

**Primera Edición
Julio de 2003**

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

Reconocimiento

La presente Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público ha sido extraída básicamente de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 24 (reestructurada en 1994), *Revelaciones sobre Entes Vinculados [Partes Vinculadas]*, publicada por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee (IASC)). En el año 2001, en reemplazo del IASC, quedaron establecidos el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés) y la Fundación para el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF, por sus siglas en inglés). Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) emitidas por el IASC permanecerán en vigencia mientras no sean modificadas o retiradas por el IASB. La presente publicación del Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores reproduce extractos de la NIC 24, con autorización del IASB.

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

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

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

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

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

ISBN: 1-887464-90-5
International Federation of Accountants
535 Fifth Avenue, 26th Floor
New York, New York 10017
United States of America

Introducción

Normas de Contabilidad para el Sector Público

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

Las NICSP están basadas en las Normas Internacionales de Presentación de Información Financiera (NIPIF), antes conocidas como Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés), en lo que concierne a los requerimientos que, de dichas Normas, son aplicables al sector público. Actualmente, el Comité desarrolla también NICSP que abordan temas contables del sector público que no han sido abordados por las NIPIF o las NIC.

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

CONTENIDO

Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público - NICSP 20

Revelaciones sobre Entes Vinculados [Partes Vinculadas]

Párrafos

OBJETIVO

ALCANCE

DEFINICIONES

Miembro cercano de la familia de un individuo 5

Personal esencial de la administración 6 - 9

Entes vinculados [partes vinculadas] 10 - 15

Remuneraciones del personal esencial de la administración 16

Derecho de voto 17

EL FACTOR ENTE VINCULADO [PARTE VINCULADA] 18 - 21

Remuneraciones del personal esencial de la administración 21

MATERIALIDAD 22

REVELACIONES 23 - 41

Revelaciones sobre el control 25 - 26

Revelaciones sobre transacciones de entes vinculados [partes vinculadas] 33

Revelaciones - personal esencial de la administración 34 - 41

FECHA DE ENTRADA EN VIGENCIA 42 - 43

APÉNDICE – EJEMPLOS DE APLICACIÓN DE LA NORMA

COMPARACIÓN CON LA NIC 24

Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público - NICSP 20

REVELACIONES SOBRE ENTES VINCULADOS [PARTES VINCULADAS]

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

Objetivo

Es objetivo de la presente Norma establecer como requerimiento la revelación de toda relación de entes vinculados en que exista un control; así como la revelación de información sobre las transacciones entre la entidad y sus entes vinculados, en ciertas circunstancias. Se requiere esta información para fines de contabilidad y para facilitar un mejor entendimiento de la situación financiera y la gestión financiera [rendimiento financiero] de la Entidad Presentadora. Los puntos principales por considerar al revelar información de entes vinculados son: la identificación de los entes que tienen un control o ejercen una influencia significativa sobre la Entidad Presentadora, y la determinación de la información que se debe revelar sobre las transacciones efectuadas con dichos entes.

Alcance

- 1. La entidad que prepare y presente sus estados financieros por el método contable de lo devengado, deberá aplicar esta Norma al revelar información sobre las relaciones de entes vinculados, y sobre ciertas transacciones efectuadas con los mismos.**
- 2. La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público, excepto Empresas Públicas.**
3. Las empresas Públicas (EP) deberán aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC, por sus siglas en inglés). La Guía N° 1 del Comité del Sector Público, *Presentación de Información Financiera de las Empresas Públicas*, observa que las NIC son de aplicación para todas las organizaciones empresariales, sin importar que éstas pertenezcan al sector privado o al sector público. Por ello, la Guía N° 1 recomienda que las EP presenten sus estados financieros guardando conformidad, en todos los aspectos materiales, con las NIC.

Definiciones

- 1. En esta Norma, los términos que siguen se usan con los significados que les acompañan:**

Miembros cercanos de la familia de un individuo: son los parientes cercanos o miembros de la familia inmediata del individuo, de quienes se puede esperar que influyan en el individuo o sean influídos por él en los tratos que ellos tengan con la entidad.

Personal esencial de la administración: son los siguientes:

- (a) Todos los directores o miembros del órgano rector de la entidad; y**
- (b) Otras personas que tengan la autoridad y responsabilidad de planear, dirigir y controlar las actividades de la Entidad Presentadora. En tanto se cumpla este requerimiento, el personal esencial de la administración incluye:**
 - (i) Al miembro, si lo hubiera, del órgano rector de una entidad del gobierno en su conjunto, que tenga la autoridad y**

- responsabilidad de planear, dirigir y controlar las actividades de la Entidad Presentadora;*
- (ii) *Cualquier asesor esencial de dicho miembro; y*
 - (iii) *Salvo que ya esté incluido en (a), el grupo senior de la administración de la Entidad Presentadora, incluyendo al director ejecutivo o jefe permanente de la Entidad Presentadora.*

Supervisión: viene a ser la supervisión de las actividades de la entidad, con la autoridad y responsabilidad de ejercer un control o una influencia significativa sobre las decisiones financieras y operativas de la entidad.

Ente vinculado [parte vinculada]: se considera que dos entes están vinculados si uno de ellos tiene la capacidad de controlar a otro o ejerce sobre éste una influencia significativa en la toma de decisiones financieras y operativas, o si la entidad que es un ente vinculado y otra entidad están sujetas a un control común. Los entes vinculados incluyen:

- (a) *Entidades que, directa o indirectamente, a través de uno o más intermediarios, controlan a, o son controladas por, la Entidad Presentadora;*
- (b) *Entidades asociadas (ver Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público – NICSP 7 Tratamiento contable de las inversiones en entidades asociadas);*
- (c) *Individuos que, directa o indirectamente, poseen, en la Entidad Presentadora, una participación que les da una influencia significativa sobre ella, y asimismo los miembros cercanos de la familia de cualquiera de tales individuos;*
- (d) *Personal esencial de la administración y miembros cercanos de la familia de dicho personal; y*
- (e) *Entidades en las cuales hay un interés sustancial de propiedad que, directa o indirectamente, tiene alguna de las personas indicadas en (c) o (d), o asimismo entidades sobre las cuales las mencionadas personas pueden ejercer una influencia significativa.*

Transacción entre entes vinculados: es la transferencia de recursos u obligaciones entre entes vinculados, independientemente de que se debite o no un precio. Las transacciones entre entes vinculados excluyen las transacciones con cualquier otra entidad que sea ente vinculado sólo porque económicamente dependa de la Entidad Presentadora o del gobierno del cual ésta forma parte.

Remuneración del personal esencial de la administración: es toda retribución o beneficio directa o indirectamente obtenido de la Entidad Presentadora por el personal esencial de la administración, por los servicios prestados por estas personas en su condición de miembros del órgano rector o en su condición de empleados de la Entidad Presentadora.

Influencia significativa (para los fines de esta Norma): es el derecho de participar en las decisiones de política financiera y operativa de una entidad, pero sin tener control sobre dichas políticas. Se puede ejercer una influencia significativa de varias maneras, generalmente por representación en el directorio u órgano de dirección equivalente; pero también, por ejemplo, por participación en el proceso de formulación de políticas, por transacciones materiales entre las entidades de una entidad económica, por intercambio de personal de administración o por dependencia de información técnica. Se puede obtener influencia significativa a través de un interés de propiedad o por ley o por acuerdo. Con respecto al interés

de propiedad, la influencia significativa es presumible de acuerdo a lo definido en la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 7 Tratamiento contable de las inversiones en entidades asociadas.

Los términos definidos en otras Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público se usan en la presente con el mismo significado que en aquéllas, y han sido reproducidos en el Glosario de Definiciones de Términos publicado por separado.

Miembro cercano de la familia de un individuo

5. Será necesario usar el criterio para determinar si se debe o no identificar a un individuo como miembro cercano de su familia, para los fines de aplicación de la presente Norma. A falta de información en contrario - por ejemplo, que el cónyuge u otro pariente estén separados del individuo - se presume que los siguientes miembros de la familia inmediata y parientes cercanos tienen influencia, o están sujetos a influencia, en un grado tal que satisface la definición de miembro cercano de la familia del individuo:
 - (a) Cónyuge, compañera de hogar [conviviente], hijo dependiente o pariente dependiente que viven en el hogar común;
 - (b) Abuelo, padre, hijo no dependiente, nieto, hermano o hermana; y
 - (c) Cónyuge o compañera de hogar [conviviente] de un hijo, suegro, cuñado o cuñada.

Personal esencial de la administración

6. Se incluye en el personal esencial de la administración a todos los directores o miembros del órgano rector de la Entidad Presentadora ahí donde este órgano tiene la autoridad y responsabilidad de planear, dirigir y controlar las actividades de la entidad. A nivel del gobierno en su conjunto, el órgano rector puede estar compuesto por representantes elegidos o nombrados (por ejemplo, presidente o gobernador, ministros, concejales y regidores, o las personas por ellos designadas).
7. Cuando una entidad está sujeta a la supervisión de un representante, elegido o nombrado, del órgano rector del gobierno al cual pertenece la entidad, a dicho representante se le incluye como personal esencial de la administración si es que la función de supervisión incluye la autoridad y responsabilidad de planear, dirigir y controlar las actividades de la entidad. En muchas jurisdicciones puede que los asesores esenciales de dicha persona no posean suficiente autoridad legal o de otra clase para satisfacer la definición de personal esencial de la administración. En otras jurisdicciones se puede juzgar que los asesores esenciales de dicha persona son personal esencial de la administración porque tienen una relación especial de trabajo con un individuo que tiene control sobre la entidad. Ellos, por tal razón, tienen acceso a información privilegiada y pueden también tener la capacidad de ejercer un control o una influencia significativa sobre la entidad. Será necesario usar el criterio para evaluar si un individuo es o no un asesor esencial y si tal asesor satisface o no la definición de personal esencial de la administración o constituye un ente vinculado.
8. El órgano rector, junto con el director ejecutivo y el grupo senior de la administración, tiene la autoridad y responsabilidad por el planeamiento y control de las actividades de la entidad, la administración de los recursos de ésta y el logro de los objetivos globales de la misma. Se ha de considerar, por tanto, como personal esencial de la administración, al director ejecutivo y al grupo senior de la administración de la Entidad Presentadora. Habrá jurisdicciones en las cuales los funcionarios no tengan la suficiente autoridad y responsabilidad que permitan calificarlos (según lo definido por esta Norma) como personal esencial de la administración de la Entidad Presentadora a nivel del gobierno en su conjunto. En estos casos, el personal esencial de la administración estará compuesto sólo por aquellos miembros elegidos del órgano

rector, que tengan la mayor responsabilidad de gobierno, y a los cuales se les suele conocer como “Gabinete Ministerial”.

9. El grupo senior de la administración de una entidad económica puede comprender individuos tanto de la entidad controladora [entidad dominante], como de otras entidades que colectivamente conformen la entidad económica.

Entes vinculados [partes vinculadas]

10. Al considerar cada posible relación de entes vinculados, la atención se ha de dirigir a la sustancia de la relación y no meramente a la forma legal.

11. Cuando dos entidades tienen en común a un miembro del personal esencial de la administración, es necesario considerar la posibilidad y evaluar la probabilidad de que esta persona pueda afectar las políticas de ambas entidades en sus tratos mutuos. Sin embargo, el solo hecho de que haya un miembro común del personal esencial de la administración no necesariamente crea una relación de ente vinculado.

12. En el contexto de esta Norma, se considera que no hay entes vinculados:

- (a) En el caso de

- (i) Los proveedores de financiamiento en el curso de sus actividades como tales; y
- (ii) Los sindicatos; en el curso de sus tratos normales con la entidad y únicamente con respecto a estos tratos (aunque los mencionados terceros puedan limitar la libertad de acción de la entidad o participar en su proceso de toma de decisiones); y

- (b) En el caso de una entidad con la cual la relación es sólo la de una sucursal [agencia o dependencia].

13. Pueden surgir relaciones de ente vinculado cuando un individuo o es miembro del órgano rector o está involucrado en las decisiones financieras y operativas de la Entidad Presentadora. También pueden surgir relaciones de ente vinculado a través de las relaciones operativas externas entre la Entidad Presentadora y el ente vinculado. Tales relaciones involucrarán a menudo un grado de dependencia económica.

- (a) Sería improbable que, de por sí, una dependencia económica entre dos entidades establecida por el hecho de que un volumen significativo de financiamiento o venta de bienes y servicios de la una depende de la otra, condujera a un control o influencia significativa y es, por tanto, improbable que dicha dependencia dé lugar a una relación de ente vinculado. De manera similar, un solo cliente, proveedor, concesionario, distribuidor o agente en general, con quien una entidad del sector público tenga un volumen significativo de negocios, no será un ente vinculado tan sólo en virtud de la resultante dependencia económica. Sin embargo, la dependencia económica, junto con otros factores, puede dar lugar a una influencia significativa y, por tanto, a una relación de ente vinculado. Se requiere aplicar el criterio para evaluar el efecto que una dependencia económica tiene sobre una relación. Cuando la Entidad Presentadora es económicamente dependiente de otra entidad, es recomendable que la Entidad Presentadora revele la existencia de dicha dependencia.

- (b) La definición de ente vinculado incluye a las entidades de propiedad del personal esencial de la administración, de los miembros cercanos de la familia de tales individuos, o de los accionistas principales (o equivalentes si la entidad no tiene una estructura patrimonial formal) de la Entidad Presentadora. La definición de ente vinculado también incluye las circunstancias en que un ente tiene la capacidad de ejercer influencia

significativa sobre otro ente. En el sector público, a un individuo o entidad se les puede dar la responsabilidad de supervisar a una Entidad Presentadora, lo cual les da influencia significativa, pero no control, sobre las decisiones financieras y operativas de la Entidad Presentadora. Para los fines de esta Norma, se define que la influencia significativa abarca a las entidades sujetas a control mancomunado.

Remuneración del personal esencial de la administración

(c) La remuneración del personal esencial de la administración se refiere a la remuneración que, de la Entidad Presentadora, obtienen los individuos por los servicios prestados a la misma, en su condición de miembros del órgano rector o de empleados. En esta Norma, los beneficios obtenidos directa o indirectamente de la entidad por servicios prestados en condición distinta a la de empleado o miembro del órgano rector, no llenan la definición de remuneración del personal esencial de la administración. No obstante, el párrafo 34 requiere que se haga revelación de algunos de estos otros beneficios. La remuneración del personal esencial de la administración excluye cualquier pago efectuado sólo como reembolso de algún desembolso incurrido por los mencionados individuos en beneficio de la Entidad Presentadora por ejemplo, el reembolso de los gastos de alojamiento asociados a un viaje por motivos de trabajo.

Derecho de voto

(d) La definición de ente vinculado incluirá a los individuos que directa o indirectamente poseen un interés en el derecho de voto de la Entidad Presentadora, lo que les da una influencia significativa sobre la misma. La tenencia de un interés en el derecho de voto de una entidad puede surgir cuando una entidad del sector público tiene una estructura corporativa y un ministro o un organismo gubernamental poseen acciones de la entidad.

El factor Ente vinculado [parte vinculada]

(e) Las relaciones de entes vinculados se dan a lo largo del sector público, debido a que:

- (a) Las unidades administrativas están sujetas a la dirección general del poder ejecutivo - y, en última instancia, del parlamento u otro organismo similar compuesto por funcionarios elegidos o nombrados - y operan en conjunto para concretar las políticas del gobierno;
- (b) Los ministerios y dependencias gubernamentales con frecuencia conducen actividades que son necesarias para el logro de los diferentes componentes de sus responsabilidades y objetivos, a través de entidades controladas [entidades dominadas] separadas, y a través de entidades sobre las cuales ejercen una influencia significativa; y
- (c) Los ministros u otros miembros, elegidos o nombrados, del gobierno y del grupo senior de la administración, pueden ejercer una influencia significativa sobre las operaciones de un ministerio o dependencia.

19. Las revelaciones sobre ciertas relaciones de entes vinculados y sobre ciertas transacciones de entes vinculados y la relación en que se fundamentan estas transacciones, son necesarias para fines de contabilidad y para facilitar a los usuarios un mejor entendimiento de los estados financieros de la Entidad Presentadora, ya que:

(a) Las relaciones de entes vinculados pueden influir en la forma en que la entidad opera con otras entidades para alcanzar sus objetivos individuales, y en la forma en que coopera con otras entidades para alcanzar objetivos comunes o colectivos;

- (b) Las relaciones de ente vinculado podrían exponer a una entidad a riesgos o dar oportunidades que no habrían existido si no hubiera existido la relación;
- (c) Los entes vinculados pueden celebrar transacciones que entes no vinculados no celebrarían, o pueden acordar transacciones en términos y condiciones diferentes a los que normalmente regirían para entes no vinculados. Esto ocurre con frecuencia en organismos y dependencias gubernamentales en que, entre organismos, se transfieren bienes y servicios a menos de la recuperación total del costo, como parte de los procedimientos operativos normales que son congruentes con el logro de los objetivos de la Entidad Presentadora y el gobierno. Se espera que los gobiernos y las entidades individuales del sector público usen los recursos con eficiencia, eficacia y en la forma pensada, y que manejen los dineros públicos manteniendo los más altos niveles de integridad. La existencia de relaciones de entes vinculados significa que uno de los entes puede tener un control o una influencia significativa sobre las actividades de otro ente. Esto da oportunidad a que se produzcan transacciones de un modo que puede beneficiar inadecuadamente a uno de los entes a expensas del otro.

20. La revelación de ciertos tipos de transacciones de entes vinculados, que hayan ocurrido, y de los términos y condiciones en que dichas transacciones se hayan conducido, permite a los usuarios evaluar el efecto de dichas transacciones sobre la situación financiera y la gestión financiera [rendimiento financiero] de la entidad y su capacidad para producir los servicios acordados. Esta revelación también da seguridad acerca de que la entidad es transparente en sus tratos con los entes vinculados.

Remuneración del personal esencial de la administración

21. El personal esencial de la administración ocupa puestos de responsabilidad en la entidad. Es responsable de la dirección estratégica y la conducción operativa de la entidad y se le confía una significativa autoridad. Su sueldo suele ser establecido por ley o por un tribunal independiente u otro organismo independiente de la Entidad Presentadora. Sin embargo, sus responsabilidades pueden darles capacidad para influir en los beneficios del cargo que fluyen a ellos o a sus entes vinculados. Esta Norma requiere que se hagan ciertas revelaciones sobre las remuneraciones del personal esencial de la administración y de los miembros cercanos de la familia de este personal durante el Ejercicio de Presentación, los préstamos que se les hayan concedido y las retribuciones que se les hayan efectuado por servicios que hayan prestado a la entidad en condición distinta a la de miembros del organismo de dirección o empleados. Las revelaciones requeridas por esta Norma asegurarán que se apliquen apropiados niveles mínimos de transparencia a la remuneración del personal esencial de la administración y de los miembros cercanos de la familia de este personal.

Materialidad

22. La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 1 *Presentación de Estados Financieros* requiere que se revelen por separado las partidas materiales. La materialidad de una partida se determina con referencia a la naturaleza o magnitud de dicha partida. Al evaluar la materialidad de las transacciones de los entes vinculados, [debe considerarse que] la naturaleza de la relación entre la Entidad Presentadora y el ente vinculado y la naturaleza de la transacción pueden indicar que se trata de una transacción material, no importando la magnitud.

Revelaciones

23. En muchos países, las leyes y otras reglas autorizadas para la presentación de información financiera requieren que los estados financieros de las entidades del sector privado y empresas públicas revelen información sobre ciertas clases de entes vinculados y transacciones de entes vinculados. En particular, la atención se centra en

las transacciones de la entidad con sus directores o miembros de su órgano rector y con el grupo senior de la administración, especialmente en cuanto a las remuneraciones y préstamos concedidos. Esto se debe a las responsabilidades fiduciarias de los directores, miembros del órgano rector y grupo senior de la administración y a que ellos tienen amplios poderes sobre los recursos de la entidad. En algunas jurisdicciones, se incluyen similares requerimientos en las leyes y regulaciones aplicables a las entidades del sector público.

24. Algunas Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público también requieren que se revelen las transacciones con entes vinculados. Por ejemplo, la NICSP 1 requiere que se revelen los montos por pagar y por cobrar que se mantienen con las entidades controladoras, entidades controladas pares, entidades asociadas y otros entes vinculados. La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 6 *Estados Financieros Consolidados y Tratamiento contables de las Entidades Controladas* y la NICSP 7 requieren que se revele la lista de las entidades controladas significativas y las entidades asociadas. La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 3 *Superávit o Déficit Neto del Ejercicio, Errores y Cambios Sustanciales y Cambios en las Políticas Contables* requiere que se revelen las partidas extraordinarias y las partidas de ingreso y gasto que conforman el superávit o déficit proveniente de las actividades ordinarias y que son de una magnitud, naturaleza o incidencia tal que su revelación es pertinente para explicar la gestión [rendimiento] de la entidad durante el ejercicio.

Revelaciones sobre el control

25. *Aquellas relaciones de entes vinculados en que exista un control, deberán revelarse sin importar si han habido o no transacciones entre los entes vinculados.*

26. A fin de que los lectores de los estados financieros se formen una idea acerca de los efectos que las relaciones de los entes vinculados tienen sobre la Entidad Presentadora, es apropiado revelar dichas relaciones cuando existe un control, sin importar que hayan o no habido transacciones entre los entes vinculados. Esto involucraría la revelación de los nombres de cualesquier entidades controladas, el nombre de la entidad controladora inmediata y el nombre de la entidad controladora final, si la hubiera.

Revelaciones sobre las transacciones de entes vinculados [partes vinculadas]

27. *Con respecto a aquellas transacciones entre entes vinculados, distintas a las transacciones que se producirían en una relación normal de proveedor o cliente/receptor, en términos y condiciones ni más ni menos favorables que los que razonablemente se espera que la entidad habría adoptado si hubiera negociado con dicho individuo o entidad en un trato libre y directo bajo las mismas circunstancias, la Entidad Presentadora deberá revelar:*

- (a) La naturaleza de las relaciones de los entes vinculados;*
- (b) Los tipos de transacciones que se han producido; y*
- (c) Los elementos de las transacciones que son necesarios para aclarar la importancia de estas transacciones con respecto a sus operaciones, y suficientes para posibilitar que los estados financieros presenten información pertinente y confiable para efectos de la toma de decisiones y rendición de cuentas.*

28. Los siguientes son ejemplos de situaciones en que las transacciones de los entes vinculados pueden conducir a que la Entidad Presentadora tenga que hacer las pertinentes revelaciones:

- (a) Prestación o recepción de servicios;*

- (b) Compras o transferencias/ventas de bienes (terminados o no terminados);
- (c) Compras o transferencias/ventas de inmuebles y otros activos;
- (d) Acuerdos de organismos [agencias o dependencias];
- (e) Acuerdos de arrendamiento;
- (f) Transferencias respecto a investigación y desarrollo;
- (g) Acuerdos de concesión;
- (h) Financiamiento (incluyendo préstamos, aportes de capital, subvenciones, en efectivo o en especie, y otros aportes financieros, incluyendo acuerdos de participación en los costos); y
- (i) Garantías y prendas [garantías colaterales].

29. Las entidades del sector público hacen tratos entre sí, diariamente y en forma amplia. Estas transacciones pueden producirse al costo, a menos del costo o libres de cargo. Por ejemplo, un ministerio de servicios administrativos puede proveer de oficinas libres de cargo a otros ministerios, o una entidad del sector público puede actuar como agente de compras para otras entidades del sector público. En algunos modelos gubernamentales puede haber capacidad para recuperar más del costo total del servicio producido. Los ministerios son entes vinculados porque están sujetos a control común y estas transacciones cubren la definición de transacciones de entes vinculados. Sin embargo, no se requiere revelar información sobre las transacciones entre estas entidades cuando las transacciones son congruentes con las relaciones operativas normales entre las entidades y se realizan en términos y condiciones que son normales para tales transacciones en estas circunstancias. La exclusión de estas transacciones de entes vinculados, de los requerimientos de revelación del párrafo 27, refleja que las entidades del sector público operan juntas para alcanzar objetivos comunes y reconoce que pueden adoptarse mecanismos para la producción de servicios por parte de las entidades del sector público de diferentes jurisdicciones. Esta Norma requiere que se revelen las transacciones de entes vinculados sólo cuando dichas transacciones se produzcan de un modo que no sea conforme a los parámetros operativos establecidos en dicha jurisdicción.

30. La información sobre transacciones de entes vinculados que sería necesario revelar para cubrir los objetivos de presentación de información financiera de uso general, normalmente debiera incluir:

- (a) Una descripción de la naturaleza de la relación con los entes vinculados involucrados en estas transacciones. Por ejemplo, si la relación fue la de una entidad controladora, entidad controlada, entidad bajo control común o personal esencial de la administración;
- (b) Una descripción de las transacciones de entes vinculados dentro de cada clase general de transacciones, así como una indicación del volumen de las clases, sea mediante un importe monetario específico, sea mediante una proporción de dicha clase de transacciones y/o saldos;
- (c) Un resumen de los términos y condiciones generales de las transacciones con los entes vinculados, incluyendo la revelación de la forma en que estos términos y condiciones difieren de los normalmente asociados a transacciones similares con entes no vinculados; y
- (d) Los importes o proporciones apropiadas de las partidas pendientes.

31. El párrafo 34 de esta Norma requiere que se hagan revelaciones adicionales sobre ciertas transacciones entre la entidad y el personal esencial de la administración y/o los miembros cercanos de la familia de este personal.

32. Las partidas de naturaleza similar pueden revelarse agrupándolas en importes totales, salvo que se necesite revelarlas por separado con el fin de proporcionar información pertinente y confiable para efectos de la toma de decisiones y rendición de cuentas.

33. En los estados financieros consolidados es innecesaria la revelación de transacciones de entes vinculados entre miembros de una entidad económica, ya que los estados financieros consolidados presentan la información sobre la entidad controladora y las entidades controladas como una sola Entidad Presentadora. Las transacciones de entes vinculados que se producen entre entidades existentes al interior de una entidad económica se eliminan en la consolidación, conforme a la NICSP 6. Las transacciones con entidades asociadas contabilizadas por el método de participación patrimonial no se eliminan y, por tanto, requieren ser reveladas por separado como transacciones de entes vinculados.

Revelaciones – Personal esencial de la administración

34. La entidad revelará:

- (a) La remuneración totalizada del personal esencial de la administración y el número de individuos, determinados según base equivalente a tiempo completo, que reciben remuneraciones dentro de esta categoría, mostrando por separado las clases principales del personal esencial de la administración e incluyendo una descripción de cada clase;**
- (b) El importe total de todas las otras remuneraciones y compensaciones dadas por la Entidad Presentadora, durante el Ejercicio de Presentación, al personal esencial de la administración y a los miembros cercanos de la familia de dicho personal, mostrando por separado los importes totalizados dados a:**
 - (i) El personal esencial de la administración; y**
 - (ii) Los miembros cercanos de la familia de dicho personal; y**
- (c) Con respecto a los préstamos de poca accesibilidad para personas que no son personal esencial de la administración, y préstamos de accesibilidad poco conocida por los miembros del público, por cada miembro individual del personal esencial de la administración y cada miembro cercano de la familia de dicho personal:**
 - (i) El importe de los préstamos adelantados durante el ejercicio y los términos y condiciones de los mismos;**
 - (ii) El importe de los préstamos cancelados durante el ejercicio;**
 - (iii) El importe del saldo de cierre de todos los préstamos y cuentas por cobrar; y**
 - (iv) Cuando el individuo no es un director o miembro del órgano rector o grupo senior de la administración de la entidad, la relación del individuo con éstos.**

35. El párrafo 27 de esta Norma requiere que se revelen las transacciones de entes vinculados que se han producido en forma distinta a la forma “libre y directa” congruente con las condiciones operativas establecidas para la entidad. Esta Norma también requiere que se revele información sobre ciertas transacciones con el personal esencial de la administración identificadas en el párrafo 34, se hayan o no producido en forma libre y directa congruente con las condiciones operativas que se aplican con respecto a la entidad.

36. Las personas que son personal esencial de la administración pueden ser empleados a tiempo completo o a tiempo parcial. Será necesario estimar el número por revelar de los individuos que reciben remuneración de acuerdo al párrafo 34 (a), tomando una base equivalente a tiempo completo. Las entidades harán revelaciones separadas sobre sus principales clases de personal esencial de la administración. Por ejemplo, si la entidad tiene un órgano rector separado de su grupo senior de administración, hará revelaciones separadas sobre las remuneraciones de los dos grupos. Si un individuo es miembro, tanto del órgano rector, como del grupo senior de la administración, dicho individuo, para los fines de esta Norma, será incluido en sólo uno de tales grupos. Las categorías del personal esencial de la administración identificadas en la definición de “personal esencial de la administración” sirven de guía para identificar las clases de dicho personal.
37. La remuneración del personal esencial de la administración puede incluir una variedad de beneficios directos e indirectos. Cuando el costo de estos beneficios es determinable, dicho costo se incluye en la remuneración totalizada revelada. Cuando el costo de estos beneficios no es determinable, se hace una adecuada estimación del costo para la Entidad o Entidades Presentadoras y se le incluye en la remuneración totalizada revelada.
38. No hay en la actualidad ninguna Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público que trate de la valuación de los beneficios sociales de los trabajadores. La Norma Internacional de Contabilidad NIC 19 *Beneficios Sociales de los Trabajadores* contiene pautas para la valuación de ciertos beneficios de los trabajadores. Cuando, en el importe totalizado de la remuneración del personal esencial de la administración revelado para el ejercicio, se ha incluido una remuneración no monetaria que se puede valuar de manera confiable, en las notas a los estados financieros también tendrá que revelarse la base de valuación de dicha remuneración no monetaria.
39. La presente Norma requiere que se revele cierta información sobre los términos y condiciones de los préstamos hechos al personal esencial de la administración y a los miembros cercanos de la familia de dicho personal, cuando estos préstamos:
- (a) No son muy accesibles para personas fuera del grupo esencial de la administración; y
 - (b) Pueden ser muy accesibles fuera del grupo esencial de la administración, pero su accesibilidad no es muy conocida por los miembros del público.
- La revelación de esta información se requiere para efectos de rendición de cuentas. Puede ser necesario aplicar el criterio al determinar qué préstamos deben revelarse para satisfacer los requerimientos de esta Norma. Debe aplicarse el criterio después de evaluar los hechos pertinentes, y hacerlo en forma congruente con el alcance de los objetivos de presentación de información financiera.
40. El párrafo 34(a) de esta Norma requiere revelar la remuneración totalizada del personal esencial de la administración. El personal esencial de la administración incluye a los directores o miembros del órgano rector y a los miembros del grupo senior de la administración de la entidad. Los directores o miembros del órgano rector de la entidad pueden también recibir de la entidad una remuneración o compensación por los servicios proveídos a ésta en condición distinta a la de director o miembro del órgano rector de la entidad o empleado de la misma. El párrafo 34 (b) (i) de esta Norma requiere que se revele el importe total de esta otra remuneración o compensación.
41. Los miembros cercanos de la familia del personal esencial de la administración pueden influir en, o ser influidos por, el personal esencial de la administración en sus transacciones con la Entidad Presentadora. El párrafo 34 (b) (ii) de esta Norma requiere que se revele las remuneraciones y compensaciones totales dadas durante el ejercicio a los miembros cercanos de la familia del personal esencial de la administración.

Fecha de entrada en vigencia

42. *La presente Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público entra en vigencia para los estados financieros anuales que cubran los ejercicios que comiencen el 1 de enero de 2004 o después de esa fecha. Su aplicación en fecha anterior es recomendable.*
43. Cuando, posteriormente a la mencionada fecha de entrada en vigencia, la entidad adopte, para los fines de presentación de su información financiera, el método contable de lo devengado, según lo definido por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, la entidad aplicará la presente Norma a sus estados financieros anuales que cubran los ejercicios que comiencen en la fecha de la adopción o después de esa fecha.

APÉNDICE

El presente Apéndice es sólo ilustrativo y no forma parte de las pautas de esta Norma. El propósito del Apéndice es ilustrar la aplicación de dichas pautas, como una forma de ayuda para aclarar el sentido de las mismas.

Revelaciones – Gobierno X

El Gobierno X hace las siguientes revelaciones en sus estados financieros.

Entidades controladas [entidades dominadas] (párrafo 25)

El Gobierno controla las siguientes Entidades Presentadoras:

Ministerios y Organismos Gubernamentales: Educación, Bienestar, Interior [Policía], Transporte y Comunicaciones [Correos, Obras y Servicios], Defensa, Justicia, Tesoro/Finanzas, Ministerio X, Organismo XYZ (identificar todos los ministerios y organismos)

Empresas Públicas: Empresas Eléctricas del Estado, Telecomunicaciones del Estado (identificar todas las EP)

(Nota: La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 6 *Estados Financieros Consolidados y Tratamiento Contable de las Entidades Controladas* requiere que se hagan ciertas revelaciones sobre las entidades controladas de importancia).

Transacciones de entes vinculados [partes vinculadas] (párrafo 27)

A un miembro del gabinete se le ha proporcionado una casa, libre de renta de alquiler, en la capital del país. Casas similares a las proporcionadas al ministro se alquilan por aproximadamente Z unidades monetarias por año. Proporcionar alojamiento no es parte del paquete remunerativo del ministro y el gobierno no proporciona, por lo general, alojamiento a los ministros. Sin embargo, en este caso fue necesario proporcionarle al ministro una residencia en la capital.

A la compañera [conviviente] de otro miembro del gabinete se le proporcionó un vehículo motorizado, libre de renta de alquiler. Carros similares al proporcionado se alquilan normalmente por K unidades monetarias por año. El gobierno comúnmente no proporciona vehículos motorizados libres de renta de alquiler a la compañera de hogar [conviviente] del ministro.

Personal esencial de la administración (párrafo 34)

Remuneraciones (párrafo 34(a))

El personal esencial de la administración (según lo definido por la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICP 20 *Revelaciones de Entes Vinculados [Partes Vinculadas]*) está constituido por los miembros del gabinete, los cuales, juntos, conforman el Órgano Rector del Gobierno X. A continuación, la remuneración totalizada de los miembros del gabinete y el número de individuos determinado según base equivalente a tiempo completo y que reciben remuneración del Gobierno X:

Remuneración totalizada	X millones
Número de personas	Y personas

Préstamos que son de poca accesibilidad (y/o son poco conocidos) para personas fuera del grupo esencial de la administración (párrafo 34(c))

Los importes de tales préstamos, adelantados y cancelados, durante el ejercicio, y los saldos pendientes al final del mismo, se resumen a continuación:

<u>Persona</u>	<u>Adelantado</u>	<u>Cancelado</u>	<u>Saldo</u>
Honorable ABC	J	K	L
Sra. VSL	M	N	P
Honorable D	Q	R	Z
Honorable E	S	T	U

Términos y condiciones

El Honorable ABC, Ministro de Transportes, recibió un préstamo al X% anual, que está Y% por debajo de la tasa de mercado. El plazo del préstamo es de Z años.

La Sra. VSL, compañera [conviviente] del Ministro de Salud, recibió un préstamo del gobierno. El préstamo es a N años al X% anual, tasa vigente de endeudamiento del gobierno.

Los paquetes salariales del gabinete ministerial de los Honorables D y E les permiten a éstos obtener un préstamo del gobierno hasta por A años al Y% anual, para comprar un carro.

Otras remuneraciones y compensaciones otorgadas al personal esencial de la administración y a los miembros de su familia cercana (párrafo 34(b))

Durante el Ejercicio de Presentación, a los miembros del gabinete se les otorgó una compensación total por un importe de X (unidades monetarias) por servicios de consultoría prestados a particulares organismos gubernamentales.

Durante el Ejercicio de Presentación, el gobierno otorgó remuneraciones y compensaciones totales por un importe de Y (unidades monetarias) a los miembros cercanos de la familia del personal esencial de la administración. Este importe consiste en

la remuneración para empleados del gobierno que son miembros cercanos de la familia de los miembros del gabinete.

Revelaciones – Organismo Gubernamental XYZ

Estas revelaciones se hacen en los estados financieros del Organismo Gubernamental XYZ, que es una Entidad Presentadora separada.

Entidades Controladas [Entidades Dominadas] (párrafo 25)

El Organismo es controlado por el Ministerio X. El Ministerio X es controlado por el Gobierno X.

El Organismo controla la Unidad de Servicios de Administración, que es una Empresa Pública (EP).

(Nota: La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 6 *Estados Financieros Consolidados y Tratamiento Contable de las Entidades Controladas* requiere que se hagan ciertas revelaciones sobre entidades controladas de importancia).

Transacciones de Entes Vinculados [Parte Vinculadas] (párrafo 27)

El organismo proporcionó una casa, libre de renta de alquiler, al ministro. Casas similares a la proporcionada al ministro se alquilan por aproximadamente X unidades monetarias al año. La casa no es parte del paquete remunerativo del ministro y, como cuestión de procedimiento operativo, los organismos gubernamentales no proporcionan alojamiento residencial a los ministros. Sin embargo, el Gobierno X recomendó que la casa se proporcionara en esta ocasión.

Personal esencial de la administración (párrafo 34)

Remuneraciones (párrafo 34(a))

El personal esencial de la administración (definido por la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 20 *Revelaciones de Entes Vinculados [Partes Vinculadas]*) del Organismo XYZ está constituido por: el ministro, los miembros del órgano rector y los miembros del grupo senior de la administración. El órgano rector está constituido por los miembros nombrados por el Gobierno X; el director ejecutivo y el director financiero asisten a las sesiones del órgano rector pero no son miembros del mismo. El ministro no es remunerado por el Organismo XYZ. A continuación, la remuneración totalizada de los miembros del órgano rector y el número de miembros determinado según base equivalente a tiempo completo y que reciben remuneración dentro de esta categoría:

Remuneración totalizada	AX millón
Número de personas	AY personas

El grupo senior de la administración está compuesto por el director ejecutivo del organismo, el director financiero y los jefes de división AZ. A continuación, la remuneración totalizada de los miembros del grupo senior de la administración y el número de administradores [gerentes] determinado según base equivalente a tiempo completo y que reciben remuneración dentro de esta categoría:

Remuneración totalizada	AP millón
Número de personas	AQ personas
Dos jefes de división han sido trasladados del Ministerio X y son remunerados por éste.	

Préstamos que son poco accesibles (y/o son poco conocidos) a personas fuera del grupo senior de la administración (párrafo 34(c))

Los siguientes son los importes adelantados y cancelados durante el ejercicio y el saldo pendiente al final del mismo:

<u>Persona</u>	<u>Adelantado</u>	<u>Cancelado</u>	<u>Saldo</u>
El Ministro	J	K	L
Sr. G	M	N	P
Sra. H	Q	R	S

Términos y condiciones

El ministro recibió un préstamo de J unidades monetarias al X% anual, que está Y% por debajo de la tasa de mercado. El plazo del préstamo es Z años.

El paquete salarial de los miembros senior del personal, Sr. G y Sra. H, les permite a éstos obtener un préstamo del gobierno hasta por N años al Y% anual, para comprar un carro.

Remuneraciones y compensaciones otorgadas a los miembros de la familia cercana del personal esencial de la administración (párrafo 34(b)).

Durante el Ejercicio de Presentación, el Organismo otorgó remuneraciones y compensaciones totales por un importe de F (unidades monetarias) a los empleados que eran miembros cercanos de la familia del personal esencial de la administración.

COMPARACIÓN CON LA NIC 24

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 20 *Revelaciones sobre entes vinculados [partes vinculadas]* ha sido extraída básicamente de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 24 (reestructurada en 1994) *Revelaciones sobre entes vinculados [partes vinculadas]*. Las principales diferencias entre la NICSP 20 y la NIC 24 son las siguientes:

La estructura de la NICSP 20 difiere sustancialmente de la estructura de la NIC 24.

- La NICSP 20 no adopta la exclusión que, en el alcance de la NIC 24, se ha hecho de las subsidiarias de propiedad total cuya entidad matriz domicilia en el mismo país y presenta estados financieros consolidados en ese mismo país.
- El comentario que, en la NIC 24, identifica al personal esencial de la administración, se incluye en la NICSP 20, en una definición formal de “personal esencial de la administración”. El comentario de la NIC 24 incluye “miembros cercanos de la familia”; la definición de “personal esencial de la administración” dada en la NICSP 20 no incluye “miembros cercanos de la familia”.
- La definición de “ente vinculado [parte vinculada]” dada en la NICSP 20 incluye relaciones de entes vinculados [partes vinculadas] que sólo se indican en el comentario de la NIC 24.
- La NICSP 20 contiene una definición de “remuneración del personal esencial de la administración”. La NIC 24 no contiene esta definición.
- La NICSP 20 contiene requerimientos de revelación adicional en relación con la remuneración del personal esencial de la administración y los miembros cercanos de su familia y otras determinadas transacciones entre la entidad y su personal esencial de la administración y los miembros de la familia cercana de este personal.
- En la NICSP 20 se ha incluido un comentario adicional al de la NIC 24, con el fin de aclarar la aplicabilidad de las normas a la contabilidad de las entidades del sector público.
- Excepto por las limitaciones de revelación sobre la remuneración y otras determinadas y específicas transacciones con el personal esencial de la administración, la NICSP 20 no requiere revelación de información sobre las transacciones entre entes vinculados [partes vinculadas] que se producen en términos y condiciones normales. La NIC 24 contiene exclusiones más limitadas para las transacciones de los entes vinculados [partes vinculadas] que se producen en el curso de los tratos normales entre los entes [las partes].
- La NICSP 20 usa, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 24. Los ejemplos más significativos son los términos “entidad” y “miembros del órgano rector” usados por la NICSP 20, cuyos equivalentes, en la NIC 24, son “empresa” y “directores”.

Notas de Traducción

En la presente traducción:

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

Los términos “Fecha de Presentación” (o simplemente “Fecha”) y “Ejercicio de Presentación”, que, a lo largo de la traducción, se presentan con inicial mayúscula, se refieren, respectivamente, a la fecha o al ejercicio de presentación de los estados financieros (o de la pertinente información financiera).

Del mismo modo, el término “Entidad Presentadora”, con inicial mayúscula, se refiere a la entidad que presenta los estados financieros (o la pertinente información financiera).