multilaterales. La inversión se contabiliza utilizando el método de la participación. La inversión y la participación de la Entidad Pública en la ganancia neta de EuroED han sido excluidas de los activos y del ingreso ordinario/recurso del segmento. Sin embargo, se muestran separadamente, en el segmento de otros servicios, que es responsable de gestionar la inversión en la entidad asociada.

Pérdida extraordinaria: En Noviembre de 20X1 la Autoridad incurrió en 3 millones por daños no asegurados causados por un terremoto en las instalaciones educativas en Europa del Este.

En la Revista de Operaciones, incluida en otro apartado de este informe, se presenta un informe completo de los objetivos establecidos para cada segmento y del grado en que los mismos han sido alcanzados.

Apéndice 2**Resumen de la información a revelar exigida**

Este Apéndice es meramente ilustrativo y no forma parte de la Norma. Su finalidad es resumir el conjunto de informaciones a revelar exigidas por los párrafos 52-75.

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

Información a revelar

Gasto total por segmento {¶52}

Ingreso ordinario/recurso total por segmento {¶52}

Ingreso ordinario/recurso por segmento proveniente de asignaciones presupuestarias o asignaciones similares {¶52}

Ingreso ordinario/recurso por segmento proveniente de fuentes externas (excepto asignaciones presupuestarias o asignaciones similares) {¶52}

Ingreso ordinario/recurso por segmento proveniente de transacciones con otros segmentos {¶52}

Importe de los activos en libros de cada segmento {¶53}

Pasivos por segmento {¶54}

Costo de la inversión en activos por segmento {¶55}

Participación de cada segmento en el resultado neto (ahorro o desahorro) {¶61} y en la inversión {¶63} en entidades asociadas y negocios conjuntos contabilizados por el método de la participación (siempre que correspondan en su práctica totalidad a un solo segmento)

Conciliación de los ingresos ordinarios/recursos, gastos, activos y pasivos por segmento {¶64}

Otra información a revelar

Criterios para fijar los precios inter-segmentos y cambios habidos en ellos {¶67}

Cambios en las políticas contables de la información segmentada {¶68}

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

Composición de cada segmento geográfico {¶73}

Naturaleza de los segmentos y actividades llevadas a cabo por cada uno de ellos, en caso de no haberse adoptado ni una base por servicio ni por localización geográfica {¶73}

Apéndice 3

Características cualitativas de la presentación de información financiera

El párrafo 15 de la presente Norma exige el desarrollo de políticas contables que aseguren que la información suministrada en los estados financieros reúna determinadas características cualitativas. Este Apéndice resume las características cualitativas que debe cumplir la información financiera.

Las características cualitativas son los atributos que hacen que la información suministrada por los estados financieros sea útil para los usuarios. Las cuatro características cualitativas principales son: comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad.

Comprensibilidad

La información es comprensible cuando razonablemente se puede esperar que los usuarios comprendan su significado. A este efecto, se debe presumir que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades de la entidad y el entorno en que ella opera, y que están dispuestos a estudiar la información.

No se debe excluir de los estados financieros información sobre asuntos complejos simplemente por considerar que puede resultar demasiado difícil para que algunos usuarios la entiendan.

Relevancia

La información será relevante para los usuarios si éstos la pueden usar como ayuda para evaluar hechos pasados, presentes o futuros o para confirmar o corregir evaluaciones pasadas. Para que sea relevante, la información también debe ser oportuna.

Materialidad (Importancia Relativa)

La relevancia de la información se verá afectada por su naturaleza y materialidad.

La información será considerada material si su omisión o tergiversación puede influir en las decisiones o evaluaciones efectuadas por los usuarios en base a los estados financieros. La materialidad depende de la naturaleza o magnitud de la partida o error considerados en las particulares circunstancias de su omisión o tergiversación. Por ello, la materialidad viene a ser como un umbral o un límite, en vez de una característica cualitativa básica que la información deba poseer para ser útil.

Fiabilidad

La información será fiable si está libre de error material o de predisposición, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que representa o puede esperarse que represente.

Representación fiel

Para que la información represente fielmente las transacciones y otros hechos, deberá presentarse de acuerdo a la esencia de dichas transacciones y hechos y no meramente según la forma legal de los mismos.

La esencia o fondo sobre la forma

Si la información va a representar fielmente las transacciones y otros hechos que pretende representar, será necesario que el tratamiento contable y la presentación de tales transacciones y hechos se hagan de acuerdo a la sustancia y realidad económica de los mismos y no meramente según su forma legal. La esencia de las transacciones y otros hechos no siempre concuerda con su forma legal.

Neutralidad

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

Prudencia

Prudencia es la inclusión de cierto grado de cautela en los criterios que es necesario aplicar al hacer una estimación en condiciones de incertidumbre, de tal modo que los activos o ingresos ordinarios/recursos no queden sobreestimados ni los pasivos o gastos, subestimados.

No obstante, el ejercicio de la prudencia no puede dar lugar, por ejemplo, a la creación de reservas ocultas o provisiones excesivas, la deliberada subestimación de activos o ingresos ordinarios/recursos o a la deliberada sobreestimación de pasivos o gastos; ya que, entonces, los estados financieros no serían neutrales y no tendrían, entonces, la cualidad de fiabilidad.

Integridad o completitud

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

Comparabilidad

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

La cualidad de comparabilidad es aplicable:

- a la comparación entre estados financieros de diferentes entidades; y
- a la comparación entre los estados financieros de la misma entidad en diferentes períodos de tiempo.

Una importante implicación de la característica de comparabilidad es que los usuarios necesitan estar informados sobre las políticas empleadas en la preparación de los estados financieros, los cambios en dichas políticas y los efectos de tales cambios.

Debido a que los usuarios necesitan comparar el rendimiento de una entidad a lo largo del tiempo, es importante que los estados financieros muestren información de los ejercicios precedentes, que guarde correspondencia con la del ejercicio en curso.

Limitaciones a la Fiabilidad y Relevancia de la Información

Oportunidad de Presentación

Si se produce alguna demora indebida en la presentación de la información, ésta puede perder su relevancia. Para poder presentar la información de forma oportuna, puede ocurrir que se tenga que emitir la información antes de conocer todos los aspectos de una determinada transacción, deteriorándose así la fiabilidad. A la inversa, si la presentación de información se demora hasta poder conocer todos los aspectos, la información puede resultar de altamente fiable pero de poco valor para los usuarios, que, entretanto, habrán tenido que tomar decisiones sin ella. Para alcanzar el equilibrio entre fiabilidad y relevancia, el factor predominante ha de ser cómo satisfacer mejor las necesidades del usuario respecto a la toma de decisiones.

Equilibrio entre Beneficio y Costo

El equilibrio entre beneficio y costo es una limitación permanente. Los beneficios derivados de la información deben ser mayores que el costo de obtenerla. La evaluación de beneficio y costo es, sin embargo, esencialmente, cuestión de criterio. Por otra parte, no siempre los costos recaen en los usuarios que gozan de los beneficios. Los beneficios pueden también alcanzar a usuarios distintos de aquellos para quienes se preparó la información. Por estas razones, es difícil aplicar un análisis costo-beneficio en un caso particular. No obstante, los entes normativos, así como los responsables de la preparación de los estados financieros y los usuarios de los mismos deben tener en cuenta esta limitación.

Equilibrio entre las Características Cualitativas

En la práctica, suele necesitarse un equilibrio entre las características cualitativas. Por lo general, el objetivo es llegar a un apropiado equilibrio entre las características con el fin de que se alcancen los objetivos de los estados financieros. La importancia relativa de las características en diferentes situaciones es cuestión de criterio profesional.

Comparación con la NIC 14

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

- La NICSP 18 define los segmentos de manera diferente a la NIC 14. La NICSP 18 exige que las entidades presenten información por segmentos de una forma apropiada para evaluar el rendimiento pasado y tomar decisiones sobre la asignación de recursos. La NIC 14 requiere que se presente información por segmentos de negocio y segmentos geográficos.
- La NICSP 18 incluye un comentario adicional al de la NIC 14, para aclarar la aplicabilidad de las directrices a la contabilidad de las entidades del sector público.
- La NIC 14 requiere revelar los resultados por segmento, la depreciación y amortización de activos por segmento y otros gastos significativos que no conlleven salida de efectivo. La NICSP 18 no requiere revelar los resultados por segmento. La NICSP 18 recomienda, pero no exige, revelar los ingresos ordinarios/recursos significativos que no impliquen entrada de efectivo e incluidos en el ingreso ordinario/recurso por segmento, la depreciación por segmento y otros gastos que no conlleven salida de efectivo, o los flujos de efectivo por segmento exigidos por la NICSP 2 *Estado de flujos de efectivo*.
- La NICSP 18 no exige revelar información sobre segmentos secundarios, pero recomienda ciertas revelaciones mínimas tanto de los “segmentos de servicio” como de los geográficos.”
- La NICSP 18 no especifica un umbral cuantitativo que se deba aplicar para identificar los segmentos sobre los que se debe informar.
- La NICSP 18 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 14. Los ejemplos más significativos en la NICSP 18 son los términos “entidad,” o “ingreso ordinario/recurso,” “estado de rendimiento financiero,” “estado de situación financiera,” y “activos netos/patrimonio neto.” Los términos equivalentes en la NIC 14 son “empresa,” “ingreso,” “estado o cuenta de pérdidas y ganancias,” “balance” y “patrimonio neto.”