

**NIC – SP 06 Estados Financieros Consolidados y Tratamiento
Contable de las Entidades Controladas**

**Segunda Edición
Junio del 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

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público ha sido extraída básicamente de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 27 (reestructurada en 1994) *Estados Financieros Consolidados y Tratamiento Contable de las Inversiones en Subsidiarias* publicada por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). La presente publicación del Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores reproduce extractos de la NIC 27, con autorización del IASB.

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) es el publicado por el IASB en idioma inglés.

Las NIC, Borradores de Discusión *Drafts* y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de este Comité.

"IAS", "IASB" e "International Accounting Standards" son denominaciones comerciales del IASB y no pueden ser usadas sin aprobación de éste.

Propiedad intelectual © 2000 de International Federation of Accountants [Federación Internacional de Contadores]. 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 ninguna forma ni por ningún medio electrónico, mecánico, de fotocopia, grabación o de cualquier otra naturaleza.

ISBN 1-887464-51-4
International Federation of Accountants
535 Fifth Avenue 26th Floor
New York, New York 10017

United States of America

INTRODUCCIÓN

NORMAS DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO

El Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores (el Comité) se halla desarrollando en la actualidad un conjunto 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 reconoce los importantes beneficios que conlleva el lograr una información financiera consistente y comparativa entre diferentes jurisdicciones y considera que las NICSP cumplirán un rol fundamental para hacer que tales beneficios se materialicen.

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 la armonización de los requisitos nacionales con las NICSP. Se especificará que los estados financieros cumplen con las NICSP sólo si cumplen con todos los requisitos de cada Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público que les sea aplicable.

El objetivo de la actual etapa del plan de trabajo del Comité es desarrollar las NICSP en base a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad [IASB, por sus siglas en inglés] vigentes hasta el 31 de Agosto de 1997 o posteriormente modificadas. Algunos temas contables del sector público no han sido abordados en forma completa por las NIC. Por otra parte, las NIC actualmente en desarrollo se ocuparán del tratamiento contable de determinados temas complejos. Aunque estos temas no figuran en el sumario de la actual etapa del plan de trabajo del Comité, éste conoce su importancia y ha previsto abordarlos una vez que haya emitido su primer conjunto de Normas.

Contenido

Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público - NICP 6

Estados Financieros Consolidados y Tratamiento Contable de las Entidades Controladas

	<u>Párrafos</u>
ALCANCE	1 - 7
DEFINICIONES	8 - 14
Entidad Económica	9 - 11
Beneficios Económicos Futuros o Potencial de Servicio	12
Empresas Públicas	13
Activo Neto/Patrimonio	14
PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS	15 - 20
ALCANCE DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS	21 - 38
Establecimiento del Control sobre Otra Entidad, para los Fines de Presentación de Información Financiera	26 - 38
El Control, para los Fines de Presentación de Información Financiera	28 - 32
Poder Regulatorio y Poder de Compra	33
Determinación de la Existencia de Control, para los Fines de Presentación de Información Financiera	34 - 38
PROCEDIMIENTOS DE CONSOLIDACION	39 - 52
TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS ENTIDADES CONTROLADAS, EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LA ENTIDAD CONTROLADORA	53 - 56
Revelación	57
PAUTAS TRANSITORIAS	58 - 60
FECHA DE ENTRADA EN VIGENCIA	61 - 62
COMPARACIÓN CON LA NIC 27	

Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICP 6

ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS ENTIDADES CONTROLADAS

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 - así como 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.

Alcance

- 1. La entidad que prepare y presente estados financieros por el método contable de lo devengado deberá aplicar la presente Norma para la preparación y presentación de estados financieros consolidados para una entidad económica.**
- 2. La presente Norma deberá también aplicarse al tratamiento contable de las entidades controladas, en los estados financieros propios de la entidad controladora.**
3. Los estados financieros consolidados están englobados en el término "estados financieros" contenido en el *Prefacio a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. Por tal razón, los estados financieros consolidados se preparan de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.
- 4. Todas las entidades del sector público, excepto Empresas Públicas, deberán aplicar la presente Norma a la preparación y presentación de estados financieros consolidados y al tratamiento contable de las entidades controladas.**
5. Las Empresas Públicas (EP) deberán dar cumplimiento a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). La Guía N° 1 del Comité del Sector Público *Presentación de Información Financiera de las Empresas Públicas* señala que las NIC son aplicables a todas las empresas, pertenezcan al sector privado o al sector público. Concordantemente, la Guía N° 1 recomienda que las EP presenten sus estados financieros de conformidad, en todos sus aspectos materiales, con las NIC.
6. La presente Norma establece los requisitos para la preparación y presentación de estados financieros consolidados, así como para el tratamiento contable, en los estados financieros de la entidad controladora, de las entidades controladas. Aunque no se requiere que las EP den cumplimiento a la presente Norma en sus estados financieros propios, las pautas de la Norma se aplicarán cuando una entidad del sector público que no sea una EP tenga una o más entidades controladas que sean EP. En estas circunstancias, la presente Norma se aplicará a la consolidación de las EP en los estados financieros de la entidad económica, así como al tratamiento contable, en los estados financieros de la entidad controladora, de las inversiones en EP.
7. La presente Norma no se ocupa de:
 - (a) Los métodos contables para la fusión de entidades y sus efectos en la consolidación, incluyendo la plusvalía o crédito mercantil (goodwill) resultante de la fusión de entidades (en la Norma Internacional de

Contabilidad de la NIC 22 *Fusión de Negocios* se puede encontrar las pautas para el tratamiento contable de la fusión de entidades);

- (b) El tratamiento contable de las inversiones en [entidades] asociadas (ver Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICP 7 *Tratamiento Contable de las Inversiones en [Entidades] Asociadas*); o
- (c) El tratamiento contable de las inversiones en asociaciones en participación (ver Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICP 8 *Presentación de Información Financiera de las Participaciones en Asociaciones en Participación*).

Definiciones

8. **Los términos que siguen se usan, en la presente Norma, con los significados que a continuación se les asigna:**

Políticas contables son los principios, métodos, convencionalismos, reglas y prácticas, de carácter específico, adoptados por una entidad para preparar y presentar sus estados financieros.

Método de lo Devengado es el método contable por el cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren (y no únicamente cuando se efectúa su cobro o su pago en efectivo o su equivalente). Por ello, las transacciones y otros hechos son asentados en los registros contables y reconocidos en los estados financieros de los ejercicios con los que guardan relación. Los elementos reconocidos por el método contable de lo devengado son: activo, pasivo, activo neto/patrimonio, ingresos y gastos.

Activo son los recursos controlados por la entidad como consecuencia de hechos pasados y de los cuales se espera que fluirán a la entidad beneficios económicos futuros o un potencial de servicio.

[Entidad] Asociada es la entidad en que el inversionista tiene una influencia significativa y que no es ni una entidad controlada por el inversionista ni una asociación en participación del mismo.

Efectivo viene a ser el dinero en caja y los depósitos a la vista.

Estados financieros consolidados son los estados financieros de una entidad económica, que se presentan como estados de una sola entidad.

Aportes de los propietarios son los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio - excepto los que dan lugar a pasivos - con que terceros externos a la entidad han contribuido a ésta y que establecen en el activo neto/patrimonio una participación financiera que:

- (a) Por una parte, conlleva derechos sobre la distribución de los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de la entidad durante su existencia, haciéndose tal distribución a discreción de los propietarios o sus representantes, y, por otra parte, conlleva derechos sobre la distribución del excedente del activo sobre el pasivo en caso de liquidación de la entidad; y/o
- (b) Puede ser objeto de venta, intercambio, transferencia o redención.

Control es la facultad de gobernar las políticas financieras y operativas de otra entidad, de modo de obtener beneficio de las actividades de la misma.

Entidad Controlada es la entidad que está bajo control de otra (a la que se le denomina entidad controladora)

Entidad Controladora es la entidad que tiene una o más entidades bajo su control.

Distribución a los Propietarios la constituyen los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que la entidad distribuye a todos o algunos de sus propietarios, sea como utilidad de inversión, sea como devolución de inversión.

Entidad Económica es el grupo de entidades que comprende a una entidad controladora y una o más entidades controladas.

Método Patrimonial es el método contable por el cual la inversión se registra inicialmente al costo y, a partir de ahí, se ajusta por las variaciones que, posteriormente a la adquisición [de los valores de la inversión], se produzcan en la parte del inversionista en el activo neto/patrimonio de la entidad. El estado de resultados financieros refleja la parte del inversionista en los resultados de las operaciones de la entidad.

Gastos son las reducciones en los beneficios económicos o en el potencial de servicio, que ocurren durante el ejercicio presentado y que toman la forma de flujos de salida o consumo de activos o incurrencia en pasivos y que producen una disminución en el activo neto/patrimonio -exceptuándose los casos de distribución a propietarios.

Empresa Pública es la entidad que reúne todas las siguientes características:

- (a) Es un entidad que tiene la facultad de contratar en su propio nombre.
- (b) Se le ha asignado la autoridad financiera y operativa de llevar a cabo un negocio;
- (c) En el normal curso de su negocio vende, a otras entidades, bienes y servicios en que incluye una utilidad o la recuperación del costo total de los mismos;
- (d) No depende de un financiamiento continuo de parte del gobierno para permanecer como empresa en marcha (excepto en el caso de la compra de productos en condiciones de libre mercado); y
- (e) Es controlada por una entidad del sector público.

Inversionista [o Asociado Inversionista] de una asociación en participación, es una de las partes de dicha asociación y no tiene control mancomunado sobre la misma.

Control Mancomunado es la participación acordada sobre el control de una actividad, mediante un acuerdo obligatorio.

Asociación en Participación es un acuerdo obligatorio por el cual dos o más partes interesadas se comprometen a emprender una actividad sujeta a control mancomunado.

Pasivo son las obligaciones presentes de la entidad, que provienen de hechos pasados y cuya liquidación se prevé que representará para la

entidad un flujo de salida de recursos que llevan incorporados beneficios económicos o un potencial de servicio.

Participación Minoritaria *es la parte del superávit (déficit) neto y del activo neto/patrimonio de una entidad controlada, que es atribuible a las participaciones que la entidad controladora no posee ni de manera directa ni indirectamente a través de otras entidades controladas.*

Activo Neto/Patrimonio *es la participación residual que queda sobre los activos de la entidad, después de deducir todos los pasivos.*

Superávit/Déficit Neto *está constituido por los siguientes componentes:*

- (a) Superávit o déficit en las actividades ordinarias; y*
- (b) Partidas extraordinarias.*

Fecha de Presentación *es la fecha que corresponde al último día del período [o ejercicio] de presentación al que se refieren los estados financieros.*

Ingresos *están constituidos por el flujo bruto de entradas de beneficios económicos o de un potencial de servicio durante el período de presentación en el cual dicho flujo produce un aumento en el activo neto/patrimonio -exceptuándose los casos de aportes de propietarios.*

Influencia Significativa *(para los fines de la presente Norma) es la facultad de participar en las decisiones de política financiera y operativa de la entidad en que se ha invertido, pero que no es el control sobre dichas políticas.*

Entidad Económica

9. El término "entidad económica" se usa en la presente Norma para definir, para efectos de la presentación de información financiera, al grupo de entidades que comprende a la entidad controladora y a las entidades controladas.
10. También se usa, para referirse a una entidad económica, los términos "entidad administrativa", "entidad presentadora de información financiera (o entidad presentadora)", "entidad consolidada" y "grupo".
11. Una entidad económica puede incluir entidades que tengan objetivos tanto de política social como de tipo comercial. Por ejemplo, un organismo de vivienda puede ser una entidad económica que incluya entidades que proporcionen vivienda por un cargo nominal y también entidades que proporcionen alojamiento bajo una modalidad comercial.

Beneficios Económicos Futuros o Potencial de Servicio

12. Los activos proveen a las entidades, de los medios para que éstas alcancen sus objetivos. A los activos empleados para que la entidad entregue bienes y servicios conforme a sus objetivos, pero que directamente no generan flujos de entrada de efectivo, se les suele definir como incorporadores de un "potencial de servicio". A los activos empleados para generar flujos de entrada de efectivo netos se les suele definir como incorporadores de "beneficios económicos futuros". Para poder englobar todos los objetivos a los cuales puede destinarse un activo, la presente Norma emplea el término "beneficios económicos futuros o un potencial de servicio", término con el cual describe la característica esencial de los activos.

Empresas Públicas

13. El término Empresa Pública (EP) incluye empresas comerciales, como las de servicio público, y empresas financieras, como las instituciones financieras. Las EP no son, en lo esencial, diferentes a las entidades que realizan actividades similares en el sector privado. Las EP generalmente operan para producir utilidades, aunque algunas de ellas puedan tener limitadas obligaciones de servicio a la comunidad, bajo las cuales se les exige proveer de bienes y servicios a determinados individuos y organizaciones de la comunidad, sea sin cargo alguno, sea con un cargo reducido. La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público **NICSP 6 Estados Financieros Consolidados y Tratamiento Contable de Entidades Controladas** ofrece las pautas necesarias para determinar si, a efectos de la presentación de información financiera, existe control, y debe recurrirse a tal NICSP para determinar si una EP es controlada o no por otra entidad del sector público.

Activo Neto/Patrimonio

14. El término "Activo Neto/Patrimonio" se usa, en la presente Norma, para referirse al valor residual resultante en el estado de situación financiera (activo menos pasivo). El Activo Neto/Patrimonio puede ser positivo o negativo. Se puede usar otros términos en lugar de Activo Neto/Patrimonio, a condición de que su significado sea claro.

Presentación de Estados Financieros Consolidados

- 15. Las entidades controladoras - con excepción de las mencionadas en el párrafo 16 - deberán presentar estados financieros consolidados.**
- 16. Una entidad controladora que es una entidad controlada bajo propiedad absoluta, o bajo propiedad virtualmente absoluta, no necesita presentar estados financieros consolidados cuando es improbable que existan usuarios para tales estados financieros o cuando las necesidades de información de sus usuarios sean cubiertas por los estados financieros consolidados de su [propia] entidad controladora; o cuando, siendo una entidad controladora bajo una propiedad virtualmente absoluta, obtenga la aprobación de los propietarios de la participación minoritaria. Tal entidad controladora deberá revelar las razones por las cuales no presenta estados financieros consolidados, y revelar asimismo los principios que ha empleado, en sus estados financieros propios, para el tratamiento contable de las entidades controladas. También deberá revelar la razón social y la dirección principal de su [propia] entidad controladora que publica estados financieros consolidados.**
17. Los usuarios de los estados financieros de una entidad controladora están, usualmente, interesados en los asuntos financieros del conjunto de la entidad económica y necesitan estar informados al respecto. Esta necesidad puede ser cubierta por estados financieros consolidados, los cuales presentan información financiera sobre la entidad económica considerada como una sola entidad sin tomar en cuenta los linderos legales de cada una de las entidades legales [que la conforman].
18. Es posible que una entidad controladora que es, ella misma, una entidad de propiedad absoluta de otra entidad, no siempre presente estados financieros consolidados, ya que puede ocurrir que su [propia] entidad controladora no requiera de tales estados y las necesidades de los otros usuarios estén mejor cubiertas por los estados financieros consolidados de su [propia] entidad controladora. Sin embargo, en el sector público, muchas de las entidades

controladoras que, o son una propiedad absoluta, o son una propiedad virtualmente absoluta, representan sectores o actividades básicos del gobierno, no siendo propósito de esta Norma eximir a estas entidades de la preparación de estados financieros consolidados. En esta situación, las necesidades de información de ciertos usuarios no pueden ser cubiertas por estados financieros que han sido consolidados al solo nivel global del conjunto del gobierno. En muchas jurisdicciones, los gobiernos han reconocido esto y han legislado sobre los requisitos para la presentación de información financiera de tales entidades.

19. En algunos países, una entidad controladora también está eximida de presentar estados financieros consolidados cuando es propiedad virtualmente absoluta de otra entidad y obtiene la aprobación de los propietarios de la participación minoritaria. Suele considerarse que hay propiedad virtualmente absoluta cuando la entidad controladora posee 90% o más de los derechos de voto.
20. En algunos casos, una entidad económica consta de un número de entidades controladoras intermedias. Por ejemplo, si bien el ministerio de salud puede ser la entidad controladora final, es posible que haya entidades controladoras intermedias a nivel de las autoridades de salud locales o regionales. Los requisitos para la rendición de cuentas y presentación de información de cada jurisdicción pueden especificar cuáles entidades deben preparar estados financieros consolidados (o cuáles están eximidas de hacerlo). Cuando no haya requisitos de presentación específicos para que una entidad controladora intermedia prepare estados financieros consolidados para los cuales sea probable que existan usuarios, tales entidades deberán preparar y publicar estados financieros consolidados.

Alcance de los Estados Financieros Consolidados

21. Una entidad controladora que emite estados financieros consolidados deberá consolidar a todas las entidades controladas, extranjeras y locales, excepto las mencionadas en el párrafo 22.

22. Una entidad controlada deberá ser excluida de la consolidación:

(a) Cuando haya el propósito de que su control sea temporal, por haberse adquirido dicha entidad controlada, y mantenerse, exclusivamente con miras a su subsiguiente disposición en el futuro cercano; o

(b) Cuando la entidad controlada opere bajo severas restricciones externas de largo plazo que impidan que su entidad controladora se beneficie de sus actividades.

23. Tales entidades controladas deberán contabilizarse como si fueran inversiones. En la Norma Internacional de Contabilidad NIC 39 *Títulos Financieros: Su Reconocimiento y Valuación* se puede encontrar las pautas para el tratamiento contable de las inversiones.
24. Un ejemplo de control temporal se da cuando se adquiere una entidad controlada con un plan a firme para disponer de ella en el corto plazo. Esto puede suceder cuando se adquiere una entidad económica, de una de cuyas entidades [conformantes] se va a disponer debido a que las actividades de ésta son disímiles a las del adquirente. También se produce un control temporal, cuando la entidad controladora se propone ceder a otra su control sobre una entidad controlada por ejemplo, el gobierno central puede transferir a un gobierno local su participación en una entidad controlada. Para aplicar esta exención, la entidad controladora debe

estar demostrablemente comprometida en un plan formal para disponer de la entidad sujeta a control temporal, o para dejar de controlarla. Para aplicar la exención en más de una sucesiva fecha de presentación, la entidad controladora debe demostrar su propósito vigente de disponer de la entidad sujeta a control temporal o de no seguirla controlando. Una entidad estará demostrablemente comprometida a disponer de otra entidad, o a no seguirla controlando, si tiene un plan formal para ello y no hay posibilidad realista de que pueda abandonar dicho plan.

25. Una entidad puede estar sujeta a severas restricciones que impidan que la otra entidad se beneficie de sus actividades. Por ejemplo, un gobierno extranjero puede embargar los activos operativos de una entidad controlada extranjera. Bajo estas circunstancias, es improbable que exista control y los procedimientos de consolidación de esta Norma ya no serían aplicables.

Establecimiento del Control sobre Otra Entidad, para los Fines de Presentación de Información Financiera

26. Que una entidad controle o no a otra entidad es, para los fines de presentación de información financiera, cuestión de criterio tomando como base la definición de control que da la presente Norma y las particulares circunstancias de cada caso. Es decir, se necesita tomar en consideración la naturaleza de la relación existente entre las dos entidades. En particular, se necesita tomar en consideración los dos elementos de la definición de control dada por la presente Norma. Estos son: el elemento potestad (potestad de gobernar las políticas financieras y operativas de otra entidad) y el elemento beneficio (capacidad de la entidad controladora para beneficiarse de las actividades de la otra entidad).
27. Para los fines de establecer un control, la entidad controladora necesita beneficiarse de las actividades de la otra entidad. Por ejemplo, una entidad se puede beneficiar de las actividades de otra entidad en función de la distribución de los superávits de ésta (tal como un dividendo) y se expone al riesgo de una pérdida potencial. En otros casos, la entidad puede no obtener beneficios financieros de la otra entidad, pero puede, en cambio, beneficiarse de su potestad para dirigir a la otra entidad a trabajar con ella para el fin de alcanzar sus objetivos. Puede también ser posible que una entidad obtenga beneficios, tanto financieros como no financieros, de las actividades de otra entidad. Por ejemplo, una EP puede proporcionar a una entidad controladora un dividendo y también hacerle posible alcanzar algunos de sus objetivos de política social.

El Control, para los Fines de Presentación de Información Financiera

28. Para los fines de presentación de información financiera, el control fluye de la potestad de una entidad para gobernar las políticas financieras y operativas de otra entidad y no necesariamente se requiere que la primera tenga una participación mayoritaria en el accionariado u otra clase de interés patrimonial de la segunda. La potestad de controlar debe ser ejercitable de inmediato. Esto es, a la entidad debe ya habersele conferido esta potestad por ley o por algún acuerdo formal. La potestad de controlar no es ejercitable de inmediato si se requiere cambiar la legislación o renegociar acuerdos para hacerla efectiva. Lo cual debe distinguirse del hecho de que la existencia de la potestad de controlar a otra entidad no depende de la probabilidad o posibilidad de ejercer tal potestad.
29. De manera similar, la existencia de control no requiere que una entidad tenga responsabilidad por el manejo de las operaciones cotidianas de la otra entidad (o un involucramiento en ellas). En muchos casos, una entidad puede sólo ejercitar

su potestad de controlar a otra entidad cuando se produce el rompimiento o revocación de un acuerdo entre la entidad controlada y su entidad controladora.

30. Por ejemplo, un organismo gubernamental puede tener una participación propietaria en una administración ferrocarrilera que opere como una EP. Se permite que tal administración opere autónomamente, y no se apoya en el gobierno para su financiamiento, aunque ha obtenido capital a través de préstamos importantes que han sido garantizados por el gobierno. La administración no ha entregado dividendos al gobierno por varios años. El gobierno tiene la potestad de nombrar y remover un número mayoritario de los miembros del órgano de dirección de la administración ferrocarrilera. El gobierno no ha ejercitado nunca su potestad de remover a los miembros del órgano de dirección y no tiene predisposición a hacerlo debido a la sensibilidad del electorado con respecto a la intervención del gobierno anterior en el funcionamiento de la red ferrocarrilera. En este caso, la potestad de controlar es ejercitable de inmediato, pero, dentro de la existente relación entre la entidad controlada y la entidad controladora, no ha ocurrido un hecho que justifique que la entidad controladora ejercite su potestad sobre la entidad controlada. Por consiguiente, el control existe, ya que la potestad de controlar es suficiente aun cuando la entidad controladora pueda optar por no ejercitar dicha potestad.
31. La existencia de potestades legales separadas no impide de por sí que una entidad sea controlada por otra entidad. Por ejemplo, la Oficina Nacional de Estadística usualmente tiene facultades reglamentarias para operar independientemente del gobierno. Esto es, la Oficina Nacional de Estadística puede tener la potestad de obtener información y presentar sus resultados sin recurrir al gobierno u otros organismos. Para la existencia de control no es necesario que una entidad tenga responsabilidad por las operaciones cotidianas de otra entidad o por la forma en que ésta realice sus funciones especializadas.
32. La potestad de una entidad para gobernar la toma de decisiones en relación con las políticas financieras y operativas de otra entidad es insuficiente en sí misma para asegurar la existencia de control tal como se define en esta Norma. La entidad controladora necesita poder gobernar la toma de decisiones de modo de poder beneficiarse de las actividades de la otra entidad, por ejemplo habilitando a ésta para que opere con ella, como parte de una entidad económica, en la consecución de sus objetivos. Esto tendrá el efecto de excluir de la definición de "entidad controladora" y "entidad controlada" las relaciones que no van más allá, por ejemplo, de las de un liquidador y la entidad por liquidar, y normalmente excluirá la relación de prestamista y prestatario. En forma similar, para los fines de la presente Norma, no se considera que el fideicomisario - cuya relación con el fideicomiso no va más allá de las responsabilidades normales de un fideicomisario - controla el fideicomiso.

Poder Regulatorio y Poder de Compra

33. Los gobiernos y sus organismos tienen la potestad de regular el comportamiento de muchas entidades, mediante el uso de sus facultades soberanas o legislativas. El poder de compra y el poder regulatorio no constituyen control para los fines de la presentación de información financiera. Para asegurar que los estados financieros de las entidades del sector público incluyan sólo los recursos que ellas controlan y de los cuales pueden beneficiarse, la definición de control, para los fines de la presente Norma, no incluye:
 - (a) La potestad legislativa de establecer el marco regulatorio dentro del cual operen las entidades y la de imponer condiciones o sanciones

sobre las operaciones de las entidades. Tal potestad no significa que una entidad del sector público tenga control sobre los activos desplegados por dichas entidades. Por ejemplo, la dirección de control de la polución puede tener la potestad de clausurar las operaciones de las entidades que no cumplan con las regulaciones ambientales. Sin embargo, esta potestad no constituye control, ya que dicha dirección sólo tiene la potestad de regular; o

- (b) A las entidades que son económicamente dependientes de una entidad del sector público. Esto es, a las entidades que mantienen su discrecionalidad respecto a recibir o no financiamiento de una entidad del sector público o a llevar a cabo o no negocios con ésta. Estas entidades tienen la potestad final de gobernar sus propias políticas financieras u operativas, y, por consiguiente, no son controladas por otra entidad del sector público. Por ejemplo, una dependencia gubernamental puede influir en las políticas financieras y operativas de una entidad que depende de ella para su financiamiento (tal como una beneficencia) o de una entidad con fines de lucro que depende económicamente de los negocios de dicha dependencia. De acuerdo a ello, tal dependencia gubernamental tiene alguna potestad como compradora, pero no gobierna las políticas financieras y operativas de una u otra de las mencionadas entidades.

Determinación de la Existencia de Control, para los Fines de Presentación de Información Financiera

34. Las entidades del sector público pueden crear otras entidades para alcanzar algunos de sus objetivos. En algunos casos puede aparecer claro que una entidad es controlada, y se le debe, por tanto, consolidar. En otros casos, esto puede no aparecer claro. Los párrafos 35 y 36 ofrecen las pautas que ayudan a determinar si existe o no control, para los fines de presentación de información financiera.

35. Al examinar las relaciones entre dos entidades, se presume que existe control cuando, de las condiciones de potestad y beneficio que se enumera a continuación, existe, por lo menos, una de potestad y una de beneficio salvo que haya clara evidencia de que otra entidad es la que mantiene el control.

Condiciones de Potestad

- (a) La entidad tiene directamente, o indirectamente a través de entidades controladas, la propiedad de una participación mayoritaria con derecho a voto en la otra entidad.
- (b) La entidad tiene la potestad, sea concedida, sea ejercitable de acuerdo a la legislación vigente, de nombrar o remover a una mayoría de los miembros del órgano de dirección de la otra entidad.
- (c) La entidad tiene la potestad de emitir o regular la emisión de una mayoría de los votos que sería posible emitir en una junta general de la otra entidad.
- (d) La entidad tiene la potestad de decidir la mayoría de los votos en las sesiones de directorio u órgano de dirección equivalente.

Condiciones de Beneficio

- (a) La entidad tiene la potestad de disolver a la otra entidad y obtener un nivel importante de sus beneficios económicos residuales o asumir obligaciones importantes. Por ejemplo, puede satisfacerse la condición

de beneficio si una entidad tuviera responsabilidad por las obligaciones residuales de otra entidad.

- (b) La entidad tiene la potestad de extraer una distribución de los activos de la otra entidad, y/o puede ser responsable de ciertas obligaciones de la otra entidad.

36. De no existir una o más de las circunstancias enumeradas en el párrafo 35, es probable que, sea individualmente, sea colectivamente, los siguientes factores constituyan signos de la existencia de control.

1..1

Signos de Potestad

- (a) La entidad tiene la capacidad de vetar los presupuestos operativos y de capital de la otra entidad.
- (b) La entidad tiene la capacidad de vetar, invalidar o modificar las decisiones del órgano de dirección de la otra entidad.
- (c) La entidad tiene la capacidad de aprobar la contratación, reasignación y remoción del personal principal de la otra entidad.
- (d) El mandato de la otra entidad es establecido y limitado por la legislación.
- (e) La entidad posee "acciones doradas" ¹ (o su equivalente) en la otra entidad, las mismas que le confieren derechos para gobernar las políticas financieras y operativas de dicha otra entidad.

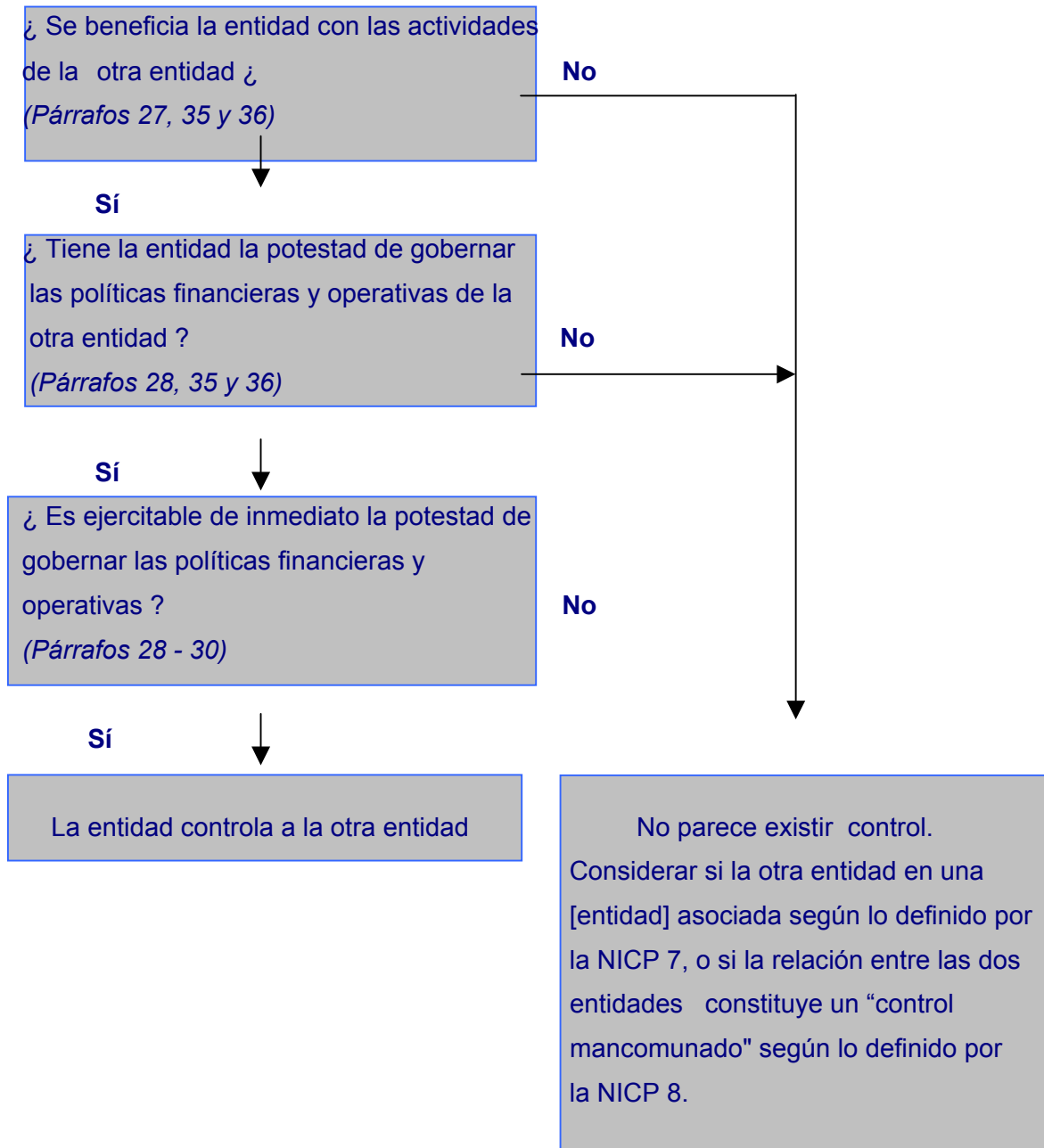
¹ El término "acciones doradas" se refiere a una clase de acciones que dan al tenedor derecho a potestades o derechos específicos que, por lo general, exceden a los que normalmente van asociados a su interés propietario o a su representación en el órgano de dirección.

Signos de Beneficio

- (a) La entidad mantiene un derecho directo o indirecto sobre el activo neto/patrimonio de la otra entidad, con el derecho vigente de acceder al mismo.
- (b) La entidad tiene un derecho, a un nivel significativo, sobre el activo neto/patrimonio de la otra entidad, en caso de liquidación o de una distribución que no sea una liquidación.
- (c) La entidad está en capacidad de dirigir a la otra entidad para que coopere en alcanzar los objetivos de la entidad.
- (d) La entidad está expuesta a las obligaciones residuales de la otra entidad.

37. El diagrama que sigue muestra las etapas básicas implícitas para establecer la existencia de control sobre otra entidad. Este diagrama deberá leerse conjuntamente con lo señalado en los párrafos 26 al 36.

Establecimiento del Control sobre Otra Entidad, para los Fines de Presentación de Información Financiera



38. A veces se excluye de la consolidación a una entidad controlada, cuando las actividades de ésta son diferentes a las de otras entidades conformantes de la entidad económica; por ejemplo, en la consolidación de EP con entidades del sector presupuestado. Una exclusión en base a estas razones no se justifica, ya que se puede obtener una mejor información a través de la consolidación de dichas entidades controladas y la revelación, en los estados financieros consolidados, de mayor información sobre las diferentes actividades de las entidades controladas.

Por ejemplo, las revelaciones desagregadas pueden ayudar a explicar la importancia de las diferentes actividades desarrolladas al interior de la entidad económica.

Procedimientos de Consolidación

39. Al preparar los estados financieros consolidados, los estados de la entidad controladora y sus entidades controladas se combinan rubro por rubro, agrupando partidas iguales de activos, pasivos, activo neto/patrimonio, ingresos y gastos. Con el fin de que los estados financieros presenten información financiera sobre la entidad económica como si ésta fuera una sola entidad, se debe seguir los siguientes pasos:

- (a) El importe contable de la inversión efectuada por la entidad controladora en cada una de sus entidades controladas, así como la porción del activo neto/patrimonio de la entidad controladora en cada una de dichas entidades controladas, se eliminan (en la NIC 22 se puede encontrar las pautas para el tratamiento de la plusvalía o crédito mercantil que pudiera resultar);
- (b) Las participaciones minoritarias en el superávit o déficit neto, por el ejercicio de presentación, de las entidades controladas consolidadas, se identifican y ajustan contra el superávit o déficit neto de la entidad económica, para llegar al superávit o déficit neto atribuible a los propietarios de la entidad controladora; y
- (c) Las participaciones minoritarias en el activo neto/patrimonio de las entidades controladas consolidadas se identifican y presentan, en el estado de situación financiera consolidado, separadas de los pasivos y del activo neto/patrimonio de la entidad controladora. Las participaciones minoritarias en el activo neto/patrimonio están constituidas por:
 - (i) El importe a la fecha de la unión original (en la NIC 22 se puede encontrar las pautas para el cálculo de este importe); y
 - (ii) La participación de la minoría en el movimiento del activo neto/patrimonio a partir de la fecha de la unión.

40. En la Norma Internacional de Contabilidad NIC 12 *Impuesto a la Renta* se puede encontrar las pautas para el tratamiento contable de los impuestos por pagar a cargo de la entidad controladora o sus entidades controladas, por la distribución, efectuada a la primera, de los superávit retenidos en las segundas.

41. Los saldos y transacciones entre las entidades al interior de la entidad económica y las ganancias no realizadas resultantes, deberán eliminarse en su totalidad. Las pérdidas no realizadas provenientes de las transacciones al interior de la entidad económica deberán también eliminarse, salvo que su costo no se pueda recuperar.

42. Los saldos y transacciones entre entidades al interior de la entidad económica, incluyendo ventas, transferencias e ingresos reconocidos como consecuencia de una asignación u otra autorización presupuestaria, gastos y dividendos, se eliminan en su totalidad. Los superávit no realizados provenientes de las transacciones al interior de la entidad económica, que hayan sido incluidos en el importe contable de activos tales como existencias y activos fijos, se eliminan en su totalidad. Los déficit no realizados provenientes de las transacciones al interior de la entidad económica que hayan sido deducidos al llegar al importe contable de

los activos, también se eliminan, salvo que su costo no se pueda recuperar. En la NIC 12 se puede encontrar las pautas para el tratamiento contable de las diferencias temporales surgidas al eliminar los superávit y déficit no realizados provenientes de las transacciones al interior de la entidad económica.

- 43. Cuando los estados financieros utilizados para la consolidación se formulen a diferentes fechas de presentación, deberá hacerse los ajustes pertinentes para el efecto de las transacciones u otros hechos de importancia ocurridos entre dichas fechas y la fecha de los estados financieros de la entidad controladora. En todo caso, la diferencia entre fechas de presentación no deberá ser mayor de tres meses.**
44. Los estados financieros de la entidad controladora y sus entidades controladas, que se utilizan para la preparación de los estados financieros consolidados, se formulan usualmente a la misma fecha. Cuando las fechas de presentación son diferentes, la entidad controlada, para efectos de la consolidación suele preparar estados financieros a la misma fecha de los de la entidad económica. Cuando esto no es factible, se puede utilizar estados financieros formulados a diferentes fechas de presentación, siempre que la diferencia de fechas no sea mayor de tres meses. El principio de consistencia impone que la extensión de los períodos de presentación y cualquier diferencia en las fechas de presentación debe ser la misma de período a período [de ejercicio a ejercicio].
- 45. Los estados financieros consolidados deberán prepararse aplicando políticas contables uniformes para las transacciones y otros hechos iguales ocurridos en circunstancias similares. Si no es factible aplicar políticas contables uniformes (aparte de los principios de contabilidad) para preparar los estados financieros consolidados, este hecho deberá revelarse junto con la proporción de las partidas de los estados financieros consolidados a las que se ha aplicado políticas contables diferentes.**
46. Si un miembro de la entidad económica usa políticas contables distintas a las adoptadas en los estados financieros consolidados para transacciones y hechos que son iguales y que se producen en circunstancias similares, se hará los ajustes apropiados en los estados financieros de tal miembro cuando dichos estados se utilicen para preparar los estados financieros consolidados.
47. El superávit o déficit neto de una entidad controlada se incluye en los estados financieros consolidados desde la fecha en que el control se vuelve efectivo. El superávit o déficit de las actividades de operación de una entidad controlada de la que se ha dispuesto (se ha enajenado), se incluye en el estado de resultados financieros consolidados hasta la fecha de la disposición que es la fecha en que la entidad controladora cesa de tener control sobre la entidad controlada. La diferencia entre el producto obtenido por la disposición de la entidad controlada y el importe contable de los activos menos los pasivos de la misma a la fecha de la disposición, se reconoce, en el estado de resultados financieros consolidado, como superávit o déficit neto de la disposición de dicha entidad controlada. Con el fin de asegurar la comparatividad de los estados financieros de un período [ejercicio] contable al siguiente, suele proporcionarse información suplementaria acerca del efecto que la adquisición y disposición de las entidades controladas tienen en la posición financiera a la fecha de presentación y los resultados del ejercicio de presentación, así como en los importes correspondientes del período [ejercicio] precedente.
48. Desde la fecha en que la entidad haya dejado de definirse como entidad controlada, y no se haya convertido en una [entidad] asociada según lo definido

por la NICP 7 o en una entidad bajo control mancomunado según lo definido por la NICP 8, se le contabilizará como una inversión. En la NIC 39 se puede encontrar las pautas para el tratamiento contable de las inversiones.

49. El importe contable de la inversión a la fecha en que dejó de ser una entidad controlada, se considera, en adelante, como un costo.

50. Las participaciones minoritarias deberán presentarse en el estado de situación financiera consolidado, separadamente de los pasivos y el activo neto/patrimonio de la entidad controladora. La participación minoritaria en el superávit o déficit neto de la entidad económica también deberá presentarse separadamente.

51. Las pérdidas aplicables a la minoría de una entidad controlada consolidada pueden exceder a la participación minoritaria en el activo neto/patrimonio de la entidad controlada. El excedente, y las pérdidas adicionales aplicables a la minoría, se cargan contra la participación mayoritaria, excepto en el grado en que la minoría tenga una obligación comprometida para cubrir las pérdidas y pueda cubrirlas. Si subsiguientemente la entidad controlada presenta superávit, a la participación mayoritaria se le asigna todos esos superávit hasta que la parte de la minoría en las pérdidas previamente absorbidas por la mayoría haya sido recuperada.

52. Si una entidad controlada tiene acciones preferenciales acumuladas que están en circulación, y cuya tenencia es externa a la entidad económica, la entidad controladora calcula su participación en los superávit y pérdidas después de haber ajustado los dividendos preferenciales de la entidad controlada, se haya o no declarado dividendos.

Tratamiento Contable de las Entidades Controladas, en los Estados Financieros de la Entidad Controladora

53. En los estados financieros propios de la entidad controladora, las entidades controladas que sean incluidas en los estados financieros consolidados deberán:

(a) Contabilizarse aplicando el método patrimonial, según lo descrito en la NICP 7; o

(b) Contabilizarse como una inversión.

54. Las entidades controladas que sean excluidas de la consolidación deberán contabilizarse como inversiones, en los estados financieros propios de la entidad controladora.

55. Las pautas para el tratamiento contable de las inversiones se pueden encontrar en las normas internacionales y/o nacionales de contabilidad.

56. En muchos países, las entidades controladoras presentan estados financieros separados, con el objeto de cumplir requisitos legales o de otra naturaleza.

Revelación

57. Además de las revelaciones requeridas en el párrafo 16, deberá hacerse las siguientes:

(a) En los estados financieros consolidados: la relación de las entidades controladas de importancia, en la cual figuren la respectiva razón social, la jurisdicción en que operan (cuando operen en jurisdicción diferente a la de la entidad controladora), la

proporción de su participación en la propiedad y, cuando esta participación se dé bajo la forma de acciones, la proporción en los derechos de voto que mantengan (esto sólo cuando la proporción en los derechos de voto sea diferente a la proporción de su participación en la propiedad);

(b) En los estados financieros consolidados -cuando sea aplicable:

- (i) Las razones por las cuales no se haya consolidado alguna de las entidades controladas;*
 - (ii) La razón social de cualquier entidad controlada en que la entidad controladora mantenga el 50% de participación en la propiedad y/o en los derechos de voto, y una explicación de la forma en que existe control;*
 - (iii) La razón social de cualquier entidad en que se mantenga más del 50% de participación en la propiedad, pero sin que tal entidad sea una entidad controlada, y una explicación del por qué no existe control; y*
 - (iv) El efecto que la adquisición y disposición [enajenación] de las entidades controladas hubiera producido, a la fecha de presentación, en la situación financiera, los resultados del ejercicio de presentación y en los importes correspondientes del ejercicio anterior; y*
- (c) En los estados financieros propios de la entidad controladora: una descripción del método aplicado para el tratamiento contable de las entidades controladas.*

Pautas Transitorias

- 58. No se requiere que las entidades cumplan los requisitos del párrafo 41 concernientes a la eliminación de saldos y transacciones entre las entidades al interior de la entidad económica, en los ejercicios de presentación cuya fecha de inicio esté dentro de los tres años siguientes a la fecha de la primera adopción de la presente Norma.**
- 59.** Puede ocurrir que las entidades controladoras que adopten la presente Norma tengan muchas entidades controladas con una importante cantidad de transacciones realizadas entre ellas mismas. Por eso, puede resultar difícil identificar algunas de las transacciones y saldos que se necesite eliminar para el efecto de preparar los estados financieros consolidados de la entidad económica. Por tal razón, el párrafo 58 permite suspender el requisito de eliminar la totalidad de los saldos y transacciones entre entidades al interior de la entidad económica.
- 60. Las entidades que apliquen la pauta transitoria señalada en el párrafo 58, deberán revelar el hecho de que no todos los saldos y transacciones ocurridos entre las entidades al interior de la entidad económica han sido eliminados.**

Fecha de Entrada en Vigencia

61. La presente Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público entra en vigencia para los estados financieros anuales de los ejercicios que comiencen el 1 de Julio del 2001 o después de esa fecha. La aplicación de la Norma en fecha anterior es recomendable.

62. Cuando, con fines de presentación de su información financiera, y subsiguientemente a la fecha de entrada en vigencia de la presente Norma, una entidad adopte el método contable de lo devengado conforme a lo definido por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, la presente Norma se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad por los ejercicios que comiencen en la fecha de adopción o después de tal fecha.

COMPARACIÓN CON LA NIC 27

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICP 6 *Estados Financieros Consolidados y Tratamiento Contable de las Entidades Controladas* ha sido básicamente extraída de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Tratamiento Contable de las Inversiones en Subsidiarias*. Las principales diferencias entre la NICP 6 y la NIC 27 son las siguientes:

- La NICP 6 incluye un comentario adicional al de la NIC 27 para aclarar la aplicabilidad de las pautas a la contabilidad de las entidades del sector público.
- La NICP 6 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 27. Los ejemplos más saltantes en la NICP 6 son los términos "entidad", "renta pública (o ingreso público)", "estado de resultados financieros (o estado de gestión financiera)", "estado de situación financiera" y "activo neto/patrimonio". Los términos equivalentes en la NIC 27 son "empresa", "ingreso", "estado de resultados", "balance general" y "patrimonio".
- La NICP 6 contiene un conjunto de definiciones de términos técnicos diferentes a los de la NIC 27 (párrafo 8).
- La NICP 6 incluye una pauta transitoria que permite a las entidades no eliminar todos los saldos y transacciones entre las entidades integrantes de la entidad económica, por los ejercicios que comiencen en una fecha que esté dentro de los tres años siguientes a la fecha de la primera adopción de la presente Norma.

NOTAS DE TRADUCCIÓN

1. Los términos "Controlling Entity" y "Controlled Entity" han sido traducidos, casi literalmente, como "Entidad Controladora" y "Entidad Controlada", a lo largo de las 8 primeras NICSP, para facilitar su posterior adecuación a la terminología legal del sector público nacional. Otros términos equivalentes para la traducción podrían haber sido "Entidad Dominante" y "Entidad Dominada", "Entidad Subordinante" y "Entidad Subordinada", "Entidad de Interés Mayoritario" y "Entidad Filial", etc.
2. El texto que aparece entre corchetes ([]) se ha agregado sólo para aclarar la traducción.