

PARTE 2: INFORMACIÓN A REVELAR ADICIONAL RECOMENDADA

Esta parte de la Norma no es obligatoria. Señala la recomendación de información adicional a revelar para la información elaborada según la base contable del efectivo. Debe leerse conjuntamente con la Parte 1 de esta Norma, que establece los requisitos de la información elaborada según la base contable del efectivo. Las revelaciones recomendadas, que están en cursiva, deben interpretarse en el contexto de los párrafos comentados en esta parte de la Norma, que están en letra normal.

INFORMACIÓN FINANCIERA SEGÚN LA BASE CONTABLE DEL EFECTIVO PARTE 2: REVELACIONES ADICIONALES RECOMENDADAS

2.1 Información adicional a revelar recomendada

Definiciones

2.1.1 *Los siguientes términos son usados en esta parte de la Norma con los significados especificados:*

Base contable de acumulación (o devengo) (Accrual basis) es el método contable por el cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa su cobro o su pago en efectivo o su equivalente). Por ello, las transacciones y otros hechos se registran en los libros contables y se reconocen en los estados financieros de los ejercicios con los que guardan relación. Los elementos reconocidos según la base contable de acumulación (o devengo) son: activo, pasivo, activos netos/patrimonio neto e ingresos ordinarios/recursos y gastos.

Activos (Assets) son los bienes y derechos controlados por la entidad como consecuencia de hechos pasados y de los cuales se espera que lleguen a la entidad beneficios económicos futuros o un potencial de servicio.

Costos por préstamos (Borrowing costs) son los intereses y otros gastos en que incurre una entidad en relación con operaciones de endeudamiento.

Tasa de cambio de cierre (Closing rate) es el cambio al contado existente a la fecha de presentación de los estados financieros.

Distribuciones a los Propietarios o Aportantes (Distributions to owners) son aquellas que constituyen los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que la entidad distribuye a todos o algunos de sus propietarios, sea como rendimiento de la inversión, o como devolución de la misma.

Gastos (Expenses) son las reducciones de los beneficios económicos o del potencial de servicio, acaecidos durante el ejercicio sobre el que se informa y que toman la forma de flujos de salida o consumo de activos o incremento de pasivos, produciendo una disminución en los activos netos/patrimonio neto, distintos a los relacionados con distribuciones a los propietarios.

Partidas Extraordinarias (para fines de esta norma) (Extraordinary items) son flujos de efectivo que surgen por sucesos o transacciones que son claramente distintas de las actividades ordinarias de la entidad, que no se espera que se repitan frecuente o regularmente y que están fuera del control o influencia de la misma.

Activo financiero (Financial asset) es todo activo que posee una cualquiera de las siguientes formas:

- (a) efectivo;
- (b) un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero por parte de otra entidad;
- (c) un derecho contractual a intercambiar instrumentos financieros con otra entidad, en condiciones que son potencialmente favorables;
- (d) un instrumento de patrimonio de otra entidad.

Pasivos (Liabilities) son las obligaciones presentes de la entidad que surgen de hechos pasados, y cuya liquidación se espera represente para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio.

Actividades Ordinarias (Ordinary activities) son aquellas emprendidas por una entidad, como parte de sus actividades de prestación de servicios o de sus actividades comerciales o productivas. Las actividades ordinarias incluyen aquellas actividades conexas que la entidad desarrolla en apoyo, se derivan o surgen de éstas.

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

Los términos definidos en la Parte I de esta norma, se usan en esta parte con el significado que aquí se define.

Beneficios Económicos o Potencial de Servicio Futuros

- 2.1.2 Los activos, que incluyen el efectivo y otros recursos, son los medios que poseen las entidades para alcanzar sus objetivos. Los activos que son utilizados para la distribución de bienes o prestación de servicios de acuerdo con los objetivos de una entidad, pero no generan directamente entradas de efectivo, son descritos habitualmente como portadores de un “potencial de servicio.” Los activos que son utilizados para generar entradas de efectivo son descritos habitualmente como portadores de “beneficios económicos futuros.” Para abarcar todos los objetivos a los que puede destinarse un activo, la present Norma emplea el término “beneficios económicos futuros o un potencial de servicio,” término que describe la característica esencial de los activos.

Negocio en Marcha

- 2.1.3 Cuando se preparan los estados financieros de una entidad se recomienda a los responsables de prepararlos realizar una valoración de la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha. Cuando estos responsables sean conscientes, al realizar la evaluación de incertidumbres

materiales relativas a hechos o condiciones, que pueden suponer dudas razonables acerca de la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, se recomienda la revelación de esas incertidumbres.

- 2.1.4 La determinación de si la entidad es un negocio en marcha, es principalmente relevante para entidades individuales más que para el Gobierno en su conjunto. Para las entidades individuales, al evaluar si la entidad es un negocio en marcha, los responsables de preparar los estados financieros:
- (a) necesitarán tener en cuenta toda la información disponible para un futuro previsible que incluirá, pero no necesariamente estará limitado a, doce meses desde la aprobación de los estados financieros; y
 - (b) puede que necesiten considerar un amplio rango de factores que rodean la actividad corriente y esperada, reestructuraciones de unidades organizacionales potenciales y anunciadas, estimaciones de cobros o probabilidad de financiación gubernamental continua, y potenciales fuentes de reposición de financiación antes de que sea apropiado concluir que la entidad es un negocio en marcha.
- 2.1.5 Pueden darse circunstancias donde las pruebas habituales de liquidez y solvencia del negocio en marcha aplicado a empresas resulten desfavorables, sin embargo, otros factores evidencien que la entidad es un negocio en marcha. Por ejemplo:
- (a) al evaluar si el gobierno es un negocio en marcha, el poder de imponer tasas o impuestos puede permitir a algunas entidades ser consideradas como negocios en marcha incluso si sus pagos exceden a sus cobros en prolongados periodos; y
 - (b) para una entidad individual, una evaluación de sus flujos de efectivo para un periodo sobre el que se informa sugiere que la entidad no es un negocio en marcha. Sin embargo, puede haber acuerdos de financiación plurienales con el gobierno que aseguren la continuidad de las operaciones de la entidad.

Partidas extraordinarias

- 2.1.6 *Se recomienda que una entidad revele por separado la naturaleza e importe de cada partida extraordinaria. La revelación debe realizarse dentro del estado de cobros y pagos en efectivo, o en otros estados financieros o en las notas a los estados financieros.*
- 2.1.7 Las partidas extraordinarias se caracterizan por surgir de hechos o transacciones distintas a las actividades ordinarias de la entidad, que no se espera que se repitan frecuente o regularmente y están fuera del control o influencia de la entidad. Por ello, las partidas extraordinarias son raras, inusuales y materiales.

Distintas a las Actividades Ordinarias

- 2.1.8 El hecho de que el suceso o transacción en cuestión sea claramente diferente del resto de las actividades ordinarias de la entidad, viene determinado más por la naturaleza del mismo que por la frecuencia con que se espera que el suceso o la transacción se repitan. Un hecho o transacción puede ser extraordinario para una entidad o nivel del gobierno, pero no extraordinario para otra entidad o nivel del gobierno, a consecuencia de las diferencias entre sus respectivas actividades ordinarias. En el contexto de la presentación de información del gobierno en su conjunto, la aparición de partidas extraordinarias se dará en muy raras ocasiones.

No se Espera que se Repitan en un Futuro Probable

- 2.1.9 El hecho o transacción considerado extraordinario debe ser de tal naturaleza que razonablemente sea posible suponer que no se volverá a repetir en el futuro previsible, teniendo en cuenta el entorno en que opera la entidad. La naturaleza de las partidas extraordinarias hace que normalmente no se pueda prever su ocurrencia al comienzo del ejercicio al que corresponde la información y, por tanto, no figuran en el presupuesto. La inclusión de una partida en un presupuesto indica que está prevista y, por lo tanto, no se trata de una partida extraordinaria.

Fuera del Control o Influencia de la Entidad

- 2.1.10 El hecho o transacción considerado extraordinario debe estar fuera del control o influencia de la entidad. Se presume que un hecho o transacción está fuera del control o influencia de una entidad si las decisiones o determinaciones de la entidad no influyen, normalmente, en que ocurra el hecho o transacción.

Identificación de partidas extraordinarias

- 2.1.11 Se determinará si una partida es o no extraordinaria en el contexto del entorno en que opera la entidad y en su nivel gubernamental. En cada caso se aplicará el juicio profesional.
- 2.1.12 Ejemplos de flujos de efectivo asociados a hechos y transacciones que pueden, aunque no necesariamente, dar lugar a partidas extraordinarias en algunas entidades públicas o niveles gubernamentales son:
- (a) los flujos de efectivo a corto plazo asociados con la prestación de servicios para refugiados, cuya necesidad de tales servicios era imprevisible al principio del periodo, fuera del alcance ordinario de las actividades de la entidad y de su control. Si dichos servicios fueran predecibles u ocurrieran en más de un periodo sobre el que se informa, por lo general no deberían clasificarse como extraordinarios; y

- (b) los flujos de efectivo asociados con el suministro de servicios tras un desastre natural o humano, por ejemplo, la prestación de refugio a personas sin hogar tras un terremoto. Para que un terremoto en particular, se califique como un hecho extraordinario debe ser de una magnitud que normalmente no se espera en el área geográfica en que ocurrió o en el área geográfica asociada a la entidad y la prestación de servicios de emergencia o la restauración de los servicios esenciales debe ser necesario que estén fuera del alcance de las actividades ordinarias de la entidad correspondiente. Donde una entidad tiene responsabilidad de facilitar ayuda a los afectados por desastres naturales, los costes asociados con esta actividad no son generalmente definidos como partidas extraordinarias.
- 2.1.13 La reestructuración de actividades es un ejemplo típico de un hecho que normalmente no sería extraordinario ni para la entidad pública individual ni considerando el nivel del gobierno en que se encuadra el organismo gubernamental. Para que una partida pueda ser clasificada como extraordinaria, deben cumplirse los tres criterios de la definición de partida extraordinaria. Una reestructuración puede ser claramente distinta a las actividades ordinarias de la entidad. Sin embargo, a nivel del gobierno en su conjunto, una reestructuración puede ocurrir con frecuencia. Más importante aún, una reestructuración está, normalmente, bajo el control o influencia del gobierno en su conjunto considerado como entidad. Sólo en circunstancias donde la reestructuración sea impuesta por otro nivel gubernamental o por un regulador externo u otra autoridad externa, podrá ser clasificada fuera del control o influencia del gobierno como entidad global.
- 2.1.14 La revelación de la naturaleza e importe de cada partida extraordinaria puede hacerse dentro el estado de cobros y pagos en efectivo o de otros estados financieros que sean preparados, o bien en las notas a aquellos estados financieros. Una entidad puede decidir, también, que va a revelar sólo el importe total de las partidas extraordinarias en el estado financiero de cobros y pagos en efectivo, dando los detalles en notas.

Transacciones Administradas

- 2.1.15 *Se recomienda que una entidad revele en las notas de los estados financieros, el importe y naturaleza de los flujos y saldos de efectivo, resultantes de transacciones administradas por la entidad, cuando actúa como un agente por cuenta de otros, en el caso de que los importes estén fuera del control de la entidad.*
- 2.1.16 Los flujos de efectivo asociados a las transacciones administradas por una entidad, cuando actúa como agente por cuenta de otros, pueden no pasar a través de una cuenta bancaria controlada por la entidad que informa. En estos casos, la entidad no puede usar, o aprovechar de forma alguna, la disponibilidad del efectivo que administra en la búsqueda de sus objetivos.

Estos flujos de efectivo no están controlados por la entidad y, por lo tanto, no se incluyen en el total mostrado en el estado de cobros y pagos en efectivo o de otros estados financieros que puedan prepararse. Sin embargo, se recomienda que se revele el importe y naturaleza de estas transacciones por cada uno de los tipos principales, ya que así se proporciona información muy útil sobre el alcance de las actividades de la entidad, que es relevante para la evaluación del rendimiento de la misma.

- 2.1.17 Cuando tales cobros y pagos en efectivo pasan a través de la cuenta bancaria controlada por la entidad, se tratan como flujos y saldos de efectivo de la entidad y se incluyen en los totales mostrados dentro del estado de cobros y pagos en efectivo. El párrafo 1.3.13 (a) de la Parte 1 de esta Norma permite que se informe de tales cobros y pagos en efectivo en términos netos. Los párrafos 2.1.18 al 2.1.22 siguientes, proporcionan guías sobre los cobros, pagos y saldos en efectivo, que:
- (a) puedan ser controlados por un gobierno o entidad gubernamental, y se informe de ellos dentro del estado de cobros y pagos en efectivo de acuerdo con la Parte 1 de esta Norma; y
 - (b) sean transacciones administradas, cuya revelación se recomienda, pero no se incluyen dentro del estado de cobros y pagos en efectivo o en otros estados financieros que puedan prepararse.

Recaudación de Ingresos de Actividades Ordinarias

- 2.1.18 Las entidades del sector público pueden controlar el efectivo o administrar los cobros y pagos en efectivo por cuenta del gobierno, de otros gobiernos o de entidades gubernamentales. Por ejemplo, un departamento gubernamental de impuestos (o agencia tributaria) puede constituirse con su propia cuenta bancaria y estar dotado con una asignación presupuestaria para financiar sus operaciones. Las operaciones del Departamento incluirán la administración de ciertos aspectos de la Ley de Recaudación de Impuestos, lo que puede incluir la recaudación de impuestos en nombre del gobierno.
- 2.1.19 El Departamento de Recaudación de Impuestos puede usar el efectivo que se le ha asignado y depositarlo en una cuenta bancaria que controla, para lograr sus objetivos operativos autorizados, y excluir a otros de su uso o de beneficiarse de ese efectivo. En estos casos, el Departamento controlará el efectivo asignado para su uso propio. Sin embargo, el efectivo que el Departamento cobra en nombre del gobierno, a través de las actividades de recaudación de impuestos, se deposita habitualmente en un fondo fiduciario del gobierno correspondiente, o es transferido a una cuenta bancaria administrada por el Tesoro o un departamento similar. En estos casos, el efectivo recaudado no se puede usar para apoyar el logro de los objetivos del Departamento de Recaudación de Impuestos, ni se puede gestionar de cualquier otra forma a voluntad de la dirección del Departamento sin poseer

una asignación presupuestaria específica o alguna otra autorización del gobierno o cuerpo relevante. Por lo tanto, el efectivo recaudado no es controlado por el Departamento de Recaudación de Impuestos y no forma parte de los cobros o saldos en efectivo del Departamento. Como consecuencia de una decisión gubernamental, algunos de los importes recaudados pueden ser asignados presupuestariamente, o distribuidos de cualquier otra forma, para uso del Departamento. Sin embargo, es decisión del gobierno autorizar los desembolsos de los fondos al Departamento de Recaudación de Impuestos lo que da lugar al control, con independencia de los fondos proporcionados por la actividad recaudatoria.

- 2.1.20 Pueden darse circunstancias similares cuando un gobierno, por ejemplo, un gobierno estatal o local, recauda efectivo por cuenta de otro gobierno (tal como un gobierno nacional). En estos casos, el gobierno está actuando como un agente para terceros en la actividad de recaudación de efectivo. El efectivo que surge como resultado de gestionar las transacciones realizadas como un agente para otros no será, por lo general, depositado en una cuenta bancaria de la agencia de recaudación y, por tanto, no formaría parte de los cobros, pagos y saldos de efectivo de la entidad que informa.

Flujos de efectivo que “pasan a través de” (gestionados para otras entidades)

- 2.1.21 En algunos casos, los acuerdos administrativos respecto a las actividades de cobro de ingresos de actividades ordinarias que un gobierno o entidad gubernamental realiza como agente de otra parte, podrían disponer que el efectivo recaudado sea inicialmente depositado en la cuenta bancaria de la entidad, antes de ser transferidos al último beneficiario. Los flujos de efectivo que surgen como consecuencia de estas transacciones son, a veces, denominados flujos de efectivo que “pasan a través de” (o son gestionados para otras entidades). En estos casos la entidad:
- (a) controla el efectivo que recauda en calidad de agente durante el periodo, normalmente corto, en que el efectivo está depositado en la cuenta bancaria de la entidad, antes de transferirlo a terceros;
 - (b) se beneficia normalmente de cualquier interés que surja de los importes depositados en cuentas que acumulan (o devengan) intereses antes de su transferencia a la otra entidad; y
 - (c) tiene la obligación de transferir el efectivo recaudado a terceros, de acuerdo con los requisitos legislativos o los acuerdos administrativos pertinentes.

Cuando las entradas de efectivo de las transacciones administradas pasan a través de una cuenta bancaria controlada por la entidad que informa, los cobros, transferencias y saldos de efectivo que surgen de la actividad de recaudación serán incluidos dentro del estado de cobros y pagos en efectivo de la entidad de acuerdo con el párrafo 1.3.4 (a)(i) de la Parte 1 de esta

Norma. El párrafo 1.3.13 (a) de la Parte 1 de esta Norma especifica que los cobros y pagos en efectivo, que surgen de las transacciones que la entidad administra en nombre de otras partes y que están reconocidos en el estado financiero, pueden revelarse en términos netos.

Pagos por Transferencias

- 2.1.22 Coherentemente con los objetivos de un gobierno y la legislación u otra autoridad, los importes presupuestariamente asignados a una entidad gubernamental (un departamento, agencia o similar) pueden incluir cantidades que serán transferidas a terceros referidas, por ejemplo, a subsidios al desempleo, pensiones por edad o invalidez, prestaciones a las familias y otros pagos de seguridad social y pagos de prestaciones o beneficios comunitarios. En algunos casos, estos importes pasarán a través de una cuenta bancaria controlada por la entidad. Cuando esto ocurra, la entidad reconocerá el efectivo asignado, para transferir durante el periodo sobre el que se informa, como un pago de efectivo y cualquier cantidad mantenida al final del periodo sobre el que se informa, para transferirla en el futuro, constituirá parte del saldo de efectivo al cierre.

Información a revelar sobre las principales clases de flujos de efectivo

- 2.1.23 *Se recomienda que una entidad revele, bien dentro del estado de cobros y pagos en efectivo o en otros estados financieros, o bien en las notas a dichos estados:*
- (a) *una descomposición del total de pagos y de los pagos por terceros utilizando una clasificación basada tanto en la naturaleza de los pagos como en su función en la entidad, según sea apropiado; y*
 - (b) *los fondos provenientes de préstamos. Adicionalmente, el importe de los préstamos debe ser clasificado según los tipos y fuentes.*
- 2.1.24 La subclasificación recomendada en el párrafo 2.1.23 (a) puede presentarse dentro del estado de cobros y pagos en efectivo de acuerdo con los requisitos de los párrafos 1.3.12 y 1.3.24 de la Parte 1 de esta Norma. Cuando se adopte una base de clasificación diferente en el estado de cobros y pago en efectivo, se sugiere realizar las revelaciones de desagregación adicionales, recogidas en la recomendación del párrafo 2.1.23 (a) anterior, como un estado separado o como una nota.
- 2.1.25 Las partidas de pagos y los pagos por terceros pueden ser adicionalmente subclasificados para enfatizar los costos y los costos de recuperación de programas particulares, actividades u otros segmentos relevantes de la entidad que informa. Se recomienda que una entidad presente esta información en, al menos, una de las dos formas que se mencionan seguidamente.

2.1.26 El primer método se refiere a la naturaleza de los pagos. Los pagos se agregan en el estado de cobros y pagos en efectivo de acuerdo a su naturaleza (por ejemplo, adquisiciones de materiales, costos de transporte, sueldos y salarios), y no son reasignados entre las distintas funciones de la entidad. Un ejemplo de la clasificación usando el método de pagos por naturaleza es el siguiente:

	Pagos en efectivo	Pagos de terceros
Sueldos y salarios	(X)	(X)
Costos de transporte	(X)	(X)
Adquisiciones de capital	(X)	(X)
Costos por préstamos	(X)	(X)
Otros	(X)	(X)
Total de Pagos	(X)	(X)

2.1.27 El segundo método, denominado de clasificación funcional, consiste en agrupar los pagos de acuerdo con el programa o propósito para el que fueron realizados. Esta presentación proporciona, a menudo, información más relevante a los usuarios, aunque la distribución de pagos a las distintas funciones puede ser arbitraria, y puede implicar la realización de juicios considerables. Un ejemplo de la clasificación funcional de los pagos es la siguiente:

	Pagos en efectivo	Pagos de terceros
Servicios de sanidad	(X)	(X)
Servicios de educación	(X)	(X)
Adquisiciones de capital	(X)	(X)
Costos por préstamos	(X)	(X)
Otros	(X)	(X)
Total de Pagos	(X)	(X)

2.1.28 Según este método, los pagos asociados a las funciones principales tomadas por una entidad se muestran por separado. En este ejemplo, la entidad tiene funciones relativas al suministro de servicios sanitarios y educativos. La entidad debería presentar los pagos en efectivo utilizando líneas de partida para cada una de estas funciones.

2.1.29 Se recomienda a las entidades, que clasifiquen los pagos por funciones, revelar información adicional sobre la naturaleza de dichos pagos, incluyendo los pagos realizados por salarios u otros beneficios a los trabajadores.

2.1.30 El párrafo 1.3.12 de la Parte 1 de esta Norma requiere la revelación del total de los cobros de la entidad mostrando por separado una subclasificación de los cobros totales usando una base de clasificación apropiada según las

operaciones de la entidad. La subclasificación de los cobros en dichas clases apropiadas dependerá del tamaño, naturaleza y función de los importes correspondientes. Además de la revelación de los importes procedentes de préstamos, puede ser apropiada la siguiente subclasificación:

- (a) cobros por impuestos (estos pueden ser subclasificados adicionalmente por tipos de impuestos);
- (b) cobros por cuotas, multas, penalizaciones y licencias;
- (c) cobros por transacciones con contraprestación, incluyendo cobros por la venta de bienes y servicios y cargos a los usuarios (cuando éstos se clasifican como transacciones con contraprestación);
- (d) cobros de subvenciones, transferencias, o asignaciones presupuestarias (posiblemente clasificadas según las fuentes u orígenes);
- (e) cobros de intereses y dividendos;
- (f) cobros de regalos y donaciones.

Información a revelar sobre partes relacionadas

2.1.31 *Se recomienda a una entidad revelar en las notas a los estados financieros la información requerida por la Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público NICSP 20 Información a revelar sobre Partes Relacionadas.*

2.1.32 En la NICSP 20 *Información a revelar sobre Partes Relacionadas*, perteneciente a la serie de NICSP basadas en la acumulación (o de devengo), donde se definen tanto las partes relacionadas como otros términos relevantes, se requiere revelar información acerca de transacciones con partes relacionadas, incluyendo información acerca de la remuneración agregada del personal clave de la gerencia.

Información a Revelar sobre Activos, Pasivos y Comparación con Presupuestos

2.1.33 *Se recomienda que una entidad revele, en las notas a los estados financieros:*

- (a) *información acerca de los activos y pasivos de la entidad;*
- (b) *si la entidad no ha hecho disponible públicamente su presupuesto aprobado, una comparación con los presupuestos.*

2.1.34 Los gobiernos y entidades gubernamentales controlan otros recursos significativos, además del efectivo, y utilizan estos recursos en el logro de sus objetivos de prestación de servicios. También se endeudan para financiar sus actividades, incurren en otras deudas y pasivos en el curso de

sus operaciones y contraen compromisos para desembolsar dinero en el futuro, destinado a la adquisición de activos de capital. No se presentará información sobre activos y pasivos no monetarios dentro del estado de cobros y pagos en efectivo, ni en otros estados financieros que puedan prepararse sobre las bases contables del efectivo. Sin embargo, los gobiernos contabilizan, supervisan y gestionan su deuda y otros pasivos, así como sus activos distintos del efectivo. Revelar información acerca de los activos y pasivos, así como sobre los costos de programas y actividades particulares, mejorará la rendición de cuentas, por lo cual esta Norma lo recomienda.

- 2.1.35 Se recomienda a las entidades que hacen tales revelaciones identificar los activos y pasivos por tipos, por ejemplo, clasificando:
- (a) los activos como cuentas por cobrar, inversiones o propiedades de planta y equipo; y
 - (b) los pasivos como cuentas por pagar, préstamos por tipo o fuente y otros pasivos.

En caso de que tales revelaciones no sean completas en un primer momento, se recomienda a las entidades su definición y desarrollo de forma progresiva. Para cumplir con los requisitos de los párrafos 1.3.5 y 1.2.37 de la Parte 1 de esta Norma, estas revelaciones tendrán que observar las características cualitativas de información financiera y deberán ser claramente descritas y fácilmente comprensibles. Las NICSP que se refieren a la base de acumulación (o devengo), incluyendo la NICSP 13 *Arrendamientos*, la NICSP 17 “Propiedades, Planta y Equipo y la NICSP 19 Provisiones, Activos y Pasivos Contingente,” pueden proporcionar a las entidades guías adecuadas para que revelen información adicional acerca de los activos y pasivos.

Comparación con los Presupuestos

- 2.1.36 Las entidades públicas están sometidas, normalmente, a límites presupuestarios en forma de asignaciones previas u otras fórmulas presupuestarias, las cuales pueden haber entrado en vigor a través de la legislación que las autoriza. Uno de los objetivos de la información financiera de las entidades públicas es informar se si el efectivo fue obtenido y utilizado de acuerdo a los presupuestos legalmente adoptados. En algunas jurisdicciones, estos requisitos se reflejan en la propia legislación. Se requiere a las entidades que, cuando pongan a disposición del público sus presupuestos aprobados, cumplan con los requisitos de los párrafos 1.9.1 a 1.9.48 de la Parte 1 de esta Norma. Esta Norma recomienda que las demás entidades (es decir, las entidades que no ponen su presupuesto aprobado a disposición pública) revelen en sus estados financieros la comparación de los importes presupuestados y los realizados,

para el periodo sobre el que se informa, si los estados financieros y el presupuesto se elaboran a partir de la misma base contable. La información sobre los presupuestos de estas otras entidades puede presentarse en diferentes formas, incluyendo entre ellas:

- (a) la preparación de una nota con columnas separadas para las cantidades presupuestadas y las realizadas. También puede presentarse, con el fin de completar la información, una columna mostrando cualquier desviación sobre el presupuesto o sobre la asignación presupuestaria; y
- (b) la revelación de que no se han superado los importes presupuestarios. Si cualquier cantidad presupuestada o asignación presupuestaria se ha superado, o se han realizado pagos sin asignación presupuestaria u otra forma de autorización, entonces deben revelarse los detalles a través de nota a las partidas relevantes en los estados financieros.

2.1.37 *Se recomienda que las entidades, cuando revelen en sus estados financieros una comparación de los importes realizados con los presupuestados, incluyan en estos una referencia a los informes donde se contenga información sobre los logros de los servicios prestados.*

2.1.38 *Se recomienda a las entidades que adopten presupuestos plurienales, que revelen en notas adicionales la relación entre el presupuesto y los importes realizados durante el periodo del presupuesto.*

2.1.39 La información presupuestaria adicional, incluyendo la información sobre logros en los servicios, puede presentarse en documentos distintos a los estados financieros. Se recomienda a las entidades, cuando revelen en sus estados financieros una comparación entre los importes realizados y presupuestados, que incluyan en éstos una referencia cruzada a estos documentos, en particular para ligar la información presupuestada y la real con la información no financiera presupuestada y con los logros alcanzados en la prestación de servicios.

2.1.40 Como se destaca en el párrafo 1.9.32 de esta Norma, las entidades pueden adoptar diferentes enfoques para determinar el presupuesto anual dentro del presupuesto plurianual. Cuando se adopten presupuestos plurianuales, se recomienda a las entidades que revelen información adicional sobre estas materias, tal como por ejemplo la relación entre los presupuestos plurianuales y los componentes de los importes de presupuestados anuales los reales durante el periodo presupuestario.

Estados Financieros Consolidados

2.1.41 *Se recomienda que una entidad revele, en las notas a los estados financieros:*

- (a) *la proporción de participación en entidades controladas y, cuando esa participación sea en forma de acciones, la proporción del poder de voto que se ostenta (solo cuando sea diferente a la proporción de participación);*
- (b) *cuando proceda:*
 - (i) *el nombre de cualquier entidad controlada en la que la entidad controladora mantiene participación o derechos de voto del 50% o menos, junto a una explicación de cómo se produce el control;*
 - (ii) *el nombre de cualquier entidad sobre la que se posea más del 50% de participación en la propiedad, pero sin que tal entidad sea una entidad controlada, junto con una explicación de por qué no existe control; y*
- (c) *en los estados financieros separados de la controladora, una descripción del método usado para la contabilización de las inversiones en entidades controladas.*

2.1.42 *Se recomienda a una entidad controladora, cuando no presente los estados consolidados de cobros y pagos en efectivo, revelar las razones por las que los estados financieros consolidados no se han presentado junto con las bases contables utilizadas por las entidades controladas al elaborar sus estados financieros separados. También se recomienda revelar el nombre y la dirección principal de su entidad controladora que publica los estados financieros consolidados.*

2.1.43 El párrafo 1.6.20 (b) de la Parte 1 de esta Norma, requiere revelar las razones para no consolidar a una entidad controlada. Los párrafos 1.6.7 y 1.6.8 de la Parte 1 de esta Norma también disponen que una entidad controladora, cuando ella misma es una entidad total o virtualmente propiedad de otra, no necesita presentar estados financieros consolidados. Cuando esto ocurra, se recomienda revelar la información señalada en el párrafo 2.1.42 anterior.

Adquisiciones y Disposiciones de las Entidades Controladas y Otras Unidades de Operación.

2.1.44 *Se recomienda que una entidad revele y presente separadamente los flujos de efectivo agregados procedentes de las adquisiciones y de las disposiciones hechas por las entidades controladas u otras unidades operativas.*

2.1.45 *Se recomienda que una entidad revele en forma agregada, dentro de las notas a los estados financieros, cada una de las siguientes informaciones relativas a las adquisiciones y las disposiciones de entidades controladas u otras unidades operativas durante el periodo:*

- (a) *la contraprestación total de la compra o disposición (incluyendo tanto el efectivo como los demás activos);*
- (b) *la porción de la contraprestación por la compra o disposición que ha sido liquidada en efectivo; y*
- (c) *la cantidad de efectivo existente en la entidad controlada o unidad operativa adquirida o dispuesta.*

- 2.1.46 La presentación por separado de los efectos de los flujos de efectivo de las adquisiciones o disposiciones de las entidades controladas y otras unidades operativas, junto con la revelación separada de las cantidades de activos y pasivos adquiridas o dispuestas, ayuda a distinguir estos flujos de efectivo de los cobros y pagos procedentes de otras actividades de la entidad. Para facilitar a los usuarios identificar los efectos de ambos, adquisiciones y disposiciones, los efectos en el flujo de efectivo de las disposiciones no pueden ser deducidos de los provenientes de las adquisiciones.
- 2.1.47 La cantidad agregada del efectivo pagado como contraprestación en la compra o recibido en la venta, se revela dentro del estado de cobros y pagos, neta del efectivo que poseía la entidad o entidades que han sido adquiridas o dispuestas, respectivamente.
- 2.1.48 El párrafo 2.1.33 recomienda revelar información sobre activos y pasivos de la entidad. Los activos y pasivos diferentes al efectivo de una entidad controlada o unidad operativa, que hayan sido adquiridas o dispuestas, pueden revelarse también por separado, agrupados según las categorías principales de los mismos. En coherencia con los requisitos del párrafo 1.3.37 de la Parte 1 de esta Norma, cuando se revele tal información, deben estar claramente identificados los activos y pasivos y explicadas las bases con las que se reconocen y miden.

Negocios Conjuntos

- 2.1.49 *Se recomienda que la entidad revele la información acerca de los negocios conjuntos que sea necesaria para una presentación razonable de los cobros y pagos en efectivo de la entidad durante el periodo, así como de los saldos de efectivo en el periodo sobre el que se informa.*
- 2.1.50 Muchas entidades del sector público establecen negocios conjuntos para emprender distintas de actividades. La naturaleza de estas actividades comprende desde compromisos comerciales hasta la prestación de servicios comunitarios sin cargo. Los términos del negocio conjunto se establecen en un contrato u otro acuerdo vinculante, y normalmente especifican la contribución inicial de cada parte del negocio conjunto, así como las porciones de ingresos por actividades ordinarias u otros beneficios (si los hay) y los gastos de cada partícipe. Las entidades que informan utilizando la base contable del efectivo, generalmente revelan:

- (a) como pagos en efectivo, el efectivo utilizado en la adquisición de las participaciones en negocios conjuntos y en las operaciones llevadas a cabo por los mismos; y
- (b) como cobros en efectivo, el efectivo recibido del negocio conjunto.

Las revelaciones acerca de los negocios conjuntos deben incluir una lista con la descripción de las participaciones en negocios conjuntos significativos. La Norma Internacional de Contabilidad Pública NICSP 8 “Información Financiera de los Intereses en Negocios Conjuntos,” perteneciente a la serie de NICSP que utiliza la base de acumulación (o de devengo), proporciona guías sobre las diferentes formas y estructuras que pueden tomar los negocios conjuntos, así como de las revelaciones adicionales que potencialmente pueden realizarse.

Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias

- 2.1.51 En una economía hiperinflacionaria, la presentación de los estados financieros en la moneda local sin reexpresión no es útil. El dinero pierde poder de compra a tal velocidad que la comparación de las cantidades de las transacciones y otros hechos que han ocurrido en diferentes momentos en el tiempo, incluso dentro del mismo periodo de contabilización, es engañoso.
- 2.1.52 Esta Norma no identifica una tasa absoluta a la que se considere que comienza la hiperinflación. Es una cuestión de criterio decidir cuándo se hace necesaria la reexpresión de los estados financieros de acuerdo a las recomendaciones en esta Norma. La hiperinflación se identifica a partir de las características del entorno económico de un país, que incluyen, pero no se limita a, las siguientes:
 - (a) la población en general prefiere conservar su riqueza en forma de activos no monetarios o en una moneda extranjera relativamente estable. Las cantidades de moneda local mantenidas son inmediatamente invertidas para mantener el poder de compra;
 - (b) la población no toma en consideración las cantidades monetarias en términos de la moneda local, sino en función de una moneda extranjera relativamente estable. Los precios pueden expresarse en esa moneda;
 - (c) las ventas y compras a crédito tienen lugar a precios que compensan la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, incluso cuando el periodo es corto;
 - (d) las tasas de interés salarios y precios se ligan a la evolución de un índice de precios; y
 - (e) la tasa de inflación acumulada durante un período de tres años se aproxima o sobrepasa el 100%.

La Reexpresión de los Estados Financieros

2.1.53 *Se recomienda a una entidad que informa en la moneda de una economía hiperinflacionaria:*

- (a) *reexpresar sus estados de cobros y pagos en efectivo y otros estados financieros en términos de la unidad de medida de la moneda en la fecha de los estados financieros;*
- (b) *reexpresar la información comparativa del periodo anterior, y cualquier información respecto a periodos anteriores en términos de la unidad de medida de la moneda en la fecha de los estados financieros; y*
- (c) *usar un índice general de precios que refleje los cambios en el poder de compra general. Es preferible que todas las entidades que informan en la moneda de la misma economía utilicen el mismo índice.*

2.1.54 *Se recomienda a la entidad realizar las siguientes revelaciones:*

- (a) *el hecho de que el estado de cobros y pagos en efectivo y otros estados financieros, y las cifras correspondientes a los periodos previos, se han reexpresado en relación con los cambios en el poder de compra general de la moneda de los estados financieros y, como resultado, están expresados en términos de la unidad de medida de la moneda en la fecha de los estados financieros; y*
- (b) *la identidad y nivel del índice de precios en la fecha de los estados financieros y el movimiento en el índice durante el periodo sobre el que se informa corriente y el anterior.*

2.1.55 Los precios cambian en el tiempo como resultado de diversas fuerzas políticas, económicas y sociales. Ciertas fuerzas específicas tales como los cambios en oferta y demanda o los cambios tecnológicos pueden ser la causa de que los precios individuales incrementen o disminuyan significativa e independientemente cada uno respecto a los demás. Adicionalmente, las fuerzas económicas generales pueden determinar cambios en el nivel general de precios y por lo tanto en el poder adquisitivo del dinero.

2.1.56 En una economía hiperinflacionaria, la utilidad de los estados financieros aumenta sustancialmente si son expresados en términos de la unidad de medida de la moneda en la fecha de los estados financieros. Como resultado, se recomiendan los tratamientos y disposiciones de los párrafos 02.01.53 y 02.01.54 de anteriores. Se recomienda la presentación de esta información como principal, y no como un suplemento a los estados financieros sin reexpresar. No se recomienda la presentación por separado

del estado de cobros y pagos en efectivo, o de otros estados financieros, antes de la reexpresión.

- 2.1.57 Todas las partidas en los estados de cobros y pagos en efectivo serán reexpresadas en términos de la unidad de medida de la moneda en la fecha de los estados financieros. Por tanto, todas las cantidades, incluyendo cualquier pago por cuenta de terceros, reveladas en los estados de cobros y pagos en efectivo o en otros estados financieros, serán reexpresados al aplicar el cambio, en el índice general de precios, desde las fechas en que los pagos y cobros fueron inicialmente registrados.
- 2.1.58 Muchas entidades públicas incluyen en sus estados financieros la información presupuestaria relacionada, para facilitar las comparaciones con el presupuesto. Cuando esto ocurra, también se recomienda la reexpresión de la información presupuestaria de acuerdo con esta Norma.

Información Comparativa

- 2.1.59 Para que las comparaciones con los periodos previos resulten significativas, se reexpresará la información comparativa para el periodo anterior de información aplicando un índice general de precios, por lo que los estados financieros comparativos se presentarán en términos de la unidad de medida de la moneda al final del periodo sobre el que se informa. La información revelada respecto a periodos previos también se expresará en términos de la unidad de medida de la moneda al final del periodo sobre el que se informa.

Estados Financieros Consolidados

- 2.1.60 Una entidad controladora, que informa en la moneda de una economía hiperinflacionaria, puede tener entidades controladas que también informan en monedas de economías hiperinflacionarias. Si el estado de cobros y pagos en efectivo y otros estados financieros son preparados sobre una base coherente, los estados financieros, de cualquier entidad controlada, serán reexpresados aplicando un índice general de precios del país cuya moneda informa, antes de proceder a incluirlos en los estados financieros consolidados emitidos por su entidad controladora. Si tal entidad controlada es una entidad controlada extranjera, sus estados financieros reexpresados serán convertidos a las tasas de cierre.
- 2.1.61 Si se consolidan estados financieros con diferentes fechas de emisión, todas las partidas, tanto las monetarias como las no monetarias, necesitan ser reexpresadas en unidades de medida de la moneda a la fecha de los estados financieros consolidados.

Selección y Uso de un Índice General de Precios

- 2.1.62 La reexpresión de los estados financieros, conforme a lo recomendado en esta Norma, exige el uso de un índice general de precios que refleje los

cambios en el poder adquisitivo general de la moneda. Es preferible que todas las entidades que informan en la moneda de la misma economía utilicen el mismo índice.

- 2.1.63 La información a revelar recomendada en esta Norma intenta aclarar las bases del tratamiento de los efectos de la hiperinflación en los estados financieros. También pretende proporcionar otra información necesaria para comprender esas bases y las cantidades resultantes.

2.2 Gobiernos y Otras Entidades del Sector Público Tratando de Adoptar la Base Contable de Acumulación (o de Devengo)

Presentación del Estado de Cobros y Pagos en Efectivo

- 2.2.1 *Se recomienda que una entidad que pretende migrar hacia la base de contable de acumulación (o de devengo) presente un estado de cobros y pagos en efectivo con el mismo formato que el requerido por la Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público NICSP 2 Estado de Flujos de Efectivo.*
- 2.2.2 La NICSP 2 “Estado de Flujos de Efectivo” proporciona guías para clasificar los flujos de efectivo según si son operativos, financieros y de inversión, e incluye los requisitos para preparar un estado de flujos de efectivo que informe sobre estas clases, de forma separada, dentro de dicho estado. En el Apéndice 3 se incluye un resumen de los aspectos clave de la NICSP 2 y guías para su aplicación en la presentación de información financiera según esta norma. La Parte 2 de esta Norma recomienda la revelación de información adicional, además de la requerida por la NICSP 2. Se recomienda que las entidades que adopten el formato de la NICSP 2 para la presentación del estado de cobros y pagos en efectivo también realicen las revelaciones señaladas en la Parte 2 de esta Norma.

Alcance de los Estados Consolidados – Exclusiones de la Entidad Económica

- 2.2.3 Cuando una entidad adopte la base contable de acumulación (o devengo) de acuerdo con las NICSP de la serie de acumulación (o de devengo), no consolidará a las entidades cuyo control pretenda ser temporal porque la entidad controlada se ha adquirido y se mantiene exclusivamente con vistas a su disposición posterior en un futuro próximo. El control temporal puede darse, por ejemplo, en el caso de que un gobierno nacional pretenda transferir su interés de una entidad controlada a un gobierno local.
- 2.2.4 La Parte 1 de esta Norma no prevé excluir tales entidades de los estados financieros consolidados preparados bajo la base contable del efectivo. Esto es así porque:

- (a) el efectivo de una entidad que es controlada temporalmente puede usarse para el beneficio de la entidad económica durante el periodo de control temporal; y
- (b) los ajustes de consolidación potencialmente complejos que pueden ser necesarios bajo la base contable de acumulación (o de devengo), no surgirán bajo la base contable del efectivo.

- 2.2.5 Para aplicar esta excepción de consolidar bajo las NICSP que utilizan la base de acumulación (o de devengo), la entidad controladora debe estar comprometida, de forma demostrable, con un plan formal para disponer, o dejar de tener el control, de la entidad que es objeto de control temporal. Para poder aplicar la exención en más de una fecha sucesiva de presentación, la entidad controladora debe demostrar su voluntad real de desprenderse de la entidad sujeta a control temporal o de no seguirla controlando. Una entidad estará comprometida, de forma demostrable, a desprenderse de otra entidad, o a no seguirla controlando, si tiene un plan formal para ello y no existe posibilidad realista de que pueda abandonar dicho plan.
- 2.2.6 Las entidades que se preparan para adoptar la base de acumulación (o de devengo), necesitarán ser conscientes de la anterior diferencia en los requisitos de consolidación según las NICSP que utilizan la base de acumulación (o de devengo) y según las que utilizan la base del efectivo, y tenerla en cuenta al determinar si para cualquier entidad controlada, incluida en el estado consolidado de cobros y pagos, el control es temporal.

Apéndice 2

Ilustración de Cierta Información a Revelar recomendada en la Parte 2 de esta Norma

Este Apéndice es meramente ilustrativo. El propósito del apéndice es ilustrar sobre la aplicación de las recomendaciones y ayudar a clarificar su significado.

Extracto de las notas a los estados financieros de la Entidad ABC

Transacciones Administradas (párrafo 2.1.15)

Las transacciones administradas comprenden los flujos de efectivo resultantes de las transacciones administradas por la Entidad como un agente por cuenta del gobierno y otros organismos gubernamentales específicos. Todo el efectivo recaudado en su calidad de agente es depositado en los fondos de ingresos de actividades ordinarias consolidados o en cuentas fiduciarias (nombre de la cuenta), según sea apropiado. Estas cuentas no son controladas por la Entidad y el efectivo depositado en ellas no puede usarse por la Entidad sin autorización específica del organismo gubernamental correspondiente.

(miles de unidades monetarias)	Naturaleza de la Transacción	200X	200X-1
Efectivo recaudado en nombre de El Ejecutivo/La Corona	Recaudación de Impuestos	X	X
Agencia EF	Recaudación de cuotas de servicios públicos	X	X
Efectivo transferido a las entidades respectivas		X	X
		(X)	(X)
		-	-

Transacciones entre Partes Relacionadas (párrafo 2.1.31)

El personal clave de gerencia (tal como se define en la Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público de la NICSP 20 “Revelaciones de Partes Relacionadas”) de la entidad ABC son el Ministro, los miembros del órgano de gobierno y los miembros del consejo directivo superior. El órgano de gobierno está compuesto por miembros nombrados por el Gobierno A. El director general y el director financiero asisten a las reuniones del órgano de gobierno, pero no son miembros del mismo. El Ministro no percibe remuneraciones de la Entidad ABC. La remuneración agregada de los miembros del órgano de gobierno y el número

equivalente de individuos empleados a tiempo completo que reciben remuneración dentro de esta categoría, son:

Remuneración agregada AX millones.
 Número de personas AY personas.

El consejo directivo superior está compuesto por el director general, el director financiero y los responsables de división de la entidad. La remuneración agregada de los miembros grupo de altos cargos y el número equivalente de individuos empleados a tiempo completo que reciben remuneración dentro de esta categoría, son:

Remuneración agregada AP millones.
 Número de personas AQ personas.

Extracto de las notas de los estados financieros del Gobierno X

Activos y Pasivos (párrafo 2.1.33 (a))

Propiedades, Planta y Equipo

El Gobierno comenzó el proceso de identificar y evaluar las principales clases de sus propiedades, planta y equipo. Los activos se presentan al coste histórico o por su valor de tasación. Las valoraciones las llevó a cabo un profesional experto independiente. La base de valoración utilizada para cada clase de activo es la siguiente:

Planta y Equipo Costo
 Terrenos Valor Corriente
 Construcciones Costo o valor de Mercado

(miles de unidades monetarias)	200X	200X-1
Planta y Equipo	X	X
Terrenos y Edificios		
Propiedades dentro de los límites de la ciudad	X	X
Edificios al costo	X	X
Edificios a su valor de tasación	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

Extracto de las notas de los estados financieros del Gobierno X Activos y Pasivos (párrafo 2.1.33 (a) continuación) –

Préstamos

Los préstamos recibidos por el Gobierno son los siguientes:

	200X	200X-1
(miles de unidades monetarias)		
Saldo a principio del año	X	X
FONDOS OBTENIDOS		
Instituciones Comerciales Nacionales	X	X
Instituciones Comerciales del Exterior	X	X
Bancos de Desarrollo y Agencias Similares de Préstamo	X	X
Total obtenido	<u>X</u>	<u>X</u>
REEMBOLSOS		
Instituciones Comerciales Nacionales	(X)	(X)
Instituciones Comerciales del Exterior	(X)	(X)
Bancos de Desarrollo y Agencias Similares de Préstamo	(X)	(X)
Total reembolsos	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Saldo a final del año	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>

(Extracto de las notas de los estados financieros del Gobierno X continuación)

Comparación con el presupuesto cuando la entidad no pone el presupuesto a disposición del público (párrafo 2.1.33 (b))

(miles de unidades monetarias)	Real	Presupues tado	Variación
COBROS			
<i>Impuestos</i>			
Impuesto a las ganancias	X	X	X
Impuesto al valor añadido	X	X	(X)
Impuesto sobre la propiedad	X	X	X
Otros Impuestos	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>(X)</u>
	X	X	X
<i>Acuerdos de Ayuda</i>			
Agencias Internacionales	X	X	-
Otras subvenciones y ayudas	<u>X</u>	<u>X</u>	-
	X	X	-
<i>Préstamos</i>			
Efectivo recibido en préstamos	X	X	(X)
<i>Cobros por operaciones de capital</i>			
Efectivo procedente de disposiciones de Planta y Equipo	X	X	X
Actividades comerciales			
Cobros por actividades comerciales	X	X	X
<i>Otros cobros</i>	X	X	X
Total Cobros	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
PAGOS			
<i>Operaciones</i>			
Sueldos, salarios y otros beneficios a empleados	(X)	(X)	(X)
Suministros y consumibles	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>X</u>
	(X)	(X)	(X)
<i>Transferencias</i>			
Subvenciones	(X)	(X)	-
Otras transferencias	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	-
	(X)	(X)	-
<i>Desembolsos por inversiones de Capital</i>			
Compra/construcción de planta y equipo	(X)	(X)	(X)

(miles de unidades monetarias)	Real	Presupues tado	Variación
Compra de instrumentos financieros	(X)	(X)	=
	(X)	(X)	(X)
Reembolso de préstamos e intereses			
Reembolsos de deudas	(X)	(X)	-
Pago de intereses	(X)	(X)	=
	(X)	(X)	-
Otros pagos	(X)	(X)	X
Total de Pagos	(X)	(X)	(X)
COBROS/ (PAGOS) NETOS	X	X	X

Extracto de las notas a los estados financieros de la Entidad XYZ

Entidades Controladas (párrafos 2.1.44, 2.1.44 y 2.1.45)

La Entidad XYZ tiene la capacidad de dirigir las políticas financieras y de operación de otras entidades, para beneficiarse de sus actividades. Estas entidades se denominan controladas. Todas las entidades controladas están incluidas en los estados financieros consolidados. (El párrafo 1.6.20 (a) de la Parte 1 de esta Norma requiere que se revele una lista con las entidades controladas significativas).

El control de las entidades gubernamentales surge vía estatutos u otra legislación que lo habilite. El control sobre las empresas públicas surge vía estatutos y en el caso de las empresa C y D, vía participación en la propiedad. La Entidad XYZ retiene el control de la Empresa E a través de la autoridad legislativa, aunque la mayoría del capital de la Empresa E ha sido vendido a inversores privados.

Empresa	Intereses de la Propiedad (%)	Derechos de voto (%)
Empresa E	XX	XX

Adquisiciones de las Entidades Controladas y otras Unidades Operativas

Nombres de las empresas adquiridas	Proporción de acciones adquiridas %	Contraprestación por la Compra (miles de unidades monetarias)	Porción en efectivo de la contraprestación por la compra (miles de unidades monetarias)	Saldos de efectivo adquiridos (miles de unidades monetarias)
Empresa C	XX	X	X	X
Empresa D	XX	X	X	X
		X	X	X

Disposiciones (Enajenaciones) de Entidades Controladas y otras Unidades Operativas

Nombre de Empresas dispuestas	Proporción de acciones dispuestas %	Contraprestación de la disposición (miles de unidades monetarias)	Parte de efectivo de la contraprestación por la venta (miles de unidades monetarias)	Saldo de efectivo dispuesto (miles de unidades monetarias)
Empresa F	XX	X	X	X

(Extracto de las notas a los estados financieros de la Entidad XYZ continuación)

Negocios Conjuntos Significativos (párrafo 2.1.49)

Nombre del Negocio Conjunto	Actividad principal	Participación en el rendimiento	
		200X %	200X-1 %
Consejo Regional del Agua	Suministro de agua	XX	XX
Consejo Regional de la Electricidad	Provisión de servicios públicos de electricidad	XX	XX

INFORMACIÓN ADICIONAL A REVELAR RECOMENDADA

Extracto de las notas de los estados financieros del Gobierno B

Presupuesto Bianual sobre la Base de Efectivo – Para el año que termina a 31 diciembre de 200X (párrafo 2.1.38)

(miles de unidades monetarias)	Presupuesto Bianual Inicial Año	Objetivo Presupuesto -rio para el 1 ^{er} Año	Presupuesto Revisa do en el 1 ^{er} Año	1 ^{er} Año Real sobre Base Comparabl e	Saldo Disponib le para el 2 ^o Año	Objetivo Presupuesto -rio para el 2 ^o Año	Presupuesto Revisa do en el 2 ^o Año	2 ^o Año Real sobre Base Comparable	*Diferencia : Presupues- to y Real para el Periodo Presu- puestario
ENTRADAS DE EFECTIVO									
Impuestos	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Acuerdos de ayuda	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Efectivo: préstamos	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Efectivo: e disposiciones de planta y equipo	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Otros cobros	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Total entradas	X	X	X	X	X	X	X	X	X
SALIDAS DE EFECTIVO									

* Esta columna no es requerida por la Norma. Sin embargo, puede incluirse claramente identificado de la forma más apropiada una comparación entre el presupuesto inicial y el realizado o el final,

INFORMACIÓN ADICIONAL A REVELAR RECOMENDADA

	Presu- puesto Bianual Inicial Año	Objeti vo Presu- puesta -rio para el 1^{er} Año	Presu- puesto Revisa do en el 1^{er} Año	1^{er} Año Real sobre Base Comparabl e	Saldo Disponib le para el 2^o Año	Objeti vo Presu- puesta -rio para el 2^o Año	Presu- puesto Revisa do en el 2^o Año	2^o Año Real sobre Base Comparable	<i>*Diferencia : Presupues- to y Real para el Periodo Presu- puestario</i>
(miles de unidades monetarias)									
Sanidad	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Educación	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Orden público y seguridad	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Protección social	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Defensa	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Vivienda y bienestar social	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Ocio, cultura y religión	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Asuntos económicos	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Otros	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Total salidas	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
EFFECTIVO NETO	X	X	X	X	X	X	X	X	X

Apéndice 3

Presentación del Estado de Cobros y Pagos en Efectivo en el Formato Requerido por la NICSP 2 Estado de Flujos de Efectivo

El párrafo 2.2.1 de la Parte 2 de esta Norma recomienda que una entidad que pretenda adoptar la base contable de acumulación o devengo presente un estado de cobros y pagos en efectivo en el mismo formato que el requerido por la NICSP 2 Estado de Flujos de Efectivo. La NICSP 2 se aplica por una entidad que presenta su información en una base contable de acumulación o devengo de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

Este Apéndice suministra un resumen de los aspectos clave de la NICSP 2 y una guía para su aplicación para los estados financieros según la base contable del efectivo tal como se requiere en esta Norma. Las entidades que pretenden presentar un estado de cobros y pagos en efectivo de acuerdo a los requisitos de la NICSP 2, en la medida en que sea apropiado, necesitarán remitirse a esa NICSP.

Presentación en el Formato Requerido por la NICSP 2 Estado de Flujos de Efectivo

1. La NICSP 2 Estado de Flujos de Efectivo requiere a una entidad que prepare y presente sus estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo), que prepare un estado de flujos de efectivo que informe sobre los flujos de este tipo durante el periodo, clasificados en actividades de operación, inversión y financiación, tal como se definen a continuación.

Definiciones

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

Actividades de Inversión (*Investing activities*) son la adquisición y disposición de activos a largo plazo, así como otras inversiones no consideradas como equivalentes de efectivo.

Actividades de Operación (*Operating activities*) son las actividades de la entidad que no son ni de inversión ni de financiación.

Componentes de los Estados Financieros

3. Al presentar un estado de cobros y pagos en efectivo en este formato, puede ser necesario clasificar los flujos de efectivo que surgen de una única transacción en actividades distintas. (El término estado de flujos de efectivo se utiliza en el resto de este apéndice para un estado de cobros y pagos en efectivo, presentado en el mismo formato que el requerido en la NICSP 2). Por ejemplo, cuando los reembolsos en efectivo correspondientes a un

préstamo incluyen capital e intereses, la parte de intereses puede clasificarse como actividades de operación, y la parte de devolución del principal se clasifica como actividad de financiación. Una entidad que presenta información en forma de estado de flujos de efectivo, presenta sus flujos de efectivo de las actividades de operación, de inversión y de financiación de la manera que resulte más apropiada según la naturaleza de sus actividades.

4. Un estado de flujos de efectivo incluirá líneas de partidas que presenten las siguientes cantidades:
 - (a) cobros totales de las actividades de operación;
 - (b) pagos totales de las actividades de operación;
 - (c) flujos de efectivo netos de las actividades de operación;
 - (d) flujos de efectivo netos por actividades de inversión;
 - (e) flujos de efectivo netos por actividades de financiación;
 - (f) saldos de efectivo de apertura y cierre; y
 - (g) incremento o decremento neto en el efectivo.

También se presentarán líneas de partida adicionales, encabezamientos y subtotales en el cuerpo principal del estado cuando esta presentación sea necesaria para representar razonablemente los flujos de efectivo de la entidad.

5. Una entidad también presentará dentro del estado de flujos de efectivo o en las notas, la siguiente información:
 - (a) clases principales de cobros y pagos brutos en efectivo que surgen de las actividades de operación, de inversión y de financiación, excepto y en la medida en que el párrafo 1.3.13 de la Parte 1 de esta Norma permita informar en términos netos;
 - (b) una subclasificación de los cobros totales en efectivo de las operaciones usando una clasificación adecuada para las operaciones de la entidad; y
 - (c) un análisis de los pagos de las actividades de operación utilizando una clasificación basada en la naturaleza de los pagos o en su función dentro de la entidad, según lo que sea más apropiado.

La revelación por separado de los pagos hechos por adquisiciones de capital y por intereses y dividendos, también se hace de forma coherente con los requerimientos de la NICSP 2.

6. La revelación de información acerca de extremos tales como si el efectivo se genera por los impuestos, cuotas y multas (actividades de operación), por la venta de activos de capital (actividades de inversión) o por los préstamos (actividades de financiación), y si se ha empleado para satisfacer los costos de

operación, la adquisición de activos de capital (actividades de inversión), o para la cancelación de deuda (actividades de financiación), mejoraría la transparencia y la rendición de cuentas de la información financiera. Revelar esta información también facilitará análisis y evaluaciones más detallados acerca de los recursos de efectivo corrientes de la entidad, así como de la probabilidad y sostenibilidad de las entradas futuras de efectivo. Por ello, esta Norma recomienda a todas las entidades revelar esta información en los estados financieros o en las notas pertinentes.

Actividades de Operación

7. El importe de los flujos de efectivo procedentes de actividades de operación es un indicador clave del grado en que las operaciones de la entidad se hallan financiadas:
 - (a) mediante impuestos (directa e indirectamente); y
 - (b) por parte los receptores de los bienes y servicios suministrados por la entidad.

La revelación del importe de los flujos de efectivo netos procedentes de actividades de operación también ayuda a mostrar la medida en que las operaciones de la entidad para generar efectivo, que puede aplicarse a pagar sus obligaciones, pagar dividendos/distribuciones a los propietarios y realizar nuevas inversiones, no implican el recurso a fuentes externas de financiación. Los flujos de efectivo por operaciones consolidados para el gobierno en su conjunto son indicadores del grado en que el gobierno ha financiado sus actividades corrientes a través de los impuestos y otros cargos. La información histórica acerca de los componentes específicos de los flujos de efectivo de las actividades de operación es útil, en conjunto con otra información, para pronosticar los flujos de efectivo futuros de tales actividades.

8. Los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación se derivan fundamentalmente de las transacciones que constituyen la principal fuente de generación de efectivo de la entidad. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de operación son:
 - (a) cobros en concepto de impuestos, contribuciones y multas;
 - (b) cobros en concepto de cargos por bienes y servicios suministrados por la entidad;
 - (c) cobros en concepto de subvenciones o transferencias y otras asignaciones o dotaciones presupuestarias hechas por el gobierno central o por otras entidades del sector público, incluyendo aquellas hechas para la adquisición de bienes de capital;
 - (d) cobros procedentes de regalías, cuotas, y comisiones;

- (e) pagos en efectivo a otras entidades del sector público para financiar sus operaciones (sin incluir los préstamos o aportaciones de capital);
 - (f) pagos en efectivo a proveedores por el suministro de bienes y servicios;
 - (g) pagos en efectivo a y por cuenta de los empleados;
 - (h) cobros y pagos en efectivo, en el caso de las entidades públicas de seguros, por primas y prestaciones, anualidades y otras obligaciones derivadas de las pólizas suscritas;
 - (i) pagos en efectivo en concepto de los impuestos a la propiedad o a las ganancias (según proceda), en relación con las actividades de operación;
 - (j) cobros y pagos en efectivo derivados de contratos que se tienen para intermediación o para negociar con ellos;
 - (k) cobros o pagos en efectivo por operaciones en discontinuación; y
 - (l) cobros o pagos en efectivo derivados de resolución de litigios.
9. Una entidad puede tener títulos o conceder préstamos por razones de intermediación u otro tipo de acuerdos comerciales habituales, en cuyo caso estas inversiones se considerarán similares a los inventarios adquiridos específicamente para revender. Por tanto, los flujos de efectivo procedentes de la compra y venta por intermediación de valores se clasifican como de actividades de operación. De forma similar, los anticipos de efectivo y préstamos realizados por instituciones financieras se clasificarán habitualmente entre las actividades de operación, puesto que están relacionados con las actividades que constituyen la principal fuente de generación de efectivo de la entidad.
10. En algunas jurisdicciones puede suceder que los gobiernos u otras entidades del sector público asignen o autoricen fondos a las entidades para financiar las operaciones de las mismas y no se haga una clara distinción, respecto a la disposición de dichos fondos, entre actividades corrientes, inversiones de capital y capital aportado. Cuando una entidad no es capaz de identificar por separado las asignaciones o autorizaciones presupuestarias como actividades corrientes, inversiones de capital (actividades de operación) y capital aportado (actividades de inversión), la NICSP 2 señala que la entidad debe clasificar tales asignaciones o autorizaciones como flujos de efectivo provenientes de las actividades de operación, y revelar este hecho en las notas al estado de flujo de efectivo.

Actividades de Inversión

11. La revelación separada de los flujos de efectivo procedentes de las actividades de inversión identifica la medida en que las salidas de efectivo han tenido lugar por recursos que se pretende que contribuyan a la prestación de servicios

por parte de la entidad en el futuro. Son ejemplos de flujos de efectivo provenientes de las actividades de inversión:

- (a) pagos en efectivo para comprar propiedades, planta y equipo, activos intangibles y otros activos a largo plazo. Estos pagos incluyen los relacionados con los costos de desarrollo capitalizados y las propiedades, planta y equipo construidas por la propia entidad;
- (b) cobros en efectivo por ventas de propiedades, planta y equipo, activos intangibles y otros activos a largo plazo;
- (c) pagos en efectivo por la adquisición de instrumentos de pasivo o de capital, emitidos por otras entidades, así como participaciones en negocios conjuntos (distintos de los pagos por esos instrumentos considerados equivalentes al efectivo, y de los que se tengan para intermediación);
- (d) cobros en efectivo por venta de instrumentos de pasivo o de capital emitidos por otras entidades, así como inversiones en negocios conjuntos (distintos de los pagos por esos instrumentos considerados efectivo y otros equivalentes al efectivo, y de los que se posean para intermediación);
- (e) anticipos de efectivo y préstamos a terceros (distintos de anticipos y préstamos hechos por instituciones financieras públicas);
- (f) Cobros en efectivo derivados del reembolso de anticipos y préstamos a terceros (distintos de anticipos y préstamos hechos por instituciones financieras públicas);
- (g) pagos en efectivo por contratos de futuros, por opciones y por permutas financieras, excepto cuando dichos contratos se mantengan por motivos de intermediación, o los pagos se clasifiquen como actividades de financiación; y
- (h) cobros en efectivo procedentes de contratos de futuros, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantienen por motivos de intermediación, o los cobros se clasifique como actividades de financiación.

Cuando un contrato se designa como una cobertura de una posición identificable, los flujos de efectivo de dicho contrato se clasifican de la misma forma que los procedentes de la posición que se está cubriendo.

Actividades de Financiación

12. Es importante la revelación separada de los flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación, puesto que resulta útil para realizar la predicción de necesidades de efectivo futuras por los suministradores de capital a la

entidad. Ejemplos de flujos de efectivo surgen de actividades de financiación son:

- (a) cobros en efectivo procedentes de la emisión de obligaciones, préstamos, bonos, cédulas hipotecarias y otros fondos tomados en préstamo, a largo o a corto plazo;
- (b) reembolsos en efectivo de los fondos tomados en préstamo;
- (c) pagos en efectivo por el arrendatario para reducir la deuda pendiente procedente de un arrendamiento financiero; y
- (d) cobros y pagos en efectivo relacionados con la emisión y rescate de moneda.

Intereses y Dividendos

- 13. La NICSP 2 requiere revelar por separado los flujos de efectivo de intereses y dividendos recibidos y pagados. La NICSP 2 también requiere que si se revela esta información, se clasifique de forma coherente, periodo a periodo, como perteneciente a actividades de operación, de inversión o de financiación.
- 14. Se presentará dentro del estado de flujos de efectivo el importe total de intereses pagados durante el ejercicio. Los intereses pagados, así como los intereses y dividendos percibidos se clasificarán usualmente, en las entidades financieras públicas, como flujos de efectivo por actividades de operación. Sin embargo, no existe consenso para la clasificación de los flujos de efectivo asociados con intereses y dividendos recibidos y pagados en otras entidades. Los intereses y dividendos pagados, y los intereses y dividendos recibidos, pueden clasificarse como procedentes de actividades de operación. De forma alternativa, los intereses y dividendos pagados y los recibidos pueden clasificarse como actividades de financiación y de inversión, respectivamente, puesto que son costos de obtener recursos financieros o rendimiento de las inversiones.

Información a Revelar sobre las Principales Clases de Cobros y Pagos

- 15. La subclasificación de los cobros depende del tamaño, la naturaleza y función de los importes implicados. La siguiente subclasificación puede resultar apropiada, dependiendo de la naturaleza de la entidad:
 - (a) cobros por impuestos (estos deben ser subclasificados adicionalmente por tipo de impuestos);
 - (b) cobros por cuotas, multas, penalizaciones y licencias;
 - (c) cobros por transacciones con contraprestación, incluyendo cobros por la venta de bienes y servicios y cargos a los usuarios (cuando éstas se clasifican como transacciones con contraprestación);

- (d) cobros por subvenciones, transferencias, o asignaciones presupuestarias (posible clasificación por origen); y
 - (e) cobros por intereses y dividendos.
16. Las líneas de partida se subclasifican para destacar los costos y las recuperaciones del costo de programas específicos, actividades u otros segmentos relevantes de la entidad que informa. En la Parte 1 de esta Norma se incluyen ejemplos de clasificación de los pagos por naturaleza y por funciones.

Apéndice 4

Características Cualitativas de la Presentación de Información Financiera

El párrafo 1.3.32 de la Parte 1 de esta Norma requiere que los estados financieros suministren información que reúna un cierto número de características cualitativas. Este Apéndice resume las características cualitativas que debe cumplir la información financiera.

Las características cualitativas son los atributos que hacen que la información suministrada por los estados financieros sea útil para los usuarios. Estas características cualitativas son aplicables a los estados financieros independientemente de la base contable utilizada para su preparación. Las cuatro características cualitativas principales son: comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad.

Comprensibilidad

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

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

Relevancia (*relevance*)

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

Materialidad o Importancia relativa

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

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

Fiabilidad (*reliability*)

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

Representación fiel

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

La esencia (o fondo) sobre la forma

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

Neutralidad

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

Prudencia

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

Integridad

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

Comparabilidad (*comparability*)

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

La comparabilidad es aplicable:

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

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

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

Limitaciones a la Fiabilidad y Relevancia de la Información

Oportunidad

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

Equilibrio entre Beneficio y Costo

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

Equilibrio entre Características Cualitativas

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

Apéndice 5**Determinación de la Existencia de Control sobre Otra Entidad, para Fines de Presentación de Información Financiera**

1. Determinar si una entidad controla o no a otra, a efectos de presentación de información financiera, es una cuestión de juicio profesional basado en la definición de control que da la presente. Norma, así como en las circunstancias específicas de cada caso. Es decir, es necesario tomar en consideración la naturaleza de la relación existente entre las dos entidades. En particular, es preciso considerar los dos elementos de la definición de control establecidos en la presente Norma. Estos dos elementos son: el elemento poder (poder de dirigir las políticas financieras y de operación de otra entidad) y el elemento beneficio (que representa la capacidad de la entidad controladora para beneficiarse de las actividades de la otra entidad).
2. Para los fines de establecer el 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 resultados netos (ahorros) de esta (por ejemplo, en forma de dividendos), y se expone al riesgo de una pérdida potencial de la inversión. En otros casos, una entidad puede no obtener beneficios financieros de la otra entidad, pero puede beneficiarse de su capacidad para dirigir a la otra entidad de forma que trabaje conjuntamente con ella para alcanzar sus objetivos. También puede ser posible que una entidad obtenga beneficios, tanto financieros como no financieros, de las actividades de otra entidad. Por ejemplo, una empresa pública (EP) puede proporcionar a una entidad controladora un dividendo, y también ayudar en el logro de algunos de sus objetivos de política social.

El Control para Fines de Presentación de Información Financiera

3. Para los fines de presentación de información financiera, el control emana de la capacidad de una entidad para dirigir las políticas financiera y operativa 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 capacidad de controlar debe ser ejercitable de inmediato. Es decir, ya debe habersele conferido esta potestad a la entidad 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. Es preciso darse cuenta de que la existencia de la potestad de controlar a otra entidad no depende de la probabilidad o posibilidad de ejercer tal potestad.
4. De forma similar, la existencia de control no requiere que una entidad tenga responsabilidad en la gestión de las operaciones cotidianas de la otra entidad



(o que esté involucrada en ellas). En muchos casos, una entidad puede que sólo ejercite su potestad de controlar a otra entidad cuando se rompe o revoca un acuerdo existente entre la entidad controlada y su entidad controladora.

5. Por ejemplo, un organismo gubernamental puede tener una participación en la propiedad de una entidad ferroviaria que opere como una EP. Se permite que tal administración opere autónomamente, y no se apoye en el gobierno para su financiación, aunque haya obtenido capital a través de préstamos por un volumen importante de dinero, que hayan sido avalados por el gobierno. La autoridad ferroviaria no ha entregado dividendos al gobierno desde hace varios años. El gobierno tiene la potestad de nombrar y destituir a la mayoría de los miembros del órgano de dirección de la entidad ferroviaria. El gobierno no ha ejercitado nunca su capacidad para destituir a los miembros del órgano de dirección y se muestra reticente a hacerlo debido a la sensibilidad del electorado respecto a la intervención del gobierno en el funcionamiento de la red ferroviaria. En este caso, la potestad de controlar puede ejercerse de inmediato, pero, en la relación que existe entre la entidad controlada y la controladora, no ha ocurrido un hecho que justifique que la entidad controladora ejercite su potestad sobre la entidad controlada. Por lo tanto, el control existe, ya que la potestad de controlar es suficiente, a pesar de que la entidad controladora puede optar por no ejercer dicha potestad.
6. La existencia de poderes legislativos separados no impide, de por sí, que una entidad sea controlada por otra. Por ejemplo, la Oficina Nacional de Estadística usualmente tiene facultades reglamentarias para operar independientemente del gobierno. Es decir, la Oficina Nacional de Estadística puede tener la potestad de obtener información y presentar sus resultados sin recurrir al gobierno u otros organismos. Para que exista control no es necesario que una entidad tenga responsabilidad sobre las operaciones cotidianas de otra entidad, ni sobre la forma en que ésta realice sus funciones específicas.
7. El poder de una entidad para dirigir la toma de decisiones en relación con las políticas financieras y operativas de otra entidad es insuficiente, en sí mismo, para asegurar la existencia de control tal como se define en esta Norma. La entidad controladora necesita poder dirigir la toma de decisiones de forma que se beneficie de las actividades de la otra entidad, por ejemplo capacitando a esta 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” relaciones que no van más allá, por ejemplo, de las de un liquidador y la entidad por liquidar, y normalmente excluirá la relación entre el prestamista y el prestatario. De forma similar, para los fines de la presente Norma, no se considera que un administrador fiduciario, cuya relación con el fideicomiso no va más allá de las responsabilidades normales de un administrador, controle el fideicomiso.

Poder Regulatorio y Poder como Comprador

8. 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 incluyen sólo los recursos (efectivo, incluyendo equivalentes al efectivo) 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 legal dentro del cual operan las entidades y la de imponer condiciones o sanciones sobre las operaciones de las entidades. Esta potestad no significa que una entidad del sector público tenga control sobre los activos gestionados por dichas entidades. Por ejemplo, la entidad pública que controla la contaminación puede tener la potestad de clausurar las operaciones de las entidades que no cumplan con la normativa ambiental. 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. Es decir, cuando una entidad mantiene su discrecionalidad respecto a recibir o no financiación de una entidad del sector público o a llevar a cabo negocios con ésta, estas entidades tienen la potestad final de dirigir sus propias políticas financieras u operativas, y, por lo tanto, no son controladas por otra entidad del sector público. Por ejemplo, un departamento gubernamental puede influir en las políticas financieras y operativas de una entidad que depende de ella para su financiación (por ejemplo, una entidad de beneficencia) o de una entidad con fines de lucro que depende económicamente de las transacciones con dicha dependencia. En consecuencia, tal dependencia gubernamental tiene cierto poder como comprador, pero no gobierna las políticas financieras y de operación de dicha entidad.

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

9. Las entidades del sector público pueden crear otras entidades para alcanzar algunos de sus objetivos. En algunos casos puede ser evidente que una entidad es controlada y que, por tanto, se debe consolidar. En otros casos, puede que no sea tan claro. Los párrafos 10 y 11 ofrecen guías generales que ayudan a determinar si existe o no control, para los fines de presentación de información financiera.

10. Al examinar las relaciones entre dos entidades, se supone que existe control cuando se cumple al menos una de las condiciones de poder y otra de las de beneficio que se enumera a continuación, salvo que exista una evidencia clara de que es otra entidad la que mantiene el control.

Condiciones de Poder

- (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, bien por habersele concedido o bien porque tenga la capacidad de ejercitarlo de acuerdo con la legislación vigente, de nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del órgano de dirección de la otra entidad.
- (c) La entidad tiene poder de controlar o regular el control de la mayoría de los votos que sería posible emitir en una junta general de la otra entidad.
- (d) La entidad posee el poder de controlar la mayoría de los derechos de voto en las sesiones del consejo de administración u órgano de dirección equivalente.

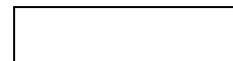
Condiciones de Obtención de Beneficio

- (a) La entidad tiene la potestad de disolver la otra entidad y obtener un nivel importante de beneficios económicos residuales o asumir obligaciones importantes. Por ejemplo, puede satisfacerse la condición de obtención de beneficio si una entidad fuera responsable de las obligaciones residuales de otra entidad.
- (b) La entidad tiene la potestad de acceder a la distribución de los activos de la otra entidad, o bien puede ser responsable de ciertas obligaciones de la otra entidad.

11. De no existir una o más de las circunstancias enumeradas en el párrafo 10, es probable que, bien individualmente o en conjunto, los siguientes factores constituyan indicios de la existencia de control.

Indicadores de Poder

- (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 destitución del personal clave de la otra entidad.



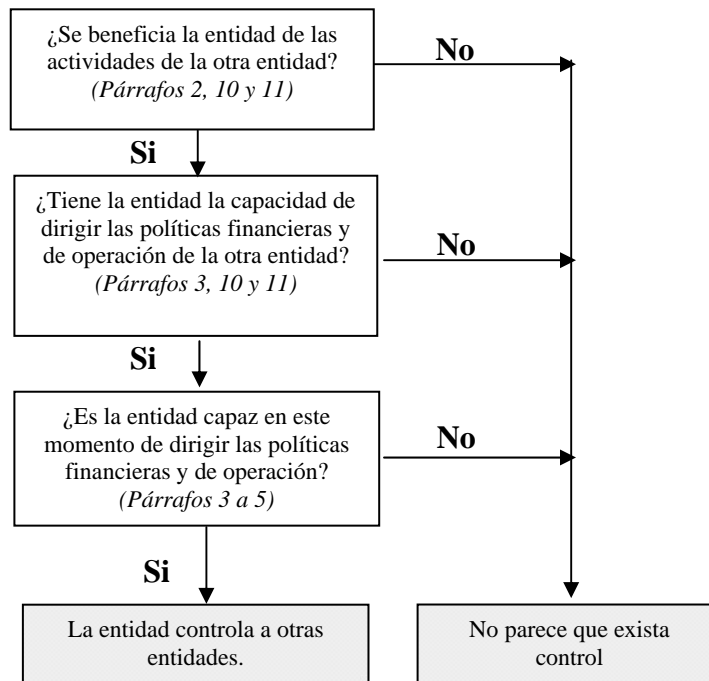
- (d) La autoridad o mandato de la otra entidad es establecido y limitado por ley.
- (e) La entidad posee "acciones de oro"¹ (o equivalente) en la otra entidad, que le confieren el derecho a dirigir las políticas financieras y operativas de dicha otra entidad.

Indicadores de Obtención de Beneficio

- (a) La entidad mantiene un derecho directo o indirecto sobre los activos netos/patrimonio neto de la otra entidad, con capacidad vigente de acceder al mismo.
 - (b) La entidad tiene un derecho significativo sobre los activos netos/patrimonio neto de la otra entidad, en caso de liquidación u otro tipo de distribución que no sea una liquidación.
 - (c) La entidad es capaz de dirigir a la otra entidad para que coopere en el logro de los objetivos de la entidad.
 - (d) La entidad está expuesta a las obligaciones residuales de la otra entidad.
12. 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 1 al 11 de este apéndice.

¹ El término "acción de oro" se refiere a un tipo de acción que confiere a su tenedor poderes o derechos específicos, que por lo general exceden a los asociados normalmente con la participación o representación del propietario en el órgano de gobierno de la entidad.

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



13. A veces se excluye de la consolidación a una entidad controlada, cuando las actividades de ésta son diferentes a las del resto de entidades que forman la entidad económica; por ejemplo, en la consolidación de las EP con entidades sometidas del sector presupuestario. Una exclusión en base a estas razones no está justificada, ya que se proporciona mejor información integrando también esas entidades controladas y presentando, en los estados consolidados, datos adicionales sobre las diferentes actividades que llevan a cabo las entidades controladas.